

SELECCIÓN DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

(Del 1 al 15 de junio de 2025)

- Tribunal Económico-Administrativo Central
- Dirección General de Tributos

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL –GUÍA–

Análisis en IRPF de relación laboral común suspendida por pase a relación laboral especial de alta dirección y de la indemnización percibida por el cese de ambas relaciones al mismo tiempo

IRPF. Rentas exentas. Indemnizaciones por despido o cese. Despido colectivo. Relaciones laborales de carácter especial. Personal de alta dirección.

Una contribuyente prestó servicios para una entidad mercantil desde el 1 de agosto de 1978 hasta el 31 de marzo de 2011. Durante este periodo concurren dos relaciones laborales: una relación laboral ordinaria o común, vigente hasta el 20 de enero de 2003, fecha en la que quedó en suspenso; y una relación laboral especial de alta dirección, desde el 20 de enero de 2003 hasta su extinción el 31 de marzo de 2011. Ambas relaciones laborales se extinguieron formalmente en la misma fecha. Para el correcto tratamiento fiscal de la indemnización total percibida resulta imprescindible diferenciar entre los dos periodos contractuales que sustentaron la relación de la contribuyente con la empresa.

En cuanto a la relación laboral común, la cuantía exenta por cese en este periodo viene determinada por lo dispuesto en el art. 56 del Estatuto de los Trabajadores (ET) en su versión de 2002, es decir, indemnización de 45 días por año de servicio con un máximo de 42 mensualidades. Al haberse satisfecho la indemnización en 2011, la Inspección actualiza la cuantía conforme al IPC acumulado (24,5%). Respecto a la relación laboral especial de alta dirección (2003–2011), hasta la STS de 5 de noviembre de 2019 se venía sosteniendo que no existía exención alguna, dado que el RD 1382/1985 no fija una indemnización mínima obligatoria. Pero esta jurisprudencia cambia al reconocerse que, en casos de desistimiento empresarial, existe una indemnización mínima obligatoria de 7 días de salario por año de servicio con un límite de 6 mensualidades, que sí puede considerarse exenta.

(TEAC, de 30-01-2025, RG 1218/2022)

Tipo de gravamen del IS aplicable en el cálculo de la deducción por doble imposición internacional en caso de grupo fiscal con rentas obtenidas en el extranjero mediante EP

IS. Deducción por doble imposición internacional. Regímenes especiales. Grupo de consolidación fiscal. Tipo de gravamen. Rentas obtenidas por EP en el extranjero.

A efectos de considerar cuál es el límite a la deducción, de entre los señalados en el art. 31.1 LIS, y particularmente cuando se trata de determinar cuál sería el importe de la cuota íntegra que correspondería pagar en España si esas rentas obtenidas por los establecimientos permanentes en el extranjero se hubieran obtenido en territorio español, debe aplicarse el tipo de gravamen al que tribute, en el IS, el sujeto pasivo que pretende la deducción, puesto que han de tenerse en cuenta las concretas circunstancias del sujeto pasivo que obtiene las rentas sobre las que procede la deducción que, según la norma, será la menor de dos cantidades: el impuesto efectivamente satisfecho en el extranjero o el que se satisficiera si las rentas se hubieran obtenido en España. Esto es, si se trata de un grupo fiscal que tributa al 25%, ese es el tipo de gravamen a considerar para calcular ese límite a efectos de la deducción por doble imposición internacional. La entidad defendía que, al tratarse de rentas obtenidas por entidades dedica-





das a las actividades de exploración y producción de hidrocarburos, sería de aplicación, a estos efectos, el tipo de gravamen del 30%. Pero estamos ante rentas que han sido obtenidas por entidades integradas en un grupo fiscal (tributan al 25%). Por lo que se debe aplicar para calcular el límite aplicable a la deducción, si es el caso, el tipo de gravamen al que tributa, en el IS, dicho sujeto pasivo (en este caso, el grupo fiscal).

(TEAC, de 31-03-2025, RG 2655/2024)

Entidad holding mixta que realiza actividades sujetas y no sujetas a IVA: deducción de cuotas soportadas comunes a ambas actividades

IVA. Deducciones en sectores diferenciados de la actividad.

Para determinar el porcentaje de deducción de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a ambas actividades, económicas y no económicas, resulta razonable un criterio que determine la proporción de los ingresos generados por la actividad económica, sujeta a IVA, respecto del total de los ingresos obtenidos por la entidad, excluyendo los derivados de operaciones accesorias o extraordinarias. Dado que los dividendos representan los ingresos procedentes de la tenencia de participaciones y valores (actividad no económica y no sujeta a IVA), su importe debe ser tenido en cuenta necesariamente a efectos de cuantificar la citada proporción.

(TEAC, de 27-03-2025, RG 5946/2023)

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS –GUÍA–

Tributación en IRPF del salario percibido por 4 días trabajados en el extranjero

IRPF. Rentas exentas. Rendimientos del trabajo, por trabajos realizados en el extranjero. Requisitos. Pocos días trabajados en el extranjero.

Un contribuyente trabaja para una empresa residente en España, la cual mantiene un contrato con un organismo de la Administración Pública central española. El trabajador fue desplazado a Bélgica durante 4 días. En la nómina correspondiente a ese mes, aparece un concepto bajo la denominación “Salario Extranjero”, respecto del cual no se practicó retención alguna a efectos del IRPF. En primer lugar, la tributación será exclusiva en España si la estancia en Bélgica no supera los 183 días durante un período de 12 meses, si la remuneración es pagada por un empleador no residente en Bélgica y si la remuneración no se soporta por un establecimiento permanente del empleador en Bélgica. En cuanto a la posible aplicación de la exención del artículo 7 p) de la Ley IRPF, el trabajador ha sido desplazado temporalmente a Bélgica (4 días), lo que permite considerar que los servicios se realizaron efectivamente en el extranjero. No obstante, no se acredita que el destinatario de los trabajos haya sido una entidad no residente, pues el contrato que justifica el desplazamiento es con un organismo de la Administración Pública española. Por tanto, no se cumple uno de los requisitos esenciales para aplicar la exención. Con lo cual, el contribuyente, como residente fiscal en España, está obligado a incluir en su IRPF el salario correspondiente a los días trabajados en Bélgica.

(DGT, de 20-03-2025, V0373/2025)

Tarjeta de combustible concedida por la empresa: lo no consumido no es retribución en especie

IRPF. Rendimientos del trabajo. Rentas en especie. Otros supuestos. Tarjeta de combustible.

La concesión de una tarjeta de combustible por el empleador al empleado en la que cada mes la cantidad aportada para combustible y no aplicada (no gastada) es retirada por la empresa no dará lugar a la obtención de una renta en especie, pues la cancelación





del importe (asignado y consignado en la tarjeta) por no haber sido utilizado por su beneficiario comporta que no se haya producido el supuesto de hecho determinante de la existencia de una renta en especie, es decir, no se ha realizado el hecho imponible del impuesto: obtención de renta por el contribuyente, al haber sido objeto de cancelación automática el importe no consumido, por lo que no se ha producido consumo de bienes respecto a ese importe.

(DGT, de 20-03-2025, V0428/2025)

Si el contrato de alquiler al que se ha aplicado la reducción del 90% tiene un año de duración, para el año siguiente no se puede seguir aplicando la reducción aunque se mantenga la rebaja del precio

IRPF. Rendimientos de capital inmobiliario. Reducciones. Reducción del 90% para arrendamientos de viviendas.

El contribuyente, el 1 de abril de 2024, suscribió un contrato de arrendamiento de vivienda con una rebaja del 5,25% respecto a la renta del contrato anterior. El inquilino abandona la vivienda tras un año de contrato y el contribuyente tiene la intención de volver a arrendarla manteniendo la misma renta que la pactada en abril de 2024. Pero no se podrá aplicar la reducción del 90% del art. 23.2.a) de la Ley IRPF al nuevo contrato que proyecta el contribuyente si se mantiene la misma renta que la del contrato firmado el 1 de abril de 2024. Para beneficiarse de dicha reducción deberá formalizar un nuevo contrato, que deberá rebajar la renta en más de un 5 % respecto a la renta del contrato anterior (el de abril de 2024), y la vivienda debe continuar situada en zona de mercado residencial tensionado.

(DGT, de 28-03-2025, V0540/2025)

Tributación en el IRPF de una subvención para financiar la cuota reducida de autónomos

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Delimitación. Actividades empresariales. Subvención para financiar la cuota reducida del RETA.

La subvención recibida tiene la naturaleza de ingreso derivado de la actividad económica, al estar destinada al pago de un gasto necesario para dicha actividad. Como tal, debe tributar en concepto de rendimiento de actividad económica, al no estar exenta. Su imputación temporal deberá hacerse conforme al principio de devengo contable, es decir, se incluirá en la base imponible del ejercicio o ejercicios en que se devenguen los gastos para los que se concedió (cuotas de autónomos). Esta imputación se realiza siguiendo las normas del Impuesto sobre Sociedades y, más concretamente, conforme a lo dispuesto por la Norma 18ª del Plan General de Contabilidad. Si la subvención corresponde a varios ejercicios, deberá imputarse proporcionalmente a los ejercicios en que se devenguen los gastos correspondientes.

(DGT, de 20-03-2025, V0380/2025)

Una sociedad dedicada al alquiler de inmuebles desarrolla una actividad económica a efectos del IP, aunque la persona contratada a jornada completa ejerza también otras actividades profesionales

IP. Exenciones. Participaciones. Persona empleada mediante contrato laboral a jornada completa que realiza también otras actividades profesionales.

Un contribuyente ostenta, de forma indirecta, el 90% del capital social de una entidad mercantil cuya actividad consiste en el arrendamiento de bienes inmuebles. Esta sociedad cuenta con una persona empleada mediante contrato laboral a jornada completa, que se encarga de la ordenación y gestión de la actividad de arrendamiento. Sin embargo, esta empleada realiza, fuera de su jornada laboral en la sociedad V, otras actividades profesionales y empresariales: administradora remunerada en otra entidad no vinculada





y autónoma en una correduría de seguros. A pesar de ello, se cumple el requisito de persona contratada a jornada completa que permite aplicar la exención del art. 4.Ocho.Dos Ley 19/1991 (Ley IP) a las participaciones del contribuyente.

(DGT, de 05-03-2025, V0259/2025)

No se produce el vencimiento anticipado del aplazamiento del “exit tax” en caso de escisión total de una sociedad

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Ganancias patrimoniales por cambio de residencia («exit tax»). Vencimiento anticipado del exit tax. Escisión de sociedad.

La contribuyente trasladó su residencia a Estados Unidos. Como consecuencia de este cambio de residencia y al poseer participaciones significativas en una entidad española (superiores al 25% del capital social), quedó sujeta al régimen fiscal del art. 95 bis Ley 35/2006 (Ley IRPF), conocido como “exit tax” o impuesto de salida. Solicitó un aplazamiento del pago de dicha deuda tributaria. La entidad española de la que la contribuyente posee el 43,74% del capital social va a realizar una operación de escisión total, dando lugar a la creación de dos nuevas sociedades, ambas también residentes en España. Esta situación podría parecer que causa el vencimiento anticipado del aplazamiento del pago del impuesto derivado del “exit tax”, pero esto se produciría si se produjera la transmisión inter vivos de los elementos patrimoniales sobre los que recae. Pero si la escisión total se realiza efectivamente conforme al régimen FEAC, no se produce una transmisión a efectos fiscales, por lo que no concurre causa de vencimiento anticipado del aplazamiento concedido.

(DGT, de 25-03-2025, V0474/2025)

Aplicación del Reglamento Veri*Factu a las obligaciones de facturación de las farmacias

*IVA. Obligaciones formales. Deber de expedir y entregar factura. Sistema Veri*factu. Farmacia.*

Una entidad se dedica al desarrollo de soluciones informáticas de contabilidad, facturación y gestión administrativa, dirigidas específicamente a oficinas de farmacia. Sus clientes son profesionales o empresarios individuales titulares de farmacias que son sujetos pasivos del IVA, tributan en el régimen especial de recargo de equivalencia y determinan sus rendimientos económicos en el IRPF mediante el método de estimación directa. En principio, el régimen especial de recargo de equivalencia exige a los comerciantes minoristas -como farmacias- de expedir facturas por sus operaciones. No obstante, en el presente caso los titulares de farmacia determinan sus rendimientos por el método de estimación directa, lo cual genera una obligación adicional: están obligados a expedir facturas por todas las operaciones realizadas en el desarrollo de su actividad, independientemente de que estén acogidos al régimen especial de recargo de equivalencia. Teniendo en cuenta el RD 1007/2023 (Rgto Veri*Factu), los sujetos obligados son, para nuestro caso, los titulares de oficinas de farmacia y la entidad mencionada, como desarrolladora y comercializadora de software de facturación (“productora” de sistemas informáticos). El RD entró en vigor el 7 de diciembre de 2023. La Orden HAC/1177/2024 entró en vigor el 29 de octubre de 2024. Los contribuyentes del art. 3.1.a) del Rgto (como las farmacias): deben adaptar sus sistemas informáticos antes del 1 de enero de 2026. El resto de obligados tributarios del art. 3.1 (apartados b, c y d): deben adaptarse antes del 1 de julio de 2026. Los productores de software (art. 3.2 del Rgto): deberán ofrecer productos totalmente adaptados en el plazo de nueve meses desde la entrada en vigor de la Orden HAC/1177/2024, es decir, antes del 29 de julio de 2025. Y en el caso de contratos de mantenimiento plurianual firmados antes de la fecha de adaptación exigida, los sistemas informáticos deberán estar adaptados antes del 1 de enero o 1 de julio de 2026, según corresponda.

(DGT, de 10-06-2025, V0981/2025)