

Pérez-Llorca

Newsletter

Fiscal

Febrero 2026

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno



Índice

Derecho Tributario de la UE

FISCALIDAD INDIRECTA

El derecho a la deducción del IVA no puede supeditarse a la recepción de la factura en el mismo período impositivo si esta se recibe antes de presentar la autoliquidación /4

La exención del IVA aplicable a servicios prestados por AIEs a sus miembros no exige que tales servicios se utilicen exclusivamente para actividades exentas /5

Derecho Tributario Interno

FISCALIDAD DIRECTA

IRNR

El Derecho de la UE prima sobre los convenios: el TS determina que, cuando el perceptor del canon residente en la UE no sea su beneficiario efectivo, no procederá la aplicación del tipo reducido previsto en el convenio /7

El TEAC reitera su criterio sobre la insuficiencia del certificado de residencia del subfondo si no existe acreditación de los partícipes del *group-trust* /8

IS

El TS extiende la limitación a la compensación de bases imponibles negativas prevista en la LIS para reestructuraciones llevadas a cabo en el seno de grupos mercantiles a la entidad absorbente en el marco de fusiones inversas /9

No procede practicar un ajuste extracontable negativo en el ejercicio de reversión de una provisión cuando, en el ejercicio prescrito de dotación, no se practicó el correspondiente ajuste extracontable positivo /10

IRPF

El sujeto pasivo no está obligado a computar el 3 por ciento de amortización de los inmuebles arrendados para calcular el valor de adquisición en ganancias y pérdidas de patrimonio gravadas por el IRPF, porque puede computar otro porcentaje inferior que encaje en el concepto de amortización mínima del artículo 35 de la LIRPF /11

Para el cálculo en el IRPF de los rendimientos netos del capital inmobiliario, en la determinación del importe de los gastos fiscalmente deducibles por concepto de amortización, en el cómputo global, debe aplicarse como límite de la amortización acumulada el valor de adquisición del inmueble generador de los rendimientos (excluido el valor del suelo), con independencia del límite anual previsto en el artículo 14 del RIRPF /12

La DGT analiza la aplicabilidad de la reducción del artículo 18.2 de la LIRPF a un plan de incentivos sujeto al cumplimiento de determinados objetivos /13

PROCEDIMIENTO

Doctrina del doble tiro. La Administración no puede dictar una segunda liquidación, por un mismo concepto tributario, a un mismo sujeto

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

Índice

pasivo, cuando la primera fue anulada por la propia Administración por un acto que devino firme y no ha sido declarado lesivo o nulo de pleno derecho, sin que a ello obste el hecho de que un Juzgado haya anulado otra liquidación distinta, girada a otro sujeto pasivo distinto, por el mismo concepto tributario, en un procedimiento en el que el primer interesado no fue parte /16

El TS examina el alcance del derecho a no autoincriminarse en el procedimiento sancionador tributario y determina que se extiende únicamente a la aportación de documentos o pruebas que tengan una existencia que pueda ser calificada como dependiente de la voluntad del obligado tributario /18

La denegación inmotivada de pruebas de descargo solicitadas por el contribuyente en un procedimiento sancionador tributario constituye causa de nulidad radical de la sanción impuesta, por vulnerar el derecho fundamental a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa y el derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 CE /20

El TEAC, en unificación de doctrina, fija criterio sobre la delimitación entre la simulación tributaria y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria en un supuesto de interposición de sociedad para beneficiarse de la exención de dividendos prevista por Convenio de Doble Imposición /21

FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL

El TS reconoce el derecho a la devolución del tramo autonómico del IEH sin retroacción de actuaciones al tribunal de instancia /24

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

FISCALIDAD INDIRECTA

El derecho a la deducción del IVA no puede supeditarse a la recepción de la factura en el mismo período impositivo si esta se recibe antes de presentar la autoliquidación

Marta Núñez y Jaime Castaño | Socia y abogado

› Sentencia del Tribunal General de 11 de febrero de 2026, T-689/24 (ECLI:EU:T:2026:113)

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 167, 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva del IVA, así como de los principios de neutralidad del IVA, de efectividad y de proporcionalidad. En esencia, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si dichas disposiciones se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual el sujeto pasivo no puede ejercer el derecho a deducir el IVA soportado en la declaración relativa al período respecto al que haya cumplido los requisitos materiales para el ejercicio de ese derecho si no ha recibido la factura correspondiente en ese período, aun cuando la haya recibido antes de presentar dicha declaración.

En el supuesto de hecho, una sociedad polaca solicitó a la autoridad tributaria una resolución interpretativa para saber si tenía derecho a deducir el IVA soportado indicado en las facturas, pese a que había recibido las facturas que documentaban la adquisición en el período impositivo siguiente, si bien no más tarde de la fecha en la que había presentado su declaración tributaria. La autoridad tributaria consideró que el ejercicio del derecho a la deducción está supeditado al cumplimiento de requisitos formales, en particular la recepción de una factura.

En este caso, el Tribunal General constata que:

- El derecho de los sujetos pasivos a deducir el IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios que se afectan al desarrollo de una actividad empresarial o profesional constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión. Esto es así puesto que el sistema común del IVA garantiza la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, a condición de que dichas actividades estén sujetas al IVA, pretendiendo gravar únicamente al consumidor final.
- La distinción entre los requisitos materiales y los formales es importante, puesto que los principios fundamentales de neutralidad del IVA y de proporcionalidad exigen que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. Es decir, el nacimiento del derecho a la deducción solo puede supeditarse a los requisitos materiales establecidos en la Directiva del IVA.
- El derecho a la deducción nace con independencia de la posesión de una factura, que solo representa un requisito formal relativo a su ejercicio, si bien su ejercicio solo es posible, en principio, desde que el sujeto pasivo esté en posesión de una factura. Esto se debe a que el carácter inmediato de la deducción tiene por objeto garantizar la neutralidad del sistema común del IVA y evitar que los sujetos pasivos corran un riesgo financiero al soportar total o parcialmente el peso de dicho tributo, de modo que en el supuesto de que un sujeto pasivo no pueda deducir el IVA soportado respecto a las operaciones efectuadas durante el período en el que hubiera nacido el derecho a deducción, aunque las facturas correspondientes estuvieran disponibles en el momento de la presentación de la declaración, soportará temporalmente la carga del IVA, vulnerándose los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad.
- Si bien el artículo 273 de la Directiva del IVA permite a los Estados miembros establecer otras obligaciones necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, un Estado miembro no puede perseguir este objetivo mediante una medida general que no prevea la toma en consideración de todas las circunstancias pertinentes y que pueda obstaculizar sistemáticamente el derecho a deducción de todos los sujetos pasivos.

En conclusión, el Tribunal General concluye que los preceptos de la Directiva del IVA, así como los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual el sujeto pasivo no puede ejercer el derecho a deducir el IVA soportado en la declaración tributaria relativa al período respecto al que haya cumplido los requisitos materiales para el ejercicio de ese derecho si no ha recibido la factura correspondiente en ese período, aun cuando la haya recibido antes de presentar dicha declaración.

Esta sentencia reafirma la primacía de los requisitos materiales sobre los formales en el ejercicio del derecho a la deducción del IVA y subraya que las normativas nacionales no pueden imponer restricciones que vulneren los principios fundamentales de neutralidad fiscal y proporcionalidad cuando el sujeto pasivo dispone de la factura en el momento de presentar su declaración tributaria.

Cabe destacar que aunque nuestros órganos jurisdiccionales sí han incorporado en su doctrina la interpretación de los órganos jurisdiccionales de la Unión, nuestros tribunales económicos-administrativos aún condicionan el derecho a la deducción al cumplimiento de los requisitos formales, en concreto, a que las facturas que documentan las adquisiciones de bienes y servicios estén debidamente registradas en el libro registro de facturas recibidas del SII con anterioridad a la fecha de presentación de la autoliquidación. En este sentido, el TEAC ha emitido un pronunciamiento en fecha 27 de octubre de 2025 (R.G. n.º 00/03742/2024).

La exención del IVA aplicable a servicios prestados por AIEs a sus miembros no exige que tales servicios se utilicen exclusivamente para actividades exentas

Marta Núñez y Jaime Castaño | Socia y abogado

› Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de enero de 2026, C 379/24 y C 380/24 (ECLI:EU:C:2026:29)

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 132, apartado 1, letra f), de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del IVA. En esencia, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si dicha disposición debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional según la cual las prestaciones de servicios realizadas por una agrupación autónoma de personas no pueden calificarse de servicios «directamente necesarios» cuando tales prestaciones son necesarias para la actividad exenta del IVA ejercida por esas personas, pero no están vinculadas exclusivamente a esta actividad debido a su carácter general.

En el supuesto de hecho, dos agrupaciones (una AIE constituida para prestar servicios de limpieza integral en hospitales y centros sanitarios, y una sociedad cooperativa constituida para prestar servicios de limpieza en establecimientos educativos) prestaban tales servicios a sus socios, quienes desarrollaban actividades sanitarias y educativas exentas del IVA. Ambas agrupaciones celebraron contratos con terceros relativos a la gestión del personal que empleaban, subcontratando parte de la actividad de limpieza.

En este contexto, la Administración tributaria española sometió a dichas agrupaciones a procedimientos de inspección tributaria en el seno de los cuales concluyó que el supuesto de exención del IVA previsto en el artículo 20.uno.6º de la Ley del IVA no resulta de aplicación a las operaciones realizadas por las agrupaciones en favor de sus socios, debido a que las agrupaciones no habían prestado directamente los servicios (por haber subcontratado parte esencial) y que los servicios de limpieza no estaban vinculados directa y exclusivamente a la actividad exenta ejercida por sus miembros, pudiendo provocar distorsiones de la competencia.

En este caso, el TJUE ha establecido los siguientes criterios interpretativos:

- El precepto de la Directiva del IVA no puede interpretarse en el sentido de que exija que los servicios prestados por una agrupación a sus miembros se utilicen exclusivamente para ciertas operaciones exentas de interés general, siempre que dichos servicios sean directamente necesarios para el ejercicio de las actividades exentas de los miembros.

- El TJUE subraya que la exención requiere que los servicios prestados por la agrupación sean «directamente necesarios» para el ejercicio de las actividades exentas de sus miembros, lo que implica un vínculo directo e inmediato entre el servicio prestado y las operaciones exentas realizadas por los miembros.

En el caso concreto de los servicios de limpieza prestados a hospitales y centros educativos, el TJUE considera que estos servicios pueden calificarse como directamente necesarios, ya que la limpieza es indispensable para el funcionamiento de dichas instalaciones y el desarrollo de actividades sanitarias y educativas.

- El TJUE examina si la aplicación de la exención podría generar distorsiones de competencia y concluye que no concurren tales distorsiones cuando los servicios de limpieza se prestan en un contexto en el que también participan operadores que realizan exclusivamente actividades exentas.

Por tanto, la exención no altera las condiciones de competencia de manera significativa en relación con empresas que no pueden beneficiarse de ella.

En conclusión, el TJUE concluye que la Directiva del IVA se opone a una normativa nacional según la cual las prestaciones de servicios realizadas por una agrupación autónoma de personas no pueden calificarse de servicios «directamente necesarios» cuando tales prestaciones son necesarias para la actividad exenta del IVA ejercida por esas personas, pero no están vinculadas exclusivamente a esta actividad debido a su carácter general. Asimismo, se opone a una interpretación de una normativa nacional según la cual existe, por principio, una distorsión de la competencia o un riesgo de distorsión de la competencia cuando los servicios prestados por una agrupación autónoma de personas en favor de sus miembros pueden, por su carácter general, utilizarse para cualquier actividad imponible y no exclusivamente para la actividad exenta que ejercen.

Esta sentencia tiene un impacto directo sobre la interpretación del artículo 20.uno.6.º de la Ley del IVA español, al declarar contraria al Derecho de la Unión la exigencia de que los servicios se utilicen «directa y exclusivamente» en la actividad exenta, siendo suficiente que sean «directamente necesarios» para el ejercicio de dicha actividad.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

El Derecho de la UE prima sobre los convenios: el TS determina que, cuando el perceptor del canon residente en la UE no sea su beneficiario efectivo, no procederá la aplicación del tipo reducido previsto en el convenio

Enrique Sánchez de Castro y Anna Comas | Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 12 enero de 2026 (ECLI:ES:TS:2026:20)

El TS ha desestimado el recurso de casación interpuesto por la sociedad recurrente, resolviendo sobre el tratamiento tributario de los cánones satisfechos por la misma a una sociedad vinculada residente fiscal en los Países Bajos (“**BV Vinculada**”).

Los derechos de propiedad intelectual del grupo, por los que la sociedad recurrente realizaba los pagos de cánones, eran titularidad de la matriz del grupo, constituida en Países Bajos pero residente en Curaçao (“**Matriz**”). BV Vinculada actuaba como subholding y sublicenciataria y se encargaba de la gestión y recaudación de los royalties, que una vez percibidos transfería a la Matriz deduciendo únicamente un margen mínimo de gestión.

En este contexto, la Inspección regularizó la exención aplicada por la sociedad recurrente al entender que BV Vinculada no era el beneficiario efectivo de los cánones satisfechos, tal como exige tanto la Directiva 2003/49/CE, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros (“**Directiva de Intereses y Cánones**”), como su transposición en el artículo 14.1.m) del Texto Refundido de la Ley del IRNR (“**TRLIRNR**”). La exención prevista en dicho precepto requiere que la sociedad perceptora reciba los cánones en su propio beneficio y no como mera intermediaria o agente autorizado de otra persona o sociedad. Tanto la Inspección como el TEAR y el TSJ de Cataluña negaron además la aplicación del tipo reducido del 6% previsto en el artículo 12 del Convenio para evitar la Doble Imposición (“**CDI**”) entre España y los Países Bajos, aplicando en su lugar el tipo general del IRNR del 24,75% vigente entre el 1 de enero de 2012 y el 31 de diciembre de 2014.

La cuestión principal planteada por la sociedad recurrente ante el TS era determinar si, descartada la exención prevista en el artículo 14.1.m) TRLIRNR, el tipo de retención aplicable debía ser el previsto en el CDI firmado entre España y Países Bajos, el cual no incluye cláusula de beneficiario efectivo, o el contenido en la normativa interna del impuesto.

Inexistencia de beneficiario efectivo

En aplicación de los denominados “Casos daneses”, (casos C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16) que interpretan el concepto de beneficiario efectivo en el contexto de la Directiva de Intereses y Cánones, el TS confirma que BV Vinculada no recibía los cánones en su propio beneficio, sino como mera intermediaria. En virtud de una obligación contractual, los transfería íntegra o casi íntegramente a la Matriz, entidad residente en un territorio no comunitario con el cual España no tiene suscrito ningún CDI, sin capacidad real de disponer de ellos. Por lo tanto, esta situación imposibilitaría aplicar la exención prevista en el artículo 14.1.m) TRLIRNR. De hecho, el TS afirma que la estructura de BV Vinculada estaba enfocada, funcional y contractualmente, a redistribuir los cánones percibidos a la Matriz.

Primacía del Derecho de la UE sobre el CDI

En cualquier caso, el TS rechaza la aplicación subsidiaria del tipo reducido del CDI firmado entre España y Países Bajos. Dado que el supuesto queda íntegramente regulado por la Directiva de Intereses y Cánones y por su transposición al Derecho interno español en el artículo 14.1.m) TRLIRNR. Por lo tanto, el Alto Tribunal determina que, en este caso concreto, el tipo aplicable es aquel

regulado en la normativa interna, pues por aplicación del principio de primacía del Derecho de la UE se desplazaría al CDI. En consecuencia, una vez rechazada la exención del artículo 14.1.m) TRLIRNR, no resultaría de aplicación las previsiones del CDI (aunque no incluya cláusula de beneficiario efectivo) sobre el tipo de retención, sino el tipo establecido en la normativa interna, ya que dicho artículo refleja fielmente la Directiva que transpone.

El TEAC reitera su criterio sobre la insuficiencia del certificado de residencia del subfondo si no existe acreditación de los partícipes del *group-trust*

José Ramón Vizcaíno y Janira Hassan | Socio y abogada

› Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 20 de octubre de 2025 (R.G. 257/2022)

En la resolución objeto de comentario, el TEAC confirma el criterio denegatorio de la Administración al entender que, en un supuesto de solicitud de devolución de retenciones por el IRNR sobre dividendos basada en la aplicación del Convenio para evitar la Doble Imposición España–Estados Unidos (“CDI”), la mera aportación de un certificado de residencia fiscal del perceptor inmediato no resulta suficiente cuando la renta se canaliza a través de una estructura fiduciaria tipo *group-trust*.

En el caso analizado, la reclamante se presenta como subfondo integrado en un fideicomiso de grupo que estaría llamado a calificarse como fideicomiso grupal exento bajo la normativa administrativa estadounidense (*Revenue Procedure/Revenue Ruling* 81-100). Se trataría, en esencia, de un vehículo de inversión colectiva articulado como *Collective Investment Trust*, en el que se agregan activos pertenecientes a planes de pensiones y jubilación cualificados para su gestión e inversión conjunta, manteniendo cada plan participante su autonomía.

Sobre esa base, y atendiendo a la redacción del CDI vigente en el ejercicio 2017, periodo de devengo de la renta controvertida, la reclamante sostiene que le resultaría aplicable el beneficio previsto para dividendos en el artículo 10 del CDI, al considerarse sujeto con derecho a su aplicación y, en consecuencia, a la devolución del exceso de retención soportado en España. A tal efecto, aporta un certificado de residencia fiscal emitido a su nombre, así como documentación complementaria, incluyendo un listado de entidades partícipes.

La Oficina Nacional de Gestión Tributaria deniega la devolución al considerar que no se ha aportado certificación de residencia “a efectos de Convenio” emitida por la autoridad fiscal estadounidense respecto de los fondos/entidades integrantes del *group-trust*, que serían los sujetos relevantes para verificar el cumplimiento de los requisitos exigidos por el CDI.

El TEAC avala el sentido del acuerdo impugnado por falta de acreditación, precisando que el acceso a los beneficios del CDI exige verificar requisitos materiales adicionales. En particular, el Convenio suscrito entre España y Estados Unidos opera con un doble nivel de condiciones. Por un lado, las específicas del artículo de dividendos, asociadas a la aplicación de tipos reducidos. Por otro, las generales derivadas de la cláusula de limitación de beneficios (“LOB”) prevista en el artículo 17. En ese marco, el Tribunal concluye que debe comprobarse no solo que la estructura alegada se encuadra en un ámbito de exención o cualificación en Estados Unidos, sino también, de manera determinante, que los beneficiarios o partícipes subyacentes reúnen las condiciones exigidas por el CDI para ser considerados sujetos elegibles a sus efectos.

En términos prácticos, ello se traduce en que el expediente debe incorporar documentación fiscal oficial emitida por la autoridad competente estadounidense (p. ej., certificaciones del IRS o equivalentes) que permita identificar a los partícipes relevantes y acreditar su derecho a los beneficios del CDI, tanto desde la óptica del artículo 10 como desde la perspectiva de la LOB. De ahí que el TEAC considere insuficiente la prueba aportada, pues no consta acreditación —mediante documento emanado de la autoridad fiscal estadounidense— que identifique de forma fehaciente a los beneficiarios del *group-trust* ni que acredite su elegibilidad convencional, ya que el listado de partícipes aportado no es equiparable a un certificado fiscal de residencia a efectos del CDI ni acredita, por sí mismo, el derecho de tales partícipes a acogerse a los beneficios convencionales.

El TS extiende la limitación a la compensación de bases imponibles negativas prevista en la LIS para reestructuraciones llevadas a cabo en el seno de grupos mercantiles a la entidad absorbente en el marco de fusiones inversas

Yi Zhou y Daniel Encinas | Socio y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 15 de enero de 2026 (ECLI:ES:TS:2026:93)

De acuerdo con el artículo 84.2 de la Ley del IS (en términos similares al artículo 90.3 del Texto Refundido de la Ley del IS en vigor en el presente litigio), en las operaciones de reestructuración empresarial donde tenga lugar una sucesión a título universal, las bases imponibles negativas (“**BINs**”) pendientes de compensación en la entidad transmitente podrán ser compensadas por la entidad adquirente. No obstante, la norma prevé una limitación en la transmisión de dichas BINs en determinados supuestos, con el fin de evitar un doble aprovechamiento de pérdidas. En particular, la Ley del IS prevé que cuando la entidad adquirente participe en el capital de la entidad transmitente, o bien ambas formen parte de un grupo de sociedades en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, la BIN susceptible de compensación se reducirá en el importe de la diferencia positiva entre el valor de las aportaciones de los socios, realizadas por cualquier título, correspondientes a dicha participación o las participaciones que las entidades del grupo tengan sobre la entidad transmitente, y su valor fiscal.

En el supuesto de hecho objeto de análisis, la AEAT denegó la compensación de las BINs generadas por una de las entidades del grupo (la “**Filial**”) con anterioridad a su incorporación al grupo; incorporación que se produjo como resultado de una operación de fusión inversa (acogida al régimen FEAC) por la que absorbió a una sociedad del referido grupo fiscal. Con anterioridad a dicha operación, la Filial había sido objeto de sucesivas transmisiones desde su constitución, habiendo formado parte de distintos grupos societarios. Durante la pertenencia a estos grupos, las entidades cabeceras respectivas registraron gastos deducibles con motivo de la pérdida de valor de su participación en la Filial.

La cuestión de interés casacional analizada por el Alto Tribunal consiste en determinar si la limitación a la compensación de BINs prevista en la normativa del IS (ya referida) se aplica también a aquellas generadas por la entidad adquirente antes de integrarse en el mismo grupo de sociedades que la entidad transmitente, aunque dicha limitación no se contemple explícitamente en la normativa del impuesto.

La parte recurrente defendía la procedencia de una interpretación literal y, por ende, la no aplicación de la limitación prevista en aquellos supuestos donde la BIN no era objeto de “transmisión”, al encontrarse registrada a nivel de la entidad adquirente (absorbente) con anterioridad a la operación. En sentido contrario, la Administración tributaria y, posteriormente, el TEAC y la AN, sostenían una interpretación finalista, sobre la base de que la previa deducibilidad de las pérdidas en sede de los anteriores socios de la Filial daría lugar a un doble aprovechamiento fiscal de dichas pérdidas.

El Alto Tribunal, tras repasar su jurisprudencia al respecto, desestima las pretensiones de la parte recurrente, alineándose con la tesis finalista defendida inicialmente por la Administración tributaria.

La sentencia cuenta con los votos particulares de los magistrados D. Francisco José Navarro Sanchís y D.^a Sandra María González de Lara Mingo, en los siguientes términos (en síntesis):

- i) Ambos magistrados rechazan la interpretación finalista seguida, bajo el argumento de que esta se basa en una interpretación analógica de una norma, lo cual se encuentra expresamente prohibido por el artículo 14 de la LGT.
- ii) D. Francisco José Navarro Sanchís cuestiona la “incongruencia argumental” que, en su opinión, supone el hecho de aceptar de manera tácita la ausencia

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

de ánimo evasivo en la operación de restructuración (al admitir el acogimiento al régimen FEAC por concurrencia de motivos económicos válidos) y, al mismo tiempo, limitar la compensación de BINs mediante una interpretación extensiva (finalista) de la ley.

- iii) A juicio de D.^ª Sandra María González de Lara Mingo, la sentencia acepta de manera acrítica el criterio de la Administración tributaria tendente a sostener que existe un doble aprovechamiento de las BINs objeto de controversia, al no haberse llegado a acreditar la efectiva deducibilidad de las pérdidas en cuestión por los socios previos.

Con el pronunciamiento analizado, el TS se desmarca del criterio seguido hasta la fecha por la DGT ([contestación a consulta vinculante Vo152-21](#)) o por la propia AN (sentencia de 1 de junio del 2017 ([ECLI:ES:AN:2017:2599](#))).

No procede practicar un ajuste extracontable negativo en el ejercicio de reversión de una provisión cuando, en el ejercicio prescrito de dotación, no se practicó el correspondiente ajuste extracontable positivo

Sergi Aguilar y Ricard Pérez | Abogados

- › Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 20 de octubre de 2025 (R.G. 8218/2022)

La resolución analizada aborda, entre otras cuestiones, el tratamiento fiscal atribuible a la reversión de una provisión dotada en un ejercicio prescrito. En particular, el TEAC examina la procedencia de practicar un ajuste extracontable negativo para neutralizar el ingreso contable derivado de la reversión de la provisión cuando, en el ejercicio en que esta se registró, no se efectuó el correspondiente ajuste extracontable positivo para suprimir los efectos fiscales del gasto al considerarla deducible.

La entidad recurrente pretende validar el ajuste extracontable negativo practicado en el ejercicio objeto de inspección para neutralizar el ingreso contable derivado de la reversión de la provisión dotada con ocasión de retribuciones e indemnizaciones a empleados. En este sentido, la entidad alega que los efectos fiscales producidos en ejercicios anteriores han quedado consolidados por la prescripción.

No obstante, la recurrente no pudo probar ante la Administración el fundamento contractual por el que se dotó la provisión por retribuciones e indemnizaciones. En consecuencia, la Administración sostiene que, al no haberse practicado en su momento el ajuste extracontable positivo en el ejercicio de dotación, no procede ahora efectuar el ajuste negativo, ya que ello daría lugar a una desimposición no deseada por la normativa.

En su resolución, el TEAC recuerda que, con carácter general, cuando se registra una provisión fiscalmente no deducible, el obligado tributario debe practicar, en el ejercicio de dotación, un ajuste extracontable positivo que impida los efectos fiscales del gasto contable asociado a la provisión y, en el ejercicio de reversión, debe practicarse el correlativo ajuste extracontable negativo.

No obstante, en el caso objeto de análisis, no se practicó el ajuste extracontable positivo en el ejercicio de dotación por lo que el gasto minoró el resultado contable de la provisión y se mantuvieron sus efectos fiscales. El TEAC entiende que permitir ahora la práctica del ajuste extracontable negativo para neutralizar la reversión supondría consolidar la deducibilidad de un gasto del cual no se ha probado su base contractual ante la Administración.

En consecuencia, el TEAC fija como criterio interpretativo que, cuando una provisión no fue objeto de ajuste extracontable positivo en el ejercicio de su registro y, por ello, se mantuvieron los efectos fiscales, con independencia de que se produjese en un ejercicio prescrito, los efectos fiscales derivados del ingreso ocasionado por la reversión contable deberán mantenerse en la base imponible no practicando un ajuste extracontable negativo.

El sujeto pasivo no está obligado a computar el 3 por ciento de amortización de los inmuebles arrendados para calcular el valor de adquisición en ganancias y pérdidas de patrimonio gravadas por el IRPF, porque puede computar otro porcentaje inferior que encaje en el concepto de amortización mínima del artículo 35 de la LIRPF

Diego Marín-Barnuevo e Irene Torres | Of Counsel y abogada

› Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de noviembre de 2025
(ECLI:ES:TS:2025:5416)

En el supuesto enjuiciado, el contribuyente tenía arrendado un inmueble y para calcular los rendimientos de capital inmobiliario había aplicado siempre la amortización mínima conforme al período de vida útil del bien (en este caso, 68 años), de acuerdo con lo previsto en la Orden de 27 de marzo de 1998.

Unos años después transmitió ese inmueble y, para calcular el valor de adquisición y la correspondiente ganancia o pérdida de patrimonio, el contribuyente disminuyó el valor de adquisición en las amortizaciones efectivamente practicadas.

La Administración, consideró improcedente la minoración del valor de adquisición en las amortizaciones efectivamente practicadas porque interpretaba que debía aplicarse, en todo caso, la amortización mínima del 3 por ciento, porque el sujeto pasivo no ejercía actividades económicas y, por tanto, no podía aplicar la Orden de 27 de marzo de 1998, destinada exclusivamente a personas físicas que ejercen actividades empresariales o profesionales y determinan su rendimiento neto por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa.

El contribuyente vio desestimada la reclamación presentada ante el TEAR, y el recurso contencioso interpuesto ante el TSJ de Asturias, por lo que preparó el recurso de casación que fue admitido a trámite y motivó la sentencia ahora comentada, en la que la Sala comienza señalando que el artículo 35.1.b) de la Ley del IRPF se remite al Reglamento del IRPF, cuyo artículo 40.1 establece que dicho valor “se minorará en el importe de las amortizaciones fiscalmente deducibles, computándose en todo caso la amortización mínima. A estos efectos, se considerará como amortización mínima la resultante del período máximo de amortización o el porcentaje fijo que corresponda, según cada caso”.

De la regulación trascrita se desprende que el Reglamento del IRPF obliga a computar una amortización mínima, pero no cuantifica ni explicita qué se entiende por amortización mínima. Ante esa omisión, la Sala sostiene que la expresión “según cada caso” debe interpretarse en función de los criterios de amortización aplicados por el sujeto pasivo, no en función del tipo de rendimiento obtenido antes de la transmisión del inmueble; y añade que no debe confundirse el concepto “amortización mínima” con el de “amortización máxima” del 3 por ciento, previsto para la determinación del rendimiento del capital inmobiliario.

En consecuencia, ante la falta de mayor regulación en la Ley y el Reglamento del IRPF, la Sala considera que para identificar esa amortización mínima debe acudir al resto de disposiciones normativas en las que se fijan criterios para su cuantificación, entre las que se encuentra la Orden de 27 de marzo de 1998 por la que se aprueba la “tabla de amortización simplificada” para los sujetos pasivos del IRPF que ejerzan actividades empresariales o profesionales y determinen su rendimiento neto por la modalidad simplificada del régimen de estimación directa, y que fue la aplicada por el contribuyente.

Por todo ello, la doctrina jurisprudencial establecida en la sentencia es que si el sujeto pasivo aplicó amortizaciones conforme a lo previsto en la Orden Ministerial de 27 de marzo 1998 mientras el inmueble estuvo alquilado, cuando en un momento posterior proceda a su transmisión no tendrá que aplicar la amortización máxima del 3 por ciento sobre el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral y sí podrá aplicar, para determinar el valor de adquisición de inmueble, otra inferior que encaje en el concepto de amortización mínima del artículo 35 de la Ley del IRPF.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

Para el cálculo en el IRPF de los rendimientos netos del capital inmobiliario, en la determinación del importe de los gastos fiscalmente deducibles por concepto de amortización, en el cómputo global, debe aplicarse como límite de la amortización acumulada el valor de adquisición del inmueble generador de los rendimientos (excluido el valor del suelo), con independencia del límite anual previsto en el artículo 14 del RIRPF

Pilar Valero | Abogada

› Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 18 de diciembre de 2025. (R.G. 653/2025)

Conforme a lo dispuesto en el artículo 23.1.b) de la Ley del IRPF, para determinar el rendimiento neto del capital inmobiliario, el contribuyente puede deducir las cantidades destinadas a la amortización del inmueble y de los demás bienes cedidos con éste, siempre que respondan a su depreciación efectiva. Tratándose de inmuebles, se entiende que la amortización cumple el requisito de efectividad si no excede del resultado de aplicar el 3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir el valor del suelo.

Por otra parte, el artículo 14 del Reglamento del IRPF – que regula los gastos de amortización de los rendimientos del capital inmobiliario – establece que se considera que las amortizaciones cumplen el requisito de efectividad cuando, tratándose de inmuebles, en cada año no excedan del resultado de aplicar el 3 por ciento sobre el mayor de los siguientes valores: el coste de adquisición satisfecho o el valor catastral, sin incluir en el cómputo el del suelo.

La controversia jurídica que se suscita en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio que trae causa de esta resolución, interpuesto por la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT frente a una resolución del TEAR de Aragón, radica en determinar si el gasto por amortización fiscalmente computable para la determinación de los rendimientos netos del capital inmobiliario procedentes del arrendamiento de un bien inmueble titularidad de una persona física está sujeto, además de al límite anual previsto en el artículo 14 del Reglamento del IRPF, a un límite global de amortización acumulada coincidente con el valor de adquisición del inmueble.

En la resolución impugnada, el TEAR de Aragón había entendido que la normativa del IRPF permite deducir como gasto anual por amortización el 3 por ciento del mayor entre el valor catastral y el coste de adquisición, sin que pueda constreñirse su dotación anual por la existencia de un límite global máximo de amortización acumulada coincidente con el valor de adquisición del inmueble. Por el contrario, la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT entendía que la posibilidad reconocida legalmente de amortizar anualmente sobre el valor catastral no ampara que la amortización acumulada pueda superar el valor de adquisición del inmueble, pues ello abocaría a la existencia de un valor de adquisición negativo.

Para la resolución de la cuestión planteada, y tras el análisis de numerosos precedentes administrativos y judiciales, el TEAC fundamenta su criterio en los siguientes puntos principalmente:

- **La razón de ser de la amortización**

El TEAC parte de que la norma fiscal acepta la deducibilidad de un gasto anual por amortización como reflejo de la noción económica y contable de la misma. La adquisición de un bien inmueble no conlleva un “gasto” sino la adquisición de un “activo” o inversión, que sufre una minoración de su valor por el mero transcurso del tiempo o por su uso. Esta es la razón de ser de la amortización: la dotación de manera sistemática y periódica de un gasto para distribuir el importe de la inversión de manera gradual a lo largo del tiempo.

Esta lógica económica y contable la acoge la normativa del IRPF en el caso de los bienes inmuebles objeto de arrendamiento, en tanto que, para gravar la

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

verdadera capacidad económica del titular, se permite minorar los rendimientos íntegros en la cuantía de la depreciación efectiva que sufra el bien, pues el uso por el arrendatario del bien inmueble conlleva una minoración de su valor.

- **La presunción del 3 por ciento como “puerto seguro”**

EL TEAC señala que la normativa del IRPF ha establecido, en aras de la simplicidad del cálculo, una presunción de que la depreciación es efectiva cuando no excede del 3 por ciento del mayor del valor catastral o del coste de adquisición satisfecho. Esta regla aboga por la seguridad jurídica y supone el reconocimiento de lo que comúnmente se denomina “puerto seguro” o *safe harbor*, que legitima al contribuyente a realizar la deducción hasta ese límite máximo sin necesidad de un esfuerzo probatorio adicional más allá de acreditar que el bien está arrendado.

El contribuyente no está obligado a deducirse el 3 por ciento del valor del inmueble, excluido el del suelo; sino que puede optar por deducir una cantidad inferior y nada impide que modifique su decisión durante el período de amortización en los períodos impositivos en que el bien se encuentre arrendado.

- **La impropiedad de superar el valor de adquisición**

Bajo la perspectiva del PGC, los bienes susceptibles de amortización no pueden amortizarse por encima de su coste histórico —es decir, su valor de adquisición— siendo este un límite absoluto. Ello es consecuencia de la razón de ser de la dotación contable de la amortización y de su reconocimiento periódico, cuya finalidad es distribuir el coste del bien a lo largo de su vida útil, sin reconocer como gasto el importe íntegro de la adquisición en el ejercicio en que esta se produce.

Esta lógica contable resulta trasladable al IRPF, donde el “valor de adquisición” equivale al coste reconocido contablemente. Amortizar un bien por encima de su valor de adquisición sería un oxímoron, pues el bien pasaría a tener un valor negativo, dado que las amortizaciones minoran el valor del bien tanto bajo la perspectiva contable como bajo la normativa fiscal —al establecer el legislador expresamente que el valor de adquisición debe minorarse en “el importe de las amortizaciones” (artículos 35.1 in fine y 36 de la Ley del IRPF).

Si la lógica de dotar la amortización es repartir el valor de adquisición del bien, permitir dotarla por encima de tal umbral supondría un reparto anual de una base inexistente. Aunque la normativa del IRPF no regula expresamente un límite global, la fijación de tal límite debe entenderse coherente y necesaria en atención al fin normativo perseguido por el legislador, con independencia de la base tomada para el cálculo anual, pues de no existir tal límite los contribuyentes terminarían amortizando *sine die* el bien inmueble, incluso superando el 100 por cien de cualquiera de las bases de amortización.

Con base en todo lo anterior, el TEAC estima el recurso extraordinario de alzada interpuesto por la Directora del Departamento de Gestión Tributaria de la AEAT y fija el siguiente criterio: para el cálculo en el IRPF de los rendimientos netos del capital inmobiliario, en la determinación del importe de los gastos fiscalmente deducibles por concepto de amortización, en el cómputo global, debe aplicarse como límite de la amortización acumulada el valor de adquisición del inmueble generador de los rendimientos (excluido el valor del suelo), con independencia del límite anual previsto en el artículo 14 del Reglamento del IRPF.

La DGT analiza la aplicabilidad de la reducción del artículo 18.2 de la LIRPF a un plan de incentivos sujeto al cumplimiento de determinados objetivos

Alejandra Flores González | Abogada

- › Consulta de la Dirección General de Tributos V1691-25, de 18 de septiembre de 2025

En la consulta objeto de comentario, la DGT analiza la posible aplicación de la reducción del 30 por ciento prevista en el artículo 18.2 de la Ley del IRPF, a un

plan de incentivos aprobado por el consejo de administración de la entidad consultante en favor de determinados directivos.

El supuesto de hecho parte de un plan de incentivos aprobado en diciembre de 2022, que sustituyó al plan previo de julio de 2021 —cuya revisión fue motivada por la entrada de dos nuevos inversores en el capital social de la compañía en julio de 2022—. El nuevo plan ofrece a los participantes un incentivo monetario en efectivo condicionado al cumplimiento de objetivos individuales fijados para cada trabajador en 2021, a la cifra de EBITDA de 2022 y a la cifra de facturación del primer semestre de 2023 y del período 2023-2024. A efectos del cómputo del período de generación, la fecha de referencia es diciembre de 2022, esto es, la fecha de aprobación del plan vigente, quedando sin efecto el anterior.

Para tener derecho al incentivo, los participantes deben cumplir de forma acumulativa las siguientes condiciones: (i) permanecer en situación de alta en la entidad hasta el 30 de junio de 2024, salvo excepciones previstas en el plan; (ii) cumplir un período mínimo de permanencia de un año desde la firma de la carta de adhesión; (iii) respetar la obligación de permanencia individual recogida en dicha carta, que no podrá exceder de dos años desde la fecha de finalización del plan; (iv) alcanzar los objetivos de EBITDA y facturación asignados y obtener una evaluación positiva del desempeño; y (v) cumplir la obligación de no competencia postcontractual.

El pago del incentivo se estructura en dos tramos: el 50% se abona en los noventa días naturales siguientes al 30 de junio de 2024, y el 50% restante, condicionado al cumplimiento de la obligación de permanencia individual, se satisface en el mes veinticinco desde esa misma fecha. Si el participante incumple dicha obligación de permanencia, pierde el derecho al segundo tramo. En caso de extinción de la relación laboral antes de la fecha de finalización —salvo en los supuestos de baja voluntaria o despido disciplinario declarado procedente—, el participante solo tendrá derecho al importe acumulado hasta ese momento por el cumplimiento de los objetivos.

Adicionalmente, la entidad consultante baraja ofrecer a los trabajadores la opción de concentrar el cobro de ambos tramos en un único pago en junio de 2025: retrasando el primero desde su fecha original y anticipando el segundo. Los empleados que acepten esta alternativa percibirían la totalidad del incentivo al que tengan derecho en ese único desembolso.

En orden a resolver la cuestión planteada, la DGT descarta, en primer lugar, la calificación de los rendimientos del trabajo objeto de análisis como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo, al no corresponderse con ninguno de los supuestos a los que alude el artículo 12 del Reglamento del IRPF. Por tanto, la única vía posible para la aplicación de la reducción del 30 por ciento del artículo 18.2 de la Ley del IRPF será la consideración de la existencia de un período de generación de dichos rendimientos superior a dos años.

En este sentido, la DGT precisa que, pese a que la entidad consultante considera que se está ante un único incentivo, atendiendo a los términos del plan, parece más bien que existen dos incentivos con condiciones independientes, de forma que puede adquirirse el derecho a percibir el primero sin que se cumpla la condición de permanencia exigida para percibir el segundo. Así, existirían en realidad dos rendimientos de trabajo distintos: el primero —el 50 por ciento del incentivo— vinculado a objetivos individuales, de EBITDA y facturación; y el segundo, condicionado al cumplimiento de la obligación de permanencia.

Respecto del primero de dichos rendimientos, la DGT considera que no se aprecia la existencia de un período de generación superior a dos años, habida cuenta de que la fecha de aprobación del plan de incentivos—y, por tanto, del reconocimiento del derecho a percibir dicho rendimiento— es diciembre de 2022 y la fecha de finalización del plan es el 30 de junio de 2024, por lo que la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del IRPF no resultará de aplicación a este primer tramo del incentivo.

En cuanto al segundo rendimiento, ligado a la obligación de permanencia del participante en el plan, la DGT concluye que, teniendo en cuenta que la fecha de aprobación del plan es diciembre de 2022, en caso de que el plazo de dicha obligación fuera posterior a diciembre de 2024, sí se apreciaría un período de

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

generación superior a dos años, resultando en tal supuesto de aplicación la reducción del 30 por ciento prevista en el artículo 18.2 de la Ley del IRPF, al imputarse el rendimiento en cuestión en un único período impositivo.

Asimismo, respecto de la posibilidad de modificar los términos de pago para hacer confluir la percepción de ambas cantidades en junio de 2025, la DGT advierte que, de producirse dicho supuesto, se estarían modificando las condiciones de exigibilidad y percepción de tales cantidades y que, dado que el referido nuevo acuerdo se habría adoptado en 2024, no se apreciaría un período de generación superior a dos años, no resultando de aplicación la reducción prevista en el artículo 18.2 de la Ley del IRPF a los rendimientos de trabajo objeto de consulta.

Por tanto, en la Consulta Vinculante analizada, la DGT mantiene que, a efectos de la aplicación de la reducción por periodo de generación del rendimiento del trabajo superior a dos años del artículo 18.2 de la Ley del IRPF, la calificación de un plan de incentivos monetarios como uno o varios rendimientos de trabajo independientes depende de la estructura real de sus condiciones de devengo y/o percepción y, no de la denominación que le otorgue la entidad pagadora; siendo igualmente determinante, a tales efectos, que cualquier modificación acordada con posterioridad a la aprobación del plan relativa a las condiciones de exigibilidad o de pago del incentivo interrumpe el período de generación que hubiera podido computarse, privando al participante del plan de la posibilidad de aplicar la referida reducción sobre dicho rendimiento.

A estos efectos, conviene señalar que el Auto del TS de 21 de enero de 2026, recurso de casación n.º 492/2025 ([ECLI:ES:TS:2026:401A](#)) ha admitido precisamente la cuestión de si las retribuciones salariales obtenidas en aplicación de planes de incentivos empresariales por la consecución de un objetivo tienen la consideración de rendimientos irregulares, por tener un período de generación superior a dos años o por calificarse como obtenidos de forma notoriamente irregular en el tiempo.

Por tanto, la sentencia que en su día dicte el Alto Tribunal podrá confirmar, matizar o contradecir el criterio aquí expuesto, por lo que los contribuyentes que apliquen o estén evaluando aplicar la reducción del artículo 18.2 de la Ley del IRPF en el contexto de planes de incentivos empresariales deberán seguir de cerca la evolución de dicho procedimiento.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

PROCEDIMIENTO

Doctrina del doble tiro. La Administración no puede dictar una segunda liquidación, por un mismo concepto tributario, a un mismo sujeto pasivo, cuando la primera fue anulada por la propia Administración por un acto que devino firme y no ha sido declarado lesivo o nulo de pleno derecho, sin que a ello obste el hecho de que un Juzgado haya anulado otra liquidación distinta, girada a otro sujeto pasivo distinto, por el mismo concepto tributario, en un procedimiento en el que el primer interesado no fue parte

Pablo Casillas y Eneritz Esperilla | Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 14 de enero de 2026 (ECLI:ES:TS:2026:172)

Procede, en primer término, hacer referencia a la cuestión con interés casacional apreciada por el TS en su Auto de Admisión del recurso de casación:

“Determinar si puede la Administración tributaria dictar una segunda liquidación, por un mismo concepto tributario, a un sujeto pasivo, cuando la primera fue anulada por un acto que devino firme y no ha sido declarado lesivo; o bien ha de declararlo lesivo -o nulo de pleno derecho, según los casos-, teniendo en cuenta que ese acto de anulación se basó en que el destinatario de la liquidación no era sujeto pasivo de la tasa, declaración frente a la que reacciona de ese modo expresado el Ayuntamiento.

Precisar si las limitaciones que se infieren de la doctrina jurisprudencial del “doble tiro” se aplican también cuando la Administración gira sucesivas liquidaciones tributarias por un mismo concepto y periodo a diferentes sujetos y en diversos procedimientos.”

Los hechos del caso objeto de estudio por el TS en la referida sentencia son los siguientes: un Ayuntamiento liquidó a una compañía la Tasa por servicio de aguas, basuras y alcantarillado, por varios periodos de los ejercicios 2009 a 2012. Paralelamente, el mismo Ayuntamiento había girado una liquidación a la Entidad Urbanística correspondiente, por el mismo concepto tributario y mismos periodos. Con posterioridad a girar la segunda liquidación a la Entidad Urbanística, el Ayuntamiento anuló la primera liquidación girada a la sociedad “por entender que está girada indebidamente a un sujeto que no lo es”.

La Entidad Urbanística había impugnado la liquidación en vía administrativa y en vía contencioso-administrativa, frente a la desestimación por silencio administrativo del recurso de reposición interpuesto frente a la liquidación girada por la tasa. La Administración resolvió revocando la liquidación girada a la Entidad Urbanística, y el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo estimó el recurso anulando la liquidación.

En lo que respecta a la sociedad, frente a la que se había girado la primera liquidación, antes de resolverse el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la Entidad Urbanística, el Ayuntamiento dictó una tercera liquidación considerándole, por segunda vez, sujeto pasivo de la tasa y dejando sin efecto su decisión anulando la primera liquidación que se le había girado a dicha compañía.

Con base en esta segunda liquidación girada a la compañía, se derivó responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.b) LGT a uno de los administradores mancomunados. El presunto responsable recurrió en vía administrativa y en vía judicial la derivación de responsabilidad efectuada, atacando las liquidaciones giradas a la compañía (en virtud del artículo 174.5 de la LGT).

Lo interesante de este supuesto es ver cómo resuelve el TS el caso a la luz de la doctrina del “doble tiro”.

La Sala de instancia había considerado que, en este caso, dicha doctrina sí permitía girarle una segunda liquidación a la compañía. Sin embargo, el TS rechaza el criterio de la sentencia de instancia por los siguientes motivos:

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

- Primero, recuerda la doctrina reiterada del TS (que está perfectamente explicada y detallada en la sentencia del Alto Tribunal de 11 de diciembre de 2025 ([ECLI:ES:TS:2025:5813](#)), en la materia del “doble tiro” por la que, cuando se anula una liquidación por motivos materiales, la Administración puede “volver a liquidar”-sin que quepan terceras o sucesivas liquidaciones- sustituyendo la liquidación anulada, con límites: dentro del plazo de prescripción, limitándose a ejecutar lo acordado por la resolución o sentencia correspondiente, sin que se pueda tramitar un nuevo procedimiento y sin completar las actuaciones previamente realizadas y sin vulnerar el principio de prohibición de la *reformatio in peius* y la reiteración de errores.
- Cuestión distinta es cuando se anula una liquidación por motivos formales que ocasiona indefensión al obligado tributario, ya que en estos casos lo que prevé la normativa tributaria es el mecanismo de la retroacción de actuaciones en el que la Administración puede reparar la quiebra procedimental causante de indefensión al obligado tributario.

A este respecto, resulta de especial relevancia lo declarado por el TS al resolver el recurso de casación: “*cabe reiterar una vez los actos para corregirlos, pero no más veces*”. En definitiva, tanto en casos de retroacción de actuaciones, como en casos de segundas liquidaciones corrigiendo aspectos sustantivos de las emitidas originalmente, el ciudadano tiene el deber de soportar que la Administración corrija un primer error cometido; sin embargo, este deber no es indefinido, por lo que se impide que la Administración reitere sus actos interminablemente hasta que acierte, lo que sería contrario a la seguridad jurídica y a los principios de buena administración y de eficacia en la actuación de la Administración.

Con todo ello, el caso de autos no constituye puramente un supuesto de “doble tiro” en el sentido establecido por la jurisprudencia del Alto Tribunal, a pesar de que la Sala de instancia así lo consideró al entender que podía corregir la segunda liquidación emitida a la Entidad Urbanística y dictar una nueva liquidación frente al que en un principio consideró que no era sujeto pasivo, es decir, la entidad a la que inicialmente se le había girado la primera liquidación. Mas bien, el caso de autos puede calificarse como la imposibilidad de la Administración tributaria de dictar una nueva liquidación (en un nuevo procedimiento de aplicación de los tributos) por el mismo concepto, tributo y período, frente a un contribuyente respecto al que previamente había liquidado y al que posteriormente anula la liquidación.

En este sentido, el TS concluye que la posibilidad de volver a liquidar por segunda vez ha de producirse en el mismo procedimiento objeto de recurso administrativo o judicial -esto es, en relación con actos tributarios que no han adquirido firmeza-, pero no en un procedimiento independiente en sede de otro sujeto. Ello vulneraría lo previsto en el artículo 218 de la LGT, relativo al procedimiento de declaración de lesividad por cuyo cauce la Administración tributaria puede anular en perjuicio de los interesados sus propios actos y resoluciones que incurran en cualquier infracción del ordenamiento jurídico.

Así, si la Administración no siguió el procedimiento legalmente establecido para declarar lesivo o nulo de pleno derecho un acto propio, y anuló una primera liquidación a un obligado tributario mediante un acto que ha devenido firme, la doctrina del doble tiro no ampara dictar una segunda liquidación al hilo de que en vía contencioso-administrativa se haya anulado una liquidación distinta girada a otro sujeto pasivo por el mismo concepto tributario y periodos.

El TS examina el alcance del derecho a no autoincriminarse en el procedimiento sancionador tributario y determina que se extiende únicamente a la aportación de documentos o pruebas que tengan una existencia que pueda ser calificada como dependiente de la voluntad del obligado tributario

Clara Jiménez y Cristina Carreras | Socia y abogada

- › Sentencias del Tribunal Supremo de 4 de diciembre de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:5648) y 10 de diciembre de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:5552)

Del examen de los hechos de las sentencias objeto de análisis, se infiere que durante el procedimiento de comprobación realizado por la Inspección se obtuvieron diversas pruebas que, posteriormente, fueron trasladadas al procedimiento sancionador -siguiendo la tramitación abreviada del art. 210.5 LGT-, no practicándose ninguna otra prueba e imponiéndose la correspondiente sanción. En concreto, el recurso de casación se plantea por el recurrente por considerar que la aportación al procedimiento sancionador de las facturas requeridas durante el procedimiento de comprobación -cuya emisión por el contribuyente la Inspección considera que es simulada al entenderse que quien presta los servicios realmente es un tercero- vulnera el derecho a no autoincriminarse propio de un procedimiento sancionador.

A la luz de lo anterior, el TS acuerda declarar que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia consisten, en ambos casos, en:

“Esclarecer si la exigencia normativa de la obligación de emisión, conservación y exhibición ante la Administración tributaria de cierta documentación o información -como, por ejemplo, facturas- a los efectos de determinar la deuda tributaria, trae consigo que, por su virtud, dicha información resulte excluida de la esfera protectora del derecho fundamental a no autoincriminarse en un posterior procedimiento sancionador, aun habiendo sido aportada de forma coactiva (art. 203 LGT) por el eventual infractor en el previo procedimiento de regularización tributaria.

Aclarar si el derecho a no autoinculparse ampara solamente la aportación o el empleo en un procedimiento sancionador de información directamente autoincriminatoria o si se extiende también a datos o informaciones que, aun siendo necesarios, no son suficientes por sí mismos para fundar la imposición de la sanción.”

En nuestra opinión estamos ante unos pronunciamientos clave que abren el debate respecto de una cuestión clave en la que la Administración tributaria deberá actuar con extraordinario cuidado y seguramente cambiar la práctica actual que es, muy habitualmente, la aportación en bloque de todo lo actuado en el seno de una comprobación, al correspondiente procedimiento sancionador.

A los efectos de contextualizar, debe recordarse que en nuestro ordenamiento jurídico se establece ex lege la obligación, por el obligado tributario, de aportar determinada documentación. Así, el art. 29.2.f) de la LGT establece: “La obligación de aportar a la Administración tributaria libros, registros, documentos o información que el obligado tributario deba conservar en relación con el cumplimiento de las obligaciones tributarias propias o de terceros, así como cualquier dato, informe, antecedente y justificante con trascendencia tributaria, a requerimiento de la Administración o en declaraciones periódicas.”. Así, junto a documentación concreta, se establece una obligación muy genérica, vinculada a que dicha información tenga “trascendencia tributaria”.

Como bien señala el TS, los procedimientos de aplicación y los sancionadores tienen una distinta justificación y finalidad, lo cual llevó ya al Alto Tribunal a reconocer, en su sentencia de 23 de julio de 2020, que efectivamente el principio de no autoincriminación aplica respecto de los procedimientos sancionadores, y comporta que la información que ha sido obtenida bajo medios coercitivos en el procedimiento de comprobación no sea utilizada posteriormente en el procedimiento sancionador.

Por ello, una aplicación automática del artículo 210.2 de la LGT podría vulnerar el derecho a no autoincriminarse. Para evitarlo la clave se encuentra en el artículo 7.3¹ de la Directiva 2016/343, según el cual el ejercicio del derecho a no declarar contra sí mismo, “no impedirá a las autoridades competentes recabar las pruebas que puedan obtenerse legalmente mediante el ejercicio legítimo de poderes coercitivos y que tengan una existencia independiente de la voluntad de los sospechosos o acusados.”

La primera afirmación ciertamente tajante del Tribunal es que una declaración autoincriminatoria (por ejemplo, relativa a la finalidad o al aspecto subjetivo del comportamiento del obligado tributario en general) obtenida de manera coactiva no puede aportarse al procedimiento sancionador, debiendo plantearse si este principio ampara únicamente esas declaraciones o tiene un alcance más amplio.

Así, si bien según el TEDH, este derecho ampara la posibilidad de no aportar información sobre los hechos investigados y no presentar documentos que puedan resultar perjudiciales, en cuanto que se trate de documentos de los que inequívocamente se desprenda la realización de un hecho sancionable, según las sentencias comentadas, dicha limitación (i) no afecta a las pruebas aportadas voluntariamente por el contribuyente para ayudar a su línea de defensa, (ii) ni a la documentación procedente de terceros, (iii) ni a las pruebas que como la mencionada Directiva 2016/343 señala, tengan una “existencia independiente de la voluntad del acusado”.

Según el TS dicha existencia independiente debe vincularse a que se trate de pruebas cuya aportación venga impuesta *ex lege*. A este respecto realiza una serie de reflexiones:

- En este sentido, y partiendo de lo señalado en la sentencia del TDH, de 29 de junio de 2007, respecto de actividades reguladas sobre las que se impongan determinadas obligaciones, con la suficiente claridad y concreción, como podrían ser los contribuyentes respecto de las obligaciones de llevanza contabilidad y emisión de facturas, la aportación de dichos documentos no puede ser considerada una infracción del principio de no autoincriminación.
- Aunque se corre el riesgo de que, a partir de lo dispuesto en el 29.2. f) de la LGT, el legislador vacíe de contenido el derecho a la no autoincriminación, el TS reconoce que no es posible establecer con carácter general una limitación al respecto.

En consecuencia, cuando se trate de documentos preexistentes específicos, es decir, documentos que no se han creado como consecuencia de la propia coercitividad del procedimiento de comprobación y de cuya existencia las autoridades tienen conocimiento, su incorporación al procedimiento sancionador no vulnerará el principio de no autoincriminación.

Ahora bien, cabe diferenciar entre aquellas obligaciones legales establecidas por la ley de una forma precisa respecto de otras dispuestas de una forma abierta. En estos últimos casos, una interpretación excesivamente amplia podría dar lugar a dejar vacío de contenido el derecho a la no autoincriminación. Este vaciamiento puede ocurrir si la expresión “cualquier dato, informe, antecedente, justificante contra trascendencia tributaria” del artículo 29.2.f) se interpreta de una forma excesivamente amplia o extensiva. Por ello, la interpretación del concepto jurídico indeterminado de “trascendencia tributaria” debe hacerse con especial diligencia y cuidado por parte de la administración, siendo necesario que motive específicamente dicha trascendencia caso por caso.

Todo ello lleva al TS a establecer la siguiente doctrina jurisprudencial:

“1.-La documentación/información autoincriminatoria, aportada a la Administración en los procedimientos de aplicación de los tributos (con advertencia de la imposición de sanción prevista en el art. 203 LGT), podrá utilizarse en el procedimiento sancionador siempre que tenga una existencia que pueda ser calificada como independiente de la voluntad del obligado tributario.

1 El TS hace referencia errónea al artículo 7.5.

La Administración, al trasladar la prueba obtenida en los procesos de aplicación al procedimiento sancionador, deberá analizar si ha obtenido alguna prueba contraria al derecho de no autoincriminación y, de haberlo hecho, no podrá, a efectos sancionadores, tener en cuenta dicha prueba ni las derivadas de aquella.

2.-El derecho a la no autoincriminación se extiende únicamente al proceso sancionador, no operando en los procedimientos de aplicación de los tributos, y comprende tanto el derecho a no responder a preguntas de las que se infiera directamente la comisión de la infracción como a no aportar documentos o cualquier otra prueba que pueda resultar perjudicial para la defensa de aquel a quien se imputa la realización de una conducta sancionable, siempre que la aportación del documento o prueba tenga una existencia que pueda ser calificada como dependiente de la voluntad del obligado tributario.”

La denegación inmotivada de pruebas de descargo solicitadas por el contribuyente en un procedimiento sancionador tributario constituye causa de nulidad radical de la sanción impuesta, por vulnerar el derecho fundamental a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa y el derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 CE

Daniel Olábarri y Elena Pastor | Counsel y abogada

› Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de noviembre de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:5229)

El TS se pronuncia, en el marco de un recurso de casación, sobre qué efectos jurídicos tiene la circunstancia de que el órgano competente para imponer una sanción tributaria haya desatendido la solicitud de determinada prueba de descargo efectuada por el obligado tributario en el procedimiento, sin justificar ni motivar el rechazo o la denegación de su práctica y, en particular, si la sanción así impuesta vulnera el derecho fundamental a la presunción de inocencia.

El litigio tiene su origen en un procedimiento sancionador iniciado frente a un contribuyente al que se acusó de expedir facturas con datos falsos o falseados durante los ejercicios 2008 y 2009, conducta tipificada como infracción tributaria muy grave en el artículo 201.3 de la LGT. Agotada la vía administrativa, el asunto llegó a la AN, que desestimó el recurso contencioso-administrativo y confirmó la sanción impuesta, al considerar que existía prueba de cargo suficiente y que no se había producido indefensión material.

El procedimiento sancionador se inició con la propuesta de sanción fundamentada en las informaciones y documentación aportadas por el obligado tributario con ocasión de un previo requerimiento de información. En el trámite de alegaciones del procedimiento sancionador, el interesado solicitó la práctica de determinadas pruebas dirigidas a acreditar la realidad de las operaciones cuestionadas -entre ellas, requerimientos de información a clientes, la incorporación al expediente de documentación obrante en procedimientos de comprobación seguidos frente a sus clientes, la comparecencia personal ante el órgano instructor y el reconocimiento de las rutas y trabajos realizados-. Sin embargo, el acuerdo sancionador, si bien hacía referencia a dichas pruebas, no se pronunció formalmente sobre su impertinencia ni sobre las razones para la denegación de su práctica.

En la sentencia aquí comentada, la Sala parte de que, en el seno de un procedimiento sancionador, debe reforzarse hasta el extremo el derecho del expedientado a valerse de prueba de descargo, que no puede ser repudiada, y menos sin explicar por qué, y que los derechos fundamentales afectados son, entrelazados entre sí, el derecho a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa y el derecho a la presunción de inocencia, ambos consagrados en el artículo 24.2 de la Constitución Española.

El TS, a partir de una interpretación conjunta e integradora de los artículos 208 y 210 de la LGT, del artículo 23 del RGRGS y del artículo 137.4 de la Ley 30/1992 -de aplicación supletoria al procedimiento sancionador tributario-, concluye

que el administrado tiene derecho a solicitar a la Administración la práctica de las pruebas pertinentes de descargo; que la Administración tiene el deber de pronunciarse formalmente sobre su admisión o inadmisión; y que, para inadmitir una prueba, debe acreditar que su práctica no podría alterar la resolución final a favor del presunto responsable, teniendo en caso contrario el deber de admitirla y practicarla.

En consecuencia, no resulta constitucionalmente lícito el rechazo inmotivado de medios de prueba de descargo solicitados por el expedientado en su defensa, en el seno de un expediente sancionador, como tampoco lo sería el rechazo explícito pero injustificado de esas pruebas. Pesa, por tanto, sobre la Administración tributaria el deber de motivar por qué desestima las pruebas solicitadas por el contribuyente, siendo dicho rechazo no discrecional sino solo obediente a ciertas causas, restrictivamente interpretadas.

Igualmente subraya el Alto Tribunal que todo lo que hubiera sucedido después del acto administrativo de imposición de sanción no purifica ni sana *a posteriori* los vicios propios de ese acto, adoptado con infracción frontal de los citados derechos fundamentales. En particular, las explicaciones ofrecidas al resolver el recurso de reposición serían en todo caso inútiles para justificar la denegación inmotivada de la prueba como elemento determinante de la imposición de la sanción.

Así, el TS fija doctrina en el siguiente sentido: (i) constituye causa de invalidez de la resolución sancionadora en materia tributaria la circunstancia de que el órgano competente para imponer la sanción no se pronuncie de modo expreso sobre la solicitud de prueba de descargo pretendida por el interesado, sin justificar ni motivar el rechazo o la denegación de su práctica; (ii) la sanción así impuesta, prescindiendo total y absolutamente de eventuales pruebas de descargo propuestas, vulnera el derecho fundamental a utilizar los medios de prueba pertinentes para la defensa y el derecho a la presunción de inocencia del artículo 24.2 de la Constitución Española; y (iii) dada la naturaleza de las infracciones advertidas, la sanción así adoptada es nula de pleno derecho conforme al artículo 217.1.a) de la LGT, no siendo susceptible de subsanación o convalidación en procedimientos o procesos posteriores.

El TEAC, en unificación de doctrina, fija criterio sobre la delimitación entre la simulación tributaria y el conflicto en la aplicación de la norma tributaria en un supuesto de interposición de sociedad para beneficiarse de la exención de dividendos prevista por Convenio de Doble Imposición

Clara Jiménez, Alejandro García-Jalón y Guillermo Oliver | Socia y abogados

› Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 28 de enero de 2026 (R.G. 9964/2023)

La controversia jurídica que se suscita en el recurso extraordinario de alzada para unificación de criterio resuelto por el TEAC radica en determinar si la existencia de artificiosidad en los negocios jurídicos, junto con la persecución de una finalidad exclusiva de obtener una menor tributación, excluye o no la existencia de simulación, debiendo regularizarse mediante la institución del conflicto en la aplicación de la norma.

El TEAC resuelve un supuesto que deriva de un procedimiento inspector cuyo objeto, entre otros, consistía en las retenciones e ingresos a cuenta del IRNR, que no fueron practicadas sobre determinados dividendos. Los antecedentes de hecho previos al procedimiento inspector que dan lugar a su incoación se resumen a continuación.

Una persona física con residencia fiscal en Reino Unido constituyó una sociedad española para el ejercicio de una actividad económica. La referida persona física transmitió, en un primer momento, parte de su porcentaje de participación en la entidad española, manteniendo el 60% del capital social de la mercantil. Posteriormente, la residente británica transmitió la totalidad de su participación en la sociedad española. La adquirente fue una entidad chipriota de reciente constitución y de la que la persona física británica era socia única. El mismo día

en que se produjo la transmisión de las acciones, la junta general de la entidad española acordó repartir dividendos, de forma que no se practicaron retenciones sobre los dividendos distribuidos a la entidad chipriota al gozar estos de una exención prevista en el CDI suscrito entre España y Chipre (retención que sí se hubiera practicado si la titular de las acciones hubiera sido la persona física).

El procedimiento inspector iniciado por la Administración tributaria consideró que la transmisión de las acciones realizada por la residente británica a su sociedad chipriota era simulada², amparándose en que la entidad carecía de estructura material propia, su domicilio social era el domicilio particular de la susodicha, su activo estaba integrado en un 95% por las acciones adquiridas y sus únicos ingresos eran los dividendos percibidos de la sociedad española. Como consecuencia de entender simulada la enajenación de los títulos, la Administración tributaria estimó que los dividendos repartidos a la entidad chipriota debían quedar sujetos a retención en España, pues la verdadera beneficiaria era la residente británica.

La entidad española interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Canarias, órgano que estimó la reclamación interpuesta resolviendo que la institución idónea para regularizar el supuesto enjuiciado era el conflicto en la aplicación de la norma. El TEAR de Canarias se basó en tres elementos para respaldar su criterio: (i) que la sociedad chipriota existía, (ii) que la transmisión de las acciones se había producido y (iii) que la única finalidad perseguida con dicha operación consistía en la obtención de una ventaja fiscal. Por ello, concluyó que, de la propia definición de la operación dada en el Acuerdo de liquidación, se infería que se habían llevado a cabo una serie de negocios artificiosos con la única finalidad de lograr una ventaja tributaria, implicando dicha artificiosidad que la figura antielusoria adecuada para regularizar la situación fuera el conflicto en la aplicación de la norma y no la simulación.

El director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT interpuso recurso de alzada para unificación de criterio alegando que la artificiosidad de la operativa no impedía la regularización mediante el mecanismo de la simulación tributaria. Y esa postura es la adoptada por el TEAC en la resolución objeto de este análisis.

El TEAC concluye que, en los casos en que la Administración tributaria aprecie que una transmisión real de acciones o participaciones societarias se ha realizado con el único fin de conseguir la “compra” de un convenio más favorable para evitar la doble imposición, es factible acudir a la figura de la simulación tributaria, sin que la artificiosidad de la operación ni la finalidad exclusiva de ahorro fiscal sean rasgos delimitadores únicamente del conflicto en la aplicación de la norma tributaria. En definitiva, la existencia de artificiosidad en los negocios jurídicos y la persecución de una finalidad exclusiva de obtener una menor tributación no excluye la existencia de simulación.

El presente pronunciamiento ha suscitado y va a seguir suscitando cierta polémica. La razón es que la diferenciación entre los supuestos de conflicto en la aplicación de la norma y la simulación es una de las cuestiones más discutidas en los tribunales en los últimos tiempos, en concreto desde que la famosa doctrina sobre la no intercambiabilidad vio la luz en las sentencias del TS de 2 y 22 de julio de 2020. Desde entonces (y ya hace de esto más de un lustro), y a pesar de las consecuencias demoledoras que para la Administración tributaria tiene errar el tiro y calificar como simulación lo que es un supuesto de conflicto en la aplicación de la norma, no se han establecido unas reglas claras al efecto, pero ni por la Administración, ni por los Tribunales de Justicia, que tampoco acaban de concretar cuando (por ceñirnos al supuesto objeto de enjuiciamiento en la resolución comentada) la interposición de una sociedad es un supuesto de simulación y cuando de conflicto en la aplicación de la norma³.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

² Si bien la resolución objeto de estudio fija la simulación en la transmisión de los títulos, en el extracto del Acuerdo de liquidación que plasma la regularización practicada y que es extractado por la resolución, también se atribuye simulación a la interposición de la sociedad chipriota. Ello puede deberse a que es práctica muy común de la Administración tributaria imputar simulación a un negocio jurídico concreto, pero, en el desarrollo del acto de regularización, mencionar como simulados negocios jurídicos adicionales a aquel sobre el que se ha decretado la simulación.

³ Ver por ejemplo las sentencias del TS de 26 de mayo y 4 de junio de 2025 y sus sendos votos particulares.

Derecho Tributario Interno

Procedimiento

Pues bien, en este “caldo de cultivo” es posible que esta resolución se considere que desdibuja los límites entre ambas instituciones porque permite que las dos características propias según el artículo 15 de la LGT del conflicto en la aplicación de la norma, estén presentes en la simulación. ¿Significa eso que la doctrina de la no intercambiabilidad, a la que curiosamente la resolución del TEAC no hace mención expresa, pierde sentido? No lo creemos porque está plenamente asentada. Quizá solo signifique que es necesaria una revisión legislativa que aporte certidumbre en un área que, si bien nunca va a poder definirse con total nitidez, quizá sí sea susceptible de mejorar.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

FISCALIDAD MEDIOAMBIENTAL

El TS reconoce el derecho a la devolución del tramo autonómico del IEH sin retroacción de actuaciones al tribunal de instancia

Daniel Olábarri y Jesús Gutiérrez | Counsel y abogado

› Sentencias del Tribunal Supremo de 21 de enero de 2026 (ECLI:ES:TS:2026:175) y de 26 de enero de 2026 (ECLI:ES:TS:2026:200)

Las sentencias objeto de estudio del TS constituyen un nuevo capítulo de la doctrina jurisprudencial relativa al derecho a la devolución de ingresos indebidos del IEH por el tramo autonómico declarado contrario al Derecho de la UE, y que se inició con su [sentencia de 20 de septiembre de 2024 \(ECLI:ES:TS:2024:4713\) \(asunto DISA\)](#), comentada en nuestra [Newsletter de octubre 2024](#).

En la referida sentencia de 20 de septiembre de 2024, el TS, tras concluir, en aplicación de la [sentencia del TJUE de 30 de mayo de 2024, DISA, C-743/22 \(ECLI:EU:C:2024:438\)](#), que el tramo autonómico era contrario al Derecho de la UE, reconoció que la legitimación para solicitar la devolución del impuesto recaía en quienes lo habían soportado vía repercusión legal. No obstante, el TS admitió como única excepción al derecho a obtener la devolución la traslación directa de todo o parte del tributo sobre el comprador del producto, pero sin que pueda corresponder al obligado tributario la prueba de que dicha traslación no ha tenido lugar.

El fallo de la sentencia del asunto DISA ordenó la retroacción de actuaciones al momento inmediatamente anterior al dictado de la sentencia para que la AN valorase, a la vista del expediente administrativo y de la prueba practicada, si DISA había procedido a la traslación directa de todo o parte del importe del tributo y si, como consecuencia de dicha traslación, había neutralizado efectivamente los efectos económicos del impuesto.

Tras la publicación por parte del TS de la sentencia del asunto DISA, la AN ha dictado, en todos los procedimientos que tenía pendientes de resolución en relación con esta misma cuestión, una providencia acordando como diligencia final la realización de una prueba vía informe a fin de que ambas partes (obligado tributario y Administración) acrediten si ha habido traslación económica del impuesto o no. Sobre la base de la documentación aportada por la Administración en este trámite de prueba final, la AN está dictando, en la práctica totalidad de los casos, sentencias desestimatorias, denegando la devolución por entender acreditada la traslación del impuesto.

En este contexto, las recientes sentencias del TS de 21 de enero y 26 de enero de 2026 aquí comentadas resuelven recursos de casación interpuestos contra sentencias de la AN en las que no se había llevado a cabo esa diligencia final, al ser anteriores al dictado por parte del TS de la sentencia del asunto DISA.

No obstante, y pese a que estas nuevas sentencias del TS siguen, en lo que a su argumentación jurídica se refiere, la misma línea que la sentencia del asunto DISA, contienen una novedad relevante con respecto a esta última. Dicha novedad radica en que las sentencias de enero de 2026 no ordenan la retroacción de actuaciones a la AN, por considerar que ésta, ni está justificada, ni es necesaria.

En concreto, afirma el TS que, en los casos objeto de análisis en dichas sentencias, el reembolso del importe del tributo mediante repercusión económica no ha sido objeto de debate en el recurso de casación, no fue un punto discutido en la instancia y, en cualquier caso, sería una cuestión probatoria cuya carga incumbe a la Administración. Al no constar dicha prueba, el TS acuerda estimar el recurso y reconocer directamente el derecho de las sociedades recurrentes a la devolución de las cantidades soportadas, vía repercusión legal.

Se trata sin duda de dos sentencias de enorme relevancia, que evidencian que el debate sobre el tramo autonómico del IEH no se encuentra aún cerrado, y habrá que estar pendientes de cómo pueden impactar en la posición que el TS tome a la hora de resolver los recursos de casación contra las sentencias que la AN está dictando en aquellos casos en los que ha ordenado la práctica de la diligencia final de prueba.

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

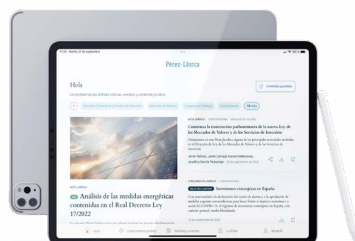
Alejandra Flores | Abogada de Fiscal

aflores@perezllorca.com

T. +34 91 423 70 32

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

Copyright © 2026 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

