

SELECCIÓN DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

(Del 16 de julio al 31 de agosto de 2025)

- Tribunal Económico-Administrativo Central
- Dirección General de Tributos

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL –GUÍA–

Nuevo procedimiento de derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria por el art. 43.1.b) LGT tras la anulación del primer acuerdo por defectos sustantivos: el TEAC sobre la inaplicabilidad del principio non bis in idem y la doctrina del doble tiro

Responsables de la deuda tributaria. En general. Derivación de la responsabilidad. Responsabilidad subsidiaria. Doctrina del doble tiro. Principios constitucionales y generales del Derecho Tributario. Non bis in idem.

Tras la anulación total en la vía económico-administrativa por razones sustantivas de un acuerdo de declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria por la causa prevista en el art. 43.1.b) de la Ley 58/2003 (LGT), a resultas de la insuficiente actividad investigadora y probatoria por parte de la Administración Tributaria en acreditación del presupuesto de hecho determinante de dicha responsabilidad tributaria, no le está vedado a la Administración Tributaria, dentro del plazo de prescripción, iniciar un nuevo procedimiento de derivación y dictar en su seno un segundo acuerdo de declaración de ese mismo presupuesto de responsabilidad del art. 43.1.b) LGT frente al mismo sujeto.

(TEAC, de 11-07-2025, RG 7417/2023)

El TEAC en unificación de criterio establece los criterios para aplicar la presunción de afectación exclusiva de los vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Elementos patrimoniales afectos. Vehículos mixtos destinados al transporte de mercancías.

Por lo que hace a la presunción de afectación de los vehículos mixtos adaptables, cuya utilización para necesidades privadas pueda considerarse accesoria y notoriamente irrelevante, a los efectos del art. 22.4 del RD 439/2007 (Rgto. IRPF), los criterios a seguir son los siguientes: cuando se trate de vehículos mixtos cuyas características físicas (carrocería, rotulación exterior, aspecto físico, etc.) y las circunstancias concurrentes (actividad económica desarrollada, o cualquiera otra relevante) apunten a una dedicación de los mismos a la actividad económica de su propietario, deberán presumirse como afectos a la misma; lo que no impedirá que la Administración tributaria pueda negar esa afectación presunta si prueba que se dedican fundamentalmente a un uso particular; y, al revés, cuando se trate de vehículos mixtos cuyas características físicas (carrocería, rotulación exterior, aspecto físico, etc.) y las circunstancias concurrentes (actividad económica desarrollada, o cualquiera otra relevante) apunten a una dedicación fundamentalmente particular por parte de su propietario, deberán presumirse como no afectos a la actividad económica de que se trate, lo que impedirá la deducibilidad de sus gastos, salvo que el interesado concernido pruebe la dedicación exclusiva del mismo a la actividad económica de que se trate.

(TEAC, de 24-06-2025, RG 4214/2024)



TEAC sobre el pago del ISD como aceptación de la herencia e inclusión en la base imponible de un crédito litigioso como bien integrante de la herencia

ISD. Adquisiciones mortis causa. Hecho imponible. Fallecimiento del heredero sin haber aceptado ni repudiado expresamente la herencia.

El Tribunal acoge el criterio de la Administración y considera que la mera presentación de una autoliquidación del ISD no equivale a una aceptación expresa de la herencia. En consecuencia, el fallecimiento de Doña Cyp sin aceptar ni repudiar la herencia de su hija generó un derecho transmisible a sus propios herederos (ius transmissionis), de modo que el reclamante, como heredero de su madre, quedó legitimado para aceptar la herencia de su hermana, lo que efectivamente hizo mediante escritura pública.

Base imponible. Crédito litigioso.

El Tribunal reconoce la existencia del crédito y su incorporación a la masa hereditaria, dado que ha sido expresamente reconocido por el Consejo Rector de la cooperativa, por la propia entidad mediante escritura pública y por la administración concursal dentro del plan de liquidación. Aunque el reclamante invoca la escasa posibilidad de cobro -al tratarse de un crédito ordinario, sin garantía real, y posterior en prelación a créditos contra la masa y privilegiados-, el Tribunal recuerda que la incobrabilidad debe acreditarse fehacientemente mediante elementos objetivos y definitivos, como una resolución de conclusión del concurso por insuficiencia de masa o un acuerdo de quita. El Tribunal recuerda que, si con posterioridad se acredita la incobrabilidad o se reduce efectivamente el importe recuperado, el interesado podrá solicitar la devolución de la parte proporcional del impuesto ingresado en exceso.

(TEAC, de 30-05-2025, RG 2286/2022)

Ajuar doméstico en ISD: inmuebles no utilizados por el causante, y el cálculo de la base imponible en caso de legítima en el Derecho catalán

ISD. Adquisiciones mortis causa. Ajuar doméstico. Segunda vivienda.

En la determinación del ajuar, se debe distinguir entre inmuebles destinados a vivienda habitual o al uso residencial del causante, que serían todas aquellas viviendas y anejos que se pueden destinar a satisfacer las necesidades continuadas (vivienda habitual) u ocasionales (segunda y ulteriores viviendas) de residencia y la suma del valor de las mismas constituiría la base sobre la que aplicar el porcentaje del 3% para calcular el valor del ajuar doméstico a efectos del ISD. Y, por otro lado, no habrían de considerarse afectos al uso personal de la persona causante aquellos inmuebles arrendados ni tampoco los cedidos gratuitamente a familiares o a terceros en el momento del devengo, por cuanto la previsible falta de residencia del causante en los mismos permite deducir la ausencia de bienes de su ajuar en el mismo.

(TEAC, de 30-05-2025, RG 6258/2024)

Controversia sobre la sujeción al IRNR de un piloto no residente contratado por una empresa española

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Rentas del trabajo. Piloto de aeronaves.

Un piloto con residencia en Francia presta servicios a bordo de aeronaves en tráfico internacional, contratado formalmente por XZ-TW SL, sociedad con sede en España. Por tanto, en virtud del artículo 15.3 del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Francia, España tiene potestad para gravar estos rendimientos al ubicarse en su territorio la sede de dirección efectiva de la empresa pagadora. El reclamante sostiene que el verdadero empleador es la empresa noruega XZ-LM ASA, basándose en el hecho de que el objeto social de la empresa española es principalmente la gestión de personal y apoyo a otras empresas del grupo, no el transporte aéreo. El TEAC desestima las alegaciones del reclamante y confirma la actuación administrativa. No se acredita





que XZ-LM ASA sea el verdadero empleador ya que no se cumplen los criterios interpretativos establecidos por los Comentarios al artículo 15 del Modelo de Convenio OCDE. Con lo cual, el TEAC confirma que la empresa española XZTW SL es el empleador efectivo del piloto y España tiene potestad para gravar la totalidad de los rendimientos conforme al artículo 15.3 del CDI con Francia. Por todo ello, se desestiman las alegaciones del interesado y se confirma la tributación íntegra de los rendimientos del trabajo en España a través del IRNR.

(TEAC, de 31-03-2025, RG 6306/2021)

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS –GUÍA–

La prohibición legal de no otorgar escritura con NIF revocado no se aplica en caso de otorgamiento forzoso de escritura por condena judicial

Procedimiento de gestión. NIF. Otorgamiento de escritura pública en caso de revocación.

Un notario plantea una duda relativa a la posibilidad de autorizar una escritura pública de compraventa en la que la vendedora es una sociedad con el NIF revocado por la Administración Tributaria. La sociedad ha sido condenada judicialmente mediante sentencia firme a otorgar dicha escritura a favor del comprador (parte demandante en el proceso). El comprador no debe efectuar ningún pago adicional, pues el precio ya fue entregado con anterioridad. En el auto de ejecución de sentencia, se ordena que la declaración de voluntad de la sociedad vendedora (con NIF revocado) sea sustituida por la de la compradora, actuando ésta en su nombre. Por tanto, no comparece la sociedad a otorgar la escritura, sino el comprador, en ejecución forzosa de la sentencia. Con carácter general, la revocación tiene varios efectos jurídicos significativos, entre ellos, la prohibición de intervenir notarialmente en documentos que contengan declaraciones de voluntad, actos jurídicos, contratos y negocios jurídicos de cualquier clase por parte de la entidad con NIF revocado. No obstante, no se da esto en el caso de que la sociedad no actúa por voluntad propia, sino que es una autoridad judicial la que impone, mediante sentencia firme.

(DGT, de 15-04-2025, V0701/2025)

Intento de aplicar el régimen de ganancias patrimoniales por cambio de residencia (exit tax) a criptomonedas

IRPF. Ganancias y pérdidas patrimoniales. Ganancias patrimoniales por cambio de residencia («exit tax»). Criptomonedas.

Las criptomonedas no están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del art. 95 bis de la Ley IRPF, ya que este precepto solo se refiere a acciones o participaciones de cualquier tipo de entidad. En consecuencia, no procede imputar ninguna ganancia patrimonial latente derivada de dichos cryptoactivos por el mero hecho del cambio de residencia. No obstante, si el contribuyente fuera titular de otro tipo de cryptoactivos con características distintas a las de las monedas virtuales convencionales -por ejemplo, tokens que otorguen derechos económicos o políticos sobre una entidad-, sería necesario un análisis individualizado para determinar si estos sí encajarían en el supuesto del art. 95 bis.

(DGT, de 14-04-2025, V0666/2025)

Implicaciones fiscales de la inclusión del hijo como cotitular en las cuentas bancarias de los padres

ISD. Adquisiciones inter vivos. Otras cuestiones. Nombramiento del hijo como cotitular de la cuenta bancaria de sus padres.

El mero hecho de aparecer como titular o cotitular de una cuenta bancaria no implica automáticamente la adquisición en propiedad de los fondos depositados en ella, ni determina por sí solo la existencia de una donación a efectos fiscales. La cotitularidad solo





otorga facultades dispositivas frente al banco, pero no prueba por sí sola que el nuevo cotitular sea dueño del dinero. La propiedad real de los fondos debe probarse conforme a las relaciones internas entre los cotitulares, atendiendo a quién aportó efectivamente los fondos. Sin embargo, la Administración tributaria podría calificar la operación como donación si, al analizar los hechos y pruebas, aprecia que: la persona que se incorpora como cotitular no ha realizado aportaciones económicas a la cuenta; pese a lo anterior, dispone de los fondos o se beneficia de ellos; hay indicios claros de animus donandi, es decir, voluntad de liberalidad por parte de los padres; y se aprecia un enriquecimiento real y efectivo del hijo a costa del patrimonio de los progenitores. En estos supuestos, podría entenderse que se ha producido una transmisión patrimonial a título gratuito inter vivos, sujeta al ISD.

(DGT, de 08-04-2025, V0640/2025)

Si se ha de practicar o no ajuste negativo en el IS correspondiente al ejercicio en el que se procede a la capitalización mediante compensación de créditos por parte del socio

IS. Base imponible. Reglas de valoración. Incrementos y disminuciones de patrimonio. Reglas especiales. Operaciones societarias. Aumento de capital por compensación de créditos.

En febrero de 2020, la entidad Y suscribió un contrato de inversión con diversos fondos y cuentas gestionados por las entidades A, AA y los Fondos AAA (no residentes fiscales en España), en relación con una financiación senior formalizada en 2016, por la que dichas entidades otorgaron préstamos a Y. El contrato de inversión preveía la capitalización de los créditos derivados de la Financiación AAA, permitiendo que los acreedores entrasen en el capital social de Y mediante una ampliación de capital por compensación de créditos. Sin embargo, este contrato fue resuelto unilateralmente por las Partes AAA el 12 de febrero de 2020, lo que originó acciones judiciales por parte de Y y su socio único ante tribunales españoles. Posteriormente, se desarrolló un proceso de mediación que derivó en dos acuerdos transaccionales, con objeto de finalizar los procedimientos judiciales y reestructurar la situación financiera de Y. En el ejercicio en el que se cumplan las condiciones de efectividad del acuerdo transaccional entre Y y las Partes AAA, la ampliación de capital por compensación de créditos no dará lugar a la integración de renta alguna en la base imponible del impuesto sobre sociedades de la entidad Y. Esto es así, aunque contablemente se registre un ingreso, ya que, a efectos fiscales, rige el criterio del valor del aumento de capital según la normativa mercantil, tal como dispone el art. 17.2 de la LIS.

(DGT, de 15-04-2025, V0695/2025)

Obligación de repercutir e ingresar el “sales tax” en Estados Unidos por parte de una empresa española

IVA. Exenciones. Exportaciones de bienes. Sales tax de EE.UU.

Una empresa establecida en el territorio de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido vende a través de su propia página web y diversas plataformas digitales de comercio electrónico. Recientemente, una de estas plataformas les ha notificado que han superado el límite de ventas en los Estados Unidos, lo que implica que deben comenzar a repercutir el llamado “sales tax” de EE. UU., un impuesto sobre las ventas que varía según el estado. Este impuesto deberá ser recaudado y posteriormente ingresado en cada uno de los estados correspondientes. Dado que las entregas de bienes a EE. UU. son exportaciones, estarán exentas de IVA bajo la legislación española, siempre que se cumplan las condiciones previstas para la exportación. La empresa no tiene la obligación de repercutir ni ingresar el IVA español sobre estas ventas si cumple con los requisitos reglamentarios. En cuanto a las obligaciones del “sales tax” deben ser analizadas por las autoridades fiscales estadounidenses. La empresa deberá ponerse en contacto con asesores fiscales especializados en la legislación de EE. UU. para cumplir con las normativas locales.

(DGT, de 20-05-2025, V0840/2025)