



A continuación, se presenta el boletín de actualización fiscal del mes de abril, donde se comentan las últimas novedades legislativas y jurisprudenciales y la doctrina administrativa.

Real Decreto 252/2025, de 1 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud

Sentencias del TS de 15, 24 y 26 de marzo de 2025 dictadas en los recursos 3803/2023, 3813/2023, 3800/2023, 3795/2023 y 3801/2023. El TS estima los recursos de casación interpuestos por varios fondos andorranos, acordando la procedencia de la devolución de las cuotas soportadas por los mismos en concepto de IRNR como consecuencia de su inversión en valores de sociedades cotizadas en España.

Resolución del TEAC de 20 de febrero de 2025 (R.G. 1335/2022). Límites en la contratación de personal auxiliar para la realización de funciones propias de la Administración, a la luz de la Sentencia del TS de 14 de septiembre de 2020 (recurso de casación núm. 5442/2019)

Sentencia de 3 de abril de 2025 del TJUE, asunto C-228/24: La cláusula contra prácticas abusivas contenida en el art.1.2 y 3 de la Directiva matriz-filial debe interpretarse en el sentido de que, cuando una sociedad matriz ha recibido dividendos de una filial calificada de arreglo falseado, esa calificación no es suficiente, por sí sola, para que se concluya que la sociedad matriz, al acogerse a una exención del impuesto sobre sociedades por dichos dividendos, ha obtenido una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto y la finalidad de la referida Directiva.

Consulta V0167-25, de 13 de febrero de 2025. Sobre la calificación como contribuyentes del impuesto sobre la renta de no residentes a las entidades gestoras de fondos de inversión inmobiliarios con inversiones en España.

## Contenido

### Propuestas normativas y legislación interna..... 6

- ▶ Orden HAC/305/2025, de 27 de marzo, por la que se aprueban los documentos notariales electrónicos timbrados y por la que se modifica la Orden de Economía y Hacienda de 27 de diciembre de 1991, por la que se dictan instrucciones acerca del régimen económico financiero de la AEAT .....6
- ▶ Real Decreto 253/2025, de 1 de abril, por el que se modifican, en materia de obligaciones de información, el Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio ....6
- ▶ Real Decreto 254/2025, de 1 de abril, por el que se modifica el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación .....7
- ▶ Real Decreto 252/2025, de 1 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud.....8
- ▶ Real Decreto-ley 3/2025, de 1 de abril, por el que se establece el programa de incentivos ligados a la movilidad eléctrica (MOVES III) para el año 2025 .....9

- ▶ **Otras Órdenes y Proyectos de Orden sometidos a trámite de audiencia e información pública durante el mes de abril de 2025, que aprueban o modifican modelos de declaración.....10**
  
- ▶ **Resolución de 19 de marzo de 2025, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria .....11**
  
- ▶ **Reglamento de Ejecución (UE) 2025/648, de la Comisión, de 2 de abril de 2025, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2378 en lo que respecta a los formularios normalizados y los formatos electrónicos que deben utilizarse para el intercambio automático obligatorio de información en relación con la Directiva 2011/16/UE del Consejo modificada por la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo y a la lista de datos estadísticos que deben facilitar los Estados miembros a efectos de la evaluación de la Directiva 2011/16/UE del Consejo modificada por la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo.....12**
  
- ▶ **Reglamento (UE) 2025/517, del Consejo, de 11 de marzo de 2025, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 en lo que respecta a las disposiciones de cooperación administrativa en materia de IVA necesarias en la era digital .....12**
  
- ▶ **Reglamento de Ejecución (UE) 2025/518, del Consejo, de 11 de marzo de 2025, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a los requisitos de notificación aplicables a determinados regímenes de IVA .....12**
  
- ▶ **Directiva (UE) 2025/516, del Consejo, de 11 de marzo de 2025, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital .....13**

## **Tribunales Nacionales ..... 14**

- ▶ **Sentencias del TS de 15, 24 y 26 de marzo de 2025 dictadas en los recursos 3803/2023, 3813/2023, 3800/2023, 3795/2023 y 3801/2023. El TS estima los recursos de casación interpuestos por varios fondos andorranos, acordando la procedencia de la devolución de las cuotas soportadas por los mismos en concepto de IRNR como consecuencia de su inversión en valores de sociedades cotizadas en España. ....14**
  
- ▶ **Sentencia 674/2025 de 5 de febrero de 2025 dictada por la AN en el recurso número 259/2019. La AN estima parcialmente el recurso interpuesto por el contribuyente, declarando exenta una parte de la indemnización por despido derivada de la relación laboral de alta dirección .....16**

▶ Sentencia 1071/2025 de 18 de febrero de 2025 dictada por la AN en el recurso número 571/2021. La AN acota la definición de “trabajador fronterizo” en los términos del Reglamento (CEE) nº 1408/71 del Consejo, de 14 de junio de 1971.....	17
▶ Sentencia 1199/2025 de 21 de febrero de 2025 dictada por la AN en el recurso número 1162/2021. La AN desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por los recurrentes, confirmando la legalidad de la resolución dictada por el TEAC, y declarando ajustada a Derecho la liquidación del IRPF correspondiente al ejercicio 2011, en relación con la enajenación de participaciones sociales y el procedimiento de comprobación limitada seguido por la AEAT. ....	18
▶ Resolución del TEAC de 20 de febrero de 2025 (R.G. 1335/2022). Límites en la contratación de personal auxiliar para la realización de funciones propias de la Administración, a la luz de la Sentencia del TS de 14 de septiembre de 2020 (recurso de casación núm. 5442/2019) .....	19
▶ Resolución del TEAC de 31 de marzo de 2025 (R.G. 1804/2025). El TEAC confirma que es posible presentar una segunda solicitud de rectificación de IRPF si se basa en un elemento distinto no regularizado por una liquidación firme, incluso si ésta ha adquirido firmeza.....	20
▶ Resolución del TEAC de 31 de marzo de 2025 (R.G. 6769/2024). IRPF. Exención por reinversión. Determinar si la posibilidad de acoger la ganancia de patrimonio obtenida con la transmisión de la vivienda habitual a la exención por reinversión en otra vivienda habitual (art. 38 LIRPF) es una opción de las del art. 119.3 de la LGT tras la Ley 16/2012, de 27 de diciembre. ....	21

## **Tribunal de Justicia de la Unión Europea ..... 23**

▶ Sentencia de 3 de abril de 2025 del TJUE, asunto C-228/24: La cláusula contra prácticas abusivas contenida en el art.1.2 y 3 de la Directiva matriz-filial debe interpretarse en el sentido de que, cuando una sociedad matriz ha recibido dividendos de una filial calificada de arreglo falseado, esa calificación no es suficiente, por sí sola, para que se concluya que la sociedad matriz, al acogerse a una exención del impuesto sobre sociedades por dichos dividendos, ha obtenido una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto y la finalidad de la referida Directiva. ....	23
---	----

## **Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas ..... 25**

▶ BOICAC Nº 141/2025 Consulta 4, sobre el concepto de negocio en un proceso de fusión.....	25
--	----


## **Consultas DGT ..... 27**

- ▶ Consulta vinculante de la DGT V0022-25, de 9 de enero. La aportación de participaciones a un “trust” de carácter irrevocable no puede equipararse a una donación a favor de los beneficiarios del “trust” .....27
- ▶ Consulta V0119-25, de 7 de febrero de 2025. Tratamiento fiscal de los pagos compensatorios entre sociedades residente en España y Brasil en el marco de un Acuerdo de Reparto de Costes para el desarrollo de un intangible .....28
- ▶ Consulta V0135-25, de 12 de febrero de 2025. Tributación de la potencial ganancia derivada de una operación de reorganización societaria bajo el CDI España-Argentina .....29
- ▶ Consulta V0167-25, de 13 de febrero de 2025. Sobre la calificación como contribuyentes del impuesto sobre la renta de no residentes a las entidades gestoras de fondos de inversión inmobiliarios con inversiones en España. ....30

## **Otras cuestiones de interés ..... 32**

- ▶ El Consejo de la Unión Europea adopta formalmente la DAC9 .....32
- ▶ El gobierno belga anuncia nuevas medidas .....32





## Propuestas normativas y legislación interna

### **Orden HAC/305/2025, de 27 de marzo, por la que se aprueban los documentos notariales electrónicos timbrados y por la que se modifica la Orden de Economía y Hacienda de 27 de diciembre de 1991, por la que se dictan instrucciones acerca del régimen económico financiero de la AEAT**

El 31 de marzo de 2025 se publicó en el BOE la mencionada Orden que introduce al sistema de efectos timbrados dos nuevos tipos de documentos notariales electrónicos: el folio de matriz electrónica y el folio de copia autorizada electrónica con destino a tercero, sujetos ambos al ITPAJD en su modalidad de documentos notariales, con aplicación de la cuota fija.

Asimismo, se define el papel del Consejo General del Notariado como entidad encargada de su distribución, recaudación y del ingreso del impuesto en el Tesoro Público. Asimismo, se establecen sus obligaciones de suministro de información a efectos de garantizar la correcta imputación del rendimiento del impuesto cuando se utilicen estos documentos en formato electrónico, en condiciones análogas a las que rigen para documentos físicos.

La orden incluye también las especificaciones técnicas de estos documentos electrónicos timbrados, recogidas en su anexo.

Puede consultar el BOE en el siguiente [enlace](#).

### **Real Decreto 253/2025, de 1 de abril, por el que se modifican, en materia de obligaciones de información, el Reglamento del IRPF, aprobado por el Real Decreto 439/2007, de 30 de marzo, y el Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, aprobado por el Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio**

El 2 de abril de 2025, con entrada en vigor al día siguiente, salvo las disposiciones relativas a las nuevas obligaciones de información financiera recogidas en el RGAT, que serán de aplicación a partir del 1 de enero de 2026 y se referirán, por primera vez, a los datos correspondientes a ese ejercicio, se publicó en el BOE el mencionado Real Decreto.

En el ámbito del IRPF, el decreto responde a la necesidad de incorporar en la normativa el criterio establecido por la Sentencia del TS 8/2024, de 8 de enero, que amplía el alcance de la deducción por maternidad a guarderías que, sin estar reconocidas como centros de educación infantil autorizados, disponen de la autorización necesaria para el desarrollo de actividades de custodia de menores. Como consecuencia de ello, se modifica el artículo 69.9 del RIRPF para exigir a todas las guarderías y centros de educación infantil la inclusión, en la declaración informativa anual, de los datos relativos a la autorización con la que cuentan, además de los datos identificativos del menor y sus responsables, los meses de inscripción, los gastos asociados y las subvenciones recibidas por dichos conceptos. Esta información deberá presentarse durante el mes de enero de cada ejercicio, con referencia al año natural anterior.

Por otro lado, el mencionado Real Decreto introduce una revisión profunda del contenido del RGAT, a través del cual se amplía el ámbito subjetivo y objetivo de las obligaciones de información, incorporando como sujetos obligados las entidades de pago y las entidades de dinero electrónico, incluidas aquellas extranjeras que operan en España, ya sea a través de EP o en régimen de libre prestación de servicios, siempre que presten servicios a personas o entidades residentes en territorio español.

La información que se debe suministrar abarca todo tipo de cuentas, tanto bancarias como no bancarias, incluidas las cuentas de pago, y se establece la obligación de presentar esta información con carácter mensual. De igual forma, se modifica el régimen de declaración de los cobros realizados mediante cualquier tipo de tarjetas, así como mediante pagos asociados a números de teléfono móvil, imponiéndose también una periodicidad mensual y eliminándose el umbral anual de 3.000 euros que se exigía hasta la fecha. En lo que respecta a la información económica relativa a las cuentas, esta se requerirá únicamente en la declaración correspondiente al último periodo mensual de cada año.

Como novedad destacada, se incorpora una nueva obligación de carácter anual para los emisores de todo tipo de tarjetas, quienes deberán informar sobre las operaciones realizadas con cada tarjeta, incluyendo abonos, cargos, recargas, retiradas de efectivo y operaciones de gasto en establecimientos. Esta obligación se aplicará a todas las tarjetas físicas o virtuales que superen en el ejercicio los 25.000 euros en cargos o abonos, y afectará tanto a emisores nacionales como a entidades extranjeras que emitan tarjetas para clientes residentes en España.

Puede consultar el BOE en el siguiente [enlace](#).

**Real Decreto 254/2025, de 1 de abril, por el que se modifica el Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación**

El 2 de abril de 2025, con entrada en vigor al día siguiente, se publicó en el BOE el mencionado Real Decreto, que tiene por objeto la modificación del Real Decreto 1007/2023, de 5 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento que establece los requisitos que deben adoptar los sistemas y programas informáticos o electrónicos que soporten los procesos de facturación de empresarios y profesionales, y la estandarización de formatos de los registros de facturación.

En este sentido, se amplía hasta el 1 de enero de 2026 la fecha en la que deberán tener adaptados sus sistemas los contribuyentes del IS mencionados en el artículo 3.1.a) del reglamento. Para el resto de los obligados tributarios, la fecha límite se amplía hasta el 1 de julio de 2026. Asimismo, los productores y comercializadores de software de facturación deberán ofrecer productos adaptados a las exigencias reglamentarias en un plazo máximo de nueve meses desde la entrada en vigor de la citada orden ministerial.

Por otro lado, se mantiene la excepción para los contribuyentes que llevan sus libros registro de facturación mediante el sistema de suministro inmediato de información (SII), siempre que las facturas sean expedidas materialmente por el destinatario o por un tercero en virtud de normativa de obligado cumplimiento. Asimismo, se especifica que la responsabilidad de cumplir con las obligaciones de facturación no se limita a quien emite la factura, sino que también recae en el destinatario.

Puede consultar el BOE en el siguiente [enlace](#).

### **Real Decreto 252/2025, de 1 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud**

El 2 de abril de 2025 se publicó en el BOE el Real Decreto 252/2025, de 1 de abril, por el que se aprueba el Reglamento del Impuesto Complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud. El reglamento entro en vigor el 3 de abril de 2025 y se aplica a los períodos impositivos que se inician a partir del 31 de diciembre de 2023. No obstante, las disposiciones relativas a la regla de beneficios insuficientemente gravados solo producen efectos para los períodos que comienzan a partir del 31 de diciembre de 2024, salvo que la entidad matriz última del grupo esté radicada en un Estado miembro que haya optado por aplicar estas reglas de forma diferida.

Este reglamento desarrolla técnicamente el Impuesto Complementario regulado en la Ley 7/2024, que transpone la Directiva (UE) 2022/2523 del Consejo, de 15 de diciembre de 2022, relativa a la garantía de un nivel mínimo global de imposición. Su finalidad es facilitar la interpretación y aplicación del impuesto, teniendo en cuenta su naturaleza internacional y la necesidad de alinearlos con los principios, normas y directrices establecidas por la OCDE.

El reglamento, que consta de 32 artículos, se divide en seis títulos y aborda aspectos como la determinación de la base imponible, la declaración informativa y el régimen sancionador. También se especifican las reglas para calcular el impuesto, la información necesaria para la declaración y las sanciones por incumplimiento.

Se establece un procedimiento para que los grupos multinacionales puedan presentar declaraciones simplificadas hasta 2030 y se regulan los plazos para la presentación de las primeras declaraciones. La norma busca cumplir con principios de necesidad, eficacia, proporcionalidad, seguridad jurídica, transparencia y eficiencia, minimizando las cargas administrativas para los ciudadanos.

Puede consultar el BOE en el siguiente [enlace](#).



## **Real Decreto-ley 3/2025, de 1 de abril, por el que se establece el programa de incentivos ligados a la movilidad eléctrica (MOVES III) para el año 2025**

El 1 de abril de 2025 se publicó en el BOE el Real Decreto-ley 3/2025, de 1 de abril, por el que se establece el programa de incentivos ligados a la movilidad eléctrica (MOVES III) para el año 2025. Esta norma prorroga por un año más las deducciones fiscales aplicables a la adquisición de vehículos eléctricos y la instalación de puntos de recarga, extendiendo su aplicación a las operaciones realizadas durante todo el ejercicio 2025. En concreto, se mantiene la posibilidad de aplicar, en el ámbito del IRPF, una deducción del 15 % del valor de adquisición de vehículos eléctricos nuevos, siempre que se cumplan los requisitos previstos en la normativa y los vehículos pertenezcan a alguna de las categorías definidas.

Asimismo, se conserva la deducción del 15 % de las cantidades satisfechas por la instalación, en inmuebles de propiedad del contribuyente no afectos a una actividad económica, de sistemas de recarga de baterías para vehículos eléctricos, siempre que dichas cantidades se hayan abonado desde la entrada en vigor del Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, y hasta el 31 de diciembre de 2025. La base máxima anual de esta deducción es de 4.000 euros, y está constituida por los importes efectivamente pagados mediante medios de pago identificables (tarjeta, transferencia, cheque nominativo o ingreso bancario) a personas o entidades instaladoras, una vez descontadas las posibles ayudas públicas que se hubieran recibido para la misma finalidad.

Puede consultar el BOE en el siguiente [enlace](#).

**Otras Órdenes y Proyectos de Orden sometidos a trámite de audiencia e información pública durante el mes de abril de 2025, que aprueban o modifican modelos de declaración**

<b>DECLARACIONES APROBADAS</b>		
<b>Modelo</b>	<b>Título</b>	<b>Orden/Proyecto de Orden</b>
017	Tasa de supervisión, análisis, asesoramiento y seguimiento de la política fiscal. Autoliquidación	<a href="#">Orden HAC/XXX, de XXX, por la que se aprueba el modelo 017</a>
196	Declaración Informativa mensual de cuentas en toda clase de instituciones financieras. Resumen anual de retenciones e ingresos a cuenta sobre rendimientos del capital mobiliario y rentas obtenidas por la contraprestación derivada de cuentas en toda clase de instituciones financieras.	<a href="#">Proyecto de Orden por la que se aprueban(...)</a>
181	Declaración informativa de préstamos y créditos, y operaciones financieras relacionadas con bienes inmuebles.	<a href="#">Proyecto de Orden por la que se aprueban(...)</a>
170	Declaración informativa mensual de las operaciones realizadas por los empresarios o profesionales adheridos al sistema de gestión de cobros a través de cualquier tipo de tarjetas y mediante pagos asociados a números de teléfono móvil.	<a href="#">Proyecto de Orden por la que se aprueban(...)</a>
174	Declaración informativa sobre todo tipo de tarjetas.	<a href="#">Proyecto de Orden por la que se aprueban(...)</a>
319	Pago a cuenta del IVA correspondiente a las entregas de gasolinas, gasóleos y biocarburantes posteriores a la ultimación del régimen distinto del aduanero.	<a href="#">Sobre la aprobación de la Orden Ministerial por la que se aprueba (...)</a>
N/A	Avales a los que se refiere el apartado undécimo del Anexo de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido y que deben constituirse en garantía del ingreso del citado impuesto con ocasión de la entrega de determinados carburantes que abandonen el Régimen de depósito distinto del aduanero.	<a href="#">Sobre la aprobación de la Orden Ministerial por la que se aprueba (...)</a>
<b>DECLARACIONES MODIFICADAS</b>		
<b>Modelo</b>	<b>Título</b>	<b>Orden/Proyecto de Orden</b>
171	Declaración Informativa. Declaración anual de imposiciones, disposiciones de fondos y de los cobros de cualquier documento.	<a href="#">Proyecto de Orden por la que se aprueban(...)</a>

## **Resolución de 19 de marzo de 2025, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se modifica la de 24 de marzo de 1992, sobre organización y atribución de funciones a la Inspección de los Tributos en el ámbito de la competencia del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria**

El 7 de abril de 2025, se publicó en el BOE la Resolución de 19 de marzo de 2025, de la Presidencia de la AEAT, que modifica la organización y funciones de la Inspección de los Tributos en el ámbito del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria. La norma responde a la necesidad de ajustar la estructura y competencias del departamento a la realidad actual de sus funciones.

Entre los cambios más destacados se encuentra el aumento de los umbrales económicos sobre los que pueden actuar los Equipos de Inspección, integrados por Técnicos de Hacienda y por las Unidades de Inspección. En casos de especial dificultad, los límites de cifra de negocios o, en su defecto, volumen anual de operaciones, de los obligados tributarios se elevan hasta 5,7 millones de euros para actuaciones de alcance general y 10 millones tratándose de actuaciones de alcance parcial. En los casos sin especial dificultad, los umbrales se sitúan en 4 y 6 millones de euros, respectivamente.

Adicionalmente, atribuye a las Dependencias Regionales de Inspección la competencia para tramitar y resolver sanciones por pagos en efectivo indebidos, siempre que no sea competencia de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, y se permite extender su alcance a otras partes implicadas en la operación.

Por otro lado, se crea la Unidad Central de Selección y de Grupos, que, además de asumir las funciones de coordinación de la antigua Unidad de Coordinación de Grupos, en materia de selección de actuaciones inspectoras desarrollará tanto tareas de selección propiamente dichas como de coordinación de las dependencias inspectoras en dicha materia. Respecto a la Unidad Central de Coordinación en materia de delitos contra la Hacienda Pública, se explicita su labor de coordinación de los órganos Inspectores dedicados a dicha materia.

Finalmente, también se introducen ajustes en las competencias territoriales y en la estructura interna, como la posibilidad de crear Unidades dirigidas por Técnicos de Hacienda formadas solo por Agentes de la Hacienda Pública.

Puede consultar el BOE en el siguiente [enlace](#).

**Reglamento de Ejecución (UE) 2025/648, de la Comisión, de 2 de abril de 2025, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2378 en lo que respecta a los formularios normalizados y los formatos electrónicos que deben utilizarse para el intercambio automático obligatorio de información en relación con la Directiva 2011/16/UE del Consejo modificada por la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo y a la lista de datos estadísticos que deben facilitar los Estados miembros a efectos de la evaluación de la Directiva 2011/16/UE del Consejo modificada por la Directiva (UE) 2021/514 del Consejo**

El 3 de abril de 2025, con entrada en vigor 20 días después, se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea el Reglamento de Ejecución (UE) 2015/2378, de 2 de abril de 2025, relativo a los formularios y formatos electrónicos para el intercambio automático de información de acuerdo con la Directiva 2011/16/UE.

El reglamento implementa las mejoras introducidas por la Directiva (UE) 2021/514 en la Directiva 2011/16/UE, que establece un intercambio automático obligatorio de información por parte de los operadores de plataformas. Concretamente, mediante el reglamento, se especifica que los Estados miembros deberán enviar electrónicamente a la Comisión los datos estadísticos sobre el intercambio antes del 1 de abril de cada año.

Puede consultar el Reglamento en el siguiente [enlace](#).

**Reglamento (UE) 2025/517, del Consejo, de 11 de marzo de 2025, por el que se modifica el Reglamento (UE) n.º 904/2010 en lo que respecta a las disposiciones de cooperación administrativa en materia de IVA necesarias en la era digital**

El 25 de marzo de 2025, con entrada en vigor 20 días después, se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea el Reglamento (UE) 2025/517 del Consejo, de 11 de marzo de 2025, que modifica el Reglamento n.º 904/2010 en relación con la cooperación administrativa en materia de IVA en la era digital.

El reglamento responde a la necesidad de disponer de un sistema central en el que se comparta la información sobre el IVA con la finalidad de combatir con mayor eficacia el fraude en dicho impuesto. Para conseguirlo, la Comisión debe establecer un sistema electrónico central (VIES central) dirigido al intercambio de información sobre el IVA entre los Estados miembros, permitiendo que estos compartan datos sobre transacciones intracomunitarias. La información de identificación a efectos del IVA y la información sobre las transacciones intracomunitarias deben permanecer disponibles en el VIES central durante diez años.

Puede consultar el Reglamento en el siguiente [enlace](#).

**Reglamento de Ejecución (UE) 2025/518, del Consejo, de 11 de marzo de 2025, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo que respecta a los requisitos de notificación aplicables a determinados regímenes de IVA**

El 25 de marzo de 2025, con entrada en vigor 20 días después, se publicó en el Diario Oficial de la Unión Europea el Reglamento de Ejecución (UE) 2025/518, de 11

de marzo, que modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en relación con los requisitos de notificación para ciertos regímenes del IVA.

El reglamento publicado establece que los sujetos pasivos que utilizan interfaces electrónicas, tales como las plataformas, portales o medios similares que faciliten la prestación de servicios de alquiler de alojamientos de corta duración o de servicios de transporte de pasajeros por carretera, no serán responsables del pago del IVA adeudado si actúan basándose en información suministrada por el proveedor, si dichos sujetos pasivos pueden demostrar que no podían razonablemente saber que dicha información fuera incorrecta.

También se especifica que el régimen especial para pequeñas empresas solo se aplica al prestador subyacente de los servicios de alquiler de corta duración o de transporte de pasajeros por carretera, no al sujeto pasivo considerado proveedor.

Por último, se establecen normas específicas relativas a la identificación a efectos del IVA, las condiciones de exclusión, las declaraciones del IVA y las obligaciones de conservación de registros para el nuevo régimen especial de transferencias de bienes propios, y se detalla la información que un sujeto pasivo debe comunicar a otro cuando transfiera bienes por cuenta de este último. Y, finalmente, se especifican los datos que deben conservarse en relación con las entregas en las que se considere que el sujeto pasivo ha recibido y entregado bienes de conformidad con el artículo 14 bis de la Directiva 2006/112/CE, incluyendo información sobre los proveedores subyacentes.

Puede consultar el Reglamento en el siguiente [enlace](#).

### **Directiva (UE) 2025/516, del Consejo, de 11 de marzo de 2025, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que respecta a las normas del IVA en la era digital**

El 25 de marzo de 2025, con entrada en vigor 20 días después, se publicó en el Diario Oficial de la UE la mencionada Directiva, a través de la cual se introducen requisitos de suministro digital de información, estableciendo la facturación electrónica como método por defecto y promoviendo la armonización de políticas fiscales entre Estados miembros. Además, las plataformas digitales que facilitan servicios como el alquiler de alojamientos son consideradas "sujeto pasivo considerado proveedor", lo que las obliga a recaudar el IVA en ciertas transacciones.

Puede consultar la Directiva en el siguiente [enlace](#).

## Tribunales Nacionales

**Sentencias del TS de 15, 24 y 26 de marzo de 2025 dictadas en los recursos 3803/2023, 3813/2023, 3800/2023, 3795/2023 y 3801/2023. El TS estima los recursos de casación interpuestos por varios fondos andorranos, acordando la procedencia de la devolución de las cuotas soportadas por los mismos en concepto de IRNR como consecuencia de su inversión en valores de sociedades cotizadas en España.**

Las cuestiones de interés casacional que el Tribunal Supremo examina en estas sentencias se centran en determinar lo siguiente:

- ▶ Si el análisis de comparabilidad entre las instituciones de inversión colectiva residentes en terceros estados -como son las IIC domiciliadas en Andorra-, sin establecimiento permanente en España y las IIC europeas armonizadas por la Directiva 2009/65/CE, al objeto de aplicar el artículo 63 TFUE, debe realizarse conforme a la legislación española de fuente interna sobre IIC o conforme a la Directiva UCITS.
- ▶ Precisar qué parámetros deben tenerse en consideración a efectos del análisis de comparabilidad entre fondos residentes en terceros estados y los fondos UCITS europeos, en particular, si debe tenerse en cuenta el objeto de las inversiones, la diversificación del riesgo, su forma contractual, carácter abierto, existencia de una entidad gestora sometida a una normativa prudencial, control por una entidad supervisora, obligaciones de información periódicas hacia los inversores.
- ▶ Aclarar a quién corresponde la carga de la prueba de que se cumplen los requisitos de comparabilidad, y, en particular, si la autoridad administrativa española, cuando dude motivadamente del satisfactorio grado de acreditación, debe utilizar activamente las facultades de obtención de información de que disponga en virtud del CDI o instrumento convencional análogo suscrito con el país de origen o residencia del fondo no residente.
- ▶ Finalmente, dilucidar si el análisis de la suficiencia de los mecanismos existentes para obtener información sobre los fondos de inversión residentes en Andorra debe buscar la identidad con los que España tiene con otros Estados miembros de la Unión Europea o la mera equiparación y



la efectividad de los mismos para el fin pretendido, determinando, en consecuencia, si la cláusula de intercambio de información prevista en el artículo 5 del acuerdo entre el Reino de España y el Principado de Andorra para el intercambio de información en materia fiscal podría ser suficiente

Tras realizar el análisis de los antecedentes del caso, el TS señala que la clave para la decisión de estos recursos de casación, cuyo dilema esencial reside en determinar si la sentencia impugnada, que sigue en todo su razonamiento denegatorio la postura de la Administración tributaria española, ha vulnerado el principio de libertad de circulación de capitales causada por la diferencia de trato recibida por fondos de inversión residenciados en Andorra, de un modo semejante al de los asuntos que ya han sido resueltos por el TS en relación con fondos residentes en Francia o Alemania, pero no incluidos o armonizados en el ámbito de la Directiva 2009/65/CE, citando al efecto sus sentencias de 5 de abril de 2023 (rec. 7260/2021) y de 11 de abril, (rec. 7127/2021 y rec. 8220/2021; y de 25 de abril de 2023, (rec. 8494/2021).

En las sentencias reseñadas, el TS indica que el dato relativo al Estado de residencia de cada fondo -en este caso de los andorranos-, resulta indiferente a los efectos de estos supuestos, pues la libertad de circulación de capitales del art. 63 TFUE protege a los fondos residentes en países no miembros y obliga, en consecuencia, a los Estados miembros.

Señalado lo anterior, el TS critica la posición de la sala de instancia, en las sentencias recurridas, en este caso del TSJ de Madrid, criticando la lacónica motivación de las mismas, porque el TSJ de Madrid reduce la razón desestimatoria a un mero problema de falta de prueba, siendo éste la falta de aportación de la certificación prevista en el artículo 7 de la Orden EHA/3316/2010, a emitir por la autoridad supervisora competente. A este respecto, el TS señala que: (i) resulta una paradoja aplicar la orden en cuestión a los fondos residentes en terceros estados, en tanto ésta exige una certificación fiscal expedida por la autoridad de un Estado miembro a quien, en este caso, no es miembro de la UE, pero cuyo contenido y finalidad es advenir que el fondo no residente cumple las condiciones establecidas en la Directiva, que no parece esté en sus manos valorar y, menos aún, certificar; (ii) que una norma de rango reglamentarios como la referida Orden no puede tomarse como una regla limitadora o de acotación contra *legem* de los medios de prueba necesarios para acreditar un hecho de relevancia procesal o de asignación de la carga de la prueba.

Concluyendo respecto de la carga de la prueba para acreditar la comparabilidad con las IIC residentes que la Administración a partir del esfuerzo probatorio realizado por la recurrente, que añade no es desdeñable, tendría que acudir al Acuerdo de Intercambio de Información entre España y Andorra, si no estaba conforme con la documentación aportada y el valor probatorio de la misma. Remitiéndose para ello a su doctrina fijada, entre otras, en su Sentencia de 5 de abril de 2023 (rec. 7260/2021).

Finalmente, el TS tras analizar la comparabilidad de las IIC recurrentes con las IIC residentes en España, entiende acreditada la misma y confirma la infracción de principio de libre circulación de capitales recogido en el artículo 63 del TFUE, estimando los recursos de casación y reiterando con efecto de efecto de ratificación y refuerzo la doctrina previamente fijada en su Sentencia de 5 de abril de 2023 (rec. 7260/2021).

Puede consultar las sentencias en los siguientes [enlace](#), [enlace](#), [enlace](#), [enlace](#); y [enlace](#).

**Sentencia 674/2025 de 5 de febrero de 2025 dictada por la AN en el recurso número 259/2019. La AN estima parcialmente el recurso interpuesto por el contribuyente, declarando exenta una parte de la indemnización por despido derivada de la relación laboral de alta dirección**

La cuestión principal radica en la calificación de la relación laboral del recurrente con la compañía durante el periodo trabajado en el extranjero, y la determinación del importe de la indemnización por despido sujeta a tributación por el IRPF.

El recurrente y la compañía llegaron a un acuerdo en el acto de conciliación previo a la celebración del juicio, donde se reconoció la improcedencia del despido y se fijó una indemnización exenta por los años trabajados en España de 271.570,88 euros, una indemnización sujeta a retención de 1.181.700,29 euros y un importe neto a percibir, una vez aplicadas las retenciones fiscales y deducciones correspondientes, de 831.118,65 euros.

No obstante lo anterior, el recurrente presentó días después una reclamación ante el TEAC, impugnando el acto de retención realizado por su empleadora. En su alegato, argumentó que, para determinar el importe exento de tributación, debía considerarse su relación laboral con las distintas sociedades del Grupo Liberty como si se tratara de un único empleador. Esto aplicaba tanto al periodo trabajado en España como al de Venezuela, en calidad de personal de alta dirección. De acuerdo con esta interpretación, la antigüedad a tener en cuenta para calcular la indemnización exenta debería ser de 16,5 años, lo que resultaría en una cuantía exenta de 1.472.826,60 euros.

El TEAC desestimó la reclamación, señalando que el trabajador aceptó la cantidad percibida en el acto de conciliación, considerándose con ello totalmente saldadas y finiquitadas las obligaciones entre las partes. Además, el Tribunal destacó que, aunque ambas partes admitieron que el trabajador prestó servicios tanto en España como en el extranjero para empresas del Grupo Liberty, no resulta coherente argumentar que esta circunstancia justificase que solo una parte de la indemnización, correspondiente al tiempo trabajado en España, fuera exenta y la otra parte no.

La AN, tras analizar los argumentos de ambas partes, concluyó que la relación laboral del recurrente durante su tiempo en Venezuela era efectivamente de alta dirección, lo que justificaba la retención de la indemnización. Sin embargo, la Sala determinó que la indemnización mínima obligatoria de siete días de salario por año de servicio, con un límite de seis mensualidades, debía estar exenta de tributación. Por lo tanto, la AN estimó parcialmente el recurso, anulando la resolución del TEAC en lo que respecta a la no aplicación de esta exención y ordenando a la Administración que modificara el importe de la retención practicada.

Puede consultar la sentencia en el siguiente [enlace](#).

**Sentencia 1071/2025 de 18 de febrero de 2025 dictada por la AN en el recurso número 571/2021. La AN acota la definición de “trabajador fronterizo” en los términos del Reglamento (CEE) nº 1408/71 del Consejo, de 14 de junio de 1971**

La cuestión controvertida se centra en la determinación del concepto de trabajador transfronterizo y su vinculación a la normativa doméstica para la determinación de la residencia fiscal.

La parte recurrente impugna la resolución del TEAR alegando su no residencia fiscal en España, y correspondiente estatus de trabajador transfronterizo residente fiscal en Francia, invocando no solo el Reglamento (CEE) nº 1408/71 del Consejo, de 14 de junio de 1971, sino también la aplicación del Convenio de Doble Imposición entre España y Francia, en cuya disposición 12 del protocolo dispone que “Los trabajadores fronterizos que justifiquen esta cualidad mediante el documento fronterizo creado por acuerdo particular entre los Estados contratantes están sometidos a imposición por los sueldos y salarios y otras remuneraciones que perciban por este concepto, únicamente en el Estado contratante del que sean residentes”.

Por su parte, la Administración Tributaria sostiene que la parte recurrente no tiene el estatus de trabajador transfronterizo en tanto que su residencia fiscal recae en España, no por un criterio de presencia física en nuestro país, sino por el criterio del centro de intereses económicos y vitales localizado en nuestro país.

De acuerdo con lo anterior, la AN recalca que la residencia fiscal viene determinada por normas internas de cada país, y por el artículo 4 del Convenio entre España y Francia, observando distintos elementos para determinar la residencia fiscal de la parte actora en España, entre ellos, su situación familiar (divorciado, sin patrimonio en Francia y con sus hijos residiendo en Suiza), intereses económicos y laborales (ostentar una participación del 79,99% y posteriormente del 70% en una sociedad domiciliada en España, de la cual ostenta el cargo de administrador único, así como que de sus tarjetas de crédito resultan gastos vinculados a restaurantes y repostaje de gasolina en una gasolinera próxima a la vivienda de que dispone en España), y en relación con sus declaraciones tributarias (aun habiendo presentado las oportunas liquidaciones como no residente fiscal, aprecia la Audiencia que en la vivienda de que dispone en España, tiene suministros de agua y electricidad que evidencian una continua ocupación de la misma).

Adicionalmente, señala que, en tanto que la parte recurrente se acogió a una interpretación razonable del concepto trabajador transfronterizo, aunque equivocada, e hizo sus correspondientes declaraciones fiscales en España y Francia conforme a la respectiva legislación, no concurren en la misma culpabilidad infractora.

En definitiva, la AN estima parcialmente el recurso interpuesto por la parte actora, acotando de esta manera los criterios de residencia vinculados a la condición de trabajador transfronterizo.

Puede consultar la sentencia en el siguiente [enlace](#).

**Sentencia 1199/2025 de 21 de febrero de 2025 dictada por la AN en el recurso número 1162/2021. La AN desestima el recurso contencioso-administrativo interpuesto por los recurrentes, confirmando la legalidad de la resolución dictada por el TEAC, y declarando ajustada a Derecho la liquidación del IRPF correspondiente al ejercicio 2011, en relación con la enajenación de participaciones sociales y el procedimiento de comprobación limitada seguido por la AEAT**

La cuestión controvertida se centra en la correcta declaración de la pérdida patrimonial en el contexto de la liquidación del IRPF. Se discute si la Administración tributaria actuó adecuadamente al desestimar la reclamación relacionada con la valoración de la transmisión de participaciones. La controversia incluye la interpretación de los procedimientos de comprobación y la validez de la regularización tributaria realizada por la AEAT

La parte recurrente impugna la resolución del TEAC de 26 de mayo de 2021, argumentando que el procedimiento de comprobación limitada se excedió al incluir una comprobación de valores sin seguir el procedimiento adecuado. Alega que el valor de transmisión fue correctamente acreditado, pero no fue valorado de manera adecuada. Además, señala un error en la selección de los ejercicios contables utilizados para la capitalización según la Ley del IRPF y sostiene que se vulneró el principio de unicidad al no respetar el valor declarado en la regularización, el cual fue considerado por la Administración autonómica gallega en el ITPAJD.

La Administración Tributaria defiende la legalidad del procedimiento seguido, argumentando que la comprobación del valor de transmisión se realizó dentro del marco del procedimiento de comprobación limitada, de acuerdo con lo establecido en los artículos 57.4 y 136 de la LGT. Además, sostiene que los valores utilizados por la Administración autonómica para la liquidación del ITPAJD fueron únicamente los declarados por los contribuyentes, sin que se llevara a cabo una verdadera comprobación de valor por parte de dicha Administración. Por lo tanto, la Administración considera que no se puede apreciar la existencia de actos propios ni vulneración del principio de unicidad.

La AN concluye que la resolución del TEAC es ajustada a Derecho, desestimando las alegaciones de la parte recurrente. La Sala reafirma que la Administración actuó dentro del marco legal al realizar la comprobación del valor de transmisión de las participaciones en el contexto del procedimiento de comprobación limitada. Se destaca que los recurrentes no lograron demostrar que el valor declarado era el correcto y que la motivación del TEAC fue suficiente y adecuada. Asimismo, la AN considera que no se vulneró el principio de unicidad, ya que la valoración realizada por la Administración se basó en criterios legales y no contradice los valores declarados en el ITPAJD. Por lo tanto, se desestima el recurso y se imponen las costas a los recurrentes.

Puede consultar la sentencia en el siguiente [enlace](#).

## **Resolución del TEAC de 20 de febrero de 2025 (R.G. 1335/2022). Límites en la contratación de personal auxiliar para la realización de funciones propias de la Administración, a la luz de la Sentencia del TS de 14 de septiembre de 2020 (recurso de casación núm. 5442/2019)**

En esta resolución, el TEAC se pronuncia sobre si, en el caso concreto analizado, el personal auxiliar contratado por el Ayuntamiento de un determinado municipio se ha extralimitado en sus funciones, ejerciendo las propias del personal funcionario, al implicar el ejercicio de autoridad pública y, por tanto, si se han vulnerado los artículos 142 de la LGT, 92 de la Ley 7/1985, de 2 de abril, reguladora de las Bases del Régimen Local y 9.2 del Real Decreto Legislativo 5/2015, de 30 de octubre, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del Estatuto Básico del Empleado Público.

Debemos partir de la posibilidad prevista en el artículo 169.2 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria aprobado por el Real Decreto 1065/2007 según el cual *“Las actuaciones preparatorias y las de comprobación o prueba de hechos o circunstancias con trascendencia tributaria podrán encomendarse al personal al servicio de la Administración tributaria que no tenga la condición de funcionario.”*

En el supuesto de hecho analizado, en el seno de una inspección por el IAE, el Ayuntamiento contrata los servicios de una empresa privada cuyo personal realiza las visitas a las instalaciones y firma el contenido de las diligencias en base a las cuales se fundamenta la regularización. El Ayuntamiento defiende que las actas han sido firmadas por un inspector. Además, la retribución de la empresa se pacta en función de un porcentaje de los recaudado.

Para resolver la controversia suscitada, el TEAC trae a colación la Sentencia del TS de 14 de septiembre de 2020 (recurso de casación núm. 5442/2019), en la que el Alto Tribunal estableció que tanto los procedimientos sancionadores como los procedimientos administrativos incoados por las Administraciones Públicas han de ser tramitados por el personal al servicio de tales administraciones sin que sea admisible que, con carácter general, de manera continua y permanente, puedan encomendarse funciones de auxilio material o de asistencia técnica a Entidades Públicas Empresariales. De esta sentencia se deduce que, para dilucidar si se ha producido la limitación invocada, hay que comprobar los siguientes factores: la intensidad de la intervención del personal ajeno al estatutario (si es esporádica / circunstancial o regular/ permanente) y conocer quién ha realizado la gestión material del expediente.

El Alto Tribunal no censuró que los organismos públicos puedan encomendar externalizar la realización de determinados servicios de manera puntual, sino que consideró que el personal estatutario de la Administración debe intervenir regular y permanentemente durante todo el procedimiento, desde su inicio hasta su resolución y no puede dejar de realizar aquellos servicios que le son propios como Administración para dictar actos administrativos, pues estaría prescindiendo del procedimiento legalmente establecido para ello, lo cual se erige como una exigencia constitucional consagrada en el artículo 103 de la Constitución española, a mayores cuando se encuentra ejerciendo su *ius puniendi*. Por tanto, el desarrollo por parte del personal no funcionario de funciones que impliquen el ejercicio de la autoridad pública, conllevará la nulidad de pleno derecho de las actuaciones realizadas.

De acuerdo con el TS: (1) el fin de salvaguardar los intereses generales del Estado y de las Administraciones Públicas corresponde a los funcionarios públicos, y (2) la empresa privada puede auxiliar y dar asistencia técnica, pero no tramitar casi completamente el procedimiento, para que el funcionario público únicamente decida.

Como hemos adelantado, en el caso analizado, el personal no estatutario estaba habilitado, tal y como constaba en el contrato de servicios complementarios para la aplicación de los tributos locales, suscrito entre la Administración y la empresa adjudicataria, a realizar actuaciones materiales o preparatorias de la inspección de tributos, entre las que se encontraba la realización de visitas a establecimientos, la elaboración y firma de diligencias, así como la recepción de documentación, entre otras. La Administración no negó que el personal de la empresa adjudicataria colaborase en la realización de visitas a las instalaciones o a la firma de diligencias en el curso del procedimiento inspector del IAE, ejercicios 2012 a 2016.

Con base en la Sentencia del TS anteriormente mencionada y haciendo alusión a su criterio anterior contenido en su previa Resolución de 24 de octubre de 2023 (R.G. 1245/2021) manifiesta lo siguiente: *“para entender que un procedimiento administrativo -como lo es el procedimiento inspector- se ha tramitado con todas las garantías exigidas por la Ley, no basta, como señala el Tribunal Supremo en la sentencia precitada, que los actos administrativos emanados del mismo (propuesta de regularización, acta o acuerdo de liquidación) hayan sido firmados por funcionarios públicos, puesto que dicha firma no puede obviar que se ha producido la tramitación de un "expediente en la sombra" por sujetos no vinculados a la Administración por una relación funcional. No es posible que la mera firma por parte de un funcionario de un documento que ha sido redactado por una entidad privada legitime una actuación administrativa que no se ha desarrollado por los cauces legalmente establecidos. Como señala el Alto Tribunal nuestro ordenamiento jurídico exige "el monopolio de la actuación" de los funcionarios competentes en el ejercicio de las funciones que implican el ejercicio de potestades públicas por lo que los mismos no pueden ser sustituidos sin más por terceros ajenos a la función pública.”*

En consecuencia, el TEAC establece que en este supuesto no puede considerarse que la actuación de la entidad privada contratada por la Administración sea una prestación de servicios puntual y accesoria, sino que supone una clara intervención en la actividad administrativa, puesto que actúa de forma regular y permanente en el procedimiento desde su inicio hasta la resolución del mismo. Por tanto, estima el recurso de alzada interpuesto por el contribuyente contra la resolución desestimatoria del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía y declara la nulidad de la regularización del IAE, ejercicios 2012 a 2016.

Puede consultar la Resolución en el siguiente [enlace](#).

**Resolución del TEAC de 31 de marzo de 2025 (R.G. 1804/2025).  
El TEAC confirma que es posible presentar una segunda  
solicitud de rectificación de IRPF si se basa en un elemento  
distinto no regularizado por una liquidación firme, incluso si  
ésta ha adquirido firmeza**

En esta resolución, el TEAC resuelve un recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio interpuesto por la Directora del Departamento de Gestión de la AEAT, contra una resolución del TEAR de Cantabria parcialmente estimatoria en la cual, en aplicación de la STS de 4 de febrero de 2021 (recurso de casación núm. 3816/2019) y de la resolución del TEAC de 19 de julio de 2024 (R.G. 652/2024),



declaraba la improcedencia de la inadmisión dictada por la AEAT de una segunda solicitud de rectificación de autoliquidación.

Es importante atender al contenido de las dos solicitudes de rectificación de autoliquidación presentadas por el contribuyente por su IRPF de los ejercicios 2014-2017. En la primera solicitud de rectificación del IRPF 2014-2017 (instada el 10/5/2019), el recurrente solicitó la no calificación como rendimiento del trabajo de la parte de la pensión correspondiente a aportaciones realizadas antes del 1/1/1967, lo que fue parcialmente estimado por el TEAR de Cantabria en resolución de 3/7/2020, que no fue recurrida y, por tanto, devino firme. Por su parte, en la segunda solicitud de rectificación del IRPF 2014-2017 (instada el 12/7/2023), el contribuyente pretendía reducir en un 25% la parte de pensión procedente de aportaciones realizadas a la Mutuality Laboral de la Banca entre el 1/1/1967 y el 31/12/1978 de enero de 1967 y el 31 de diciembre de 1978, de conformidad con lo establecido en la STS de 28 de febrero de 2023 (recurso de casación núm. 5335/2021). Esta segunda solicitud de rectificación fue inadmitida por la AEAT al considerar que afectaba al mismo elemento de la obligación tributaria que ya había sido regularizado en la primera solicitud de rectificación de autoliquidaciones mediante liquidación provisional firme (ex. art. 126.3 RGAT).

Sin embargo, el TEAC aplicando las argumentaciones jurídicas contenidas en la resolución de unificación de criterio RG 652/2024, concluye que la segunda solicitud de rectificación sí se referiría a un distinto elemento de la obligación tributaria puesto que lo que el interesado solicitó a la Administración Tributaria en la primera solicitud de rectificación era negar la calificación como rendimiento del trabajo de una parte de pensión y, por el contrario, en la segunda solicitud de rectificación su pretensión habría sido solicitar la aplicación del régimen fiscal de la DT 2ª LIRPF para minorar la cuantía de los rendimientos del trabajo a computar en la base imponible.

En definitiva, en ese caso concreto, en la segunda solicitud se pretendió la aplicación del citado régimen en un determinado intervalo temporal mientras que en la primera se había pretendido lo contrario en un intervalo distinto (negar la aplicación del citado régimen solicitando una alteración en la calificación).

Por tanto, este supuesto no solo las pretensiones habrían sido las contrarias si comparamos ambas solicitudes sino que, además, las mismas se habrían acotado a períodos de tiempo distintos lo que ya, per se, pondría de manifiesto que el debate jurídico que se pretendió abrir con la segunda solicitud de rectificación no había sido ya discutido con ocasión de la presentación de la primera solicitud.

Puede consultar la Resolución en el siguiente [enlace](#).

**Resolución del TEAC de 31 de marzo de 2025 (R.G. 6769/2024). IRPF. Exención por reinversión. Determinar si la posibilidad de acoger la ganancia de patrimonio obtenida con la transmisión de la vivienda habitual a la exención por reinversión en otra vivienda habitual (art. 38 LIRPF) es una opción de las del art. 119.3 de la LGT tras la Ley 16/2012, de 27 de diciembre**

En este recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, el TEAC analiza si la posibilidad de acoger la ganancia patrimonial obtenida con la transmisión de la vivienda habitual a la exención por reinversión del artículo 38 de la LIRPF constituye, o no, una opción tributaria de las del apartado 3 del artículo 119 de la LGT, tras la Ley 16/2012, de 27 de diciembre por la que se eliminaba la deducción por inversión en vivienda habitual.

La controversia, por tanto, trata sobre la determinación de si el contribuyente puede rectificar fuera del periodo voluntario su declaración-autoliquidación del IRPF para acoger la ganancia patrimonial obtenida con la transmisión de la vivienda habitual a la exención por reinversión del artículo 38 de la LIRPF, o si por el contrario dicha exención no puede aplicarse fuera del plazo voluntario de declaración al considerarse una opción tributaria de las del artículo 119.3 de la LGT. A este respecto, cabe destacar que la doctrina que establece el TEAC en la presente resolución es aplicable para los periodos en los que el adquirente de la vivienda ya no tiene la posibilidad de acogerse a la deducción por inversión en vivienda habitual.

El TEAC, unificando criterio, establece que el ejercicio del derecho a la exención por reinversión de la ganancia obtenida con la venta de la vivienda habitual es un derecho del contribuyente, y no una opción tributaria del art. 119.3 LGT, toda vez que no reúne los elementos fundamentales para delimitar las opciones tributarias establecidos por la jurisprudencia del Tribunal Supremo en la Sentencia del TS de fecha 18 de mayo de 2020 (recurso de casación núm. 5692/2017). En este sentido, entiende el TEAC que la norma tributaria no ofrece una alternativa de elección entre regímenes jurídicos tributarios diferentes y excluyentes, que permitiría el ejercicio de una “opción” por una u otra.

En consecuencia, a juicio del TEAC, el derecho a la exención por reinversión en otra vivienda habitual podrá ejercerse tanto mediante la presentación de la declaración-autoliquidación del IRPF correspondiente al ejercicio en que se obtuvo la ganancia patrimonial, como posteriormente, mediante la solicitud de rectificación de dicha autoliquidación inicialmente presentada.

Puede consultar la Resolución en el siguiente [enlace](#).

## Tribunal de Justicia de la Unión Europea

**Sentencia de 3 de abril de 2025 del TJUE, asunto C-228/24: La cláusula contra prácticas abusivas contenida en el art.1.2 y 3 de la Directiva matriz-filial debe interpretarse en el sentido de que, cuando una sociedad matriz ha recibido dividendos de una filial calificada de arreglo falseado, esa calificación no es suficiente, por sí sola, para que se concluya que la sociedad matriz, al acogerse a una exención del impuesto sobre sociedades por dichos dividendos, ha obtenido una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto y la finalidad de la referida Directiva**

El viernes 5 de abril, el TJUE dictó sentencia en la que respondió a las cuestiones prejudiciales en el asunto Nordcurrent Group UAB, C-228/24. Las cuestiones planteadas al TJUE por el tribunal Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania se referían a la relación entre la aplicación de la exención y la cláusula antiabuso de la Directiva 2011/96/UE del Consejo, de 30 de noviembre de 2011, relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2015/121 del Consejo, de 27 de enero de 2015 (en adelante, "Directiva matriz filial").

La actividad de la compañía consistía en la creación y distribución de juegos electrónicos. En el marco de una inspección fiscal de la que fue objeto esta sociedad en 2023, la Inspección determinó que esta última debería haber liquidado el IS por los dividendos percibidos de su filial residente en Reino Unido, en 2018 y 2019. La Inspección llegó a esta conclusión tras constatar que, durante esos años, la filial estaba comprendida en el concepto de «arreglo falseado», ya que no se había establecido por razones comerciales válidas y la filial carecía de un centro de actividad propio y bienes materiales en Reino Unido.

Las cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal lituano al TJUE fueron en esencia las siguientes:

- Si la cláusula contra prácticas abusivas contenida en el artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva matriz filial debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional en virtud de la cual una sociedad matriz no puede acogerse en su Estado miembro de residencia a una exención del IS por los dividendos recibidos de una filial establecida en otro Estado miembro, debido a

que dicha filial constituye un arreglo falseado, cuando tal filial no es una sociedad instrumental y los beneficios que ha distribuido como dividendos han sido generados por una actividad desarrollada en nombre de la misma filial.

- ▶ Si la cláusula contra prácticas abusivas recogida en el citado artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva matriz filial debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional en virtud de la cual solo se tiene en cuenta la situación existente en las fechas de pago de los dividendos para calificar de arreglo falseado a una filial establecida en otro Estado miembro, cuando la constitución de dicha filial estaba justificada por razones comerciales válidas y no se cuestiona la realidad de su actividad antes de esas fechas; y
- ▶ Si dicha cláusula antiabuso debe interpretarse en el sentido de que, cuando una sociedad matriz ha recibido dividendos de una filial calificada de arreglo falseado, esa calificación es suficiente, por sí sola, para que se concluya que la sociedad matriz, al acogerse a una exención del IS por dichos dividendos, ha obtenido una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto y la finalidad de la referida Directiva.

El TJUE en la sentencia comentada respondió afirmativamente a la primera pregunta, afirmando que la disposición antiabuso no se limita a las sociedades instrumentales.

En respuesta a la segunda pregunta, el TJUE señaló que las circunstancias que preceden a la distribución de dividendos también son relevantes a la hora de evaluar un posible abuso. Señalando al efecto que en una situación en la que un arreglo consta de varias fases, deben tenerse en cuenta todos los hechos y circunstancias pertinentes para determinar que existen una o varias fases que están falseadas. Nada en la cláusula contra prácticas abusivas sugiere que los hechos y circunstancias pertinentes cuyo examen sea necesario a tal fin se limiten a la situación existente en la fecha de la fase del arreglo en cuestión, a saber, en el presente asunto, el pago de los dividendos controvertidos en el litigio principal. Concluyendo que la cláusula contra prácticas abusivas de la Directiva matriz filial debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional en virtud de la cual, sin excepción, solo se tiene en cuenta la situación existente en las fechas de pago de los dividendos para calificar de arreglo falseado a una filial establecida en otro Estado miembro, cuando la constitución de dicha filial estaba justificada por razones comerciales válidas y no se cuestiona la realidad de su actividad antes de esas fechas.

Por último, el TJUE aclaró que denegar la exención de los dividendos en el IS basándose únicamente en la existencia de un «montaje puramente artificial» sería contrario a la Directiva matriz filial. Pues conforme a la jurisprudencia reiterada del TJUE también debe demostrarse que la estructura se creó con el objetivo principal de obtener una ventaja fiscal, esto es, el elemento subjetivo del abuso. A este respecto, el TJUE consideró relevante que los beneficios obtenidos por la filial en Reino Unido estuvieran sujetos a un tipo impositivo más elevado en el Reino Unido que el que se habría aplicado en Lituania a la hora de evaluar si la obtención de una ventaja fiscal era efectivamente un objetivo principal de la estructura, concluyendo que la cláusula anti abuso de la directiva debe interpretarse en el sentido de que, cuando una sociedad matriz ha recibido dividendos de una filial calificada de arreglo falseado, esa calificación no es suficiente, por sí sola, para que se concluya que la sociedad matriz, al acogerse a una exención del impuesto sobre sociedades por dichos dividendos, ha obtenido una ventaja fiscal que desvirtúa el objeto y la finalidad de la referida Directiva.

Puede consultar la Sentencia en el siguiente [enlace](#).

## Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas

### **BOICAC Nº 141/2025 Consulta 4, sobre el concepto de negocio en un proceso de fusión**

La consulta versa sobre una sociedad que está considerando realizar un proceso de fusión con una entidad dependiente. Dado que ambas empresas pertenecen al mismo grupo, la operación se regula bajo la NRV 21.<sup>a</sup>, Operaciones entre empresas del grupo, de la Segunda Parte del PGC.

La consultante sostiene que en la operación no se transmite un negocio, sino que se produce una adquisición de activos, por lo que considera que deben aplicarse las NRV pertinentes. Para fundamentar su posición, remite a la Norma 44, Combinaciones de negocios, de la Circular 4/2017, de 27 de noviembre, que establece normas de información financiera pública y reservada, y que actúa como normativa contable supletoria del PGC, conforme al apartado 7º del Marco Conceptual de la Contabilidad (MCC) del PGC.

La consultante argumenta que en la operación se cumpliría la prueba de concentración de la Norma 44, ya que el valor razonable de los activos brutos adquiridos se concentra en un grupo de activos similares. Por lo tanto, la operación debería contabilizarse según el criterio establecido en la consulta 10 del BOICAC número 85, de marzo de 2011, que versa sobre el tratamiento contable de las operaciones de fusión y escisión de elementos patrimoniales que no constituyen un negocio.

La NRV 19.<sup>a</sup>, Combinaciones de negocios del PGC, define un negocio como un conjunto integrado de actividades y activos que pueden ser dirigidos y gestionados para proporcionar un rendimiento o beneficios económicos. Aunque este concepto no ha sido desarrollado en profundidad, el MCC del PGC permite recurrir a principios y normas generalmente aceptadas para abordar cuestiones interpretativas.

La Circular 4/2017 desarrolla el concepto de negocio basado en la Norma Internacional de Información Financiera 3 (NIIF 3). Para determinar si la transacción debe calificarse como un negocio, la entidad debe evaluar si el conjunto de activos y actividades adquiridos incluye, al menos, un recurso económico y un proceso sustantivo que contribuya significativamente a la entrega de bienes o servicios a los clientes. Para facilitar esta evaluación, se permite realizar una prueba de concentración a través de la que se verifica si sustancialmente todo el valor

razonable de los activos brutos adquiridos está concentrado en un solo activo o grupo de activos similares.

Así, el ICAC sostiene que si la consultante realiza la prueba y determina que el conjunto de activos y actividades adquiridos no se califica como un negocio, la transacción se tratará como una adquisición de activos individuales y, en su caso, una asunción de pasivos. Para ello, los activos sobre los que se realiza la prueba deben ser "activos similares", conforme a lo indicado en la NIIF 3. Por otro lado, en caso de que no se trate de un negocio, la consulta 10 del BOICAC 85 establece que las fusiones entre empresas del grupo en las que los elementos patrimoniales adquiridos no constituyen un negocio deben contabilizarse aplicando las reglas generales y la doctrina del ICAC sobre aportaciones no dinerarias.

Finalmente, se debe proporcionar en la memoria de las cuentas anuales toda la información significativa sobre los hechos descritos en la consulta, con el fin de que reflejen la imagen fiel del patrimonio, la situación financiera y los resultados de la empresa.

Puede consultar la consulta en el siguiente [enlace](#).





## Consultas DGT

### **Consulta vinculante de la DGT V0022-25, de 9 de enero. La aportación de participaciones a un “trust” de carácter irrevocable no puede equipararse a una donación a favor de los beneficiarios del “trust”**

El consultante es titular del 28,92% del capital social de una sociedad y, además, desempeña funciones de dirección, recibiendo por ello retribuciones que superan el 50% de sus rendimientos de trabajo y rendimientos de actividades empresariales y profesionales. La intención del consultante es aportar sus acciones a uno o más “trusts”, de los cuales sus hijas, residentes en Estados Unidos, serían las beneficiarias. Los “trusts” serían irrevocables, sin facultades discrecionales para el consultante, y las hijas no podrían transferir las acciones sin su consentimiento durante un período de 10 años.

La consulta se centra en la tributación de las aportaciones a la figura del “trust”, en el contexto del derecho tributario español, planteando si dichas aportaciones podrían beneficiarse de la exención prevista en el artículo 4 de la LIP, y si podrían acogerse a la reducción prevista en el artículo 20 de la LISD. Adicionalmente, se plantea si resultaría de aplicación la exención prevista en el artículo 33.3.c) de la LIPRF en la ganancia patrimonial generada como consecuencia de las citadas aportaciones.

En su contestación, la DGT hace referencia a la consulta V0718-19, que establece que dado que el “trust” no es una figura jurídica reconocida en derecho español, las relaciones entre los aportantes de bienes y sus beneficiarios se consideran realizadas de forma directa, sin considerar la existencia del “trust”. Por lo tanto, las aportaciones de bienes al “trust” constituido por el padre carecen de efectos fiscales hasta el momento de la transmisión a las beneficiarias.

Como consecuencia, en el momento en que se transmitan los bienes y derechos cuya propiedad ostentaba la persona que constituyó el “trust” (“grantor”), o se perciban los correspondientes rendimientos generados según lo disponga el “trustee” a favor de los beneficiarios, se considerará, según la legislación tributaria española, que existe una transmisión directa del “grantor” al beneficiario.

Sin embargo, es importante señalar que la legislación que rige cada “trust” puede variar considerablemente y que los acuerdos que lo regulan pueden ser complejos y de naturaleza diversa. Por lo tanto, las conclusiones anteriores están sujetas a la valoración de las circunstancias específicas que realicen los órganos de Inspección y Gestión de la Administración Tributaria, así como a las reglas de interpretación y calificación establecidas en la LGT.

Finalmente, la DGT considera que no se puede entenderse que la constitución de un "trust" mediante la aportación de participaciones sociales constituya una donación de dichas participaciones a efectos del artículo 33.3.c) de la LIRPF. No obstante, a pesar de la falta de reconocimiento del "trust", las reglas de individualización de rentas aplicables en el IRPF, contenidas en el artículo 11 de la Ley del Impuesto, sí que son de aplicación para los sujetos intervinientes en el "trust". Esto es aplicación en la medida en que se trate de rentas que correspondan a personas físicas contribuyentes por el IRPF, derivadas de elementos patrimoniales de los que sean titulares o en los que ostenten derechos, de acuerdo con los acuerdos establecidos para la constitución y funcionamiento del "trust". La tributación en estos casos dependerá del alcance y contenido de los derechos que se les hayan atribuido.

Puede consultar la consulta en el siguiente [enlace](#).

### **Consulta V0119-25, de 7 de febrero de 2025. Tratamiento fiscal de los pagos compensatorios entre sociedades residente en España y Brasil en el marco de un Acuerdo de Reparto de Costes para el desarrollo de un intangible**

La consultante es una sociedad residente en España (en adelante, "SES") que posee una participación del 99,99% en una sociedad residente en Brasil (en adelante, "SBR"), cuya actividad principal es idéntica a la de SES. En 2022, ambas entidades firmaron un acuerdo de reparto de costes (en adelante, "ARC") para el desarrollo conjunto de una plataforma tecnológica de servicios para tarjetas bancarias. Esta plataforma se considera un intangible del que SES y SBR son cotitulares. Una vez finalizado el desarrollo de la plataforma, SBR la explotará en Brasil y SES en el resto del mundo.

El ARC establece que, con carácter periódico, se evaluará si procede realizar pagos compensatorios, para lo cual: (i) se determinará la proporción del beneficio esperado por cada entidad; (ii) se determinará el valor de las contribuciones realizadas por cada entidad; y (iii) la entidad que tenga una proporción de beneficio esperado superior a su proporción de contribución pagará a la otra parte un pago compensatorio, que será equivalente a la diferencia entre dichas proporciones aplicada sobre el valor de las contribuciones acumuladas en el período a compensar.

Desde el punto de vista contable, ambas entidades realizan lo siguiente:

- ▶ Reconocen la mayor parte de sus contribuciones como activo intangible (una plataforma o "software" generado internamente en fase de desarrollo); y, la parte no registrada como activo intangible se contabiliza como gasto del ejercicio correspondiente.
- ▶ En cuanto al tratamiento contable de los pagos compensatorios, la parte que corresponda al intangible se considerará, para quien lo recibe, un menor valor del intangible y, para quien lo efectúa, un mayor valor del mismo. La parte correspondiente a gastos no activados se considerará ingreso para quien lo recibe y gasto para quien lo efectúa.

La consultante pretende confirmar si los posibles pagos compensatorios de SES a SBR estarían sujetos en España, su calificación y, en su caso, el tipo de retención aplicable.

La DGT, considerando que el ARC cumple con los requisitos relativos a los acuerdos de reparto de costes de bienes o servicios suscritos entre personas o entidades vinculadas establecidos en el artículo 18.7 de la LIS y el artículo 18 del RIS, hace una

primera exposición de las Directrices sobre Precios de Transferencia que remiten el tratamiento fiscal de los pagos compensatorios a las leyes nacionales y convenios aplicables.

Así, para determinar la naturaleza del pago compensatorio realizado por SES a SBR a efectos del Convenio para evitar la doble imposición (en adelante, "CDI") entre España y Brasil, la DGT distingue entre la parte del pago compensatorio que corresponde a la transmisión del intangible y la que corresponde al reembolso de gastos no activados.

- ▶ Respecto de la parte del pago compensatorio que corresponde a la transmisión del intangible, la DGT considera que no puede incluirse dentro del concepto de canon a efectos del CDI España-Brasil, ya que se refiere a una transmisión de la propiedad económica del intangible y no constituye un pago por el derecho al uso temporal, parcial o limitado a un área geográfica determinada del mismo (sin que a estos efectos tenga relevancia que la explotación de la plataforma se realice en diferentes lugares por SES y SBR).

En este sentido, la DGT concluye que dicha renta es una ganancia de capital subsumible en el artículo 13.3 del convenio, que permite gravar tanto al Estado de la fuente como al de residencia, y su tributación será conforme al TRLIRNR.

- ▶ Respecto a la renta derivada de la parte del pago compensatorio que corresponde al reembolso de gastos no activados, ante la falta de datos suficientes, la DGT considera que esta renta se calificaría como servicio técnico o asistencia técnica, teniendo en cuenta las características del proyecto y la amplitud del concepto de servicios y asistencia técnica del convenio. Así, la DGT entiende que estos servicios deben considerarse utilizados íntegramente en España aun cuando la explotación de la plataforma por SES se realice potencialmente en todo el mundo (salvo en Brasil).

Por último, en lo que respecta a la obligación de retención, la DGT aclara que no existirá obligación de practicar retención sobre la parte del pago compensatorio que corresponda a la ganancia patrimonial. Sin embargo, la parte del pago compensatorio que corresponda a gastos no activados podría someterse a retención en España a un tipo máximo del 10% de acuerdo con el artículo 12 del CDI España-Brasil y en aplicación de la cláusula de nación más favorecida.

Puede acceder a la consulta en el siguiente [enlace](#).

### **Consulta V0135-25, de 12 de febrero de 2025. Tributación de la potencial ganancia derivada de una operación de reorganización societaria bajo el CDI España-Argentina**

El consultante, residente fiscal en España, es accionista de una sociedad argentina dedicada a la explotación de una finca rural que pretende realizar una operación de reorganización societaria. A consecuencia de esta operación, dos de los accionistas de la sociedad argentina dejarán de participar en ella y se convertirán en accionistas de dos nuevas sociedades mediante una aportación proporcional de activos de la sociedad original y una reducción de capital en la sociedad original.

El consultante solicita confirmar el tratamiento fiscal de la potencial ganancia derivada de dicha operación societaria: (i) si deja de participar en la sociedad argentina y obtiene acciones de las nuevas sociedades; y (ii) si permanece en la sociedad original y no adquiere acciones de las nuevas sociedades.

En caso de que el consultante deje de ser accionista de la sociedad original y sea beneficiario de las acciones de las nuevas sociedades resultantes, la DGT considera que, teniendo en cuenta el Convenio para evitar la doble imposición (“CDI”) entre España y Argentina:

- ▶ Conforme al artículo 13 del CDI España-Argentina, las ganancias derivadas, directa o indirectamente, en más de un 50% de bienes inmuebles situados en Argentina, podrían someterse a imposición en Argentina; a un tipo máximo del 10% si el consultante tuviera una participación directa en el capital superior al 25%, o del 15% en los restantes casos.
- ▶ En este sentido, si bien el convenio no recoge una definición de ganancia de capital, la DGT remite a la normativa interna y considera que la alteración patrimonial produciría una ganancia de capital tanto en España, en virtud a lo dispuesto en la LIRPF, como en Argentina, según su normativa interna.
- ▶ Con respecto al punto 5 del protocolo del CDI España-Argentina en el que se establece que las operaciones llevadas a cabo en un proceso de reorganización empresarial no producirán efectos fiscales, siempre de acuerdo con la legislación interna de España y Argentina. A estos efectos, la DGT considera que en la medida en que la operación planteada no puede acogerse al régimen especial de neutralidad fiscal previsto en el Capítulo VII del Título VII de la Ley del IS, no sería de aplicación el punto 5 del protocolo al CDI España-Argentina en España, independientemente de que en Argentina la operación pudiera beneficiarse del régimen de neutralidad fiscal de dicho estado.
- ▶ Por consiguiente, tanto España como Argentina tendrán potestad para gravar la ganancia puesta de manifiesto con ocasión de la operación de acuerdo con su normativa interna.

En el supuesto en que el consultante permanezca en la sociedad original sin adquirir participaciones en las nuevas entidades, la DGT considera que, en la medida en que no se produzca una alteración patrimonial con ocasión de la operación planteada, no se generaría una ganancia o pérdida patrimonial.

Puede acceder a la consulta en el siguiente [enlace](#).

### **Consulta V0167-25, de 13 de febrero de 2025. Sobre la calificación como contribuyentes del impuesto sobre la renta de no residentes a las entidades gestoras de fondos de inversión inmobiliarios con inversiones en España**

Las consultantes son dos sucursales en España de dos entidades alemanas que actúan como entidades gestoras de varios fondos de inversión alternativos (en adelante, “FIA”) con intereses inmobiliarios en España. Estos fondos se rigen por la Ley de inversión de capital alemana, así como por lo dispuesto en la Directiva 2011/61/EU, del Parlamento europeo y del Consejo, de 8 de junio de 2011, relativa a los FIA.

Los activos pertenecientes al fondo son legalmente propiedad de las entidades gestoras (o de sus respectivas sucursales). Es decir, la gestora es titular registral pero actúa como administrador fiduciario del fondo. Los fondos y las gestoras son contribuyentes del IS en Alemania, correspondiendo la imputación al fondo de los ingresos y gastos derivados de los inmuebles, que son objeto de integración en la base imponible de los fondos. En consecuencia, las entidades gestoras en ningún caso tributan por los ingresos derivados de los activos inmobiliarios españoles.

Las sucursales españolas cuentan con medios organizativos, materiales y humanos suficientes para realizar las actividades de gestión, administración y arrendamiento de los activos inmobiliarios sitos en España.

La cuestión planteada es si los fondos de inversión inmobiliaria deben ser considerados como sujeto pasivo a efectos del IRNR en su actividad de arrendamiento desarrollada en España o si, por el contrario, deben serlo las sucursales consultantes de las entidades gestoras de los fondos.

En primer lugar, la consulta analiza la calificación de los FIA como una ERAR. Concluye, a partir de los criterios de la Resolución de la DGT de 6 de febrero de 2020, que no pueden ser considerados como ERAR.

Respecto a quién es el contribuyente, la consulta se pronuncia en los mismos términos en los que ya concluyó en la consulta V2997-21 y señala que el contribuyente será el fondo, perceptor de las rentas inmobiliarias. Es decir, teniendo en cuenta la naturaleza jurídica de la relación contractual y legal entre el fondo y la gestora (esto es, la relación fiduciaria), resulta claro que la titularidad real de las rentas derivadas de los inmuebles adquiridos para un fondo de inversión inmobiliaria corresponde al fondo de inversión, aunque por exigencia de dicha normativa sea la gestora quien deba constar como propietaria en el Registro de la Propiedad.

Señala que el FIA no realiza una actividad económica de arrendamiento de inmuebles al carecer de la necesaria organización de medios humanos y materiales y, por tanto, no actúa a través de un EP a los efectos del IRNR en España. Recalca que es la entidad gestora la que, con sus medios humanos y materiales, de los correspondientes EP de las gestoras en España, realiza las operaciones de arrendamiento y obtiene, para el fondo, los rendimientos procedentes de dichos contratos. En este punto, se obvia la realidad jurídica que tienen los FIA alemanes de no poder contratar a los empleados por cuenta propia.

Finalmente, de acuerdo con el CDI entre España y Alemania, califica a las rentas obtenidas por los FIA como rendimientos derivados del arrendamiento de bienes inmuebles, susceptibles de quedar sujetos a imposición en España. Puede acceder a la consulta en el siguiente [enlace](#).



## Otras cuestiones de interés

### El Consejo de la Unión Europea adopta formalmente la DAC9

El pasado 14 de abril de 2025 el consejo de la Unión Europea adoptó formalmente la Directiva sobre Cooperación Administrativa (2011/16/UE) relativa a la cooperación administrativa en el ámbito de la fiscalidad (DAC 9).

Esta Directiva complementa a la Directiva de Tributación Mínima (Directiva (UE) 2022 /2523) y modifica la Directiva sobre cooperación administrativa en el ámbito fiscal (DAC) para ampliar las normas de transparencia fiscal.

Igualmente introduce una declaración informativa del impuesto complementario ("*Top-Up Tax Information Return*" o TTIR). Esta declaración podrá presentarse de forma centralizada por una única entidad en nombre del grupo, en lugar de realizar declaraciones individuales en cada jurisdicción.

Los Estados miembros tienen hasta el 31 de diciembre de 2025 para transponer las reglas de la DAC 9 en su legislación nacional. Se espera que las MNEs presenten su primer TTIR antes del 30 de junio de 2026. Las autoridades fiscales deberán intercambiar esta información, a más tardar, el 31 de diciembre de 2026.

Las empresas deben evaluar las modificaciones necesarias en sus sistemas contables y de Transparencia Internacional para cumplir con los requisitos del TTIR y mantenerse informadas sobre la implementación del GIR/TTIR.

### El gobierno belga anuncia nuevas medidas

El pasado 13 de marzo de 2025 el Gobierno de Bélgica anunció un nuevo paquete de medidas fiscales como parte de la estrategia de política presupuestaria y fiscal para 2025. Las medidas, que se suman a los planes anunciados previamente en el acuerdo federal de coalición incluyen:

- ▶ Optimización del régimen de consolidación fiscal.
- ▶ Introducción de la amortización acelerada para fomentar las actividades de I+D, la transición energética y la defensa.
- ▶ Arrastre ilimitado de la deducción por inversión en determinados activos.
- ▶ Aumento de los importes y umbrales para rentas exenta de impuestos.



- ▶ Aumento de la bonificación por creación de empleo.
- ▶ Aumento de la deducción por inversiones ecológicas.
- ▶ Reforma del régimen sancionador. Eliminando la sanción automática del 10% en los casos de primeros errores de buena fe.

Estas medidas, entre otras, se pueden encontrar en el [memorandum político DOC 56 0767/013](#), por ahora solo disponible en holandés y en francés.

## ABREVIATURAS

<b>AEAT</b>	Agencia Estatal de Administración Tributaria
<b>AN</b>	Audiencia Nacional
<b>BEPS</b>	Base Erosion and Profit Shifting
<b>BIN</b>	Base imponible negativa
<b>BOICAC</b>	Boletín Oficial del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
<b>BOE</b>	Boletín Oficial del Estado
<b>BOC</b>	Boletín Oficial de Canarias
<b>CbCR</b>	Country-by-Country Reporting
<b>CDI</b>	Convenio para evitar la Doble Imposición
<b>CE</b>	Comisión Europea
<b>DGT</b>	Dirección General de Tributos
<b>DOUE</b>	Diario Oficial de la Unión Europea
<b>DT</b>	Disposición Transitoria
<b>EP</b>	Establecimiento Permanente
<b>ICAC</b>	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
<b>ICIO</b>	Impuesto sobre Construcciones, Instalaciones y Obras
<b>IDSD</b>	Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales
<b>IEDMT</b>	Impuesto Especial sobre Determinados Medios de Transporte
<b>IGIC</b>	Impuesto General Indirecto Canario
<b>IIVTNU</b>	Impuesto sobre el Incremento de Valor de los Terrenos de Naturaleza Urbana
<b>IRNR</b>	Impuesto sobre la Renta de No Residentes
<b>IRPF</b>	Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>IP</b>	Impuesto sobre el Patrimonio
<b>IS</b>	Impuesto sobre Sociedades
<b>ISD</b>	Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
<b>ITPAJD</b>	Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados
<b>ITSGF</b>	Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas
<b>LEC</b>	Ley de Enjuiciamiento Civil
<b>LGT</b>	Ley General Tributaria
<b>LIDSD</b>	Ley del Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales
<b>LIP</b>	Ley del Impuesto sobre el Patrimonio
<b>LIS</b>	Ley del Impuesto sobre Sociedades
<b>LISD</b>	Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones
<b>LITPAJD</b>	Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados
<b>LIVA</b>	Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido
<b>LOTIC</b>	Ley Orgánica del Tribunal Constitucional
<b>LPGE</b>	Ley de Presupuestos Generales del Estado
<b>LSOCIMI</b>	Ley 11/2009, por la que se regulan las Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario
<b>MC</b>	Modelo de Convenio
<b>NRV</b>	Norma de Registro y Valoración
<b>OCDE</b>	Organización para la Cooperación y Desarrollo Económicos
<b>PGC</b>	Plan General de Contabilidad
<b>RIRPF</b>	Reglamento del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>RIS</b>	Reglamento del Impuesto sobre Sociedades
<b>RITPAJD</b>	Reglamento del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas y Actos Jurídicos Documentados
<b>SOCIMI</b>	Sociedades Anónimas Cotizadas de Inversión en el Mercado Inmobiliario
<b>SCR</b>	Sociedad de Capital Riesgo
<b>TC</b>	Tribunal Constitucional
<b>TG</b>	Tribunal General
<b>TEAC</b>	Tribunal Económico-Administrativo Central
<b>TEAR</b>	Tribunal Económico Administrativo Regional
<b>TGUE</b>	Tribunal General de la Unión Europea
<b>TFUE</b>	Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea
<b>TJUE</b>	Tribunal de Justicia de la Unión Europea
<b>TRLIRNR</b>	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de No Residente
<b>TRLIRPF</b>	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas
<b>TRLIS</b>	Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades
<b>TS</b>	Tribunal Supremo
<b>TSJ</b>	Tribunal Superior de Justicia
<b>UE</b>	Unión Europea

Consulta aquí las últimas [alertas fiscales y legales](#)  
[¡Suscríbete](#) a las newsletters de EY para mantenerte actualizado!



---

Para cualquier información adicional, contacte con:

**Ernst & Young Abogados, S.L.P.**

**Responsables del equipo de Tributación de Empresas**

**EY Abogados, Madrid**

Carmen Constante  
Fernando de Vicente  
Francisco Javier Gonzalo  
Izaskun Perdiguero  
Javier Seijo  
Jorge Baztarrica  
Jose Gabriel Martínez  
Juan Carpizo  
Juan Cobo de Guzmán  
Juan Machuca  
Maria Teresa González  
Nuria Redondo  
Ricardo Egea  
M<sup>a</sup> Teresa Cordon

[carmen.constante.quintanilla@es.ey.com](mailto:carmen.constante.quintanilla@es.ey.com)  
[fernando.de.vicente@es.ey.com](mailto:fernando.de.vicente@es.ey.com)  
[franciscojavier.gonzalogarcia@es.ey.com](mailto:franciscojavier.gonzalogarcia@es.ey.com)  
[izaskun.perdiguero@es.ey.com](mailto:izaskun.perdiguero@es.ey.com)  
[javier.seijoperez@es.ey.com](mailto:javier.seijoperez@es.ey.com)  
[jorge.baztarrica@es.ey.com](mailto:jorge.baztarrica@es.ey.com)  
[josegabriel.martinezpanos@es.ey.com](mailto:josegabriel.martinezpanos@es.ey.com)  
[juan.carpizobergareche@es.ey.com](mailto:juan.carpizobergareche@es.ey.com)  
[juanangel.cobodeguzman@es.ey.com](mailto:juanangel.cobodeguzman@es.ey.com)  
[juan.machucamenendez@es.ey.com](mailto:juan.machucamenendez@es.ey.com)  
[mariateresa.gonzalezmartinez@es.ey.com](mailto:mariateresa.gonzalezmartinez@es.ey.com)  
[nuria.redondomartinez@es.ey.com](mailto:nuria.redondomartinez@es.ey.com)  
[ricardo.egea@es.ey.com](mailto:ricardo.egea@es.ey.com)  
[teresa.cordonperalta@es.ey.com](mailto:teresa.cordonperalta@es.ey.com)

**EY Abogados, Barcelona**

Antoni Murt  
Gorka Crespo

[antoni.murtprats@es.ey.com](mailto:antoni.murtprats@es.ey.com)  
[jorge.crespocarrasco@es.ey.com](mailto:jorge.crespocarrasco@es.ey.com)

### **EY Abogados, Andalucía**

Alberto García

[alberto.garcia.valera@es.ey.com](mailto:alberto.garcia.valera@es.ey.com)

### **EY Abogados, Bilbao**

Pablo Sanz

[pablo.sanz.gutierrez@es.ey.com](mailto:pablo.sanz.gutierrez@es.ey.com)

Macarena De Abiega

[macarenade.abiegavaldivielso@es.ey.com](mailto:macarenade.abiegavaldivielso@es.ey.com)

Vanesa Mendez

[vanesa.mendez.suarez@es.ey.com](mailto:vanesa.mendez.suarez@es.ey.com)

### **EY Abogados, Canarias**

Julio Méndez

[julio.mendezcalderin@es.ey.com](mailto:julio.mendezcalderin@es.ey.com)

### **EY Abogados, Galicia**

Marcos Piñeiro

[marcos.pineiro.sanroman@es.ey.com](mailto:marcos.pineiro.sanroman@es.ey.com)

### **EY Abogados, Pamplona**

Maite Yoldi

[maite.yoldielcid@es.ey.com](mailto:maite.yoldielcid@es.ey.com)

### **EY Abogados, Valencia**

Miguel Vicente Guillem

[miguel.guillemvilella@es.ey.com](mailto:miguel.guillemvilella@es.ey.com)

### **EY Abogados, Zaragoza**

Jose Gabriel Martínez

[josegabriel.martinezpanos@es.ey.com](mailto:josegabriel.martinezpanos@es.ey.com)

## **Responsables del equipo de Tributación Internacional y Transacciones**

### **EY Abogados, Madrid**

Anil Bharwani

[anil.bharwani.alwani@es.ey.com](mailto:anil.bharwani.alwani@es.ey.com)

Castor Garate

[castor.garatemutiloa@es.ey.com](mailto:castor.garatemutiloa@es.ey.com)

Cristina de la Haba

[cristinadela.habagordo@es.ey.com](mailto:cristinadela.habagordo@es.ey.com)

Elena Sanchez

[elena.sanchez.llorente@es.ey.com](mailto:elena.sanchez.llorente@es.ey.com)

Iñigo Alonso

[inigo.alonsosalcedo@es.ey.com](mailto:inigo.alonsosalcedo@es.ey.com)

Isabel Hidalgo

[isabel.hidalgogalache@es.ey.com](mailto:isabel.hidalgogalache@es.ey.com)

Florencia Gaido

[florencia.gaidocerezo@es.ey.com](mailto:florencia.gaidocerezo@es.ey.com)

Gabriel Suarez

[gabriel.suarez@es.ey.com](mailto:gabriel.suarez@es.ey.com)

Javier Montes

[javier.montesurdin@es.ey.com](mailto:javier.montesurdin@es.ey.com)

Jose Antonio García

[jose.antonio.garcia.banuelos@es.ey.com](mailto:jose.antonio.garcia.banuelos@es.ey.com)

Leire Arlabán

[leire.arlabanmerino@es.ey.com](mailto:leire.arlabanmerino@es.ey.com)

Manuel Paz

[manuel.pazfigueiras@es.ey.com](mailto:manuel.pazfigueiras@es.ey.com)

Marcos Pérez

[marcos.perezrodriguez@es.ey.com](mailto:marcos.perezrodriguez@es.ey.com)

Rafael Alvarez-Mendizabal

[rafael.alvarezmendizabalturmo@es.ey.com](mailto:rafael.alvarezmendizabalturmo@es.ey.com)

Ramón Palacín

[ramon.palacinsotillos@es.ey.com](mailto:ramon.palacinsotillos@es.ey.com)

Rocío Reyero

[rocio.reyerofolgado@es.ey.com](mailto:rocio.reyerofolgado@es.ey.com)

Sonia Díaz

[sonia.diazperez@es.ey.com](mailto:sonia.diazperez@es.ey.com)

### **EY Abogados, Barcelona**

Ana Royuela

[ana.royuela@es.ey.com](mailto:ana.royuela@es.ey.com)

José María Remacha

[jose.maria.remacha1@es.ey.com](mailto:jose.maria.remacha1@es.ey.com)

Josep Cami

[josep.camicasals@es.ey.com](mailto:josep.camicasals@es.ey.com)

### **Responsables del equipo de Tributación Financiera**

#### **EY Abogados, Madrid**

Araceli Sáenz de Navarrete

[araceli.saenzdenavarretecrespo@es.ey.com](mailto:araceli.saenzdenavarretecrespo@es.ey.com)

Pablo Ulecia

[pablo.ulecia.rubio@es.ey.com](mailto:pablo.ulecia.rubio@es.ey.com)

Silvia Alonso

[silvia.alonsogarcia@es.ey.com](mailto:silvia.alonsogarcia@es.ey.com)

Tatiana de Cubas

[tatianade.cubasbuenaventura@es.ey.com](mailto:tatianade.cubasbuenaventura@es.ey.com)

Xavier Bird

[xavier.bird.vazquez@ey.com](mailto:xavier.bird.vazquez@ey.com)

#### **EY Abogados, Barcelona**

Manuel Moreno

[manuel.moreno.ortega@es.ey.com](mailto:manuel.moreno.ortega@es.ey.com)

### **Coordinadores del Boletín de Actualización Fiscal**

#### **EY Abogados, Madrid**

Catarina Cortez

[catarina.cortezmiranda@es.ey.com](mailto:catarina.cortezmiranda@es.ey.com)

Gonzalo Acebo

[gonzalo.acebo.del.rio@es.ey.com](mailto:gonzalo.acebo.del.rio@es.ey.com)

**Acerca de EY**

EY es líder mundial en servicios de auditoría, fiscalidad, asesoramiento en transacciones y consultoría. Los análisis y los servicios de calidad que ofrecemos ayudan a crear confianza en los mercados de capitales y las economías de todo el mundo. Desarrollamos líderes destacados que trabajan en equipo para cumplir los compromisos adquiridos con nuestros grupos de interés. Con ello, desempeñamos un papel esencial en la creación de un mundo laboral mejor para nuestros empleados, nuestros clientes y la sociedad.

EY hace referencia a la organización internacional y podría referirse a una o varias de las empresas de Ernst & Young Global Limited y cada una de ellas es una persona jurídica independiente. Ernst & Young Global Limited es una sociedad británica de responsabilidad limitada por garantía (*company limited by guarantee*) y no presta servicios a clientes. Para ampliar la información sobre nuestra organización, entre en [ey.com](https://ey.com).

© 2025 Ernst & Young Abogados, S.L.P.

Todos los derechos reservados.

ED None

La información recogida en esta publicación es de carácter resumido y solo debe utilizarse a modo orientativo. En ningún caso sustituye a un análisis en detalle ni puede utilizarse como juicio profesional. Para cualquier asunto específico, se debe contactar con el asesor responsable.

[ey.com/es](https://ey.com/es)

