

Pérez-Llorca

Newsletter

Fiscal

Enero 2026

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno



Índice

Derecho Tributario de la UE

FISCALIDAD DIRECTA

El TJUE establece que los Estados miembros no pueden exigir una declaración certificada como único medio de prueba para devolver retenciones a fondos de pensiones no residentes /4

FISCALIDAD INDIRECTA

El TJUE confirma que las comisiones de *factoring* están sujetas al IVA como servicios de cobro de créditos /6

Derecho Tributario Interno

FISCALIDAD DIRECTA

IRNR

Libre circulación de capitales. Pese a que no cabe equiparar un fondo de pensiones español con una aseguradora no residente, las provisiones técnicas de esta deben considerarse deducibles a efectos del IRNR /8

IS

El TEAC cambia su criterio y reconoce el devengo de intereses sobre los intereses de demora en la devolución de pagos fraccionados del IS derivados de la inconstitucionalidad del RDL 2/2016 /9

El TEAC confirma que el incremento de fondos propios debe mantenerse durante cada uno de los cinco ejercicios posteriores a la dotación de la reserva de capitalización para conservar el beneficio fiscal. /10

IRPF

Para desvirtuar la calificación de una ganancia patrimonial como no justificada en los términos del artículo 39 de la LIRPF, el contribuyente debe probar el origen de los elementos patrimoniales acreditando no solo de dónde y de quién proceden sino también por qué se transmiten /11

No es posible aplicar el requisito de desvinculación previsto en el artículo 1 del RIRPF a la reducción del art. 18.2 LIRPF /12

ITSGF

El límite de la cuota íntegra del apartado Doce.1 del artículo 3 de la Ley 38/2022 del ITSGF resulta aplicable tanto a los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal como a los sometidos por obligación real, al considerarse de aplicación la jurisprudencia sentada por el TS respecto al IP /14

ISD

El TS determina que, en el marco de una liquidación de ISD, a los herederos por sustitución vulgar les resulta de aplicación la reducción por parentesco de su relación con el causante, y no la del renunciante /15

FISCALIDAD INDIRECTA

IVA

La omisión en factura del dato de que el proveedor está acogido a un régimen especial de IVA no justifica denegar deducciones si la Administración puede verificarlo mediante los datos obrantes en su base de datos /17

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

Índice

ITPAJD

La disolución de una comunidad de bienes que desarrolla la explotación agrícola de una finca mediante la segregación de esta y su adjudicación a los comuneros constituye una única convención a los efectos del ITPAJD tributable en la modalidad de Operaciones Societarias /18

PROCEDIMIENTO

El expediente administrativo debe contener justificación fehaciente de la fecha en que la resolución adoptada por un Tribunal económico-administrativo se notifica al órgano de la Administración tributaria autonómica legitimado para interponer el recurso de alzada, sin que la falta de notificación en forma le permita hacer valer el principio *pro actione*. Corresponde a las Administraciones públicas utilizar sistemas de comunicación entre ellas que ofrezcan certeza sobre la fecha de recepción de los acuerdos /20

La administración está obligada a motivar la comprobación de valores previa a su inicio /22

La resolución sobrevenida de un contrato de permuta por obra futura, acordada por mutuo acuerdo de las partes contratantes al amparo del artículo 1124 del Código Civil, deja sin efecto todas y cada una de las obligaciones jurídicas pactadas, determina la ineficacia del contrato con efectos *ex tunc* y priva, igualmente, de efectos jurídicos a la eventual alteración patrimonial que en su momento pudo dar lugar a una ganancia patrimonial a los efectos del artículo 33.1 LIRPF /23

La opinión del actuario de que no concurren indicios de comisión de una infracción tributaria no impide el inicio de un procedimiento sancionador /24

El concepto de establecimiento permanente en estructuras consorciales del sector petrolero y la exigencia de un trámite de audiencia en caso de rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta /25

La DGT establece que la inactividad de la Administración no impide la prescripción del derecho de los contribuyentes a solicitar y obtener la devolución de ingresos indebidos /27

TRIBUTACIÓN LOCAL

A los efectos de determinar la aplicabilidad de la exención del IAE prevista en el artículo 82.1.c) del TRLHL, la cifra de negocios de un grupo debe determinarse sin eliminar las operaciones internas /29

La tasa del 1,5% exigida por los ayuntamientos a las empresas comercializadoras de energía eléctrica no vulnera el Derecho de la UE /29

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

FISCALIDAD DIRECTA

El TJUE establece que los Estados miembros no pueden exigir una declaración certificada como único medio de prueba para devolver retenciones a fondos de pensiones no residentes

Pilar Valero y Guillermo Oliver | Abogados

- › Sentencia del TJUE de 27 de noviembre de 2025, Santander Renta Variable España Pensiones, Fondo de Pensiones, c-525/24 (ECLI:EU:C:2025:922)

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto determinar si el art. 63.1 TFUE se opone a que un Estado miembro exija que un fondo de pensiones no residente acredite el cumplimiento de los requisitos materiales establecidos para acogerse a la exención del impuesto retenido sobre los dividendos percibidos por ese fondo, o para obtener su devolución, presentando una declaración confirmada y certificada por las autoridades encargadas de la supervisión de dicho fondo en su Estado miembro de residencia.

En el supuesto de hecho, un fondo de pensiones con residencia fiscal en España sin establecimiento permanente en Portugal percibió durante los años 2020 y 2021 dividendos de sociedades portuguesas que fueron gravados al tipo del 25 % mediante retención en la fuente, solicitando posteriormente la devolución de la totalidad del impuesto al considerar que cumplía los requisitos del art. 16 del Estatuto de Beneficios Fiscales portugués para la exención. Para acogerse a la exención, los fondos de pensiones no residentes debían acreditar ante la entidad obligada a practicar la retención el cumplimiento de determinados requisitos mediante una declaración confirmada y certificada por las autoridades de supervisión de su Estado de residencia antes de la fecha de puesta a disposición de los rendimientos, mientras que a los fondos residentes no se les exigía el cumplimiento de estos requisitos de prueba. Si la prueba no se aportaba en plazo, los fondos no residentes podían solicitar posteriormente la devolución del impuesto sujeta a los mismos requisitos documentales.

Cuando el fondo de pensiones solicitó la devolución del impuesto retenido sobre los dividendos portugueses, alegó que cumplía todos los requisitos materiales para la exención, pero que le resultaba imposible obtener dicha declaración de la autoridad supervisora española. Ante esta situación, la Administración tributaria portuguesa denegó la solicitud de devolución y el asunto fue sometido al tribunal arbitral tributario portugués, que constató que los fondos residentes y no residentes estaban sujetos a idénticos requisitos materiales, pero cuestionó si los requisitos probatorios —exigibles solo a fondos no residentes— eran compatibles con el Derecho de la Unión, planteando la citada cuestión prejudicial al TJUE.

En este contexto, el TJUE señala que los fondos de pensiones no residentes están sujetos, para poder acogerse a la exención del IS o para obtener su reembolso, a cargas administrativas a las que no están sujetos los fondos de pensiones residentes, lo que supone un trato desfavorable que puede disuadirlos de invertir en sociedades portuguesas y constituye, por consiguiente, una restricción de la libre circulación de capitales prohibida por el art. 63.1 TFUE.

Ahora bien, con arreglo al art. 65.1.a) TFUE, los Estados miembros podrán aplicar las disposiciones pertinentes de su Derecho fiscal que distingan entre contribuyentes cuya situación difiera con respecto a su lugar de residencia, pero tales diferencias de trato solo pueden autorizarse cuando afecten a situaciones que no sean objetivamente comparables o, en caso contrario, resulten justificadas por razones imperiosas de interés general. En el caso enjuiciado, la situación de los fondos de pensiones residentes y la de los no residentes son comparables, ya que estos últimos tienen derecho, al igual que aquéllos, a la exención del impuesto retenido sobre los dividendos que perciben. No obstante, se aplica a estas dos categorías de fondos un trato diferenciado por lo que respecta a la prueba de que cumplen los requisitos materiales para acogerse a la exención.

Por ello, procede comprobar si la diferencia de trato puede estar justificada por una razón imperiosa de interés general, siendo la necesidad de garantizar la

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

eficacia de los controles fiscales y la recaudación eficaz del impuesto razones que pueden justificar una restricción, siempre que sea adecuada para garantizar, de forma coherente y sistemática, la realización de dichos objetivos y no vaya más allá de lo necesario para alcanzarlos.

El requisito, aplicado exclusivamente a los fondos de pensiones no residentes, de presentar una declaración emitida por las autoridades de otro Estado miembro solo es adecuado para garantizar la eficacia de los controles fiscales y la recaudación eficaz del impuesto si dichas autoridades disponen de las facultades y competencias necesarias para emitir tal declaración y si esta puede expedirse al fondo de pensiones de que se trate en un plazo razonable.

Para el examen de esta cuestión, el TJUE distingue entre dos supuestos: (i) la exención inmediata de la retención en la fuente y; (ii) la devolución de la retención practicada. Respecto a la exención inmediata, suponiendo que sea adecuada para garantizar la eficacia de los controles fiscales, la obligación de aportar una declaración certificada por las autoridades de supervisión no excede de lo necesario, pues la entidad que reparte los dividendos es responsable de practicar la retención en la fuente y debe tener certeza de que el beneficiario cumple los requisitos para quedar exento.

Sin embargo, respecto al supuesto de devolución del impuesto retenido, donde es la Administración tributaria del Estado miembro de origen de los dividendos quien debe pronunciarse sobre la solicitud de devolución, indica el TJUE que tal Administración puede utilizar los mecanismos de asistencia mutua existentes entre las autoridades de los Estados miembros, que son suficientes para permitir un control de la veracidad de los elementos aportados por los fondos de pensiones no residentes que solicitan la devolución de la retención. Por consiguiente, la exigencia de presentar una declaración emitida por las autoridades encargadas de la supervisión del fondo de pensiones no residente, como único medio de prueba, excede de lo necesario para alcanzar los objetivos perseguidos.

En consecuencia, el Tribunal declara que el artículo 63 TFUE no se opone a que un Estado miembro exija a un fondo de pensiones no residente que aporte una declaración certificada por la autoridad supervisora de su Estado de residencia para obtener una exención en origen, siempre que dicha autoridad tenga competencia para expedirla, que pueda obtenerse en un plazo razonable y que no exista una alternativa igualmente eficaz pero menos restrictiva. Sin embargo, el Tribunal considera que el artículo 63 TFUE sí se opone a que un Estado miembro exija dicha declaración como medio de prueba exclusivo cuando el fondo solicita la devolución de una retención en origen ya practicada.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

FISCALIDAD INDIRECTA

El TJUE confirma que las comisiones de *factoring* están sujetas al IVA como servicios de cobro de créditos

Marta Núñez y Jaime Castaño | Socia y abogado

› Sentencia del TJUE de 23 de octubre de 2025, Kosmiro, C-232/24 (ECLI:EU:C:2025:820)

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto, en esencia, determinar si los artículos 2. 1, letra c); 9.1; y 135.1, letras b) y d), de la Directiva del IVA se deben interpretar en el sentido de que las comisiones percibidas por una sociedad de *factoring* (comisión de financiación y comisión de apertura) constituyen la contrapartida de servicios exentos de IVA (concesión de créditos) o de servicios sujetos al IVA (cobro de créditos).

En el supuesto de hecho, una sociedad finlandesa presta servicios de *factoring* mediante dos modalidades: *factoring* pignoraticio (crédito concedido sobre la base de créditos por facturas pignorados, encargándose de recordatorios de pago y cobro voluntario, manteniendo el cliente el riesgo de impago) y *factoring* mediante cesión de créditos (compra de créditos por facturas con transferencia del riesgo de impago al factor). Los contratos estipulan distintas comisiones, entre ellas una “comisión de financiación” que se paga por anticipado como porcentaje de cada crédito, siendo más elevada cuanto menor es la calificación crediticia y mayor el plazo de pago, además de una “comisión de apertura”. El Tribunal Económico-Administrativo finlandés consideró que estas comisiones estaban sujetas al IVA en la medida en que constituían contraprestación de servicios de gestión y cobro de créditos, pero que la comisión de financiación representaba en parte la contraprestación de un servicio financiero exento de IVA.

En este caso, el TJUE constata que:

- El *factoring* mediante cesión de créditos constituye una prestación de servicios a título oneroso comprendida en el ámbito de aplicación del IVA, consistente en liberar al cliente de las operaciones de cobro de créditos y del riesgo de impago a cambio de una remuneración, presentando las mismas características que el *factoring* “en sentido propio”.
- La comisión de financiación representa un porcentaje del importe de los créditos, cuya cuantía no depende de la evaluación del valor económico de esos créditos, sino de la calificación crediticia y de la duración del plazo de pago. No corresponde a un ajuste del precio de compra de los créditos a su valor económico real, sino que debe considerarse la contraprestación del servicio de cobro de créditos, cuyo valor es más elevado cuanto más largo es el plazo de pago y más alto el nivel de riesgo.
- La comisión de apertura corresponde al importe a tanto alzado abonado por la puesta en marcha del sistema de *factoring* y cubre el coste de las gestiones vinculadas al cumplimiento de obligaciones en materia de blanqueo de capitales, debiendo considerarse la contraprestación del establecimiento y puesta en marcha del servicio prestado por el factor.
- El concepto de “cobro de créditos” del artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA comprende todas las formas de *factoring*, con independencia de sus modalidades, dado que el objetivo esencial del *factoring* es el cobro de los créditos de un tercero. Tanto el *factoring* mediante cesión de créditos como el *factoring* pignoraticio deben considerarse comprendidos en este concepto.
- Una prestación de servicio de *factoring* constituye, en principio, una operación económica única cuyo objetivo principal es permitir al cliente descargar en un tercero el cobro de sus créditos, cuyo desglose sería artificial. Cada operación ha de considerarse normalmente distinta e independiente, pero la operación consistente en una única prestación en el plano económico no

debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA.

- En el *factoring* mediante cesión de créditos, los fondos abonados por el factor no corresponden a un préstamo que deba reembolsarse, sino que constituyen la contrapartida de la cesión definitiva de créditos, de modo que no existe relación de crédito entre el factor y su cliente. Por consiguiente, la comisión de financiación y la comisión de apertura no retribuyen una prestación de concesión de crédito exenta de IVA, sino que constituyen la contrapartida de servicios de cobro de créditos imponibles.
- En el *factoring* pignoraticio, aunque el cobro de créditos vaya acompañado de la puesta a disposición de financiación, no resulta que el factor proporcione dicha financiación con independencia del servicio de cobro de créditos, del que constituye el corolario. El factor se encarga del cobro de los créditos, lo que constituye la finalidad esencial del *factoring*.

En conclusión, el TJUE establece que la comisión de financiación que remunera el servicio de cobro de créditos (cuyo valor es más elevado cuanto más largo es el plazo de pago y cuanto más alto es el nivel de riesgo asumido por el factor) y la comisión de apertura pagada por el cliente (que corresponde al importe a tanto alzado abonado por la puesta en marcha del sistema de *factoring*), percibidas en el marco de *factoring* mediante cesión de créditos o *factoring* pignoraticio, constituyen la contrapartida de una prestación única e indivisible de cobro de créditos sujeta al IVA.

Por tanto, el TJUE confirma que todas las comisiones percibidas en operaciones de *factoring* (tanto pignoraticio como mediante cesión de créditos) están sujetas al IVA como servicios de cobro de créditos, sin que resulte aplicable la exención prevista para servicios financieros de concesión de créditos, incluso cuando dichas comisiones incluyan componentes relacionados con la financiación proporcionada.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

Libre circulación de capitales. Pese a que no cabe equiparar un fondo de pensiones español con una aseguradora no residente, las provisiones técnicas de esta deben considerarse deducibles a efectos del IRNR

Enrique Sánchez y Anna Comas | Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 11 diciembre de 2025
(ECLI:ES:TS:2025:5953)

En la sentencia objeto de comentario, relativa al tratamiento fiscal de los dividendos de fuente española percibidos por una entidad aseguradora con residencia fiscal en Reino Unido durante los ejercicios 2011 y 2012, el TS ha estimado parcialmente el recurso de casación interpuesto.

La recurrente, entidad aseguradora residente fiscal en el Reino Unido, dedicada a la actividad de seguros de vida y pensiones, realizó inversiones financieras en sociedades españolas, percibiendo dividendos sometidos a una retención del 15% a cuenta del IRNR sin mediación de establecimiento permanente. La entidad solicitó la devolución de las retenciones, alegando la vulneración de la libertad de circulación de capitales (art. 63.1 TFUE) en comparación con el trato fiscal otorgado a los fondos de pensiones residentes en España, que tributan al tipo del 0% en el IS. Subsidiariamente, solicitó, al amparo del artículo 24.6 de la Ley del IRNR, la deducción en la base imponible de los gastos en concepto de provisiones técnicas dotadas en el ejercicio de su actividad aseguradora.

Tanto el TEAC como la AN rechazaron ambas pretensiones, al considerar, de un lado, que no existía comparabilidad entre las entidades aseguradoras y los fondos de pensiones, por tratarse de instituciones con naturaleza y régimen jurídico diferenciados, y, de otro, que las provisiones técnicas dotadas no guardaban un vínculo económico directo e indisoluble con los dividendos de fuente española.

El Alto Tribunal establece una doctrina diferenciada sobre las dos cuestiones planteadas:

Equiparación con fondos de pensiones

El Supremo rechaza la equiparación directa entre aseguradoras y fondos de pensiones. La entidad recurrente no acreditó cumplir con ciertos requisitos de comparabilidad entre fondos de pensiones residentes y no residentes, entre los cuales estaría tener por objeto exclusivo proporcionar una prestación complementaria en el momento de la jubilación, fallecimiento, incapacidad o dependencia. En este sentido, el negocio de la entidad recurrente comprende seguros de vida, productos de ahorro, inversión y gestión, además de pensiones, pero no tiene por objeto exclusivo proporcionar prestaciones complementarias en el momento de la jubilación. El TS concluye que no cabe equiparar de manera subjetiva y directa los fondos de pensiones residentes en España con entidades aseguradoras no residentes que desarrollan, entre otras actividades, la actividad de previsión social. Se exige que esta última actividad sea la única actividad de cara a poner de manifiesto el carácter equivalente entre ambos y, por ende, la diferencia de trato injustificada.

Deducibilidad de provisiones técnicas

El artículo 24.6 de la Ley del IRNR establece que las entidades no residentes se podrán deducir de los rendimientos que obtengan sin mediación de establecimiento permanente, los gastos conforme a la Ley del IS, siempre que estén relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y tengan un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España.

De acuerdo con el artículo 14.7 de la Ley del IS, las provisiones técnicas son gastos deducibles a efectos del IS siempre que hayan sido dotadas conforme a los

criterios del Reglamento de Ordenación y Supervisión de los Seguros Privados (“ROSSP”). Sin embargo, la Abogacía del Estado considera que los seguros celebrados por la recurrente tienen naturaleza “*with profits*”, los cuales considera que no tienen un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España al no poder constatar la existencia de una relación directa entre dividendos percibidos en territorio español y las provisiones técnicas que pretende deducirse de dichos rendimientos.

Aplicando la jurisprudencia del TJUE, el Supremo reconoce que existe una relación de causalidad entre la percepción de dividendos y las provisiones técnicas cuando los rendimientos obtenidos conllevan la correspondiente modificación del valor de los compromisos frente a los clientes. La libre circulación de capitales se opone a una normativa que tome en cuenta los rendimientos brutos de los no residentes sin deducir las provisiones técnicas, mientras que los residentes tributan por rendimientos netos previa deducción de dichos gastos.

El Tribunal concluye que el funcionamiento de las pólizas “*unit linked*” y las pólizas con participación en beneficios “*with profits*” resulta similar a estos efectos, dado que en ambos tipos existe un traslado económico de la rentabilidad producida por los dividendos a los tomadores, ya sea de los beneficios financieros derivados de todas o una parte de sus inversiones o de los técnicos vinculados a la siniestralidad de toda o parte de la cartera de seguros. Una provisión técnica de participación en beneficios no puede caracterizarse como ajena al proceso productivo del sector asegurador.

Doctrina fijada

El Supremo establece que: (i) no cabe equiparar de manera subjetiva y directa los fondos de pensiones residentes con las entidades aseguradoras no residentes que desarrollan, entre otras, la actividad de previsión social, especialmente si no es su única actividad; y que (ii) las entidades aseguradoras residentes en otro Estado miembro de la UE que solo realicen en España inversiones financieras pueden deducir los gastos relativos a las provisiones técnicas comparables con las del artículo 38 del ROSSP, por estar relacionados directamente con los rendimientos obtenidos en España y tener un vínculo económico directo e indisoluble con la actividad realizada en España de acuerdo con la libre circulación de capitales del artículo 63.1 TFUE.

IS

El TEAC cambia su criterio y reconoce el devengo de intereses sobre los intereses de demora en la devolución de pagos fraccionados del IS derivados de la inconstitucionalidad del RDL 2/2016

Marc Barroso y Sergi Aguilar | Abogados

› Resolución del TEAC de 25 de noviembre de 2025 (R.G. 3038/2022)

En la resolución objeto de comentario, el conflicto tiene su origen en la aprobación del RDL 2/2016, de 30 de septiembre, que introdujo la disposición adicional decimocuarta en la Ley del IS. Dicha disposición estableció un régimen de pagos fraccionados mínimos para aquellos contribuyentes cuyo importe neto de la cifra de negocios superase los diez millones de euros, imponiendo un ingreso mínimo determinado en función del resultado contable positivo y con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2016. Posteriormente, la Ley 6/2018, de Presupuestos Generales del Estado, incorporó este mismo mecanismo a la Ley del IS con efectos para los períodos impositivos iniciados a partir del 1 de enero de 2018, introduciendo determinadas modificaciones, pero manteniendo la esencia del régimen de pagos fraccionados mínimos.

No obstante, el RDL 2/2016 fue declarado inconstitucional y nulo por la **STC 78/2020, de 1 de julio**, al apreciarse una vulneración de los límites materiales del decreto-ley. Como consecuencia, los pagos fraccionados realizados bajo la DA 14ª durante la vigencia del RDL 2/2016 adquirieron la consideración de ingresos indebidos, generándose el correspondiente derecho a su devolución. En

este contexto, la entidad reclamante solicitó la rectificación de diversas autoliquidaciones de pagos fraccionados correspondientes a los ejercicios 2016, 2017 y 2018.

El aspecto más relevante de la resolución se centra en el tratamiento de los intereses de demora derivados de la devolución de los pagos fraccionados indebidos correspondientes al ejercicio 2017. En este punto, el TEAC asume expresamente el criterio fijado por el TS en su Sentencia de 13 de mayo de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:2680), lo que supone un cambio sustancial respecto de su doctrina anterior. Hasta ahora, el Tribunal venía entendiendo que solo procedía el devengo de intereses sobre los intereses de demora cuando existía un retraso injustificado de la Administración en su pago.

Sin embargo, a la luz de la jurisprudencia del Alto Tribunal, el TEAC reconoce que el derecho del obligado tributario a la reparación íntegra del perjuicio sufrido, como consecuencia del ingreso indebido por los pagos fraccionados mínimos, no se agota con la mera devolución del principal ni con el abono de los intereses de demora calculados hasta la fecha en que se produjo dicha devolución, sino que exige, adicionalmente, el devengo de intereses sobre esos propios intereses de demora, desde la fecha en que se realizó el ingreso indebido hasta el momento en que tales intereses sean efectivamente satisfechos. Ello con independencia de que la Administración hubiera devuelto previamente el principal por la mecánica ordinaria del impuesto y sin necesidad de apreciar mora administrativa.

Por otro lado, el TEAC desestima el resto de los argumentos planteados. En primer lugar, el Tribunal rechaza la alegación relativa a la interrupción del plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución de ingresos indebidos por la existencia de actuaciones inspectoras sobre el IS. El TEAC insiste en el carácter autónomo de los pagos fraccionados respecto de la obligación principal del impuesto y aclara que, conforme a la LGT, el plazo de prescripción solo puede interrumpirse por actuaciones del propio obligado tributario, pero no por actuaciones administrativas de comprobación o investigación. En aplicación de este criterio, declara prescritas las solicitudes de devolución relativas a los pagos fraccionados de 2016 y del primer trimestre de 2017.

Asimismo, también se desestima la alegación relativa a la vulneración del principio de regularización íntegra y la supuesta incompetencia del órgano gestor que tramitó las solicitudes de rectificación, al considerar el TEAC que corresponde a la Dependencia de Asistencia y Servicios Tributarios la tramitación y resolución de las rectificaciones de autoliquidaciones, sin que el hecho de que exista un procedimiento inspector sobre el impuesto principal altere dicha competencia, precisamente por el carácter autónomo de los pagos fraccionados.

En la misma línea, se desestiman las pretensiones relativas a los pagos fraccionados correspondientes al ejercicio 2018, al entenderse que la declaración de inconstitucionalidad del RDL 2/2016 no resulta extensible a la regulación posteriormente incorporada por la Ley 6/2018 de Presupuestos Generales del Estado, que no fue objeto de control por el TC. Así, el TEAC recuerda que los órganos económico-administrativos carecen de competencia para enjuiciar la constitucionalidad de las leyes vigentes.

El TEAC confirma que el incremento de fondos propios debe mantenerse durante cada uno de los cinco ejercicios posteriores a la dotación de la reserva de capitalización para conservar el beneficio fiscal.

Yi Zhou e Ignacio González del Yerro | Socio y abogado

› Resolución del TEAC del 20 de octubre del 2025 (R.G. 759/2024)

El TEAC, reiterando el criterio expuesto en su resolución del 20 de marzo del 2024 (R.G. 6660/2023), ha desestimado la pretensión de un contribuyente que defendía que: (i) los fondos propios que deben mantenerse son los que permitieron la dotación de la reserva de capitalización, pero no los fondos previos que ya existían en la compañía y que, (ii) el requisito de mantenimiento de los fondos propios debe verificarse al final del quinto año y no anualmente.

Concretamente, los hechos del caso fueron los siguientes:

- 1) El contribuyente aplicó en la declaración del IS del ejercicio 2019, una reducción en la base imponible en concepto de reserva de capitalización.
- 2) En la declaración del IS del ejercicio 2020, el contribuyente regularizó el beneficio fiscal aplicado en 2019 al constatar que los fondos propios habían disminuido respecto al cierre del ejercicio anterior, como consecuencia del reparto de dividendos a su socio no residente en España.
- 3) En mayo de 2022, el contribuyente presentó una solicitud de rectificación alegando un error de interpretación del artículo 25 de la Ley del IS y argumentando que no se habían incumplido los requisitos de la reserva de capitalización.
- 4) La AEAT desestimó la solicitud de rectificación, confirmando la procedencia del ajuste practicado en la declaración del IS del ejercicio 2020 como consecuencia del incumplimiento de los requisitos expuestos para la reserva de capitalización.
- 5) El contribuyente interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Cataluña, el cual desestimó la reclamación y confirmó el acuerdo impugnado.
- 6) Posteriormente, el contribuyente interpuso recurso de alzada ante el TEAC contra la desestimación del TEAR.

El TEAC, tras recordar la previsión normativa aplicable a la reserva de capitalización, concluye lo siguiente:

- Ante la alegación del contribuyente de que los fondos propios que deben mantenerse son los que permitieron la dotación de la reserva de capitalización, pero no los fondos previos que ya existían en la compañía, el TEAC rechaza la tesis del contribuyente y se remite a lo expuesto por el TEAR, confirmando que deben mantenerse la totalidad de los fondos propios (preexistentes más los generados), en consonancia con la finalidad de la norma de fomentar la autofinanciación empresarial.
- Ante la alegación del contribuyente de que el requisito de mantenimiento de los fondos propios hay que determinarlo al final del quinto año y no anualmente, el TEAC, remitiéndose a las consultas vinculantes V1836-18 y V0745-22 de la DGT, concluye que el mantenimiento debe verificarse anualmente durante los cinco ejercicios posteriores a la dotación, y no únicamente al finalizar el quinto año, conforme al tenor literal del artículo 25 de la Ley del IS. Una interpretación diferente atentaría el objetivo buscado por el legislador de que las empresas incrementen su nivel de fondos propios.

IRPF

Para desvirtuar la calificación de una ganancia patrimonial como no justificada en los términos del artículo 39 de la LIRPF, el contribuyente debe probar el origen de los elementos patrimoniales acreditando no solo de dónde y de quién proceden sino también por qué se transmiten

Pilar Valero | Abogada

- Sentencias del Tribunal Supremo de 27 de noviembre de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:5378) y (ECLI:ES:TS:2025:5384)

El artículo 39 de la Ley del IRPF establece que tendrán la consideración de ganancias de patrimonio no justificadas los bienes o derechos cuya tenencia, declaración o adquisición no se corresponda con la renta o patrimonio declarados por el contribuyente. Esta institución jurídica actúa como elemento de cierre del sistema impositivo para evitar que ciertas rentas ocultas al fisco escapen de tributación, a cuyo efecto se gravan cuando se manifiesten o afloren. El legislador establece una presunción *iuris tantum*, correspondiendo la carga de la prueba al contribuyente.

En las sentencias objeto de comentario, el TS analiza los requisitos probatorios que debe cumplir el contribuyente para desvirtuar la calificación de ganancia patrimonial no justificada conforme al citado artículo 39 de la Ley del IRPF y resuelve la cuestión de si basta con acreditar el origen de los elementos patrimoniales identificando de dónde y de quién proceden, o si, además, es necesario justificar el negocio jurídico subyacente por el que se transfiere la titularidad de los bienes y derechos que alteran la composición del patrimonio del contribuyente.

En la primera de las sentencias ([ECLI:ES:TS:2025:5378](#)), el TS desestimó el recurso de los contribuyentes que alegaron que ciertos abonos bancarios procedían de un contrato de crédito con el padre de uno de los cónyuges. El Tribunal concluyó que no se acreditó quién realizó los abonos ni en virtud de qué negocio jurídico se transfirieron, siendo además el contrato de fecha posterior a los abonos cuestionados. La falta de identificación del medio de transmisión, de la persona transmitente y del título jurídico determinó la confirmación de la calificación como ganancia no justificada.

Por el contrario, en la segunda sentencia ([ECLI:ES:TS:2025:5384](#)), el Alto Tribunal estimó el recurso de la contribuyente que acreditó mediante documentos privados y justificantes bancarios que las transferencias recibidas de varios familiares tenían un origen, una procedencia personal identificada y se enmarcaban en un negocio jurídico determinado. En este caso, el Tribunal anuló la liquidación al considerar que sí se había desvirtuado la presunción de ganancia patrimonial no justificada.

Así, el TS fija como doctrina que para desvirtuar la calificación de una ganancia patrimonial como no justificada en los términos del artículo 39 de la LIRPF, el contribuyente debe probar el origen o fuente de los elementos patrimoniales atendiendo a tres elementos concurrentes:

- i) **de dónde proceden:** mediante la identificación del medio de transmisión de los bienes o derechos (transferencia bancaria, ingreso en efectivo, cheque, etc.);
- ii) **de quién proceden:** mediante la identificación de la persona física o jurídica que los transmite, acreditando la relación entre transmitente y receptor; y
- iii) **por qué se transmiten:** acreditando el negocio jurídico por el que se transfiere la titularidad de los bienes y derechos que alteran la composición del patrimonio (donación, préstamo, compraventa, herencia, etc.).

Por tanto, el contribuyente está obligado a aportar justificación adicional sobre la operación subyacente siempre que exista una discrepancia entre la información que obra en poder de la Administración tributaria y la consignada en su autoliquidación.

En conclusión, el TS establece un estándar probatorio riguroso: no basta con aportar extractos bancarios que identifiquen el medio de cobro y el ordenante, sino que es imprescindible acreditar documentalmente el título o causa jurídica que justifica la transmisión patrimonial. La diferencia entre ambas sentencias radica precisamente en que, en el caso estimatorio, la contribuyente aportó documentos privados de donación y préstamo junto con los justificantes bancarios, mientras que en el caso desestimatorio los contribuyentes no lograron demostrar el negocio jurídico subyacente ni la identidad de quien realmente efectuó las transferencias, siendo además el contrato presentado de fecha incongruente con los abonos cuestionados.

No es posible aplicar el requisito de desvinculación previsto en el artículo 1 del RIRPF a la reducción del art. 18.2 LIRPF

Alejandra Flores e Irene Torres | Abogadas

- › Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2025 ([ECLI:ES:TS:2025:4367](#))

El caso analizado se refiere a un obligado tributario que finalizó, de mutuo acuerdo, su relación laboral como alto directivo con la empresa para la que prestaba sus servicios, recibiendo por ello una indemnización sobre la que aplicó la reducción del 40% prevista – en su redacción vigente en 2010 (ahora 30%) – en el

art. 18.2 de la Ley del IRPF para los rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Al año siguiente, el obligado tributario volvió a prestar servicios para la empresa mediante un contrato de consultoría.

La Inspección consideró que no procedía la aplicación de la reducción del 40% al considerar que no podía considerarse la renta como notoriamente irregular. Contra el acuerdo de liquidación dictado por la Inspección, el obligado tributario interpuso reclamación económico-administrativa frente al TEAR de Madrid que fue estimada. Discrepando de la interpretación seguida por el TEAR, la Administración interpuso recurso de alzada, que fue estimado por el TEAC.

El contribuyente presentó recurso contencioso-administrativo frente a la AN contra la resolución del TEAC que fue desestimado.

Finalmente, contra la sentencia dictada por la AN, el obligado tributario presentó recurso de casación. En este sentido, el TS aprecia la concurrencia de interés casacional objetivo en *“Determinar si el requisito de la desvinculación efectiva del trabajador con la empresa que prevé el artículo 1 del Reglamento del IRPF es exigible también, fuera de los casos de exención por despido o cese del trabajador – del art. 7.e) de la LIRPF – para excluir la reducción de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo por resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral (art. 18.2 LIRPF y 11.1.f) RIRPF) [...]”*.

El Alto Tribunal establece que el artículo 1 del Reglamento del IRPF se refiere, en exclusiva, a la exención del art. 7.e) de la Ley del IRPF. El TS considera que la aplicación de tal norma, condicionante o restrictiva de derechos subjetivos, al régimen de los rendimientos irregulares del art. 18.2 de la Ley del IRPF supondría un modo de proceder del todo incorrecto, ello por varios motivos.

En primer lugar, puesto que contravendría el principio de legalidad tributaria, al no existir norma alguna que limite la aplicación del art. 18.2 de la Ley del IRPF con motivo de la supuesta ausencia de desvinculación real del trabajador con la empresa. En segundo lugar, porque la Sala ya había excluido en su jurisprudencia anterior la posibilidad de aplicar una limitación contemplada por una disposición reglamentaria a otra de naturaleza distinta, como, en este caso, a una con rango de Ley. Finalmente, porque el art. 14 LGT impide extender por analogía una norma limitativa de derechos más allá de los casos taxativamente previstos.

En contraposición al criterio sostenido en la instancia, el TS matiza que la reducción del art. 18.2 de la Ley del IRPF prevista para los rendimientos irregulares, *“es un recurso técnico-jurídico dirigido a mitigar el rigor que en el IRPF representa la progresividad del impuesto, no un beneficio fiscal, de manera que lo que se pretende no es favorecer, en perjuicio de otros contribuyentes, la percepción de rendimientos con una determinada secuencia temporal no concorde con el año natural, sino precisamente lo contrario, la suavización de una aplicación mecánica y rígida del efecto de la progresividad en los tipos de gravamen”*. Concluyendo, por tanto, que el artículo 1 del Reglamento del IRPF no resulta aplicable al caso.

Del mismo modo, la interpretación propugnada por el TS encuentra respaldo en los antecedentes legislativos. En este sentido, en ninguna de las diversas modificaciones del artículo 18.2 de la Ley del IRPF, introducidas desde 1998 hasta la actualidad, se establece requisito alguno de desvinculación entre la empresa y el trabajador para que las indemnizaciones recibidas por la resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral mantengan su condición de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo. Así, el Alto Tribunal remarca en su sentencia que *“si el legislador hubiera querido excepcionar, en algunos casos, la aplicación de la reducción por rendimientos irregulares (...) lo habría previsto sin duda”*.

Por todo ello, el TS fija como doctrina que *“El requisito de la desvinculación efectiva del trabajador con la empresa que prevé, como presunción iuris tantum, el artículo 1 del Reglamento del IRPF, no es aplicable, fuera de los casos de exención por despido o cese del trabajador - art. 7.e) de la LIRPF - para excluir la reducción de rendimientos obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo por resolución de mutuo acuerdo de la relación laboral (art. 18.2 LIRPF y 11.1.f) RIRPF)”*.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

El límite de la cuota íntegra del apartado Doce.1 del artículo 3 de la Ley 38/2022 del ITSGF resulta aplicable tanto a los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal como a los sometidos por obligación real, al considerarse de aplicación la jurisprudencia sentada por el TS respecto al IP

José Suárez e Irene Torres | Socio y abogada

› Resoluciones del TEAC de 18 de diciembre de 2025 (R.G 4119/2025) y (R.G 5527/2025)

En las resoluciones objeto de análisis, el TEAC reconoce el derecho de los sujetos pasivos del Impuesto Temporal de Solidaridad de las Grandes Fortunas (“ITSGF”), no residentes en España, a aplicar el límite de la cuota íntegra previsto en el apartado Doce.1 del artículo 3 de la Ley 38/2022.

El apartado Doce.1 del artículo 3 de la citada Ley se refiere al límite de la cuota íntegra, según el cual la cuota del ITSGF, conjuntamente con las cuotas del IRPF y del IP, no podrá exceder, para los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación personal, del 60% de la suma de las bases imponibles del IRPF.

En el primer supuesto de hecho analizado – R.G 4119/2025 –, la oficina gestora en cuestión denegó la devolución de cuotas tributarias previamente autoliquidadas e ingresadas por el contribuyente al considerar que, al estar sujeto al impuesto por obligación real, no tenían derecho a la aplicación del mencionado límite. En el mismo sentido, en el segundo supuesto analizado – R.G 5527/2025 –, el contribuyente interpuso recurso contra la desestimación de la reclamación relacionada con la solicitud de rectificación de la autoliquidación del ITSGF del ejercicio 2022.

Con objeto de proceder a la resolución de la cuestión suscitada en ambos casos, el TEAC trae a colación las recientes sentencias del TS de 29 de octubre de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:4849) y de 03 de noviembre de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:4846), comentadas en nuestra [Newsletter de noviembre-diciembre 2025](#), de acuerdo con las cuales “la residencia habitual, según sea en España o fuera de ella, no justifica el diferente trato dado a residentes y no residentes, consistente en que a estos últimos no les sea aplicable el límite de la cuota íntegra previsto en el artículo 31. Uno de la Ley del Impuesto sobre el Patrimonio, Esa diferencia de trato es discriminatoria y no está justificada”.

Aunque la doctrina sentada por el TS se refiere al IP, ello no impide que sea también aplicable a los presentes casos, pues el TEAC considera que el citado artículo 31 de la Ley del IP tiene una redacción prácticamente idéntica al apartado Doce.1 del artículo 3 de la Ley 38/2022 del ITSGF y, en consecuencia, debe considerarse también discriminatoria la aplicación de la reducción de cuota prevista para el ITSGF únicamente a los residentes en España que tributan por obligación personal.

Sin embargo, el TEAC descarta el alegado incumplimiento de los principios del Derecho de la Unión Europea, señalando que algunos de estos principios son también principios del Derecho Constitucional español y su vulneración por el artículo 3 de la Ley 38/2022 ha sido desestimada por el Tribunal Constitucional, así como que el efecto directo del Derecho de la UE requiere de normas comunitarias específicas cuya vulneración quede claramente demostrada, lo que no ocurre en ninguno de los dos casos.

En definitiva, ambas resoluciones evidencian la voluntad del TEAC de establecer una doctrina uniforme sobre la materia, al reiterar en ellas expresamente el mismo criterio, y admitir la aplicación del mencionado límite de la cuota íntegra a los sujetos pasivos sometidos al impuesto por obligación real.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

El TS determina que, en el marco de una liquidación de ISD, a los herederos por sustitución vulgar les resulta de aplicación la reducción por parentesco de su relación con el causante, y no la del renunciante

José Suárez y Ángela Pérez | Socio y abogada

› Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de octubre de 2025
(ECLI:ES:TS:2025:4373)

La Sentencia objeto de análisis aborda la cuestión de si, a efectos de la aplicación de la reducción prevista en el artículo 20.2.a) de la Ley del ISD, en los supuestos de renuncia pura, simple y gratuita de la herencia o del legado en los que opera la sustitución vulgar —establecida por voluntad del causante en el testamento conforme al artículo 744 del Código Civil—, el parentesco que debe tenerse en cuenta ha de ser, en todo caso, el existente entre el sustituto y el causante (artículos 26.f) de la Ley del ISD y 53.1 del Reglamento del ISD), o, por el contrario, el del heredero o legatario renunciante cuando este tenga asignado un grado de parentesco más favorable que el correspondiente al sustituto (artículos 28.1 de la Ley del ISD y 58.1 del Reglamento del ISD).

Como puso de manifiesto el auto de admisión, la controversia surge porque la Ley del ISD contiene dos regulaciones específicas aparentemente contradictorias ubicadas sistemáticamente en el Capítulo IX de la Ley bajo la rúbrica “Normas especiales”. En particular:

- i) los artículos 26.f) de la Ley del ISD y 53.1 del Reglamento del ISD establecen que cuando existe una sustitución vulgar testamentaria y concurre alguna de las condiciones del artículo 774 del Código Civil (i.e., premoriencia, incapacidad o renuncia del heredero instituido), se entenderá que el sustituto hereda directamente al causante. Por tanto, debe aplicarse el parentesco del sustituto con el causante a efectos de determinar las reducciones y coeficientes fiscales; mientras que
- ii) los artículos 28.1 de la Ley del ISD y 58.1 del Reglamento del ISD disponen que, en caso de repudiación o renuncia pura, simple y gratuita de la herencia, debe aplicarse el parentesco del renunciante cuando este tenga señalado un coeficiente más favorable que el que correspondería al beneficiario final.

Así pues, el conflicto se plantea en supuestos como el de objeto de resolución, en los que concurren simultáneamente ambos escenarios: la existencia de una sustitución vulgar de carácter testamentario y la renuncia pura, simple y gratuita del heredero instituido a la herencia o al legado. En tales casos se suscita la duda acerca de qué norma debe prevalecer y, en consecuencia, qué grado de parentesco ha de tomarse en consideración a efectos del cálculo de las reducciones fiscales aplicables.

En el caso objeto de litigio, el causante falleció habiendo otorgado testamento en el que instituyó herederos a sus hijos, sustituyéndoles vulgarmente por sus descendientes por estirpes. Uno de los hijos aceptó la herencia, pero renunció pura y simplemente a los legados ordenados a su favor, operando la sustitución vulgar a favor de sus dos hijos menores de edad. El contribuyente, nieto menor de 21 años del causante, presentó autoliquidación del ISD aplicando la reducción prevista para el Grupo I de parentesco (i.e., descendientes menores de 21 años). No obstante, la Administración tributaria regularizó la autoliquidación aplicando la reducción prevista para el Grupo II (i.e., descendientes mayores de 21 años) correspondiente al padre renunciante en lugar de la aplicable al contribuyente.

El Tribunal establece que en el caso de que entren en aparente colisión dos normas especiales, la determinación del precepto aplicable deberá hacerse atendiendo a la norma que regula de manera más específica el supuesto de hecho.

Así pues, el TS concluye que en el caso de que en el testamento se establezca una sustitución vulgar y concorra alguna de las condiciones fijadas en el artículo

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

774 del Código Civil, entre ellas la renuncia pura y simple del instituido heredero, se entenderá que los sustitutos heredan al causante, aplicándose los artículos 26.f) de la Ley del ISD y 53.1 del Reglamento del ISD que contienen las normas específicas sobre la sustitución vulgar. En consecuencia, en la liquidación del sustituto, sujeto pasivo del ISD, se tendrá en cuenta su patrimonio preexistente y se atenderá a su parentesco con el causante.

No obstante, tal y como determina el TS, en el resto de supuestos en los que el heredero instituido lleva a cabo la repudiación o la renuncia pura, simple y gratuita sin que el testamento instituya una sustitución vulgar, o bien la prevea únicamente para los supuestos de premoriencia o incapacidad, pero no para los supuestos de renuncia, el parentesco que debe ser tenido en cuenta ha de ser el del renunciante o el del que repudia cuando tenga señalado un coeficiente superior al que correspondería al beneficiario, en aplicación de los artículos 28.1 de la Ley del ISD y 58.1 del Reglamento del ISD.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

FISCALIDAD INDIRECTA

IVA

La omisión en factura del dato de que el proveedor está acogido a un régimen especial de IVA no justifica denegar deducciones si la Administración puede verificarlo mediante los datos obrantes en su base de datos

Marta Núñez y Jesús Gutiérrez | Socia y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de diciembre de 2025
(ECLI:ES:TS:2025:5821)

El contribuyente solicitó la devolución del IVA correspondiente a las compensaciones a tanto alzado satisfechas a sus proveedores acogidos al régimen especial de la agricultura, ganadería y pesca (REAGP). Dicha solicitud fue objeto de denegación por la AEAT, que rechazó la deducción del IVA sobre las compensaciones satisfechas. La Administración fundamentó su denegación en diversos defectos formales detectados en los recibos emitidos por la sociedad, entre el que destaca, principalmente, que en la identificación del titular de la explotación no se mencionaba que estuviera acogido al régimen especial.

El TEAC desestimó la reclamación presentada por el contribuyente, concluyendo que, al no tratarse de defectos insubsanables, no era posible analizar los requisitos materiales hasta que el control correspondiente fuera posible, esto es, hasta que las irregularidades se subsanasen, destacando la vulneración del principio de neutralidad del IVA. Posteriormente, interpuesto recurso contencioso-administrativo, la AN desestimó el mismo al considerar que la omisión de la indicación de que el proveedor estaba acogido al régimen especial constituía una quiebra fundamental que impedía la verificación de los requisitos materiales para que la Administración tributaria ejerciese sus obligaciones de comprobación y control.

El TS admitió el recurso de casación interpuesto por el contribuyente para determinar, atendiendo a la garantía del principio de neutralidad en el IVA y al criterio de predominio del fondo sobre la forma, si la omisión en la factura o recibo del dato relativo a que el proveedor está acogido a algún régimen especial de IVA constituye un incumplimiento formal que justifica la denegación de la deducción.

El TS aborda la cuestión planteada mediante un análisis estructurado en varios pasos:

- En primer lugar, el Tribunal consagra el principio de predominio del fondo sobre la forma, conforme al cual ese predominio exige que el derecho a deducir pueda ser ejercitado, pese a la inobservancia de los requisitos formales, cuando de esta no pueda inferirse la de los materiales o sustantivos, o impedirse a la Administración que controle o compruebe la realidad de estos.
- En segundo lugar, el Tribunal constata que la realidad de las operaciones no ha sido puesta en duda en ningún momento por la Administración como fundamento de la denegación del derecho a obtener el reembolso de las compensaciones abonadas. Tampoco la sentencia de instancia negaba la realidad y el importe de las operaciones.
- En tercer lugar, el Tribunal establece que para que los requisitos formales sean determinantes de la denegación del derecho a deducción, han de ser relevantes, es decir, solo lo son si impiden o dificultan la actividad de la Administración de verificar la observancia de los requisitos sustantivos.

Especialmente relevante resulta el análisis que realiza el Tribunal sobre la motivación de la sentencia de instancia. El Tribunal señala que en la misma se declara de un modo genérico que los incumplimientos son graves, pero tal afirmación no se acompaña de alguna explicación sobre en qué medida lo son y qué concreta dificultad o impedimento ocasiona a la Administración en su labor de verificar el cumplimiento del derecho a la deducción.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

Finalmente, el Tribunal concluye que la sentencia recurrida no explica algo fundamental, esto es, en qué medida hay una relación de causa-efecto entre estas incorrecciones formales y la dificultad o imposibilidad por la Administración de establecer las comprobaciones necesarias, máxime cuando la condición del vendedor como sujeto al régimen REAGP la conoce necesariamente y deriva, además, de la propia documentación exhibida en el expediente.

En este sentido, el TS establece doctrina, y señala que, atendiendo a la garantía del principio de neutralidad en el IVA y al criterio de predominio del fondo sobre la forma, la omisión en la factura o recibo del dato relativo a que el proveedor está acogido a algún régimen especial de IVA constituye un incumplimiento formal que no es suficiente para justificar la denegación de la deducción, cuando la aplicación de dicho régimen especial resulta del resto de las menciones contenidas en la propia factura y del libro registro de facturas y cuando, además, la Administración tributaria puede contrastar tal extremo mediante los datos obrantes en su propia base de datos, al estar perfectamente identificado el proveedor en el recibo.

ITPAJD

La disolución de una comunidad de bienes que desarrolla la explotación agrícola de una finca mediante la segregación de esta y su adjudicación a los comuneros constituye una única convención a los efectos del ITPAJD tributable en la modalidad de Operaciones Societarias

María Gutiérrez y Jesús Gutiérrez | Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 28 de octubre de 2025
(ECLI:ES:TS:2025:4723)

En el supuesto de hecho analizado por el TS, varios comuneros propietarios de una finca destinada a la explotación agrícola formalizaron la disolución-liquidación y extinción de la comunidad de bienes mediante la segregación de dicha finca en lotes equivalentes a su participación y su adjudicación proporcional.

Los comuneros presentaron su correspondiente autoliquidación por el ITPAJD en su modalidad de Operaciones Societarias (“OS”) en concepto de disolución-liquidación de la comunidad de bienes empresarial (tratada como una sociedad a estos efectos), pero no presentaron autoliquidación por ITPAJD en su modalidad de AJD por la segregación. Ello motivó la regularización de la Agencia tributaria autonómica, que entendió que la operación constituía dos convenciones diferentes —la disolución de la comunidad y la segregación—, exigiendo la liquidación por ambas modalidades.

En este contexto, el tribunal debía pronunciarse sobre la existencia de una o dos convenciones a efectos del ITPAJD, para lo que recuperó la doctrina establecida en su sentencia de 18 de octubre de 2023 (ECLI:ES:TS:2023:4278) relativa a la formalización de la división del régimen de propiedad horizontal y la extinción del condominio. En dicha sentencia, el TS sostuvo que cuando la división horizontal va seguida, sin solución de continuidad, por la adjudicación de los inmuebles de manera individualizada a los miembros de la comunidad, dicho acto es precedente a la división de la cosa común y no constituye una convención separada.

Siguiendo el mismo razonamiento, la Sala entiende que la segregación de una finca para su adjudicación inmediata en pleno dominio a los comuneros es semejante a la división horizontal, constituyendo ambas mecanismos para extinguir el condominio, siendo lo relevante que la segregación y adjudicación sea inexcusable para conseguir la disolución de la comunidad de bienes. En ese caso, no es justificable la doble tributación en el ITPAJD (aun por modalidades distintas) sobre la base de que se trata de dos operaciones diferentes, dado que ambas se integran en la misma escritura, se celebran en unidad de acto y se formalizan de forma simultánea, lo que pone de relieve el carácter meramente instrumental de la segregación y adjudicación en relación con la disolución de

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

la comunidad. Por lo tanto, ambos negocios son interdependientes, y de ellos se deriva una única manifestación de capacidad económica a los efectos de la exigencia del impuesto.

Dicha doctrina está en línea con lo establecido por el TS en sus sentencias de 23 de septiembre de 2024 ([ECLI:ES:TS:2024:4704](#)), de 26 de septiembre de 2024 ([ECLI:ES:TS:2024:4701](#) y [ECLI:ES:TS:2024:4699](#)) y de 18 de noviembre de 2024 ([ECLI:ES:TS:2024:5625](#)), sobre supuestos idénticos al enjuiciado, en las que también se concluyó, respecto de las escrituras públicas de disolución y extinción de comunidad de bienes dedicada a una actividad empresarial y segregación y adjudicación de los bienes que la conforman, a favor de la existencia de una sola convención a efectos del ITPAJD tributable únicamente en la modalidad de OS.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

PROCEDIMIENTO

El expediente administrativo debe contener justificación fehaciente de la fecha en que la resolución adoptada por un Tribunal económico-administrativo se notifica al órgano de la Administración tributaria autonómica legitimado para interponer el recurso de alzada, sin que la falta de notificación en forma le permita hacer valer el principio *pro actione*. Corresponde a las Administraciones públicas utilizar sistemas de comunicación entre ellas que ofrezcan certeza sobre la fecha de recepción de los acuerdos

Daniel Olábarri e Irene Torres | Counsel y abogada

› Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de diciembre de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:5814)

La presente sentencia constituye un nuevo capítulo de la jurisprudencia, iniciada con la sentencia de 17 de junio de 2021 (ECLI:ES:TS:2021:2636), sobre la forma de determinar el *dies a quo* para el cómputo del plazo de interposición del recurso de alzada por parte de los Directores Generales de la Administración autora del acto impugnado contra las resoluciones económico-administrativas dictadas en primera instancia por los Tribunales Económico-Administrativos Regionales. La novedad de este caso es que, al versar la reclamación sobre un tributo cedido -el ISD-, el recurso de alzada fue interpuesto por el Director General de Tributos de una Comunidad Autónoma.

En concreto, el supuesto de hecho analizado trae causa de una liquidación dictada por el Director General de Tributos de la Comunidad Autónoma de Madrid ("CAM"), en relación con el ISD. Contra dicha liquidación, interpuso el contribuyente una reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Madrid ("TEARM"), que fue estimada mediante acuerdo de 30 de junio de 2017.

Dicha resolución fue notificada al contribuyente el 28 de julio de 2017, mientras que, a mediados del mes de julio, fue remitida por el TEARM a la CAM mediante un documento informativo de uso interno (un listado en el que figuraban diversas resoluciones, entre las cuales se encuentra la litigiosa). No obstante, en el expediente administrativo no consta una fecha de notificación fehaciente, sino únicamente que la entrada de la resolución en la CAM se produjo el 6 de septiembre de 2017, atendiendo a estos efectos a una impresión mecánica de registro de entrada en la CAM contenida en la resolución. Contra la misma, los servicios jurídicos de la CAM interpusieron recurso de alzada el 4 de octubre de 2017, recurso que fue desestimado y que motivó la interposición por parte de la CAM de recurso contencioso-administrativo.

Tanto en su oposición al recurso de alzada como en el seno del recurso contencioso-administrativo, el contribuyente cuestiona que el recurso fue interpuesto por la CAM de forma extemporánea (al incumplirse el plazo de un mes recogido en el artículo 241 de la LGT), al no admitir como *dies a quo* la fecha del 6 de septiembre de 2017. No obstante, tanto el TEAC como el tribunal de instancia rechazaron la extemporaneidad del recurso. En particular, la sentencia de instancia, aun admitiendo que el TEARM no notificó la resolución en forma y con el rigor exigible, admitió el 6 de septiembre de 2017 como fecha de notificación al ser la única fecha de recepción que constaba acreditada.

Disconforme con la sentencia, el contribuyente preparó recurso de casación, en el que la cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consiste en determinar (i) si en el expediente administrativo debe constar justificación fehaciente de la fecha de la notificación de la resolución a los órganos legitimados de la Comunidad Autónoma correspondiente para interponer el recurso de alzada ordinario; (ii) a quién incumbe la carga de la prueba de la notificación; y (iii) si, a falta de constancia fehaciente de la notificación formal a los órganos legitimados de la Comunidad Autónoma correspondiente, en el caso de indeterminación de la fecha exacta, juega en favor de la Administración el principio *pro actione*.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

Pues bien, partiendo de los antecedentes de hecho descritos, el TS descarta tomar el día 6 de septiembre de 2017 (fecha en la que la CAM registró la entrada de la resolución), como *dies a quo* en el cómputo del plazo de un mes para la interposición del recurso de alzada, pues consta una comunicación o remisión del TEARM, con notoria anterioridad (mediados del mes de julio), del listado en el que se incluía el acuerdo objeto de controversia. En este sentido, el TS afirma que el espacio temporal entre la remisión de la resolución y la fecha de registro de entrada siembra una duda razonable sobre la certeza de que ésta última coincida con la fecha efectiva en la que la CAM recibió la resolución.

Asimismo, el TS reprocha a ambas Administraciones la falta de una fecha fehaciente de notificación, máxime cuando se ha incumplido la obligación de que se relacionen mediante medios electrónicos, lo que hubiese facilitado que quedase constancia del momento en el que la resolución del TEARM fue efectivamente recibida por la CAM.

Por todo ello, el Alto Tribunal considera que, de ningún modo, la falta de notificación en forma (contraviniendo el artículo 50.1 del Reglamento general de desarrollo de la LGT, en materia de revisión en vía administrativa), unida a la imprecisión sobre la fecha en la que la CAM recibió la resolución, puede perjudicar a un contribuyente cuya pretensión ya se había visto favorecida por el TEARM, pues lo contrario “*colocaría a la Administración destinataria en la cómoda situación de escoger la fecha de registro de entrada de ese acuerdo, en detrimento de la seguridad jurídica que demandan estas situaciones.*”

Con base en lo anterior, establece el TS la doctrina siguiente:

- 1) Corresponde a las Administraciones Públicas utilizar sistemas de comunicación entre ellas que ofrezcan certeza a la fecha de recepción de los acuerdos de los Tribunales económico-administrativos, garantizando la seguridad jurídica que demanda no solo el interés general, sino también el interesado.
- 2) En el expediente administrativo debe de constar justificación fehaciente de la fecha de la notificación de la resolución a los órganos legitimados de la Administración tributaria correspondiente para interponer el recurso de alzada ordinario.
- 3) Cuando se alegue la extemporaneidad del recurso de alzada, la carga de la prueba de la notificación incumbe tanto al Tribunal económico-administrativo que dictó la resolución, como al órgano legitimado para interponer el recurso.
- 4) A falta de constancia fehaciente de una notificación formal a la Administración tributaria de destino, no juega en favor de la Administración el principio *pro actione*, pues este principio operaría en contra del derecho del interesado a la firmeza del derecho subjetivo ganado en caso de ser considerado extemporáneo el recurso, máxime en el ámbito de un impuesto cedido y frente a una decisión de la Administración cedente, que retiene *ope legis* la facultad de revisión.

Finalmente, se formula un voto particular que disiente respecto de la sentencia en lo que se refiere a las consecuencias que se derivan de esa falta de notificación en forma, considerando la Magistrada autora de este que, ante tal incumplimiento por parte del TEARM, debió de aceptarse como momento para computar el plazo para interponer el recurso de alzada la única fecha en que constaba que la resolución del TEARM tuvo entrada en las dependencias de la CAM. A este respecto, el voto particular da importancia al hecho de que, en este supuesto, quien interpone el recurso de alzada es una Comunidad Autónoma, distinta de la Administración que dicta la resolución recurrida, por lo que se produce una situación triangular en la que tanto la CAM como el contribuyente se sitúan en un plano de igualdad, por lo que, a su juicio, el incumplimiento por parte del TEARM de su obligación de notificar correctamente las resoluciones que dicta a las partes intervinientes en la reclamación no debe perjudicar ni favorecer a ninguna de ellas.

La administración está obligada a motivar la comprobación de valores previa a su inicio

Alejandra Flores e Ignacio Echávarri | Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 19 de noviembre de 2025
(ECLI:ES:TS:2025:5233)

En el caso enjuiciado, se recurre en casación la sentencia del TSJ de Castilla-La Mancha núm. 229/2023, de 18 de septiembre, estimatoria de un recurso interpuesto por un contribuyente contra la resolución del TEAR de Castilla-La Mancha de 15 de octubre de 2020, que había desestimado la reclamación interpuesta frente a la liquidación administrativa dictada en relación con la tributación por AJD de una escritura pública de compraventa de inmuebles formalizada en el año 2013. En concreto, la administración autonómica realizó una comprobación de valores -con dictamen de perito- respecto del valor de los inmuebles transmitidos, de la que resultó un importe superior al declarado, incrementándose con ello la tributación por AJD.

La cuestión que presenta interés casacional objetivo consiste en determinar, en primer lugar, si la Administración tributaria se halla obligada a justificar *“en todo caso”* y *“con carácter previo a su inicio”* la tramitación de un procedimiento de comprobación de valores, o si, por el contrario, puede considerarse motivación necesaria la notificación de una propuesta de resolución acompañada de dictamen pericial. A su vez, debía pronunciarse la Sala sobre las consecuencias de no justificar con carácter previo *“la necesidad de actuación”*, determinando si debe comportar la anulación de la liquidación practicada o se trata de un vicio formal no determinante de anulación.

La Abogacía del Estado recurrente sostiene en su escrito que la Administración tributaria cumplió en este caso el umbral de motivación exigible con la comunicación de inicio notificada, por cuanto facilitó al contribuyente una propuesta de resolución acompañada de un dictamen de perito «idóneo», esto es, un dictamen del técnico de la Administración *“en cuya revisión administrativa o jurisdiccional se concluye que está lo suficientemente motivado”*.

El contribuyente, por su parte, defiende que la Administración debe motivar, en todo caso, el acto expreso por el que se dé comienzo al procedimiento tributario en que se solicita un dictamen de peritos, *“sin que el informe [pericial] sea la propia motivación”*. Sostiene, en este sentido, que la Administración debe exponer con claridad las razones que le han llevado a cuestionar el valor declarado y considerar necesario tal dictamen, incurriendo en nulidad la liquidación que se dicte posteriormente si se ha incurrido en dicho vicio *ab initio*.

Entrando a resolver el asunto, la Sala enjuiciadora trae a colación la presunción de certeza de las autoliquidaciones tributarias del artículo 108.4 LGT, para recordar que la misma responde a la propia naturaleza de nuestro sistema fiscal, que, al descansar en la autoliquidación como forma preponderante de gestión, obliga a concederle tal valor de presunción. En este sentido, señala el Tribunal que, aun cuando la Administración está facultada para comprobar el valor real de los inmuebles *“[ello] no implica que no tenga que motivar indiciariamente las razones que justifican el inicio del procedimiento de comprobación”*.

De esta forma, concluye el Alto Tribunal declarando que la Administración tributaria tiene que justificar, antes de comprobar, que *“hay algo que merezca ser comprobado, esto es, verificado en su realidad o exactitud, por ser dudosa su correspondencia con la realidad. En este caso, tiene que justificar por qué no acepta el valor declarado”*. Añade la Sala que esta obligación de motivación no desaparece ni se diluye por el método de comprobación empleado y/o la forma de inicio del procedimiento, resultando plenamente aplicable en las comprobaciones de valores, vengan o no acompañadas de dictamen pericial.

Finalmente, respecto de la segunda cuestión con interés casacional suscitada, resuelve la Sala que la consecuencia de la inobservancia de este requisito es *“la anulación de la liquidación practicada”*, por cuanto se habría infringido el derecho del obligado tributario a ser informado, al inicio de toda actuación de comprobación, sobre la naturaleza y alcance del procedimiento, sus derechos y

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

obligaciones en el seno del mismo, así como su derecho a que tales actuaciones se desarrollen dentro de los plazos legalmente previstos.

Por todo ello, el TS desestima el recurso de casación interpuesto, confirma la sentencia impugnada y fija como doctrina que la Administración tributaria “se halla obligada a justificar la sustanciación de un procedimiento de comprobación de valores con carácter previo a su inicio en todo caso, sin que pueda considerarse motivación necesaria la notificación de una propuesta de resolución acompañada de un dictamen de perito de la Administración. La inobservancia por parte de la Administración del requisito jurisprudencial (...) comporta la anulación de la liquidación practicada, sin que, con carácter general, pueda constituir un mero vicio formal no determinante de la anulación del acto”.

La resolución sobrevenida de un contrato de permuta por obra futura, acordada por mutuo acuerdo de las partes contratantes al amparo del artículo 1124 del Código Civil, deja sin efecto todas y cada una de las obligaciones jurídicas pactadas, determina la ineficacia del contrato con efectos *ex tunc* y priva, igualmente, de efectos jurídicos a la eventual alteración patrimonial que en su momento pudo dar lugar a una ganancia patrimonial a los efectos del artículo 33.1 LIRPF

Javier Povo y Maddalen Aguirre | Socio y Abogada

› Sentencia del Tribunal Supremo de 27 de octubre de 2025
(ECLI:ES:TS:2025:4718)

Atendiendo a los antecedentes de hecho de la sentencia del TS objeto de comentario, un contribuyente formalizó en el ejercicio 2009 un contrato de permuta de suelo por obra futura con una sociedad constructora. En virtud de dicho contrato, la sociedad adquirente del suelo se comprometía, como contraprestación, a la entrega en un plazo determinado de varios inmuebles construidos.

En la autoliquidación del IRPF correspondiente al ejercicio 2010, el contribuyente declaró la transmisión del suelo, acogiéndose a la regla especial de imputación temporal de las operaciones a plazos prevista en el artículo 14.2.d) de la Ley del IRPF, por lo que no tributó en dicho ejercicio por la ganancia patrimonial generada.

El 15 de diciembre de 2016, como consecuencia del incumplimiento por parte de la sociedad constructora de su obligación de entrega de los inmuebles, ambas partes contratantes otorgaron escritura pública de resolución del contrato de permuta, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 1124 del Código Civil relativo a la resolución por incumplimiento de obligaciones recíprocas. Dicha resolución contractual se formalizó quince días después de haberse notificado a la interesada el inicio de un procedimiento de comprobación limitada relativo al IRPF del ejercicio 2014.

La Administración tributaria consideró que se había incumplido el plazo previsto en el contrato de permuta de 2009 para la recepción de los inmuebles y que, en consecuencia, el contribuyente debía declarar la ganancia patrimonial imputable al período impositivo 2014, imponiéndose asimismo la correspondiente sanción. El TEAR estimó parcialmente las reclamaciones interpuestas por el contribuyente, anulando la sanción por falta de motivación, pero confirmando la liquidación al entender que la resolución contractual había dado lugar a una segunda alteración patrimonial fiscalmente relevante, distinta de la producida con la permuta inicial. Frente a dicha resolución, el contribuyente interpuso recurso contencioso-administrativo ante el TSJ de Murcia, que fue íntegramente desestimado.

En la sentencia objeto de análisis, el TS examina si la resolución del contrato de permuta por aplicación del artículo 1124 del Código Civil comporta la existencia de dos alteraciones patrimoniales (la derivada del contrato inicial y otra como consecuencia de su resolución) o si, por el contrario, la eficacia retroactiva de dicha resolución priva de efectos a la alteración patrimonial inicialmente producida.

El Alto Tribunal rechaza el criterio sostenido por la Administración tributaria y por la sentencia de instancia, concluyendo que la resolución contractual fundada en el artículo 1124 del Código Civil no constituye un nuevo negocio jurídico traslativo, sino el ejercicio de una facultad legal de resolución por incumplimiento de obligaciones recíprocas y sinalagmáticas cuyos efectos son *ex tunc*, esto es, retroactivos al momento de la celebración del contrato.

Asimismo, precisa que la resolución no puede calificarse como un acuerdo extintivo autónomo de las partes, sino como el ejercicio de una facultad legal causalmente vinculada al incumplimiento contractual, aceptada y formalizada de mutuo acuerdo. Los efectos de dicha resolución son equiparables a los de una condición resolutoria expresa: el contrato queda privado de eficacia desde su origen, como si nunca hubiera existido, debiendo las partes restituirse mutuamente las prestaciones.

En relación con los efectos *ex tunc* derivados de la aplicación del artículo 1124 del Código Civil, el TS razona que la resolución del contrato por incumplimiento de obligaciones recíprocas y sinalagmáticas se equipara a su inexistencia jurídica, con consecuencias análogas a las de una condición resolutoria expresamente pactada. De este modo, ninguna de las obligaciones pactadas ni sus efectos, y, por tanto, tampoco las transmisiones patrimoniales que aquellas implicaban llegaron a producirse ni a desplegar efecto alguno en el ámbito del IRPF.

En consecuencia, el TS estima el recurso de casación, casa la sentencia del TSJ de Murcia y anula tanto la liquidación provisional del IRPF del ejercicio 2014 como la sanción asociada a la misma.

Esta doctrina proyecta, a su vez, efectos directos en el ámbito del ITPAJD, en particular en la modalidad de Transmisiones Patrimoniales Onerosas (“TPO”). La resolución de un contrato de permuta por incumplimiento de obligaciones recíprocas conforme al artículo 1124 del Código Civil determina la ineficacia del negocio con efectos *ex tunc*, de modo que la transmisión inicialmente gravada ha de reputarse jurídicamente inexistente. En consecuencia, no cabe apreciar un hecho imponible definitivo ni una segunda transmisión sujeta a TPO con ocasión de la restitución de prestaciones.

En definitiva, la doctrina jurisprudencial fijada por el TS establece que la resolución sobrevenida de un contrato de permuta por obra futura, acordada por mutuo acuerdo de las partes contratantes al amparo del artículo 1124 del Código Civil, deja sin efecto todas y cada una de las obligaciones jurídicas pactadas, determina la ineficacia del contrato con efectos *ex tunc* y priva, igualmente, de efectos jurídicos a la eventual alteración patrimonial que en su momento pudo dar lugar a una ganancia patrimonial a los efectos del artículo 33.1 de la Ley del IRPF.

La opinión del actuario de que no concurren indicios de comisión de una infracción tributaria no impide el inicio de un procedimiento sancionador

Daniel Olábarri | Counsel

› Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2025
(ECLI:ES:TS:2025:4363)

De acuerdo con el artículo 153 de la LGT, las actas dictadas en el seno de un procedimiento inspector deben contener, de manera obligatoria, una mención sobre “la existencia o inexistencia, en opinión del actuario, de indicios de la comisión de infracciones tributarias”. Normalmente, en la práctica administrativa, cuando el actuario señala en el acta que no constan indicios de la comisión de infracciones tributarias, no se inicia un procedimiento sancionador. No obstante, esa opinión del actuario manifestada en el acta no es vinculante, por lo que la misma no impide que, si el órgano competente no la comparte, pueda iniciar el expediente sancionador.

Precisamente esta situación es la que aconteció en el supuesto de hecho que dio lugar a esta sentencia. En concreto, el obligado tributario alegó que, habiendo manifestado el actuario que, en su opinión, no concurrían indicios de la comisión de una infracción tributaria, debería apreciarse la existencia de una interpretación razonable de la norma como causa excluyente de su responsabilidad.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

Asimismo, entendía el obligado tributario que, en todo caso, era exigible que el acuerdo sancionador contuviera una motivación reforzada, en la que explicase razonadamente por qué consideraba erróneo el parecer del actuuario y, por tanto, se separaba del mismo. Estas son las dos cuestiones que se analizan en la sentencia aquí comentada.

El TS comienza recordando el carácter separado e independiente de los procedimientos inspector y sancionador, señalando que en los mismos actúan principios jurídicos distintos y persiguen finalidades diferentes.

Partiendo de ese carácter separado, la sentencia afirma, en primer lugar, que la opinión contenida en el acta no expresa un acto de voluntad definitivo de la Administración, sino que es una mera propuesta que puede ser aceptada o no por el superior jerárquico. Por tanto, separarse de dicha opinión no puede entrar nunca en el plano de la vulneración de la doctrina de los actos propios.

En segundo lugar, destaca el TS que no puede admitirse la conclusión sostenida por el obligado tributario de que, existiendo una opinión del actuuario contraria a la presencia de indicios de comisión de una infracción tributaria, deba excluirse automáticamente su responsabilidad, por concurrencia de una interpretación razonable de la norma. En opinión del Alto Tribunal, aceptar este razonamiento equivaldría a otorgar, de un modo indebido, un valor vinculante a esa mención contenida en el acta, valor vinculante que no se desprende ni de la LGT, ni del carácter separado de los procedimientos inspector y sancionador.

No obstante lo anterior, aunque esa opinión no sea vinculante, destaca la sentencia que tampoco puede calificarse como de un trámite prescindible o inocuo, pues no cabe olvidar que la misma no procede de alguien ajeno a los hechos o al impulso del procedimiento, sino de quien más en contacto ha estado con dichos hechos durante su comprobación.

De este modo, en un primer momento parecería desprenderse que el TS sí es partidario de exigir al órgano competente para sancionar una motivación reforzada en caso de que opte por separarse de la opinión manifestada por el actuuario en la propuesta de liquidación.

Sin embargo, la sentencia no acaba por formar doctrina en relación con esta cuestión pues entiende que tal falta de motivación no puede provocar un efecto anulatorio del acuerdo sancionador cuando el obligado tributario no ha argumentado sobre la falta de concurrencia del elemento de culpabilidad por otro motivo distinto a esa separación de dicho acuerdo con respecto a la opinión del actuuario contenida en el acta.

En particular, afirma el TS que, deducir de las incidencias creadas a partir de la mención exigida por el artículo 153 de la LGT, la anulación de un acuerdo sancionador que, en rigor, no ha sido puesto en tela de juicio, parece una consecuencia excesiva y desproporcionada, no propiciada por un mínimo desarrollo argumental por parte del obligado tributario.

Por tanto, pese a que de la sentencia sí podemos extraer con claridad la conclusión de que la opinión del actuuario de que no existen indicios de infracción no impide el inicio de un procedimiento sancionador, sería deseable que el TS dicte algún pronunciamiento adicional formando doctrina sobre las exigencias de motivación que serían predicables del acuerdo sancionador en lo que a la separación del criterio manifestado por el actuuario se refiere.

El concepto de establecimiento permanente en estructuras consorciales del sector petrolero y la exigencia de un trámite de audiencia en caso de rectificación de la propuesta de liquidación contenida en el acta

Alejandro García-Jalón y Janira Hassan | Abogados

› Sentencia de la Audiencia Nacional de 10 de octubre de 2025
(ECLI:ES:AN:2025:4505)

En el procedimiento contencioso-administrativo resuelto por la sentencia objeto de comentario, se planteaban dos cuestiones litigiosas: una de índole procesal

y otra de naturaleza material. Así, la AN se pronuncia sobre (i) la omisión del trámite de alegaciones en el seno del procedimiento inspector y de sus efectos en términos de prescripción y nulidad del mismo; y (ii) el alcance del concepto de EP en supuestos de existencia de una sucursal y varias asociaciones o consorcios concentradas en un mismo país a la luz de la aplicación del régimen de exención para evitar la doble imposición previsto en los artículos 22 y 50.2 del Texto Refundido de la Ley del IS, vigente en los ejercicios 2010 a 2013. Asimismo, existía una controversia jurídica adicional, de aparente menor relevancia (debido a los pronunciamientos jurisprudenciales consolidados existentes al respecto), consistente en la deducibilidad de los intereses de demora derivados de actuaciones inspectoras, así como de determinadas cuotas satisfechas por ingresos a cuenta y retenciones en actas firmadas en conformidad de ejercicios anteriores.

El supuesto de hecho trae causa de las actuaciones inspectoras incoadas a la recurrente por el concepto del IS de los ejercicios 2010 a 2013. La regularización practicada a la sociedad se amparó en las siguientes cuestiones jurídicas:

- i) Los consorcios y asociaciones dedicadas a la exploración y producción de hidrocarburos que la sociedad mantenía en Libia, Argelia, Perú y Ecuador no operaban, a juicio de la Administración, mediante múltiples EPs (como sostenía la entidad), sino a través de un único EP por país; pues, frente a la tesis de la sociedad —que defendía la autonomía de cada consorcio o asociación petrolera por su diferenciación geográfica, contractual y organizativa—, la Administración entendió que la gestión efectiva de la actividad, la contabilidad, la financiación y la fiscalidad se encontraban centralizadas en la sucursal que la sociedad tenía constituida en cada país, sin que concurrieran los requisitos exigidos por el artículo 17 de la Ley del IRNR ni por los CDIs aplicables para apreciar la existencia de varios EP diferenciados -tal y como previamente había resuelto la AN en su sentencia de 27 de mayo de 2021 ([ECLI:ES:AN:2021:2581](#)) que versaba sobre idéntica regularización practicada a la sociedad recurrente por los periodos impositivos 2007 a 2009-. Este criterio impedía la integración en la base imponible de las pérdidas generadas por determinados consorcios cuando coexistían, en un mismo país, con otros que obtenían rentas positivas exentas.
- ii) Paralelamente, la Inspección negó la deducibilidad de los intereses de demora derivados de actas de inspección, al considerar que no tenían la naturaleza de gasto fiscalmente deducible en el IS.

Por lo que respecta a la cuestión procedimental, resulta que, en la propuesta de liquidación contenida en el Acta firmada en disconformidad, la Inspección tuvo en consideración que las deducciones pendientes de aplicación al inicio del ejercicio 2010 eran aquellas que habían sido declaradas por la sociedad, obviando de esta manera que todas ellas habían sido anuladas en la regularización practicada por la misma Inspección relativa al IS de los periodos 2007 a 2009. La Oficina Técnica corrigió el saldo inicial de deducciones pendientes de aplicar, de forma que, del resultado del Acta de disconformidad, del que no resultaba cuota a ingresar -debido a la aplicación de las deducciones-, se pasó a un Acuerdo de liquidación con una cuota a ingresar de cuantía muy elevada. Así, en el Acuerdo de liquidación se eliminaron la totalidad de las deducciones existentes al inicio del ejercicio 2010, sin tener la Oficina Técnica en cuenta que: (i) entre la suscripción del Acta de disconformidad y la emisión del Acuerdo de liquidación, había concluido el procedimiento amistoso entre España y Estados Unidos relativo a la regularización practicada respecto a los periodos 2007 a 2009, y que implicaba que no procedía la supresión de todas las deducciones pendientes de aplicar; y (ii) que dicha regularización de los ejercicios 2007 a 2009 estaba siendo cuestionada en dos conflictos de competencia planteados por la Diputación Foral de Vizcaya ante la Junta Arbitral prevista en el Concierto Económico del País Vasco. Además, la rectificación de la propuesta contenida en el Acta se había realizado sin conceder a la compañía un trámite de Audiencia, al defender la Inspección que el error corregido era de carácter aritmético.

El Acuerdo de liquidación fue objeto de reclamación económico-administrativa ante el TEAC, que la desestimó. La resolución del TEAC fue impugnada en la instancia contencioso-administrativa ante la AN, oponiendo la sociedad los siguientes argumentos contra el Acuerdo de liquidación y contra la resolución del TEAC que ratificaba su conformidad a Derecho.

Respecto de la cuestión procedimental, la sociedad alegó que la rectificación de la propuesta contenida en el Acta debió haber dado lugar al preceptivo trámite de audiencia por no tratarse de un mero error aritmético, y que, de haber procedido de dicha manera, habría prescrito el derecho de la Administración a liquidar el IS de los ejercicios 2010 a 2012 por superación del plazo máximo del procedimiento inspector. Por lo que respecta a la liquidación del IS de 2013, defendió que la ausencia del trámite de audiencia comportaba su nulidad de pleno derecho.

En relación con la cuestión de fondo, la sociedad mantuvo que, conforme a lo establecido en los CDIs aplicables y en el artículo 17 del Texto Refundido de la Ley del IRNR -aplicable en caso de ausencia de convenio-, se debía entender que la entidad disponía de un EP en cada consorcio en el que participaba en el extranjero, pues en cada uno de ellos se realizaba una actividad económica que era gestionada y desarrollada de forma separada.

Sin embargo, la AN, en la sentencia objeto de comentario, no acoge la postura de la sociedad. Así, respecto de la cuestión procedimental, reitera el criterio del TEAC advirtiendo que se trataba de la subsanación de un error aritmético evidente en el acta de inspección y no de un cambio de criterio jurídico que exigiera la apertura de un nuevo trámite de audiencia. Por lo que respecta a la controversia de fondo, el órgano judicial concluye que el fraccionamiento de la actividad en múltiples EPs carecía de sustancia económica real y respondía a una finalidad fiscal ventajosa. Sin embargo, la Sala introduce una matización en los casos de Argelia y Libia, al constatar que, respecto de estos países, concurría una identidad sustancial de circunstancias con ejercicios anteriores ya enjuiciados por la propia AN (sentencia a la que nos referimos supra), en los que se había admitido la existencia de múltiples EPs. Ante la ausencia de una motivación suficiente del cambio de criterio administrativo, la Sala estima parcialmente el recurso en aplicación de la doctrina de los actos propios y la confianza legítima, manteniendo, en cambio, la regularización respecto de Perú y Ecuador.

Por último, en lo relativo a la deducibilidad de los intereses de demora, la Sala acoge la doctrina del TS, reconociendo su deducibilidad bajo la vigencia del Texto Refundido de la Ley del IS, lo que determina la anulación del ajuste correspondiente. Por el contrario, confirma la no deducibilidad de las cantidades satisfechas por ingresos a cuenta y retenciones regularizadas en actas firmadas en conformidad correspondientes a ejercicios anteriores, al considerar que su asunción constituye un desplazamiento patrimonial voluntario no legalmente exigido.

En definitiva, la AN estima parcialmente el recurso, anulando la resolución del TEAC únicamente en lo relativo a la calificación de los EPs en Argelia y Libia y a la deducibilidad de los intereses de demora, y confirmándola en el resto de los extremos.

La DGT establece que la inactividad de la Administración no impide la prescripción del derecho de los contribuyentes a solicitar y obtener la devolución de ingresos indebidos

Pilar Valero | Abogada

› Consulta de la Dirección General de Tributos V1566-25, de 3 de septiembre de 2025

En la consulta objeto de comentario, la DGT aborda una cuestión de especial relevancia práctica: si la inactividad de la Administración tributaria al resolver una solicitud de devolución de ingresos indebidos puede impedir la prescripción del derecho del contribuyente.

La consultante solicitó el 5 de mayo de 2020 la devolución de un ingreso indebido correspondiente a un tributo abonado el 5 de abril de 2020, sin que a fecha 20 de marzo de 2025, transcurridos más de cuatro años, se hubiera resuelto la solicitud por parte de la Administración ni se hubiera reiterado la solicitud por parte de la consultante. La cuestión que se plantea es si ha prescrito el derecho a obtener la devolución o si, por el contrario, la obligación de resolver de la Administración impide que se consume la prescripción del derecho.

Derecho Tributario Interno

Procedimiento

En este sentido, el artículo 66 de la LGT establece que prescriben a los cuatro años tanto el derecho a solicitar las devoluciones de ingresos indebidos (apartado c) como el derecho a obtener dichas devoluciones (apartado d). Se trata, por tanto, de dos derechos autónomos con plazos de prescripción independientes, cuyo cómputo y causas de interrupción se establecen en los artículos 67 y 68 de la LGT, respectivamente.

Conforme al artículo 68 de la LGT, el plazo de prescripción del derecho a solicitar la devolución se interrumpe por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario que pretenda la devolución, así como por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos de cualquier clase. Asimismo, el plazo de prescripción del derecho a obtener la devolución se interrumpe por cualquier acción de la Administración tributaria dirigida a efectuar la devolución, por cualquier actuación fehaciente del obligado tributario por la que exija el pago de la devolución, o por la interposición, tramitación o resolución de reclamaciones o recursos.

Por otra parte, en relación con la regulación concreta del procedimiento para la devolución de ingresos indebidos, el artículo 19.3 del Reglamento general de desarrollo de la LGT en materia de revisión en vía administrativa establece que, en los procedimientos iniciados a instancia de parte, el interesado podrá entender desestimada su solicitud por silencio administrativo transcurrido el plazo de seis meses sin que se haya notificado la resolución expresa.

Con base en la citada normativa, el Centro Directivo concluye que el derecho a solicitar y el derecho a obtener los ingresos indebidos están sujetos a los plazos de prescripción establecidos en los apartados c) y d) del artículo 66 de la LGT, que se pueden interrumpir si se da alguna de las causas de interrupción previstas en el artículo 68 de la misma ley. En el caso analizado, dado que no se produjo ninguna de las causas de interrupción del plazo de prescripción del artículo 68 LGT, ambos derechos habrían prescrito.

El criterio establecido por la DGT en esta consulta resulta cuestionable ya que se aparta de la jurisprudencia del TS en virtud de la cual la Administración no puede beneficiarse de sus propios incumplimientos.

En este sentido, interesa destacar que el TS, mediante [Auto de 15 de octubre de 2025](#) (recogido en nuestra [Newsletter de noviembre-diciembre 2025](#)), ha admitido a trámite un recurso de casación sobre una cuestión análoga a la planteada en la consulta comentada, en el que tendrá que determinar si, ante la ausencia de resolución por parte de la Administración de una solicitud tributaria de rectificación y devolución de ingresos indebidos, opera de manera automática el plazo de prescripción de cuatro años determinado en el artículo 66.d) de la LGT, computada desde la fecha de presentación de la solicitud hasta la presentación de un recurso de reposición contra la desestimación por silencio administrativo de aquella o por el contrario, el inicio del cómputo del plazo no se inicia en tanto la Administración no dicte y notifique acto administrativo expreso en relación con la solicitud de devolución efectuada o se tenga cabal y completo conocimiento de la causa que justifica el ejercicio de la acción y por tanto del carácter indebido del ingreso.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

TRIBUTACIÓN LOCAL

A los efectos de determinar la aplicabilidad de la exención del IAE prevista en el artículo 82.1.c) del TRLHL, la cifra de negocios de un grupo debe determinarse sin eliminar las operaciones internas

Diego Marín Barnuevo y Javier García | Of Counsel y abogado

› Resolución del TEAC de 18 de septiembre de 2025 (R.G. 08251/2024)

El TEAC ha resuelto una reclamación interpuesta por una sociedad incluida de oficio en el censo del IAE, tras considerar la Administración que el importe neto de la cifra de negocios del grupo mercantil superaba el millón de euros, lo que impedía la aplicación de la exención del artículo 82.1.c) del TRLHL.

La controversia central residía en determinar si el cálculo de la cifra de negocios del grupo debía efectuarse mediante la suma del importe agregado de todas las entidades que lo integran o, por el contrario, atendiendo al importe consolidado, eliminando las operaciones intragrupo. La reclamante defendía este segundo criterio, argumentando que debía tomarse la cifra consolidada que se declara en la casilla 255 del modelo 220, mientras que la Administración consideró aplicable el importe acumulado sin eliminaciones.

El TEAC desestima la pretensión de la reclamante y confirma el criterio de la Administración, por entender que el artículo 82.1.c) del TRLHL exige computar el importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades pertenecientes al grupo, sin que ello implique efectuar eliminaciones de operaciones internas. Esta interpretación literal se ve reforzada por la Orden del ministerio de Hacienda HAC/85/2003, de 23 de enero, que en ningún momento alude al concepto de “consolidación”, sino invariablemente al “conjunto” de entidades del grupo a los efectos de cuantificar el importe neto de la cifra de negocios.

El TEAC fundamenta su decisión en la Sentencia el TS de fecha 8 de junio de 2015, (ECLI:ES:TS:2015:2519) en la que se afirmó que *“la imagen real de la cifra de negocio del conglomerado de empresas que forman parte de un grupo lo da la consideración conjunta de todas sus operaciones incluidas las internas”*. Asimismo, el TEAC hace referencia a la consulta vinculante V0246-05 de la DGT, que expresamente estableció que el importe se calculará *“como la suma del importe neto de la cifra de negocios del conjunto de entidades pertenecientes a dicho grupo, sin tener en cuenta las eliminaciones de las posibles operaciones intergrupo”*.

Adicionalmente, el TEAC destaca que la Ley 11/2021, de 9 de julio, de medidas de prevención y lucha contra el fraude fiscal, modificó el artículo 82.1.c) del TRLHL precisamente para *“reforzar las medidas antielusión”* y *“evitar que pueda ser inaplicada la regla de acumulación de los importes netos de la cifra de negocios”*, aclarando en su Preámbulo que la aplicación de esta regla opera *“con independencia de la obligación de consolidación contable”*. Esta finalidad antifraccionamiento justifica que se compute la totalidad de las operaciones del grupo.

Esta resolución, por tanto, consolida el criterio de que el umbral del millón de euros para acceder a la exención del IAE debe calcularse sobre la cifra de negocios agregada del conjunto de entidades del grupo, incluyendo las operaciones intragrupo, y no sobre el importe consolidado.

La tasa del 1,5% exigida por los ayuntamientos a las empresas comercializadoras de energía eléctrica no vulnera el Derecho de la UE

Diego Marín y Guillermo Oliver | Of Counsel y abogado

› Sentencias del Tribunal Supremo de 20 de octubre de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:4609) y de 23 de octubre de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:4707)

Las sentencias comentadas resuelven sendos recursos que fueron admitidos a trámite con la finalidad de determinar si la exigencia de la tasa municipal del 1,5% por aprovechamiento especial del dominio público a empresas

comercializadoras de energía eléctrica no titulares de las redes de distribución vulnera la Directiva 2019/944 y la doctrina del TJUE sobre operadores de telecomunicaciones, así como aclarar si constituye un gravamen indirecto adicional contrario al artículo 1.2 de la Directiva 2008/118/CE.

En relación con la primera cuestión de interés casacional, el TS rechaza la aplicación analógica de la doctrina sobre operadores de telefonía móvil al sector eléctrico, señalando que ambos sectores poseen marcos jurídicos diferenciados, reflejados en la Directiva 2019/944 frente a la Directiva 2002/20/CE de telecomunicaciones. Además, destaca que no existe en el ámbito eléctrico una previsión equivalente al artículo 13 de la Directiva de telecomunicaciones que limite la potestad tributaria de los Estados miembros.

La Sala confirma que la tasa impugnada respeta los principios de transparencia, proporcionalidad y no discriminación exigidos por el artículo 3.4 de la Directiva 2019/944, y destaca que las comercializadoras son sujetos pasivos de la tasa por obtener un aprovechamiento revelador de capacidad económica mediante el uso de redes ajenas.

Respecto a la segunda cuestión de interés casacional, las sentencias concluyen que el hecho imponible de la tasa por aprovechamiento especial del dominio público no guarda similitud con el hecho imponible de los impuestos especiales regulados por la Directiva 2008/118/CE. Por consiguiente, resulta irrelevante que la tasa carezca de una finalidad específica, puesto que este *test* de compatibilidad únicamente opera respecto de gravámenes indirectos sobre el consumo de productos sujetos a impuestos especiales.

En definitiva, el TS establece como doctrina que la exigencia de la tasa municipal del 1,5% a comercializadoras de energía eléctrica no titulares de redes es conforme al Derecho de la Unión Europea, no siendo aplicable la doctrina del TJUE sobre operadores de telecomunicaciones ni constituyendo un gravamen indirecto adicional sujeto a la Directiva 2008/118/CE.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

Coordinadores de la Newsletter

Clara Jiménez | Socia de Fiscal

cjimenez@perezllorca.com

T. +34 91 423 20 89

José Suárez | Socio de Fiscal

jsuarez@perezllorca.com

T. +34 91 423 67 41

Alejandra Flores | Abogada de Fiscal

aflores@perezllorca.com

T. +34 91 423 70 32

DISPONIBLE | **Descarga la App Pérez-Llorca**

Copyright © 2025 Pérez-Llorca.
Todos los derechos reservados.
Esta comunicación es una
selección de doctrina y normativa
que se ha considerado relevante
sobre los temas de referencia
durante el período especificado.
La información de esta página no
constituye asesoramiento jurídico
en ningún campo de nuestra
actuación profesional.



Pérez-Llorca

Barcelona

—

Brussels

—

Bogotá

—

Lisbon

—

London

—

Madrid

—

Medellín

—

Mexico City

—

Monterrey

—

New York

—

Singapore

—

perezllorca.com

