ÍNDICE

Consultas de la DGT

PISCINA
IVA. TIPO IMPOSITIVO Y ACREDITACIÓN. IVA en la autopromoción de viviendas: la DGT nos recuerda que la construcción de una piscina tributa al 21 %, aunque forme parte del mismo proyecto y se ejecute simultáneamente.
La DGT mantiene que las piscinas no quedan comprendidas en el tipo reducido del 10 % previsto para las ejecuciones de obra destinadas a viviendas. La consulta V0683-26 incorpora además el nuevo criterio del Tribunal Supremo ***sobre la acreditación de la aptitud*** *de un inmueble como vivienda, que ya no exige necesariamente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación.*
pág. 2

Resolución del TEAC

DIES A QUO DE LA PRESCRIPCIÓN
LGT. DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD. La suspensión de la deuda no retrasa el inicio de la prescripción para derivar la responsabilidad solidaria
La suspensión de la deuda o sanción del deudor principal como consecuencia de su impugnación no impide que Hacienda declare la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) LGT. Por ello, a efectos del artículo 67.2 LGT, el TEAC toma como referencia el período voluntario de pago inicial y no un nuevo período posterior al levantamiento de la suspensión.
pág. 5

Sentencia

VIVIENDA EN LA QUE SE OSTENTA LA NUDA PROPIEDAD
IRPF. EXENCIÓN POR REINVERSIÓN. El TSJ de Catalunya recuerda que la nuda propiedad no permite aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual
El TSJ de Cataluña confirma que la nuda propiedad no basta para la exención por reinversión: el contribuyente debe haber ostentado el pleno dominio de la vivienda habitual durante al menos tres años.
pág. 9

GASTOS DEDUCIBLES
IS. PRECIOS DE TRANSFERENCIA. El Supremo frena la extensión de los precios de transferencia: una decisión del grupo no permite a Hacienda negar a la filial los gastos contraídos con terceros
La decisión estratégica del grupo no convierte los gastos soportados por la filial española en una operación vinculada susceptible de ajuste.
pág. 11

Consulta

PISCINA

IVA. TIPO IMPOSITIVO Y ACREDITACIÓN. IVA en la autopromoción de viviendas: la DGT nos recuerda que la construcción de una piscina tributa al 21 %, aunque forme parte del mismo proyecto y se ejecute simultáneamente.

La DGT mantiene que las piscinas no quedan comprendidas en el tipo reducido del 10 % previsto para las ejecuciones de obra destinadas a viviendas. La consulta V0683-26 incorpora además el nuevo criterio del Tribunal ***Supremo sobre la acreditación de la aptitud de un inmueble como vivienda****, que ya no exige necesariamente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación.*

Fecha: 26/03/2026 Fuente: web de la AEAT. Enlace: **Consulta V0683-26 de 26/03/2026**

SÍNTESIS: La DGT mantiene que el tipo reducido del 10 % aplicable a la construcción de viviendas no se extiende a las piscinas, aunque formen parte del mismo proyecto y sean ejecutadas simultáneamente por el mismo contratista.

La consulta vinculante V0683-26, de 26 de marzo de 2026, analiza el caso de una persona física que autopromueve una vivienda unifamiliar para uso propio y contrata con un mismo contratista la construcción simultánea de la vivienda y de una piscina. La DGT concluye que **la construcción de la piscina queda sujeta al tipo general del IVA del 21 %,** pues las piscinas e instalaciones deportivas no están comprendidas en el ámbito del tipo reducido del 10 % previsto para las ejecuciones de obra destinadas a viviendas. Este criterio coincide con la doctrina previa de la DGT y con las resoluciones del TEAC de 20 de diciembre de 2006 y 10 de septiembre de 2008.

La consulta incorpora, además, una novedad doctrinal relevante derivada de la **STS 82/2025, de 28 de enero de 2025:** para acreditar que una edificación es apta para su utilización como vivienda **ya no resulta imprescindible disponer de cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación.** La aptitud puede acreditarse **por cualquier medio de prueba admitido en Derecho**, atendiendo a las características objetivas del inmueble y a su posible destino legal como vivienda. La DGT reconoce expresamente que este criterio supone un cambio respecto de consultas anteriores como las **V1548-18 y V0006-24.**

HECHOS QUE EXPONE LA CONSULTANTE

- La consultante es una persona física que está llevando a cabo la **autopromoción de una vivienda unifamiliar destinada a su propio uso.** Para ello ha formalizado directamente con un contratista un contrato de ejecución de obra.
- El proyecto de ejecución comprende, además de la vivienda, **la construcción de una piscina**. La piscina es ejecutada por **el mismo contratista y simultáneamente a la construcción de la vivienda**.
- La circunstancia es relevante porque la Ley del IVA contempla un tipo reducido para determinadas ejecuciones de obra derivadas de contratos directamente formalizados entre promotor y contratista cuando tengan por objeto la construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas principalmente a viviendas.

QUÉ PREGUNTA LA CONSULTANTE

- La cuestión consiste en determinar **si la ejecución de la piscina puede beneficiarse del tipo reducido del IVA del 10 % previsto en el artículo 91.Uno.3.1.º de la Ley 37/1992**, teniendo en cuenta que forma parte del proyecto de ejecución de la vivienda, se construye al mismo tiempo y por el mismo contratista.

CONTESTACIÓN DE LA DGT

- La DGT concluye que **la construcción de la piscina debe tributar al tipo general del IVA del 21 % y no al tipo reducido del 10 %.**

El razonamiento se desarrolla en varios planos.

- **En primer lugar, la DGT examina la posición de la autopromotora a efectos del IVA**. La persona física que autopromueve una vivienda exclusivamente para su uso particular **no adquiere por ello la condición de empresario o profesional,** porque la vivienda no se destina a su venta, adjudicación o cesión por cualquier título.

  En consecuencia, tampoco podrá deducir las cuotas de IVA soportadas como consecuencia de las obras de autopromoción.

- En segundo lugar, la DGT delimita los requisitos generales para aplicar el tipo reducido del 10 % a la construcción de viviendas. De acuerdo con el artículo 91.Uno.3.1.º LIVA, el 10 % resulta aplicable cuando concurren esencialmente estas circunstancias: que exista jurídicamente una ejecución de obra; que derive de un contrato directamente concertado entre promotor y contratista; que tenga por objeto la construcción o rehabilitación de una edificación destinada principalmente a vivienda; y que las obras consistan materialmente en la construcción o rehabilitación del edificio.

  La condición de promotor no exige que se construya para vender: también es promotor, a estos efectos, el propietario que contrata la construcción de un inmueble **para destinarlo a uso propio**.

  Asimismo, una **edificación se considera destinada principalmente a vivienda cuando** al menos el 50 % de su superficie construida se destina a esa utilización.

El nuevo criterio sobre la acreditación de la condición de vivienda

- La consulta contiene una cuestión doctrinal especialmente relevante, aunque no altera la respuesta específica relativa a la piscina.
- Tradicionalmente, la DGT entendía que la aptitud de una edificación para ser utilizada como vivienda requería que dispusiera de **cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación**. Así lo había señalado, entre otras, en las consultas vinculantes **V1548-18, de 6 de junio de 2018, y V0006-24, de 6 de febrero de 2024.**
- La consulta V0683-26 declara expresamente que ese criterio debe modificarse como consecuencia de la **Sentencia del Tribunal Supremo núm. 82/2025, de 28 de enero de 2025 (rec. 3389/2023; ECLI:ES:TS:2025:299).** El Tribunal Supremo establece una concepción objetiva de la aptitud para vivienda: **no es imprescindible disponer de cédula de habitabilidad, licencia de primera ocupación o autorización administrativa equivalente.**
- Lo determinante son las **características objetivas del diseño y construcción de la edificación, conjuntamente con su destino legal posible como vivienda.**
- La aptitud puede acreditarse por **cualquier medio de prueba admitido en Derecho**, conforme al artículo 106 LGT. La cédula de habitabilidad continúa siendo un medio de prueba válido, pero deja de constituir el único instrumento posible.
- La DGT extiende expresamente este razonamiento del Tribunal Supremo —formulado respecto del tipo reducido aplicable a la **entrega de viviendas**— al tipo reducido correspondiente a las **ejecuciones de obra de construcción o rehabilitación de viviendas.**

La piscina queda fuera del concepto a efectos del tipo reducido

- Este es el argumento decisivo.
- La DGT se remite a su doctrina histórica, iniciada por la **Resolución vinculante de 31 de marzo de 1986**, conforme a la cual el tipo reducido correspondiente a la construcción de viviendas **no se extiende a las ejecuciones de obra cuyo objeto sea la construcción de piscinas o instalaciones deportivas,** aunque el contrato se haya celebrado directamente con el promotor de la edificación.
- Por tanto, no modifica la conclusión que la piscina se encuentre incorporada al proyecto de la vivienda, que sea construida simultáneamente ni que intervenga el mismo contratista.
- Esta interpretación fue posteriormente confirmada por el **TEAC en Resolución de 20 de diciembre de 2006 (RG 2769/2005),** dictada en unificación de criterio: el tipo reducido no se aplica a la construcción de piscinas o instalaciones deportivas, siendo indiferente que la piscina corresponda a una comunidad de propietarios o al propietario de una vivienda unifamiliar.

- La **Resolución del TEAC de 10 de septiembre de 2008 (RG 2313/2005)** mantuvo el mismo criterio.
- La DGT recuerda igualmente las consultas **0207-03, de 13 de febrero de 2003, y 0091-04, de 29 de enero de 2004**, que ya excluían las piscinas e instalaciones deportivas del concepto de vivienda a estos efectos.
- Por ello, la conclusión de V0683-26 es inequívoca: **la ejecución de la piscina está sujeta al tipo general del 21 % previsto en el artículo 90.Uno LIVA.**

Artículos

Artículos 4 y 5 de la Ley 37/1992 del IVA. El artículo 4 delimita las operaciones sujetas realizadas por empresarios o profesionales y el artículo 5 determina quién tiene esa condición. Son relevantes para concluir que quien autopromueve una vivienda exclusivamente para su uso particular no se convierte por esa circunstancia en empresario o profesional a efectos del IVA y, consecuentemente, no puede deducir las cuotas soportadas en la autopromoción.

Artículo 90.Uno LIVA. Establece el tipo general del IVA del 21 %. Es la norma que finalmente determina la tributación de la piscina una vez descartada la aplicación del supuesto especial del artículo 91.

Artículo 91.Uno.3.1.º LIVA. Establece el tipo reducido del 10 % para determinadas ejecuciones de obra consecuencia de contratos directamente formalizados entre promotor y contratista cuyo objeto sea la construcción o rehabilitación de edificaciones destinadas principalmente a viviendas. Constituye el precepto central de la consulta: la DGT considera que una piscina no queda comprendida en su ámbito objetivo.

Artículo 12 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Regula la interpretación de las normas tributarias y dispone que los términos no definidos específicamente por la legislación tributaria se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual. Es relevante para determinar qué debe entenderse por "vivienda" y por edificación "apta" para vivienda.

Artículo 106 LGT. Regula los medios y la valoración de la prueba en los procedimientos tributarios. Tras la STS de 28 de enero de 2025, permite acreditar por cualquier medio admisible en Derecho la aptitud objetiva del edificio para su utilización como vivienda, sin exigir necesariamente cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación.

Artículo 3.1 del Código Civil. Establece los criterios generales de interpretación de las normas —sentido de las palabras, contexto, antecedentes y realidad social, atendiendo especialmente a su espíritu y finalidad— y sirve de fundamento, junto con el artículo 12 LGT, para interpretar el concepto tributario de vivienda cuando la LIVA no contiene una definición específica.

Doctrina administrativa y jurisprudencia relacionada

La consulta presenta dos líneas doctrinales distintas que conviene separar.

Sobre la construcción de piscinas, existe una línea uniforme contraria al tipo reducido: Resolución vinculante DGT de 31 de marzo de 1986; consulta DGT 0836-01, de 27 de abril de 2001; consultas 0207-03, de 13 de febrero de 2003, y 0091-04, de 29 de enero de 2004; Resolución TEAC RG 2769/05, de 20 de diciembre de 2006, en unificación de criterio. Todas sustentan la misma conclusión recogida en V0683-26: la construcción de piscinas o instalaciones deportivas queda sometida al tipo general del IVA.

Sobre el concepto de vivienda y su acreditación, sí existe un cambio de criterio relevante. Las consultas DGT V1548-18 y V0006-24 seguían una posición más formalista vinculada a la existencia de cédula de habitabilidad o licencia de primera ocupación. La STS 82/2025, de 28 de enero (rec. 3389/2023) supera expresamente ese planteamiento: la aptitud como vivienda es una circunstancia objetiva que puede probarse por cualquier medio admitido en Derecho. La propia DGT reconoce en V0683-26 que ello supone un cambio de su criterio anterior. La doctrina jurisprudencial publicada por el Tribunal Supremo confirma precisamente esa concepción objetiva y la innecesariedad de aquellas autorizaciones como requisito imprescindible.

Resolución del TEAC

DIES A QUO DE LA PRESCRIPCIÓN

LGT. DERIVACIÓN DE RESPONSABILIDAD. La suspensión de la deuda no retrasa el inicio de la prescripción para derivar la responsabilidad solidaria

La suspensión de la deuda o sanción del deudor principal como consecuencia de su impugnación no impide que Hacienda declare la responsabilidad solidaria del artículo 42.2.a) LGT. Por ello, a efectos del artículo 67.2 LGT, el TEAC toma como referencia el período voluntario de pago inicial y no un nuevo período posterior al levantamiento de la suspensión.

Fecha: 16/06/2026 Fuente: web de la AEAT Enlace: **Resolución del TEAC de 16/06/2026**

SÍNTESIS: El TEAC, en Resolución de 16 de junio de 2026 (RG 1367/2024), confirma una derivación de responsabilidad solidaria del **art. 42.2.a) LGT** por colaboración en la ocultación de bienes del deudor principal. La operación consistió en transmitir vehículos valorados en **1.005.000 euros** a otra sociedad a cambio de participaciones sociales, dificultando con ello la actuación recaudatoria de Hacienda.

La cuestión de mayor interés se refiere a la **prescripción de la acción para derivar la responsabilidad**. Algunas de las deudas del deudor principal habían estado suspendidas como consecuencia de su impugnación. Sin embargo, el TEAC considera que, a efectos del **art. 67.2 LGT**, debe atenderse a la finalización del período voluntario de pago **"inicial",** pues la suspensión de las deudas no impedía a la Administración declarar la responsabilidad solidaria, criterio que fundamenta en la **STS de 8 de abril de 2021 (rec. 1107/2020).**

Cuando, como sucedía con algunas de las deudas analizadas, **el acto de ocultación es posterior a la finalización de ese período voluntario, el plazo de prescripción de cuatro años comienza desde la fecha en que se produce la ocultación.** En el caso examinado, la transmisión tuvo lugar el **27 de abril de 2021** y el procedimiento de derivación se inició el **7 de agosto de 2023**, por lo que el TEAC concluye que **no había prescrito el derecho de la Administración.**

Asimismo, el Tribunal recuerda que la ocultación del **art. 42.2.a) LGT** puede ser material o jurídica y no requiere que el negocio sea ilícito. Es suficiente con que la operación dificulte la acción recaudatoria y exista una participación consciente del responsable. Por ello, el TEAC **desestima la reclamación y confirma la derivación de responsabilidad solidaria.**

ANTECEDENTES Y HECHOS

- La Dependencia Regional de Recaudación de Madrid seguía un procedimiento de apremio contra **XZ, S.L.** por distintas deudas y sanciones tributarias. El **7 de agosto de 2023** notificó a Dña. Axy el inicio de un procedimiento de derivación de responsabilidad y, finalmente, la declaró **responsable solidaria conforme al artículo 42.2.a) LGT,** con un alcance de 758.079,71 euros.
- La operación que Hacienda considera constitutiva de ocultación se produjo el **27 de abril de 2021**: XZ, S.L. transmitió a **TW, S.L. diversos vehículos valorados en 1.005.000 euros**, recibiendo como contraprestación participaciones de esta última sociedad valoradas en la escritura en **101.000 euros**. Aunque se alegó que sobre los vehículos existían cargas a favor de otra sociedad que explicarían la diferencia, la Administración no encontró movimientos que acreditasen la financiación de la que supuestamente procedían esas cargas.
- Hacienda entendió que mediante esta operación habían salido del patrimonio del deudor **bienes fácilmente realizables y embargables,** siendo sustituidos por participaciones sociales cuya realización resultaba más compleja y cuyo valor era incierto. Además, apreció vínculos societarios y personales entre el deudor, la sociedad receptora de los vehículos, la reclamante y la sociedad que aparecía como acreedora de las cargas.
- La contribuyente impugnó la derivación alegando, entre otras cuestiones, **prescripción**, vulneración de la presunción de inocencia, inexistencia de los presupuestos del artículo 42.2.a), caducidad, falta de motivación, improcedencia de derivar sanciones y desviación de poder. Particularmente relevante es que algunas de las deudas y sanciones del deudor principal **habían permanecido suspendidas durante años como consecuencia de su impugnación.**

FALLO DEL TEAC

- **El TEAC desestima íntegramente la reclamación y confirma el acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria.**
- Por tanto, considera conforme a Derecho que Dña. Axy responda solidariamente conforme al **artículo 42.2.a) LGT,** rechazando, entre otras, la alegación de prescripción.

Fundamentos jurídicos del fallo

A. La prescripción de la responsabilidad solidaria

- Este es uno de los aspectos jurídicamente más relevantes de la resolución.
- El TEAC parte de los **artículos 66, 67 y 68 LGT**. El derecho de la Administración para exigir el pago prescribe, con carácter general, a los **cuatro años**. Tratándose de responsables solidarios, el artículo 67.2 establece como regla que el plazo comienza:

  desde el día siguiente a la finalización del plazo de pago en período voluntario del deudor principal.

  Existe una excepción: si los hechos constitutivos de la responsabilidad se producen posteriormente, el cómputo comienza **cuando tienen lugar esos hechos**.

  Aquí, el acto de ocultación se produjo el **27 de abril de 2021**.

  Para determinadas liquidaciones, el período voluntario inicial del deudor principal había terminado **antes** de esa fecha. En ellas, por aplicación del segundo párrafo del artículo 67.2 LGT, el *dies a quo* se sitúa en el propio **27 de abril de 2021, fecha de la transmisión de los vehículos**.

  Para otras deudas, el período voluntario terminó **después** del acto de ocultación; respecto de ellas se aplica la regla general y el cómputo comienza después de finalizar su correspondiente período voluntario.

  En ninguno de los dos grupos habían transcurrido cuatro años cuando, el **7 de agosto de 2023**, se notificó el inicio de la derivación.

B. La suspensión de las deudas no desplaza ese dies a quo

Aquí se encuentra precisamente la doctrina destacada en la consulta.

- Varias de las deudas habían quedado suspendidas como consecuencia de las reclamaciones formuladas contra ellas. El TEAC considera que esta circunstancia **no obliga a esperar a que finalice la suspensión para comenzar a computar la prescripción de la acción frente al responsable solidario**.
- A efectos del artículo 67.2 LGT, el Tribunal toma como referencia la finalización del **período voluntario de pago "inicial" del deudor principal.**
- El fundamento está en que la suspensión de la deuda **no impedía a la Administración declarar la responsabilidad solidaria,** apoyándose expresamente el TEAC en la **STS de 8 de abril de 2021, recurso de casación 1107/2020.**
- El Tribunal Supremo estableció que, en una responsabilidad del artículo 42.2.a) LGT, es posible derivar al responsable solidario una sanción que todavía no sea firme porque haya sido recurrida y esté automáticamente suspendida. Lo que queda impedido mientras dure la suspensión es **su exigencia efectiva, no la declaración de responsabilidad.**
- Por tanto, deben distinguirse dos planos: **declarar la responsabilidad y exigir efectivamente el pago de una deuda suspendida.** La suspensión afecta al segundo, pero no impide el primero.

C. Existe ocultación aunque el deudor reciba participaciones sociales

- El TEAC adopta un concepto amplio de **ocultación**.
- No es necesario que desaparezca completamente el patrimonio del deudor ni que la operación carezca de contraprestación. **También existe ocultación cuando un bien fácilmente realizable es sustituido por otro cuya ejecución resulta considerablemente más difícil.**
- Eso es precisamente lo que aprecia aquí: **vehículos fácilmente embargables y realizables fueron sustituidos por participaciones sociales de realización más compleja y valor incierto.**

- El TEAC se apoya expresamente en su Resolución de **21 de febrero de 2012 (RG 4133/2010)** y en jurisprudencia del Tribunal Supremo y de la Audiencia Nacional.

D. La escritura pública y la licitud formal del negocio no impiden apreciar ocultación

- La reclamante argumentaba que la aportación no dineraria se había realizado mediante **escritura pública** y constituía un negocio jurídico válido.
- El TEAC rechaza el argumento.
- La ocultación del artículo 42.2.a) puede ser **material o jurídica**. No exige clandestinidad física ni un negocio jurídico nulo o ilícito. Una operación perfectamente válida desde el punto de vista civil o mercantil puede constituir ocultación tributaria si se utiliza conscientemente para **impedir o dificultar la actuación recaudatoria.**

E. Concurrencia del elemento subjetivo

- Para aplicar el artículo 42.2.a) LGT no basta con la transmisión objetiva. Debe existir una actuación consciente del responsable.
- El TEAC considera acreditada mediante **prueba indiciaria** la participación intencional de la reclamante. Entre los indicios destaca la proximidad temporal entre las actuaciones tributarias y la transmisión, la vinculación entre las personas y sociedades implicadas, la diferencia entre el valor de los vehículos aportados **(1.005.000 euros)** y las participaciones recibidas (**101.000 euros)** y la ausencia de acreditación de las cargas que pretendían explicar esa diferencia.
- El Tribunal precisa que no se requiere un *animus nocendi* específico: basta la **scientia fraudis**, esto es, conocimiento de que la actuación puede perjudicar la efectividad del cobro.

F. Ser administradora del deudor no es requisito de esta responsabilidad

- El TEAC rechaza igualmente la pretensión de aplicar las reglas de prescripción propias de la responsabilidad de los administradores societarios.
- La responsabilidad examinada **no deriva de haber incumplido deberes mercantiles como administrador**, sino de haber causado o colaborado conscientemente en la ocultación de bienes conforme al artículo 42.2.a) LGT.
- Por eso, es irrelevante que la reclamante **no fuera administradora de XZ, S.L.** Lo determinante es su intervención en la operación de ocultación.

G. Pueden incluirse sanciones y no existe caducidad

- El TEAC recuerda que el propio artículo 42.2 LGT permite que esta responsabilidad alcance **las sanciones tributarias,** dentro del límite cuantitativo legal.
- También descarta la caducidad: el procedimiento comenzó el **7 de agosto de 2023** y el acuerdo de derivación fue notificado el **26 de octubre de 2023,** por lo que no transcurrió el plazo máximo de seis meses.

Preceptos legales relevantes

Artículo 42.2.a) LGT — **Responsabilidad solidaria.** Es el precepto central. Permite exigir la deuda pendiente y, en su caso, sanciones a quien cause o colabore en la ocultación o transmisión de bienes del obligado al pago con la finalidad de impedir la actuación recaudatoria.

Artículo 66 LGT — **Plazos de prescripción.** Establece el plazo general de **cuatro años** para el derecho de la Administración a exigir el pago, plazo cuya consumación invocaba la reclamante.

Artículo 67.2 LGT — ***Dies a quo* frente al responsable solidario.** Es especialmente relevante en esta resolución: determina cuándo comienzan esos cuatro años frente al responsable solidario. Si el presupuesto de responsabilidad es posterior al período voluntario del deudor, el plazo comienza cuando se produce dicho presupuesto.

Artículo 68 LGT — **Interrupción de la prescripción.** Regula las actuaciones que interrumpen los plazos de prescripción y sus efectos sobre los obligados tributarios y responsables.

Resoluciones y jurisprudencia citadas

La propia resolución contiene una línea jurisprudencial bastante definida. Destacan la **STS de 8 de abril de 2021** (rec. 1107/2020), fundamental para afirmar que la suspensión de la sanción no impide declarar responsabilidad solidaria; la **STS de 14 de mayo de 2003**, sobre la diferencia entre disponer directamente de bienes y disponer de participaciones sociales cuyo

valor es incierto; y la **STS de 26 de octubre de 2010**, de la que se toma un concepto amplio de ocultación, comprensivo tanto de la ocultación material como jurídica.

En el ámbito de la Audiencia Nacional, cita la **SAN de 2 de marzo de 2020 (**rec. 950/2018**)**, especialmente próxima al caso porque analiza una aportación de bienes a otra sociedad a cambio de participaciones; la **SAN de 1 de marzo de 2010 (**rec. 307/2008**)**, sobre la posibilidad de acreditar mediante indicios el concierto dirigido a sustraer bienes a la acción recaudatoria; y la **SAN 173/2014, de 31 de enero (**rec. 143/2013**)**, según la cual la licitud del negocio no excluye la responsabilidad si la operación perjudica a Hacienda y se realiza con esa finalidad.

Finalmente, el TEAC invoca su **Resolución de 21 de febrero de 2012 (**RG 4133/2010**)**, conforme a la cual recibir una contraprestación no excluye la ocultación cuando el activo recibido presenta mayores dificultades para la actuación recaudatoria, y su **Resolución de 26 de octubre de 2017 (**RG 6425/2016**)**, que recoge el concepto amplio de ocultación material y jurídica. También cita la **STS 1848/2023, de 28 de abril de 2023 (**rec. 546/2021**)** para rechazar que la responsabilidad del artículo 42.2.a) LGT tenga naturaleza sancionadora.

Sentencia

VIVIENDA EN LA QUE SE OSTENTA LA NUDA PROPIEDAD

IRPF. EXENCIÓN POR REINVERSIÓN. El TSJ de Catalunya recuerda que la nuda propiedad no permite aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual

El TSJ de Cataluña confirma que la nuda propiedad no basta para la exención por reinversión: el contribuyente debe haber ostentado el pleno dominio de la vivienda habitual durante al menos tres años.

Fecha: 24/07/2026 Fuente: web de la AEAT Enlace: **Sentencia del TSJ de Catalunya de 24/07/2026**

SÍNTESIS: Exención por reinversión en vivienda habitual: la nuda propiedad no es suficiente

El **TSJ de Cataluña, en su Sentencia 1012/2026, de 24 de julio**, confirma que la exención de la ganancia patrimonial por reinversión en vivienda habitual exige que el contribuyente haya ostentado el **pleno dominio de la vivienda transmitida durante, al menos, los tres años exigidos para que tenga la consideración de vivienda habitual.** La mera nuda propiedad, aunque el contribuyente haya residido efectivamente en el inmueble, no resulta suficiente.

En el caso analizado, el contribuyente transmitió una vivienda de la que era **nudo propietario**, correspondiendo el usufructo a sus progenitores, **y reinvirtió en otra vivienda adquirida bajo la misma estructura:** nuda propiedad para él y usufructo vitalicio para sus padres. La AEAT rechazó la exención prevista en el **art. 38 LIRPF**, criterio confirmado por el TEAR y ahora por el TSJ.

La Sala aplica la doctrina de la **STS de 12 de diciembre de 2022 (rec. 7219/2020):** para disfrutar de la exención deben concurrir durante el período exigido tanto la **residencia habitual como la titularidad del pleno dominio.** Asimismo, rechaza que aplicar esta jurisprudencia a una transmisión realizada con anterioridad suponga una retroactividad prohibida, pues se trata de la interpretación de una norma ya vigente y no de la aplicación retroactiva de una nueva disposición.

ANTECEDENTES Y HECHOS

- El litigio tiene su origen en el **IRPF del ejercicio 2016**. El contribuyente transmitió el 28 de septiembre de 2016 varios inmuebles situados en Barcelona. Respecto de la vivienda transmitida ostentaba la **nuda propiedad, correspondiendo el usufructo a sus progenitores.** Poco antes, el 31 de agosto de 2016, había adquirido otra vivienda, también en Barcelona, pero nuevamente adquiriendo él el **100 % de la nuda propiedad, mientras sus padres adquirieron el usufructo vitalicio por mitad y proindiviso.**
- El contribuyente pretendía aplicar la **exención por reinversión en vivienda habitual** a la ganancia obtenida. La AEAT rechazó el beneficio fiscal porque entendió que tanto la vivienda transmitida como la adquirida se poseían únicamente en nuda propiedad y que la exención exige el **pleno dominio**. La regularización dio lugar a una liquidación provisional por **36.010,62 euros**. También se impuso inicialmente una sanción de **23.489,38 euros,** aunque el TEAR de Cataluña terminó anulándola por insuficiente motivación de la culpabilidad.
- Además de la cuestión principal, el contribuyente discutió la regularización desde varios frentes: alegó la nulidad del segundo procedimiento de comprobación limitada por haberse iniciado tras la caducidad del anterior; la consiguiente prescripción del derecho de la Administración a liquidar; falta de motivación; incorrecta determinación de los valores de adquisición y transmisión; necesidad de actualizar el valor de adquisición; aplicación retroactiva de la doctrina del Tribunal Supremo de 2022; incorrecta valoración de la nuda propiedad e improcedencia de determinados intereses de demora.
- El **TEAR de Cataluña** rechazó esas pretensiones sustantivas y confirmó la liquidación, aunque, como se ha señalado, **anuló la sanción.** Frente a dicha resolución se interpuso el recurso contencioso-administrativo resuelto por esta sentencia.

FALLO DEL TRIBUNAL

- El TSJ de Cataluña **desestima el recurso del contribuyente** y confirma, en lo sustancial, la regularización tributaria. Impone además las costas a la parte recurrente, limitándolas a **2.000 euros.**

La conclusión esencial de la sentencia puede sintetizarse así:

- **Para aplicar la exención por reinversión en vivienda habitual no basta haber residido en la vivienda durante tres años siendo nudo propietario: durante ese período debe haberse ostentado el pleno dominio del inmueble.**

La Sala aplica directamente la doctrina de la **STS de 12 de diciembre de 2022, rec. 7219/2020**, conforme a la cual la vivienda transmitida debe haber constituido la residencia habitual del contribuyente durante al menos tres años y este debe haber ostentado durante dicho período **el pleno dominio**, sin que la nuda propiedad constituya título suficiente.

Fundamentos jurídicos de la decisión

- La cuestión central es la interpretación conjunta del artículo 38.1 LIRPF y de las normas reglamentarias que definen la vivienda habitual. La propia Sala reconoce que su tenor literal no resuelve expresamente si el requisito puede cumplirse mediante un derecho real distinto del dominio. Por tanto, una interpretación exclusivamente gramatical no proporciona la respuesta.
- El Tribunal acude entonces a la interpretación sistemática establecida por el Tribunal Supremo. El concepto de vivienda habitual utilizado para las exenciones del IRPF está conectado históricamente con el establecido para la antigua deducción por inversión en vivienda habitual. La **disposición adicional 23.ª LIRPF** exige, como regla general, residencia continuada durante tres años. Pero no basta la residencia material: cuando la ganancia cuya exención se pretende procede de la transmisión de la titularidad dominical, **esa misma titularidad jurídica debe haberse mantenido durante el período exigido.**
- De ahí la importancia de diferenciar **residencia y titularidad**. Una persona puede residir efectivamente en un inmueble durante tres años o más y, sin embargo, no cumplir el requisito necesario para la exención si durante ese período únicamente era nudo propietario. La ocupación derivada de una situación jurídica diferente del derecho posteriormente transmitido no completa el requisito temporal exigido para el beneficio fiscal.
- La Sala reproduce así la doctrina del Tribunal Supremo: la exención del artículo 38 LIRPF exige que la vivienda transmitida haya sido residencia habitual durante un mínimo de tres años **y que durante ese mismo período el contribuyente haya ostentado el pleno dominio. La nuda propiedad no resulta suficiente**. Por razones de seguridad jurídica y por la función uniformadora atribuida al Tribunal Supremo, el TSJ afirma que no existen motivos para apartarse de esa doctrina.

Normativa aplicada

Artículo 38.1 de la Ley 35/2006 (LIRPF) — regula la exención de las ganancias obtenidas por transmisión de la vivienda habitual cuando el importe se reinvierte en otra vivienda habitual. Es la norma central del litigio y la que el TS interpreta en el sentido de exigir pleno dominio.

Disposición adicional 23.ª LIRPF — establece el concepto de vivienda habitual para determinadas exenciones y, como regla general, el requisito de residencia continuada durante tres años, con excepciones justificadas. Es esencial para determinar el período temporal al que el Supremo vincula también la titularidad en pleno dominio.

Artículos 33 y 35 LIRPF — regulan respectivamente las ganancias y pérdidas patrimoniales y los valores de adquisición y transmisión. Son relevantes porque la venta de la nuda propiedad produce una alteración patrimonial y porque el litigio también cuestionaba el cálculo de la ganancia.

Artículo 11.5 LIRPF — determina la individualización de las ganancias patrimoniales en función de la titularidad de los bienes o derechos de los que proceden. Justifica que al recurrente se le atribuya la ganancia correspondiente a su nuda propiedad y no la correspondiente al usufructo de sus progenitores.

Artículos 41 y 41 bis del Reglamento del IRPF, RD 439/2007 — desarrollan la exención por reinversión y el concepto de vivienda habitual. La sentencia destaca que su literalidad no especifica expresamente el requisito del pleno dominio, de ahí la relevancia de la interpretación sistemática efectuada por el Tribunal Supremo.

Sentencia

GASTOS DEDUCIBLES

IS. PRECIOS DE TRANSFERENCIA. El Supremo frena la extensión de los precios de transferencia: una decisión del grupo no permite a Hacienda negar a la filial los gastos contraídos con terceros

La decisión estratégica del grupo no convierte los gastos soportados por la filial española en una operación vinculada susceptible de ajuste.

Fecha: 25/05/2026 Fuente: web del Poder Judicial Enlace: Sentencia del TS de 25/05/2026

SÍNTESIS: La STS 631/2026, de 25 de mayo (rec. 8692/2023) establece que la Administración tributaria no puede utilizar la normativa de operaciones vinculadas para negar la deducibilidad de gastos contraídos por una sociedad española con terceros independientes, aunque dichos gastos tengan su origen último en una decisión estratégica adoptada por el grupo multinacional.

El asunto deriva del cierre de dos fábricas del grupo Electrolux en España. La sociedad española soportó importantes costes de reestructuración, **principalmente vinculados a ERE, indemnizaciones y extinciones de contratos laborales. Hacienda consideró que esos costes debían ser asumidos por el grupo,** pues el cierre respondía a una estrategia global de traslado de la producción, y rechazó su deducción aplicando el **artículo 16 TRLIS**, relativo a operaciones vinculadas.

El Supremo rechaza este planteamiento y **fija doctrina**: el artículo 16 TRLIS —actual artículo 18 LIS— debe limitarse a las **operaciones realizadas entre partes vinculadas** y no puede extenderse a relaciones jurídicas de la entidad inspeccionada con terceros independientes. Las reglas de precios de transferencia son normas de valoración y no una habilitación general para reasignar dentro de un grupo los gastos efectivamente soportados por una sociedad.

ANTECEDENTES Y HECHOS

- El litigio tiene su origen en la inspección del **grupo fiscal Electrolux España** por el Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2008 a 2011. Dentro del grupo español se encontraba Electrolux Home Products Operations España, S.L. (EHPOE), que desarrollaba actividades fabriles en **Fuenmayor (La Rioja) y Alcalá de Henares (Madrid).** La fabricación estaba relacionada con una sociedad vinculada belga, Electrolux Home Products Corporation NV, que adquiría los productos.
- El cierre de ambas fábricas generó aproximadamente **59 millones de euros de costes de reestructuración**. Una parte fundamental procedía de los ERE y de la extinción de **862 contratos laborales:** indemnizaciones, prejubilaciones, Seguridad Social, recolocaciones, gastos legales y otros conceptos. Es decir, eran fundamentalmente obligaciones contraídas por la sociedad española **frente a trabajadores y otros terceros,** no pagos realizados a una sociedad vinculada.
- La Administración no cuestionaba propiamente la realidad de estos gastos ni los requisitos ordinarios de deducibilidad. Su planteamiento era distinto: consideraba que el cierre obedecía a una **decisión estratégica global del grupo Electrolux de trasladar producción hacia países con menores costes, por lo que la sociedad española no debía soportar fiscalmente los costes resultantes.**
- Para ello, la Inspección acudió al **artículo 16 TRLIS**, al artículo 9 del CDI España-Bélgica y a las Directrices OCDE sobre precios de transferencia. Entendió que EHPOE actuaba como un **fabricante de riesgo limitado,** dependiente esencialmente de un único cliente vinculado, y que entre empresas independientes una situación semejante habría llevado previsiblemente a pactar una indemnización por la terminación de la relación. El TEAC confirmó este planteamiento y posteriormente lo hizo la Audiencia Nacional.
- La Audiencia Nacional admitió incluso que la Inspección no había reconstruido completamente la relación conforme al principio de plena competencia ni determinado qué parte de los costes debía soportar cada entidad, pero consideró insuficiente la prueba aportada por Electrolux para desvirtuar la regularización.

Objeto del recurso de casación.

- El auto de admisión planteó esencialmente si el artículo 16 TRLIS —actual artículo 18 LIS— constituye una norma de valoración limitada a operaciones vinculadas y, por ello, **no puede aplicarse a relaciones jurídicas con terceros independientes;** y, específicamente, si Hacienda puede utilizar exclusivamente ese precepto para negar la deducción de un gasto que no deriva de una operación vinculada. Subsidiariamente, se preguntaba si, de admitirse esa posibilidad, la Administración tendría que efectuar los ajustes correspondientes entre todas las partes vinculadas.

FALLO DEL TRIBUNAL SUPREMO Y DOCTRINA JURISPRUDENCIAL

El Tribunal Supremo **estima el recurso de casación de Electrolux España, casa y anula la sentencia de la Audiencia Nacional y estima el recurso contencioso-administrativo** en los concretos extremos discutidos relativos a estos costes de reestructuración.

Y, sobre todo, **fija expresamente doctrina jurisprudencial:**

- **«La aplicación del art. 16 TRLIS de 2004 debe limitarse a las operaciones vinculadas y no cabe su aplicar a relaciones jurídicas de la entidad regularizada con terceros que no son partes vinculadas».**
- Por tanto, la relevancia de la sentencia excede del caso Electrolux. El artículo 16 TRLIS —**hoy artículo 18 LIS—** no puede convertirse en una cláusula general que permita a la Inspección reasignar fiscalmente cualquier gasto de una sociedad perteneciente a un grupo simplemente porque la decisión empresarial que terminó provocándolo haya sido adoptada a nivel del grupo.

Argumentos jurídicos del Tribunal Supremo

- La clave está en distinguir **la decisión empresarial que origina una situación económica de la relación jurídica de la que nace concretamente el gasto.**
- El Tribunal observa que el artículo 16 TRLIS regula expresamente las «operaciones efectuadas entre personas o entidades vinculadas» y permite comprobar si estas se han valorado conforme a mercado. Por tanto, su ámbito objetivo está delimitado: **tiene que existir una operación vinculada a la que aplicar la valoración de mercado.**
- En este caso, los gastos discutidos no nacían de la operación entre EHPOE y la sociedad belga. Procedían principalmente de los ERE y de las relaciones laborales de la sociedad española. La propia empresa española fue parte en esos procedimientos, asumió las obligaciones correspondientes frente a terceros y soportó efectivamente los costes. Además, los ERE habían sido aprobados por las autoridades laborales competentes.
- El Supremo considera igualmente acreditado que los gastos fueron **registrados contablemente por la sociedad española, imputados conforme a su devengo y cumplían los requisitos de los artículos 10.3 y 14 TRLIS.** No existía, por tanto, un obstáculo legal autónomo que impidiera su deducción.
- Especialmente importante es el tratamiento de las **Directrices OCDE**. El Tribunal no niega su utilidad interpretativa en materia de precios de transferencia. De hecho, recuerda su jurisprudencia según la cual el artículo 16 TRLIS debe interpretarse en concordancia con las Directrices OCDE y las recomendaciones europeas, siempre que no contradigan la legislación interna. Pero existe una condición previa: **debe tratarse realmente de una operación vinculada**. Las Directrices no permiten extender por sí mismas el ámbito material de la ley.
- Por ello, el Supremo entiende que la Administración terminó utilizando el artículo 16 TRLIS para algo distinto de aquello para lo que está concebido: en vez de valorar una operación entre la sociedad española y la entidad vinculada extranjera, **alteró materialmente los elementos subjetivos y objetivos de relaciones jurídicas de Electrolux con terceros** y negó la deducción de sus costes. El artículo 16 se convirtió así, en palabras sustanciales de la sentencia, en un instrumento de recalificación de negocios que ni siquiera se habían celebrado entre las partes vinculadas.
- El Tribunal también menciona los **artículos 13, 15 y 16 LGT** —calificación, conflicto en la aplicación de la norma y simulación— para señalar que esas instituciones tienen sus propios presupuestos y perfiles. La

Administración no las había invocado para efectuar la regularización y no podía conseguir mediante las reglas de precios de transferencia un resultado propio de mecanismos jurídicos distintos.

- De ahí que el Supremo tampoco necesite resolver la cuestión subsidiaria sobre cómo debería distribuirse el coste entre las sociedades vinculadas o qué compensación habría debido recibir el fabricante español. Esa discusión parte de una premisa que el Tribunal rechaza: **el ajuste efectuado no era, en realidad, un ajuste de valoración de una operación vinculada.**

La consecuencia práctica es significativa: que una decisión estratégica proceda de la matriz o del grupo no transforma automáticamente en operación vinculada todos los gastos que esa decisión ocasione a una filial. Hay que identificar la concreta relación jurídica de la que nace el gasto.

Preceptos

Artículo 16 TRLIS (Real Decreto Legislativo 4/2004). Es el precepto central. Establecía la valoración a mercado de las operaciones realizadas entre personas o entidades vinculadas. El Supremo interpreta su ámbito estrictamente: **no permite regularizar relaciones jurídicas con terceros independientes**. Su equivalente actual es el artículo 18 LIS.

Artículo 10.3 TRLIS. Establece que, en estimación directa, la base imponible parte del resultado contable corregido conforme a la normativa fiscal. Es relevante porque los gastos fueron efectivamente contabilizados por la sociedad española y no existía una corrección fiscal que justificase excluirlos por la vía empleada por Hacienda.

Artículo 14 TRLIS. Regula las partidas que no tienen la consideración de gastos fiscalmente deducibles. La sentencia parte de que los gastos controvertidos cumplían los requisitos de deducibilidad y no habían sido rechazados válidamente al amparo de este régimen.

Artículos 13, 15 y 16 LGT. Regulan, respectivamente, **calificación, conflicto en la aplicación de la norma tributaria y simulación**. Son relevantes porque evidencian que el ordenamiento dispone de instrumentos específicos para recalificar o combatir determinadas estructuras; las reglas de operaciones vinculadas no pueden utilizarse indistintamente como sustituto de ellos.

Jurisprudencia relacionada

La propia STS 631/2026 cita la **STS de 15 de julio de 2024 (rec. 7861/2022)** para recordar que las Directrices OCDE y las recomendaciones del Foro Conjunto de Precios de Transferencia de la UE constituyen criterios interpretativos relevantes, pero únicamente **en la medida en que no contradigan la norma legal o reglamentaria española**. La sentencia Electrolux lleva esta idea a su consecuencia lógica: las Directrices no pueden crear una operación vinculada allí donde jurídicamente no existe.

En materia de deducibilidad, la sentencia y los antecedentes invocan la **STS 458/2021, de 30 de marzo (rec. 3454/2019)**, que constituye una referencia relevante sobre gastos contabilizados y correlacionados con la actividad empresarial. Asimismo, se cita la **STS 1093/2022, de 26 de julio (rec. 5693/2020)**, que sigue aquella doctrina y admite la deducibilidad de gastos financieros vinculados a la actividad cuando concurren los requisitos generales de deducibilidad.

La sentencia también menciona como antecedentes jurisprudenciales sobre los requisitos generales del gasto las **SSTS de 12 de febrero de 2015 (rec. 2859/2013), 30 de mayo de 2013 (rec. 1979/2011) y 3 de diciembre de 2012 (rec. 185/2011)**. La línea común se articula alrededor de la realidad y justificación del gasto, contabilización, imputación temporal y conexión con la actividad