

## Índice



### Actualidad de la web de la AEAT

#### APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS DE PAGO

**LGT. RECAUDACIÓN.** [Instrucción 1/2026](#), de 7 de abril, de la directora del departamento de recaudación de la agencia estatal de administración tributaria, por la que se modifica la instrucción 1/2023, de 31 de marzo, sobre las garantías necesarias para la concesión de aplazamientos y fraccionamientos de pago, y para obtener la suspensión de los actos administrativos objeto de recurso y reclamación

[\[pág. 2\]](#)



### Consulta DGT

#### CALIFICACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS

**IRPF. SECRETARIO NO CONSEJERO.** La DGT analiza la tributación de la retribución a un secretario no consejero: su retribución tributa como actividad profesional y quedará sujeta a IVA si actúa con independencia.

[\[pág. 5\]](#)

*La DGT confirma que, en ausencia de relación laboral, los servicios prestados al consejo de administración constituyen actividad económica con retención del 15% en IRPF*

#### SOCIEDAD HOLDING

**IP. PARTICIPACIONES EXENTAS. REQUISITO DE LA PRINCIPAL FUENTE DE RENTA.** La DGT analiza el tratamiento de las retribuciones (que represente la principal fuente de rentas) en el año de constitución de una holding a efectos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

[\[pág. 7\]](#)

La DGT permite excluir del cómputo las retribuciones percibidas de sociedades participadas antes de la reestructuración para cumplir el requisito de principal fuente de renta en la holding.



### Resolución del TEAC

#### TRANSMISIÓN DE LA VIVIENDA TRANSCURRIDOS MÁS DE DOS AÑOS DESDE EL CESE DE LA OCUPACIÓN EFECTIVA. TRASLADO POR MOTIVOS LABORALES.

**IRPF. GANANCIA PATRIMONIAL. EXENCIÓN POR REINVERSIÓN VIVIENDA HABITUAL.** El TEAC declara improcedente la exención por reinversión en vivienda habitual cuando han transcurrido más de dos años desde el cese de la ocupación, incluso cuando la desocupación ha sido motivada por traslado laboral.

[\[pág. 9\]](#)

El requisito de que la vivienda haya sido habitual en los dos años previos a la transmisión es ineludible, incluso en casos de traslado laboral. La causa de excepción por traslado laboral sólo es posible en el requisito del plazo de 3 años necesario para entender que la vivienda es habitual.

# Actualidad de la web de la AEAT

## APLAZAMIENTOS Y FRACCIONAMIENTOS DE PAGO

**LGT. RECAUDACIÓN.** Se publica la Instrucción 1/2026, de 7 de abril, de la directora del departamento de recaudación de la agencia estatal de administración tributaria, por la que se modifica la instrucción 1/2023, de 31 de marzo, sobre las garantías necesarias para la concesión de aplazamientos y fraccionamientos de pago, y para obtener la suspensión de los actos administrativos objeto de recurso y reclamación.

Fecha: 15/04/2026

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Instrucción 1/2026](#)

La modificación **adapta la instrucción cuarta de la Instrucción 1/2023 a lo ordenado por la Audiencia Nacional**, en la sentencia de 17 de marzo de 2025 ([rec. 35/2024](#)) y precisa el régimen de valoración de inmuebles ofrecidos en garantía, diferenciando el alcance del requisito de inscripción en registros especializados según se trate de solicitudes de suspensión o de aplazamiento o fraccionamiento.

La Audiencia Nacional, en su sentencia de 17 de marzo, **confirma la validez general de las Instrucciones 1/2023 y 2/2023 de la AEAT** en materia de aplazamientos y fraccionamientos de deudas tributarias, rechazando tanto el recurso de la Administración como la impugnación amplia de la AEDAF.

**No obstante, declara nulo el requisito que imponía que la tasación de inmuebles aportados como garantía deba realizarse obligatoriamente por profesionales inscritos**, al considerar que introduce una obligación nueva no prevista en la normativa y, por tanto, excede el carácter interno de una instrucción administrativa.

Como consecuencia de esta sentencia, la AEAT modifica la Instrucción 4 de la [Instrucción 1/2023](#) relativa a las "especialidades en la valoración cuando la garantía consista en derecho real sobre bienes inmuebles".

Instrucción 1/2023	Instrucción 1/2026
<p>CUARTA. ESPECIALIDADES EN LA VALORACIÓN CUANDO LA GARANTÍA CONSISTA EN DERECHO REAL SOBRE BIENES INMUEBLES</p> <p>La valoración de los bienes ofrecidos en garantía será realizada por un perito con titulación suficiente sin perjuicio de las especialidades establecidas en la Instrucción SÉPTIMA.</p> <p>Los artículos 46.4 b) del RGR para los aplazamientos y fraccionamientos y 40.2 b) del RGRVA para los supuestos de suspensión establecen que, si existe un registro de empresas o profesionales especializados, la tasación se realizará por ellos "preferentemente".</p> <p>El alcance de esa "preferencia" viene determinado en la <b>Resolución de 21 de diciembre de 2005</b>, de la Secretaría de Estado de Hacienda y Presupuestos y Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuyo apartado Cuarto <b>1.9</b>, requiere "valoración actualizada de los bienes o derechos sobre los</p>	<p>«CUARTA. ESPECIALIDADES EN LA VALORACIÓN CUANDO LA GARANTÍA CONSISTA EN DERECHO REAL SOBRE BIENES INMUEBLES</p> <p>La valoración de los bienes ofrecidos en garantía será realizada por un perito con titulación suficiente, sin perjuicio de las especialidades establecidas en la Instrucción SÉPTIMA.</p> <p>Los artículos 46.4 b) del RGR para los aplazamientos y fraccionamientos y 40.2 b) del RGRVA para los supuestos de suspensión establecen que, si existe un registro de empresas o profesionales especializados, la tasación se realizará por ellos "preferentemente".</p> <p>El alcance de esa "preferencia", para los supuestos de suspensión, viene determinado en la <b>Resolución de 24 de septiembre de 2025</b>, de la Presidencia de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, por la que se dictan criterios de actuación en materia de suspensión de la ejecución de los actos impugnados mediante recursos y reclamaciones y de relación entre los Tribunales Económico-Administrativos y la Agencia Estatal de Administración Tributaria, cuyo apartado Cuarto <b>1.6 b)</b>, requiere: "Valoración actualizada de los bienes o derechos sobre los que se constituirá la</p>

que se constituirá la garantía ofrecida realizada por una empresa o profesional debidamente inscrito en el registro de tasadores oficiales o, si no lo hubiere, por perito independiente con titulación suficiente”.

En base a lo expuesto, si existe un registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de determinado tipo de bienes, será requisito indispensable que la misma sea realizada por empresa o profesional inscrito en dicho registro, siendo objeto de denegación las solicitudes en las que la valoración no cumpla el referido requisito.

Los informes de tasación tendrán una estructura que contendrá, como mínimo, los siguientes apartados:

- 1.- Solicitante de la tasación y finalidad. En este apartado deberá indicarse si la tasación se ha ajustado a algún modelo legalmente aprobado, así como el sentido de los métodos o criterios en ella utilizados.
- 2.- Identificación y localización del bien. Identificación completa y detallada del bien y, en caso de inmuebles, identificación registral y catastral del mismo.
- 3.- Comprobaciones y documentación.
- 4.- Análisis de mercado. En este apartado se describirán las características del segmento del mercado inmobiliario relativo a los bienes comparables al que sea objeto de valoración, cuando exista. También se indicarán las diferencias apreciadas entre el valor de mercado del bien al tiempo de la tasación y el valor hipotecario del mismo, que tendrá en cuenta la evolución futura previsible tanto del bien como del mercado en relación con el periodo de duración, determinable o estimado que tendrá de vigencia la garantía, así como las expectativas de oferta-demanda y de revalorización.
- 5.- Descripción y superficie del terreno. En este apartado se indicará el grado de adecuación de las características físicas del bien y el uso al que esté destinado, su vinculación a la normativa y planificación urbanística vigente, así como si está sujeto a algún tipo de protección urbanística o histórica.
- 6.- También se indicará, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 98 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, expresamente, que no se tiene conocimiento de que se haya realizado en la finca, actividad alguna potencialmente contaminante del suelo.
- 7.- Descripción y superficie de la edificación.
- 8.- Descripción urbanística. En este apartado se indicará el grado de adecuación de las características físicas del bien y el uso al que esté destinado, su vinculación a la normativa y planificación urbanística vigente, así como si está sujeto a algún tipo de protección urbanística o histórica.
- 9.- Régimen de protección, tenencia y ocupación. En este apartado se valorará el estado de ocupación del inmueble, así como sus características y vigencia, si está afectado a algún tipo de explotación económica, así como la existencia de algún tipo de

garantía ofrecida realizada por una empresa o profesional debidamente inscrito en el Registro de tasadores oficiales o, si no lo hubiere, por perito independiente con titulación suficiente. **En ningún caso se considerará válida la valoración realizada por un agente de la propiedad inmobiliaria.”**

En base a lo expuesto, **en el caso de solicitudes de suspensión**, si existe un registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de determinado tipo de bienes, será requisito indispensable que la misma sea realizada por empresa o profesional inscrito en dicho registro, siendo objeto de denegación las solicitudes en las que la valoración no cumpla el referido requisito.

**En el caso de solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento, cuando exista un registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de un determinado tipo de bienes, la valoración deberá efectuarse, preferentemente, por una empresa o profesional inscrito en dicho registro.**

Los informes de tasación tendrán una estructura que contendrá, como mínimo, los siguientes apartados:

- 1.- Solicitante de la tasación y finalidad. En este apartado deberá indicarse si la tasación se ha ajustado a algún modelo legalmente aprobado, así como el sentido de los métodos o criterios en ella utilizados.
- 2.- Identificación y localización del bien. Identificación completa y detallada del bien y, en caso de inmuebles, identificación registral y catastral del mismo.
- 3.- Comprobaciones y documentación.
- 4.- Análisis de mercado. En este apartado se describirán las características del segmento del mercado inmobiliario relativo a los bienes comparables al que sea objeto de valoración, cuando exista. También se indicarán las diferencias apreciadas entre el valor de mercado del bien al tiempo de la tasación y el valor hipotecario del mismo, que tendrá en cuenta la evolución futura previsible tanto del bien como del mercado en relación con el periodo de duración, determinable o estimado, que tendrá de vigencia la garantía, así como las expectativas de oferta-demanda y de revalorización.
- 5.- Descripción y superficie del terreno. En este apartado se indicará el grado de adecuación de las características físicas del bien y el uso al que esté destinado, su vinculación a la normativa y planificación urbanística vigente, así como si está sujeto a algún tipo de protección urbanística o histórica.
- 6.- También se indicará, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 98 de la Ley 7/2022, de 8 de abril, de residuos y suelos contaminados para una economía circular, expresamente, que no se tiene conocimiento de que se haya realizado en la finca, actividad alguna potencialmente contaminante del suelo.
- 7.- Descripción y superficie de la edificación.
- 8.- Descripción urbanística. En este apartado se indicará el grado de adecuación de las características físicas del bien y el uso al que esté destinado, su vinculación a la normativa y planificación urbanística vigente, así como si está sujeto a algún tipo de protección urbanística o histórica.
- 9.- Régimen de protección, tenencia y ocupación. En este apartado se valorará el estado de ocupación del inmueble, así como sus características y vigencia, si está afectado a algún tipo de explotación económica, así como la existencia de algún tipo de

gravamen o limitación, ya sea de naturaleza real, legal, urbanística o de protección pública del bien. En estos casos harán constar expresamente estos hechos y su afeción cuantificable sobre el valor. Igualmente, en caso de ocupación del inmueble por arrendamiento, deberá aportarse el contrato suscrito.

10.- Datos y cálculo de los valores técnicos. Valores de tasación, entendiéndose como tal tanto el valor de mercado del bien al tiempo de elaborar la tasación como su valor sostenible en el tiempo, determinado por una valoración prudente de la posibilidad futura de realizar el bien a través de los procedimientos de enajenación, y que en todo caso tenga en cuenta la perdurabilidad del valor propuesto durante el tiempo de duración, determinable o estimado, de la suspensión de la ejecución del acto impugnado o del aplazamiento o fraccionamiento de pago solicitados.

11.- Fecha de emisión, caducidad y firmas.

12.- Documentación anexa al informe.

Las valoraciones aportadas no pueden estar sometidas a condicionante alguno. Si las mismas contienen advertencias de cualquier tipo que determine que el órgano de recaudación no obtenga un conocimiento exacto de la tasación efectuada, podrán ser tenidas en cuenta para dictar una resolución desestimatoria de la solicitud presentada.

Los órganos competentes para la tramitación de estos expedientes procurarán dar la mayor difusión posible a la estructura así diseñada para que los informes que le sean presentados se ajusten a ella lo más posible.

De esta manera, la presentación de un informe que no se adecue en su contenido a la referida estructura, podrá determinar la denegación de la solicitud presentada, a la luz de las carencias que se pongan de manifiesto tras el estudio del contenido de la tasación finalmente aportada, identificando en la propia denegación las concretas carencias detectadas y los efectos que tienen en términos de suficiencia jurídica y económica sobre los bienes o derechos ofrecidos como garantía.

gravamen o limitación, ya sea de naturaleza real, legal, urbanística o de protección pública del bien. En estos casos harán constar expresamente estos hechos y su afeción cuantificable sobre el valor. Igualmente, en caso de ocupación del inmueble por arrendamiento, deberá aportarse el contrato suscrito.

10.- Datos y cálculo de los valores técnicos. Valores de tasación, entendiéndose como tal tanto el valor de mercado del bien al tiempo de elaborar la tasación como su valor sostenible en el tiempo, determinado por una valoración prudente de la posibilidad futura de realizar el bien a través de los procedimientos de enajenación, y que en todo caso tenga en cuenta la perdurabilidad del valor propuesto durante el tiempo de duración, determinable o estimado, de la suspensión de la ejecución del acto impugnado o del aplazamiento o fraccionamiento de pago solicitados.

11.- Fecha de emisión, caducidad y firmas.

12.- Documentación anexa al informe.

Las valoraciones aportadas no pueden estar sometidas a condicionante alguno. Si las mismas contienen advertencias de cualquier tipo que determine que el órgano de recaudación no obtenga un conocimiento exacto de la tasación efectuada, podrán ser tenidas en cuenta para dictar una resolución desestimatoria de la solicitud presentada.

Los órganos competentes para la tramitación de estos expedientes procurarán dar la mayor difusión posible a la estructura así diseñada para que los informes que le sean presentados se ajusten a ella lo más posible.

De esta manera, la presentación de un informe que no se adecue en su contenido a la referida estructura podrá determinar la denegación de la solicitud presentada, a la luz de las carencias que se pongan de manifiesto tras el estudio del contenido de la tasación finalmente aportada, identificando en la propia denegación las concretas carencias detectadas y los efectos que tienen en términos de suficiencia jurídica y económica sobre los bienes o derechos ofrecidos como garantía.»

### Diferenciación entre suspensión y aplazamiento o fraccionamiento

La norma modifica la instrucción cuarta de la Instrucción 1/2023, relativa a las especialidades en la valoración cuando la garantía consista en derecho real sobre bienes inmuebles, para adaptarla a lo ordenado por la Audiencia Nacional.

- **solicitudes de suspensión que**, si existe un registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de determinado tipo de bienes, será **requisito indispensable** que la misma sea realizada por empresa o profesional inscrito en dicho registro, siendo objeto de denegación las solicitudes en las que la valoración no cumpla el referido requisito.
- solicitudes de **aplazamiento o fraccionamiento**, que cuando exista un registro de empresas o profesionales especializados en la valoración de un determinado tipo de bienes, la valoración deberá efectuarse, **preferentemente**, por una empresa o profesional inscrito en dicho registro.

### Aplicabilidad

La presente Instrucción entrará en vigor **al día siguiente de su firma, esto es a partir del 8 de abril de 2026**, y será de aplicación a todas las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento y suspensión que se encuentren en tramitación.

# Consulta de la DGT

## CALIFICACIÓN DE LOS RENDIMIENTOS

**IRPF. SECRETARIO NO CONSEJERO.** La DGT analiza la tributación de la retribución a un secretario no consejero: su retribución tributa como actividad profesional y quedará sujeta a IVA si actúa con independencia.

*La DGT confirma que, en ausencia de relación laboral, los servicios prestados al consejo de administración constituyen actividad económica con retención del 15% en IRPF*

Fecha: 08/01/2026

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Consulta V0017-26 de 08/01/2026](#)

**SÍNTESIS:** La DGT aclara que la retribución percibida por un secretario no consejero se califica, con carácter general, como **rendimiento de actividad económica** en el IRPF, al no tratarse de un administrador ni existir relación laboral. En consecuencia, se somete a **retención del 15%**. En el ámbito del IVA, dichos servicios estarán **sujetos al impuesto** siempre que se presten de forma **independiente**, es decir, con ordenación de medios propios y asunción de riesgo, quedando no sujetos únicamente en caso de relación de dependencia laboral.

## HECHOS

El consultante es una persona física que:

- Presta **servicios financieros** de forma profesional.
- Tiene como cliente una sociedad que le ha nombrado **secretario no consejero del consejo de administración**.
- Percibe una **retribución específica por ese cargo**.
- Está facturando sus servicios:
  - Con **IVA**.
  - Con **retención del 15% en IRPF**.

## CUESTIÓN PLANTEADA

El consultante pregunta:

- **En IVA:**
  - Si la retribución por su función como secretario no consejero está sujeta al IVA.
- **En IRPF:**
  - Si dicha retribución debe calificarse como:
    - Rendimiento del trabajo, o
    - Rendimiento de actividades económicas.
  - Qué **tipo de retención** corresponde aplicar.

## CONTESTACIÓN DE LA DGT

### A) Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA)

La DGT concluye:

- **Sí estará sujeto a IVA** si el servicio se presta:
  - Con **carácter independiente**.
  - Con **ordenación de medios propios**.
  - Asumiendo el **riesgo económico**.
- **No estará sujeto a IVA** si existe:

- **Relación laboral o de dependencia** (art. 7.5 LIVA).

### La clave está en el carácter independiente

La DGT basa su razonamiento en:

- Normativa interna (LIVA).
- Derecho de la UE (Directiva 2006/112/CE).
- Jurisprudencia del TJUE.

Se destaca que:

- La sujeción al IVA depende de si el profesional:
  - **Actúa por cuenta propia**, o
  - Está **integrado en la organización del cliente (dependencia)**.
- Indicios de **actividad independiente**:
  - Organización propia de medios.
  - Asunción de riesgo y ventura.
  - Facturación a clientes.

En el caso concreto:

- Si el secretario no consejero actúa como **profesional independiente**, la prestación está sujeta a IVA.

## B) Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas (IRPF)

La DGT concluye:

- La retribución **NO es rendimiento del trabajo** (art. 17.2.e LIRPF), porque:
  - El secretario **no es consejero ni administrador**.
- La retribución será: **Rendimiento de actividades económicas (profesionales)** cuando:
  - No exista relación laboral.
  - La actividad se integre en su ejercicio profesional.

### Retención aplicable

- Tipo general: **15%** (art. 95 Reglamento IRPF).
- Tipo reducido: **7%** (inicio de actividad, si procede).

### Conclusión de la DGT

- **IVA:**  
Sujeto, si hay ejercicio independiente.
- **IRPF:**  
Rendimientos de **actividad económica profesional**.

#### Artículos

##### Ley del IVA (Ley 37/1992)

[Art. 4 LIVA](#). Define el hecho imponible: prestaciones de servicios sujetas al IVA.

[Art. 5 LIVA](#). Concepto de empresario o profesional.

[Art. 7.5 LIVA](#). No sujeción por relaciones laborales o de dependencia.

[Art. 11 LIVA](#). Concepto de prestación de servicios (incluye profesiones independientes).

[Art. 88 LIVA](#). Obligación de repercutir el IVA.

[Art. 164 LIVA](#). Obligaciones formales (facturación).

##### Ley del IRPF (Ley 35/2006)

[Art. 17 LIRPF](#). Rendimientos del trabajo. No aplicable aquí por no ser consejero.

[Art. 27 LIRPF](#). Rendimientos de actividades económicas. Clave para calificar la actividad como profesional independiente.

##### Reglamento IRPF (RD 439/2007)

[Art. 95 RIRPF](#). Tipos de retención aplicables a profesionales (15% / 7%).

# Consulta de la DGT

## SOCIEDAD HOLDING

**IP. PARTICIPACIONES EXENTAS. REQUISITO DE LA PRINCIPAL FUENTE DE RENTA.** La DGT analiza el tratamiento de las retribuciones (que represente la principal fuente de rentas) en el año de constitución de una holding a efectos de la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

*La DGT permite excluir del cómputo las retribuciones percibidas de sociedades participadas antes de la reestructuración para cumplir el requisito de principal fuente de renta en la holding*

Fecha: 27/01/2026

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Consulta V0145-26 de 27/01/2026](#)

**SÍNTESIS:** En la consulta, la DGT analiza el cumplimiento del requisito de que la remuneración por funciones directivas represente más del 50% de los rendimientos, en un supuesto de creación de una sociedad holding.

La Dirección General de Tributos concluye que, en el ejercicio en que se realiza la reestructuración, **no deben computarse las retribuciones percibidas de las sociedades filiales con anterioridad**, permitiendo así que se cumpla el requisito respecto de la holding.

Este criterio, basado en el artículo 5.2 del RD 1704/1999 y en el principio de **neutralidad fiscal**, evita que las reorganizaciones empresariales perjudiquen el acceso a la exención en el Impuesto sobre el Patrimonio.

## HECHOS

- El consultante posee, junto con otra persona (sin vínculo familiar), el **50% del capital** de cuatro sociedades limitadas.
- Ambos ejercen **funciones de dirección** en dichas entidades, percibiendo una remuneración que **supera el 50% de sus rendimientos totales**, cumpliendo los requisitos del art. 4.Ocho.Dos de la LIP.
- En 2025 constituyen una **sociedad holding**, a la que aportan sus participaciones.
- Desde ese momento:
  - Dejan de percibir retribuciones de las sociedades filiales.
  - Pasan a percibirlas **exclusivamente de la holding**.
- Sin embargo, en el **ejercicio 2025**:
  - Las retribuciones previas (de las filiales) son superiores a las de la holding.
  - Por ello, **no se cumple aparentemente el requisito del 50%** respecto de la holding.

## QUÉ PREGUNTA EL CONSULTANTE

El consultante plantea:

- **Cómo deben computarse las retribuciones en 2025** (año de constitución de la holding)
- A efectos de verificar el requisito de que la remuneración por funciones de dirección en la holding constituya la **principal fuente de renta (>50%)**, exigido para la **exención en el Impuesto sobre el Patrimonio**.

## QUÉ CONTESTA LA DGT

La DGT concluye que:

- **Deben excluirse del cómputo** las retribuciones percibidas de las sociedades filiales **antes de la reestructuración**.
- En consecuencia, **sí puede cumplirse el requisito del 50%** respecto de la holding en el ejercicio 2025.

## Fundamentos jurídicos

La DGT basa su criterio en:

### 1. Aplicación del art. 5.2 del RD 1704/1999

- Este precepto establece que:
  - Cuando se ejercen funciones directivas en varias entidades,
  - **El cálculo del 50% debe hacerse separadamente,**
  - **Excluyendo las retribuciones de otras entidades.**

Aunque el caso no es simultáneo sino **sucesivo**, la DGT extiende este criterio.

### 2. Interpretación finalista: neutralidad fiscal

- La DGT aplica una interpretación basada en:
  - **Neutralidad fiscal de las operaciones de reestructuración**
- Evita que:
  - Un cambio organizativo (crear una holding)
  - **perjudique artificialmente el acceso a la exención.**

### 3. Doctrina administrativa previa

La DGT se apoya expresamente en consultas anteriores:

- [V0525-08](#)
- [V0539-17](#)
- [V2317-17](#)

En todas ellas se admite una interpretación flexible en casos de reorganización empresarial.

## Conclusión jurídica

- En el ejercicio de reestructuración:
  - Las retribuciones previas de las filiales
  - **no deben computarse** para analizar el requisito del 50% en la holding.

### Artículos

[Artículo 4.Ocho](#). Dos de la Ley 19/1991 (Impuesto sobre el Patrimonio). Regula la **exención de participaciones en entidades**. Establece los requisitos clave: Actividad económica; Porcentaje de participación; **Funciones de dirección + remuneración >50% (letra c)**

[Artículo 5](#) del RD 1704/1999 Desarrolla los requisitos de la exención. En particular: **Art. 5.1.d)**: regula el requisito del 50%. **Art. 5.2**: establece que el cálculo se hace: **Separadamente por entidad**; Excluyendo otras remuneraciones

# Resolución del TEAC

## TRANSMISIÓN DE LA VIVIENDA TRANSCURRIDOS MÁS DE DOS AÑOS DESDE EL CESE DE LA OCUPACIÓN EFECTIVA. TRASLADO POR MOTIVOS LABORALES.

### IRPF. GANANCIA PATRIMONIAL. EXENCIÓN POR REINVERSIÓN VIVIENDA HABITUAL.

El TEAC declara improcedente la exención por reinversión en vivienda habitual cuando han transcurrido más de dos años desde el cese de la ocupación, incluso cuando la desocupación ha sido motivada por traslado laboral.

*El requisito de que la vivienda haya sido habitual en los dos años previos a la transmisión es ineludible, incluso en casos de traslado laboral. La causa de excepción por traslado laboral sólo es posible en el requisito del plazo de 3 años necesario para entender que la vivienda es habitual.*

Fecha: 27/02/2026

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Resolución del TEAC de 07/04/2026](#)

**SÍNTESIS:** El TEAC confirma que **no procede la exención por reinversión en vivienda habitual** cuando han transcurrido más de dos años desde que el contribuyente dejó de residir en el inmueble, incluso si el cambio de domicilio se debió a un traslado laboral.

Aclara que, si bien el **traslado laboral permite excepcionar el requisito de permanencia mínima de tres años** para considerar una vivienda como habitual, **no exceptúa el requisito de que haya sido vivienda habitual en los dos años anteriores a la transmisión**, que resulta imprescindible.

El Tribunal considera que el requisito de ocupación en los dos años anteriores a la venta es **estricto e ineludible**, y rechaza aplicar la doctrina del Tribunal Supremo de [5 de mayo de 2023](#), al limitarse esta a supuestos de separación o divorcio.

No obstante, el TEAC **anula la sanción**, al apreciar falta de motivación suficiente sobre la culpabilidad del contribuyente.

## HECHOS

La resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 7 de abril de 2026 analiza un supuesto relativo a la aplicación de la exención por reinversión en vivienda habitual en el ámbito del Impuesto sobre la Renta de No Residentes (IRNR).

Los hechos relevantes son los siguientes:

- Los contribuyentes, residentes en el extranjero desde mayo de 2016 por motivos laborales, transmitieron en junio de 2021 un inmueble en España del que eran copropietarios al 50%.
- En su autoliquidación (modelo 210), declararon la ganancia patrimonial derivada de la transmisión y aplicaron la **exención por reinversión en vivienda habitual**, solicitando la devolución de retenciones.
- La Administración tributaria (ONGT):
  - Inició un procedimiento de comprobación limitada.
  - Consideró que **no se cumplían los requisitos de vivienda habitual**, ya que:

- No residían en la vivienda en el momento de la transmisión.
- Tampoco había tenido tal consideración en los **dos años anteriores a la venta**.
  - Regularizó la situación, eliminando la exención y exigiendo tributación al 19%.
- Los contribuyentes alegaron:
  - Que la vivienda fue habitual durante más de tres años (2009–2016).
  - Que el abandono se debió a **traslado laboral**, circunstancia prevista en la normativa.
  - Invocaron doctrina de la DGT y jurisprudencia.
- Adicionalmente, se impuso una **sanción tributaria** por dejar de ingresar la deuda correspondiente.

## FALLO DEL TRIBUNAL

El TEAC acuerda:

- **Desestimar la reclamación en cuanto a la liquidación**, confirmando que:
  - **No procede la exención por reinversión en vivienda habitual**.
- **Estimar parcialmente la reclamación en relación con la sanción**, anulándola por:
  - **Falta de motivación suficiente de la culpabilidad**.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS

### 1. Requisitos de la exención por reinversión

El TEAC recuerda que:

- La exención exige que la vivienda transmitida:
  - Sea vivienda habitual en el momento de la transmisión **o**
  - Lo haya sido en **cualquier día de los dos años anteriores**.

En este caso:

- Los contribuyentes dejaron de residir en la vivienda en **2016**.
- La transmisión se produjo en **2021**.
- Por tanto, **han transcurrido más de dos años**, incumplándose el requisito esencial.

### 2. Irrelevancia del traslado laboral

Aunque el traslado laboral:

- Permite excepcionar el requisito de permanencia mínima de 3 años,

**NO permite excepcionar el requisito de ocupación en los dos años previos a la transmisión.**

El TEAC distingue claramente ambos planos:

- **Excepción del plazo de 3 años** → sí admite causas como traslado laboral.
- **Requisito de los 2 años previos a la venta** → **no admite excepciones en este caso**.

### 3. No aplicación de la jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 05-05-2023)

El TEAC rechaza aplicar la doctrina del Tribunal Supremo ([recurso 7851/2021](#)), porque:

- Dicha jurisprudencia se refiere **exclusivamente a supuestos de**:
  - Separación
  - Divorcio
  - Nulidad matrimonial
- En esos casos, se flexibiliza el requisito de ocupación.

Pero el TEAC afirma que:

- **No es extensible a supuestos de traslado laboral**, por tratarse de situaciones distintas.

### 4. Doctrina administrativa

El TEAC respalda su criterio en:

- [Consulta DGT V0340-23](#):
  - Reafirma que debe cumplirse el requisito de los **dos años previos**.
- Rechaza interpretaciones amplias del contribuyente basadas en consultas anteriores.

## 5. Anulación de la sanción

El TEAC anula la sanción porque:

- No se acredita adecuadamente el elemento subjetivo de culpabilidad.
- La Administración:
  - Se limita a afirmar el incumplimiento.
  - **No razona por qué existe negligencia o dolo.**
- Se vulneran los principios de:
  - Culpabilidad
  - Motivación suficiente

### NORMATIVA

[Artículo 38](#) de la Ley del IRPF. Regula la **exención por reinversión en vivienda habitual**. Se aplica porque la normativa del IRNR remite a este precepto para determinar requisitos.

[Disposición Adicional Séptima](#) de la Ley del IRNR. Extiende la exención a contribuyentes no residentes. Es clave porque permite aplicar el régimen de reinversión en este caso.

[Artículo 41](#) del Reglamento del IRPF. Regula las **condiciones de la reinversión**. Se aplica para determinar cómo debe realizarse la reinversión.

[Artículo 41 bis](#) del Reglamento del IRPF. Define el concepto de **vivienda habitual**. Fundamental en el caso porque exige que lo sea en el momento de la venta o en los **dos años anteriores**.

[Artículos 179](#) y [183](#) de la Ley General Tributaria. Regulan el **principio de culpabilidad en sanciones**. Aplicables porque justifican la anulación de la sanción por falta de motivación.

# Monográfico Renta 2025

## Rendimientos del Trabajo (I)

A	Rendimientos del trabajo	Casilla
	Contribuyente que obtiene los rendimientos	[0001]
	En el caso de los rendimientos derivados de la cesión de la explotación de los derechos de autor, si opta por imputar el anticipo a cuenta de los mismos en que vayan devengándose los derechos, marque X	[0002]

Retribuciones dinerarias (incluidas las pensiones compensatorias y las anualidades por alimentos no exentas). Importe íntegro				[0003] [1] [2] [3] [4]
Retribuciones en especie (excepto las contribuciones empresariales)	Valoración	Ingresos a cuenta	Ingresos a cuenta repercutidos	Importe íntegro ((0004)+(0005)- [0006])

#### [1] CV2552-25 de 18.12.2025 DEVOLUCIÓN DE PARTE DE PENSIÓN INDEBIDAMENTE PERCIBIDA

La devolución de los importes de la pensión indebidamente percibidos **no tiene incidencia en la declaración o declaraciones del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas correspondientes a los ejercicios en que aquella se realice**. El hecho de tratarse de unos importes indebidamente percibidos, no exigibles —por tanto— por el consultante, y que **deben ser reintegrados al pagador, comporta que su incidencia en la liquidación del Impuesto tenga lugar en la correspondiente al ejercicio en que se declararon como ingreso**, (...)

(...) **la regularización** de la situación tributaria (excluyendo el importe de la pensión de jubilación indebidamente percibido en 2021) **podrá efectuarse instando el consultante la rectificación de la autoliquidación de ese período** —y ello con independencia de cuando se efectúe la devolución efectiva al INSS de lo indebidamente percibido, pues lo determinante es la inclusión en la autoliquidación de unos rendimientos que no procede incorporar (...)

#### CV2205-25 de 17.11.2025 RECONOCIMIENTO DEL COMPLEMENTO DE MATERNIDAD CORRESPONDIENTE A EJERCICIOS PRESCRITOS

Si se debe aplicar la prescripción de 4 años, no debiendo declarar los importes percibidos en 2024. En caso de tener que declararlos, ¿podría aplicar la reducción del 30% prevista en el artículo 18 de la Ley del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas?

(...) al tratarse de un complemento correspondiente a los años anteriores a 2024, en este caso 2016, 2017, 2018 y 2019, al percibirse los rendimientos en un período impositivo posterior a los de su exigibilidad, resultará operativa la regla especial de imputación recogida en el artículo 14.2.b) antes transcrita, es decir: **imputación a los períodos de exigibilidad** con la práctica (en su caso) de autoliquidaciones complementarias de esos períodos en los términos de ese artículo: "La autoliquidación se presentará en el plazo que media entre la fecha en que se perciban y el final del inmediato siguiente plazo de declaraciones por el impuesto".

(...) En cuanto a la posible aplicación de la prescripción respecto al importe del complemento por maternidad percibido en 2024 y correspondiente a los períodos impositivos 2016, 2017, 2018 y 2019, **procede contestar negativamente, pues la regla especial de imputación temporal aplicable y antes expuesta (la del artículo 14.2.b) que establece un plazo de presentación para esas autoliquidaciones descarta tal posibilidad, al no haber transcurrido el plazo de cuatro años determinante de la prescripción**.

Por último, **en cuanto a la posibilidad de aplicar la reducción del 30 por 100 del artículo 18.2 de la LIRPF, cabe señalar que la imputación temporal del complemento a cada uno de los respectivos períodos impositivos a que corresponde** (en este caso, 2016, 2017, 2018 y 2019) excluye la aplicación de aquella reducción.

#### CV2202-25 de 17.11.2025 SALARIOS PERCIBIDOS DEL FOGASA EN 2025 CORRESPONDIENTES A 2023 Y SALARIOS DE TRAMITACIÓN

(...) a partir del momento en que la consultante percibió el pago del Fondo de Garantía Salarial de la cantidad en concepto de salarios adeudados por la empresa, correspondientes a nóminas de 2023, la misma **procederá imputarla al correspondiente período de su exigibilidad (2023, al tratarse de salarios de dicho año), mediante la presentación de la correspondiente autoliquidación complementaria de dicho ejercicio en el plazo existente entre la fecha en que percibió los rendimientos y el final del inmediato siguiente plazo de declaración del IRPF, sin sanción ni intereses de demora ni recargo alguno. Y, respecto a la cantidad percibida del FOGASA, en concepto de salarios de tramitación, procederá imputarla al período impositivo 2025 (año en que los salarios de tramitación fueron definitivamente establecidos por el auto del Juzgado de lo Social, el cual devino firme en 2025).**

#### [2] INFORMA 148387-BONO FORMACIÓN DEL SECTOR DEL TRANSPORTE

NO está amparado por la exención recogida en el artículo 7 j) de la Ley del Impuesto

#### INFORMA 148540-PRÁCTICAS UNIVERSITARIAS EXTERNAS

Se consideran como rendimientos del trabajo NO exentos

#### [3] TEAC 30.01.2025 ADMINISTRADORES O MIEMBROS DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN

Los administradores o miembros del Consejo de Administración no tendrán derecho a aplicar el régimen previsto en el artículo 9 RIRPF por las dietas que perciban en atención al desempeño de las tareas que les corresponden como tales, es decir, en virtud de dicha relación mercantil, pudiendo, sin embargo, aplicar dicho régimen a aquellas dietas que viniesen impuestas por su relación laboral con la sociedad.

#### [4] CV2417-25 de 10/12/2025 PENSIÓN POR ALIMENTOS ESTABLECIDA POR RESOLUCIÓN JUDICIAL. PAGADOR EXCÓNYUGE FRANCÉS.

Puesto que el Convenio no recoge un tratamiento específico para la pensión por alimentos, será de aplicación lo dispuesto en el artículo 22.1 del Convenio, Otras rentas, que está redactado en los siguientes términos:

"1. Las rentas de un residente de un Estado contratante, cualquiera que fuese su procedencia, siendo este residente su beneficiario efectivo, y que no estén mencionadas en otros artículos del presente Convenio, solo pueden someterse a imposición en este Estado".

Así pues, la pensión por alimentos que percibe la consultante tributará exclusivamente en España.

imputadas que deban consignarse en las casillas [0008] y [0009] (*)	[0004] [5]	[0005] [6]	[0006]	[0007]
(**) En el caso de retribución en especie derivada de la entrega de acciones o participaciones de una empresa emergente a las que se refiere la Ley 28/2022, de 21 de diciembre (Cumplimentar el anexo C1) [7]				
Contribuciones empresariales a planes de pensiones, planes de previsión social empresarial y mutualidades de previsión social (excepto seguros colectivos de dependencia). Importes imputados al contribuyente				[0008]
Cantidades aportadas por la empresa a planes de pensiones, planes de previsión social empresarial y mutualidades de previsión social (excepto seguros colectivos de dependencia) que derive de una decisión del trabajador				[0024]
Contribuciones empresariales a seguros colectivos de dependencia, importes imputados al contribuyente y cantidades aportadas por la empresa que deriven de una decisión del trabajador				[0009]
Aportaciones al patrimonio protegido de las personas con discapacidad del que es titular el contribuyente. Importe computable				[0010]

Reducciones	Artículo 18.2	[8]	[0011]
	Artículo 18.3		

#### [5] TEAC 19.07.2024 ADMINISTRADORES O MIEMBROS DEL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN

Estarán exentos los rendimientos en especie recibidos por los Administradores siempre y cuando deriven de una relación de dependencia, lo que ocurrirá si derivan de una relación laboral pero no si derivan exclusivamente de la relación mercantil de administrador.

#### [6] CV2121-25 de 11/11/2025 CUOTAS DE AUTÓNOMO QUE SATISFACE UNA SOCIEDAD EN BENEFICIO DE UN SOCIO

(...) tendrá la consideración de retribución del trabajo en especie. Por el contrario, constituirán retribución dineraria en el supuesto de que la sociedad realice pagos en metálico a aquel para que abone las respectivas cuotas.

(...) dichas cotizaciones minorarán a su vez la cuantía total de las retribuciones conforme a lo dispuesto en la letra b) del apartado 3 del mencionado artículo 83 del RIRPF, debiendo hacerse constar las mismas en el modelo 190.

#### [7] INFORMA 147244-ENTREGA DE ACCIONES A TRABAJADORES: REQUISITOS EMPRESA EMERGENTE

Con efectos a partir del 1 de enero de 2023 para que la entrega de las acciones o participaciones gratuitas o por precio inferior al de mercado a trabajadores de una empresa emergente esté exenta deben concurrir estos requisitos:

- La exención se limita a la parte que no exceda, para el conjunto de las entregas a cada trabajador, de **50.000 euros anuales**.
- **No es necesario que la oferta se realice en las mismas condiciones para todos los trabajadores, (...)**
- Los beneficiarios de la entrega de acciones o participaciones deben ser los **trabajadores en activo de la sociedad. (...)**
- Que el trabajador, junto con el cónyuge o familiares hasta segundo grado **no tengan una participación directa o indirecta, en la sociedad en la que prestan sus servicios o en cualquier otra del grupo, superior al 5%**.
- Que los títulos se mantengan, al menos, durante **tres años**.

#### INFORMA 147245-DIFERIMIENTO EXCESO NO EXENTO ACCIONES TRABAJADORES E. EMERGENTES

Los rendimientos del trabajo en especie derivados de la entrega de acciones o participaciones de una empresa emergente que, cumpliendo los requisitos establecidos en la ley del IRPF, no estén exentos por superar los 50.000 euros se imputarán en el **período impositivo en el que concurra alguna** de las siguientes circunstancias:

- Que el capital de la sociedad sea objeto de admisión a **negociación** en bolsa de valores o en cualquier sistema multilateral de negociación, español o extranjero.
- Que se produzca la **salida del patrimonio** del contribuyente de la acción o participación correspondiente.

No obstante, transcurrido el plazo de diez años a contar desde la entrega de las acciones o participaciones sin que se haya producido alguna de las circunstancias señaladas anteriormente, el contribuyente deberá imputar los rendimientos del trabajo correspondientes a tales acciones o participaciones, en el período impositivo en el que se haya cumplido el referido plazo de diez años.

#### [8] INFORMA 148463-AYUDA POR REESTRUCTURACIÓN EMPRESARIAL

NO está amparada por ninguna exención

NO puede aplicarse la reducción del artículo 18.2 de la Ley del IRPF

#### INFORMA 147714-REDUCCIÓN: PRESTACIÓN DESEMPLEO PAGO ÚNICO

A la prestación contributiva por desempleo percibida en su modalidad de pago único le resulta aplicable la reducción para los rendimientos irregulares que contempla el artículo 18.2 de la Ley del IRPF **siempre que haya transcurrido un período previo de cotización superior a dos años**, computándose este período desde el día en que el trabajador empieza a cotizar a la Seguridad Social hasta el día en que cesa la obligación de cotizar pasando a la situación legal de desempleo.

DT 11º Régimen transitorio aplicable a las prestaciones derivadas de los contratos de seguros colectivos que instrumentan compromisos por pensiones.		
DT 12ª Régimen transitorio aplicable a los planes de pensiones, de mutualidades de previsión social y de planes de previsión asegurados	[9]	
DT 25ª Reducciones aplicables a determinados rendimientos.		
Reducción por rendimientos de actividades artísticas obtenidos de manera excepcional DA 60ª		[0058] [10]
<b>Total ingresos íntegros computables ([0003] + [0007] + [0024] + [0009] + [0010] – [0011] – [0058])</b>		<b>[0012]</b>

Cotizaciones a la Seguridad Social o mutualidades generales obligatorias de funcionarios, detracciones por derechos pasivos y cotizaciones a los colegios de huérfanos o entidades similares	[0013]	
Cuotas satisfechas a sindicatos	[0014]	
Cuotas satisfechas a colegios profesionales (si la colegiación es obligatoria y con un máximo de 500 €)	[0015]	
Gastos de defensa jurídica derivados directamente de litigios con el empleador (máximo: 300 euros anuales)	[0016] [11]	
<b>Rendimiento neto previo ([0012] + [0013] - [0014] – [0015])</b>		<b>[0017]</b>

<b>Suma de rendimientos netos previos [suma de las casillas [0017]]</b>		<b>[0018]</b>
---	--	---------------

#### [9] INFORMA 148416-RÉGIMEN TRANSITORIO: RESCATE APORTACIONES CON 10 AÑOS ANTIGÜEDAD

- Si en el ejercicio en que se procede a la disposición de los derechos consolidados en los planes de pensiones correspondientes a las aportaciones realizadas con al menos diez años de antigüedad, el contribuyente **podiera percibir la prestación por jubilación**, a efectos fiscales se entiende que se percibe la prestación correspondiente a dicha contingencia. Por tanto, si se aplicase la reducción del 40 por 100, posteriormente no podría aplicarse nuevamente por esa misma contingencia.
- Si en el ejercicio en que se procede a la disposición de los derechos consolidados en los planes de pensiones correspondientes a las aportaciones realizadas con al menos diez años de antigüedad, el contribuyente **no pudiera percibir la prestación por jubilación**, y aplicase la reducción del 40 por 100 a la disposición de los derechos consolidados en los planes de pensiones correspondientes a las aportaciones realizadas con al menos diez años de antigüedad, **posteriormente al percibir la prestación por jubilación podría aplicarse nuevamente la reducción del 40% por dicha contingencia, al ser la jubilación una contingencia distinta al supuesto excepcional de disposición de los derechos consolidados en los planes de pensiones correspondientes a las aportaciones realizadas con al menos diez años de antigüedad.**

#### [10] INFORMA 147768 NUEVA REDUCCIÓN POR RENDIMIENTOS DEL TRABAJO PROCEDENTES DE ACTIVIDADES ARTÍSTICAS OBTENIDOS DE FORMA EXCEPCIONAL

**Con efectos desde el 1 de enero de 2025** se aplica una nueva reducción a los rendimientos íntegros del trabajo obtenidos de forma excepcional que cumplan los siguientes requisitos:

- Que procedan de:
  - la elaboración de obras literarias, artísticas o científicas, siempre que se ceda el derecho a su explotación,
  - la relación laboral especial de las personas artistas en artes escénicas, audiovisuales y musicales,
  - las actividades técnicas o auxiliares necesarias para su desarrollo.
- Que no se pueda aplicar la reducción del artículo 18.2 Ley del IRPF (por rendimientos irregulares).
- Que excedan del 130 por ciento de la media de los rendimientos imputados en los tres períodos impositivos anteriores.

#### INFORMA 148463

La reducción por rendimientos excepcionales del trabajo se aplica así:

- Se reduce en un 30% el exceso de los rendimientos íntegros sobre el 130% de la media de los imputados en los tres períodos impositivos anteriores.
- Se aplica a un máximo de 150.000 euros.

#### [11] CV0128-26 de 27.01.2026

El consultante está jubilado. Por sentencia judicial de 26 de marzo de 2024, previa denegación del INSS, se le reconoció al consultante el complemento de maternidad con sus atrasos correspondientes, y una indemnización de 1.800 euros, por verse obligado a acudir a la Jurisdicción Social para conseguir el abono del complemento en cuestión.

(...) el hecho de ser deducibles de los rendimientos íntegros del trabajo los gastos de defensa jurídica hasta 300 euros anuales, comporta que el importe deducible por este concepto no pueda volver a incidir a efectos de la determinación de la ganancia patrimonial correspondiente a la indemnización percibida por condena en costas.

Otros gastos deducibles (*)	[0019]	
Incremento para contribuyentes desempleados que acepten un puesto de trabajo que exija el traslado de su residencia a un nuevo municipio (*)	[0020]	
Incremento para trabajadores activos que sean personas con discapacidad (*)	[0021]	
(*) La suma de los importes consignados en las casillas [0019], [0020] y [0021] no podrá superar el importe de la casilla [0018]		
Rendimiento neto ([0018] – [0019] – [0020] – [0021])		[0022]
Reducción por rendimientos acogidos al régimen fiscal del acontecimiento “XXXVII Copa América Barcelona” (Disposición final trigésima sexta de la Ley 31/2022 de PGE 2023)		[0057]
Reducción por obtención de rendimientos del trabajo (art 20 de la Ley del Impuesto) Cuantía aplicable con carácter general		[0023]
Rendimiento neto reducido ([0022] – [0057] – [0023])		[0025]