

Pérez-Llorca

# Newsletter **Fiscal**

---

Abril 2026

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno



# Índice

## DERECHO TRIBUTARIO DE LA UE

### FISCALIDAD DIRECTA

El TJUE avala la retroactividad de las exenciones de cánones entre sociedades asociadas de la UE y deja en manos de cada Estado la fijación de plazos /4

## DERECHO TRIBUTARIO INTERNO

### FISCALIDAD DIRECTA

#### IS

Las entidades de nueva creación que forman parte de un grupo de sociedades no pueden aplicar el tipo reducido del 15% en el IS /5

El TEAC delimita el alcance de la vinculación entre socios indirectos y entidades a los efectos del artículo 18.2 de la Ley del IS /6

La falta de reflejo contable de la RIC en el balance durante el plazo de mantenimiento obliga a regularizar el incentivo fiscal, sin que resulte aplicable la infracción por defectos en la contabilización de la reserva /7

En caso de capitalización de gastos financieros derivados de préstamos participativos entre entidades del mismo grupo mercantil, procede un ajuste extracontable positivo y permanente en cada ejercicio en que se reconozca contablemente dicho gasto /8

#### IRPF

La DGT analiza la tributación de la indemnización por despido en supuestos de coexistencia de relaciones laborales y mercantiles en grupos de empresas /9

### FISCALIDAD INDIRECTA

#### IVA

La AN concluye que la transmisión de un terreno urbano consolidado es una operación sujeta al IVA, al apreciar que la entidad vendedora ostentaba la condición de empresaria por su intervención activa en el proceso de reclasificación urbanística del suelo /11

### PROCEDIMIENTO

El TC avala la constitucionalidad del valor de referencia como método de determinación de la base imponible en las transmisiones de bienes inmuebles, pero permite su impugnación por cualquier medio de prueba /13

## Derecho Tributario de la UE

## Derecho Tributario Interno

El consentimiento a la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido solo es válido si la Inspección informa expresamente al interesado de su derecho a negar o revocar dicho consentimiento /14

La AN confirma la limitación del derecho a deducir el IVA de las televisiones públicas y abre la puerta a la “reactivación” de liquidaciones previamente anuladas /15

# Índice

---

El TEAC precisa el dies a quo para derivar responsabilidad subsidiaria a los administradores: los recursos o reclamaciones frente a actos de gestión recaudatoria no constituyen actuaciones recaudatorias frente al deudor principal a efectos del cómputo de la prescripción /17

El interés devengado durante el tiempo que -por aportación de aval bancario- permanece suspendida la ejecución de la deuda resultante de un acto de liquidación es el interés legal del dinero. El TEAC precisa que, apreciada la existencia de defecto formal y ordenada la retroacción de las actuaciones inspectoras, la limitación del artículo 240.2 LGT resulta igualmente aplicable a los intereses que se exijan en la nueva liquidación que se dicte /19

Improcedencia de un segundo procedimiento de derivación de responsabilidad (art. 43.1.a LGT) tras la anulación de uno previo (art. 42.1.a LGT): prohibición del bis in ídem procedimental /20

**Derecho Tributario de la UE**

**Derecho Tributario Interno**

## El TJUE avala la retroactividad de las exenciones de cánones entre sociedades asociadas de la UE y deja en manos de cada Estado la fijación de plazos

Alejandro Irache | Abogado

› Sentencia del TJUE de 5 de marzo de 2026, C-828/24 (ECLI:EU:C:2026:154)

En la sentencia objeto de análisis, el TJUE se pronuncia sobre el alcance temporal de las exenciones previstas en la Directiva 2003/49/CE del Consejo, de 3 de junio de 2003, relativa a un régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros. Lo hace a raíz de una cuestión prejudicial planteada por el TS de la República Checa, como consecuencia de la denegación parcial de la exención solicitada por una sociedad alemana ante las autoridades checas.

Los hechos son sencillos: la sociedad alemana solicitó en junio de 2019 la exención del impuesto sobre cánones para los ejercicios 2014 a 2018. Las autoridades checas aceptaron la exención para los periodos 2017 y 2018, pero la rechazaron para los años 2014 a 2016 por entender que la solicitud se presentó fuera de plazo. El tribunal de instancia respaldó esta denegación aplicando directamente al contribuyente el plazo de dos años del artículo 1.15 de la Directiva, lo que llevó a la entidad alemana a impugnar la resolución y dio lugar al planteamiento de la cuestión prejudicial ante el TJUE.

En este sentido, la primera cuestión planteada consistía en confirmar si un Estado miembro puede conceder la exención del artículo 1.12 con carácter retroactivo, cubriendo períodos anteriores a la decisión de exención e incluso a la presentación del certificado. El TJUE responde afirmativamente. A partir de una interpretación literal, sistemática y teleológica de la norma, concluye que nada en la Directiva impide conceder exenciones con efectos retroactivos. Al contrario, esa posibilidad resulta coherente con su finalidad principal: eliminar la doble imposición entre sociedades asociadas de distintos Estados miembros y equiparar el tratamiento fiscal de las operaciones transfronterizas al de las nacionales.

Adicionalmente, se plantea una segunda cuestión, confirmar si la propia Directiva fija algún plazo para solicitar la exención o limita la retroactividad. En este caso el TJUE responde negativamente, distinguiendo con nitidez entre el régimen de exención (artículo 1.12) y el de devolución (artículo 1.15), y concluyendo que el plazo de dos años previsto para las devoluciones no puede trasladarse al procedimiento de exención.

Adicionalmente el TJUE hace hincapié en dos cuestiones adicionales. Primero, recuerda que una directiva no puede crear obligaciones frente a particulares ni invocarse en su contra, lo que invalida la argumentación del tribunal checo de instancia. Segundo, en ausencia de regulación en la Directiva, será el Derecho interno de cada Estado miembro el que determine los plazos aplicables, en virtud del principio de autonomía procesal.

En definitiva, el TJUE confirma que la Directiva 2003/49 permite a los Estados conceder exenciones retroactivas al amparo de su artículo 1.12 y que no establece plazo alguno para solicitarlas, dejando esta cuestión en manos de cada ordenamiento nacional.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

## DERECHO TRIBUTARIO INTERNO

### FISCALIDAD DIRECTA

#### IS

### Las entidades de nueva creación que forman parte de un grupo de sociedades no pueden aplicar el tipo reducido del 15% en el IS

Yi Zhou y Anna Comas | Socio y abogada

› Sentencia del Tribunal Supremo de 9 de marzo de 2026 (ECLI:ES:TS:2026:1047)

El artículo 29.1 de la Ley del IS prevé un tipo de gravamen reducido del 15% para las entidades de nueva creación que realicen actividades económicas, aplicable en el primer período impositivo en que la base imponible resulte positiva y en el siguiente, salvo que deban tributar a un tipo inferior.

No obstante, el propio precepto delimita negativamente su ámbito de aplicación. En primer lugar, no se entenderá iniciada una actividad económica cuando: (a) hubiera sido realizada con carácter previo por personas o entidades vinculadas conforme al artículo 18 de la Ley del IS y transmitida a la entidad de nueva creación; o (b) hubiera sido ejercida, durante el año anterior a la constitución de la entidad, por una persona física que ostente una participación, directa o indirecta, superior al 50% en el capital o fondos propios de la nueva entidad. En segundo lugar, no tendrán la consideración de entidades de nueva creación aquellas que formen parte de un grupo en los términos del artículo 42 del Código de Comercio, con independencia de la residencia y de la obligación de formular cuentas anuales consolidadas. Por último, quedan igualmente excluidas las entidades que tengan la consideración de entidad patrimonial conforme al artículo 5.2 de la Ley.

Pues bien, el TS, en la sentencia objeto de comentario, resuelve el recurso de casación interpuesto por el Abogado del Estado contra la sentencia de 29 de marzo de 2023 dictada por el TSJ de Andalucía, y analiza la aplicación del tipo reducido del 15% a entidades de nueva creación que se integran en un grupo de sociedades, siendo el objeto social de la nueva entidad participada distinto al de la sociedad dominante. En este sentido, el TSJ de Andalucía consideró que el contribuyente podía aplicarse el tipo reducido del 15% por no constar que su entidad dominante hubiera ejercido previamente su misma actividad económica.

La parte recurrida defendía que la exclusión prevista en el artículo 29.1 de la Ley del IS respecto de entidades de nueva creación que formen parte de un grupo de sociedades era un mero inciso del apartado b), aplicable solo si la dominante había desarrollado previamente la misma actividad. El TS rechaza esta interpretación, concluyendo que la ausencia de una exigencia de identidad de actividad es deliberada, de modo que la exclusión opera en todo caso para entidades integradas en un grupo, con independencia de su objeto social.

En esta línea, la Sala recuerda que el tipo reducido del 15% persigue fomentar el emprendimiento independiente. Extenderlo a filiales de grupos supondría desbordar el ámbito de la norma, en contra de la prohibición de analogía del artículo 14 de la LGT.

En consecuencia, fija como doctrina que, conforme al artículo 29.1 de la Ley del IS, el tipo reducido no es aplicable a sociedades de nueva creación que formen parte de un grupo de sociedades en los términos previstos en el artículo 42 del Código de Comercio, aunque desarrollen actividades distintas a las de la sociedad dominante. Este criterio limita su utilización por grupos que pretendan acceder al incentivo mediante la creación de filiales con actividades diferenciadas.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

## El TEAC delimita el alcance de la vinculación entre socios indirectos y entidades a los efectos del artículo 18.2 de la Ley del IS

José Suárez y Guillermo Oliver | Socio y abogado

› Resolución del TEAC de 19 de febrero de 2026 (R.G. 8503/2022)

La resolución del TEAC tiene por objeto determinar si la letra a) del artículo 18.2 de la Ley del IS, al referirse a la expresión “una entidad y sus socios o partícipes”, abarca a los socios indirectos de una entidad o si, por el contrario, dicha letra se limita a los socios directos.

En el supuesto de hecho planteado, la Inspección inició actuaciones de comprobación respecto de una sociedad por el IS de los ejercicios 2016 a 2019. Durante dichos ejercicios, el capital social de la entidad inspeccionada pertenecía a dos sociedades extranjeras, siendo a su vez una persona física propietaria del 100 % de una de ellas, lo que le confería una participación indirecta del 100 % en la entidad inspeccionada. Esta última era propietaria de varios inmuebles, algunos de los cuales fueron arrendados o vendidos a dicha persona física, habiendo la Inspección practicado ajustes por valoración a valor de mercado al considerar las operaciones realizadas entre personas vinculadas.

En este contexto, la Inspección fundamentó la existencia de vinculación con base en la letra a) del artículo 18.2 de la Ley del IS, al entender que la participación indirecta de la persona física en la sociedad era suficiente para considerar que dicha letra abarcaba tanto la participación directa como la indirecta.

Pues bien, el TEAC concluye que no es posible entender que en la letra a) del artículo 18.2 de la Ley del IS se incluyan los socios indirectos puesto que, en tal caso, la letra f) del mismo precepto, referida a la participación indirecta de al menos el 25 % del capital social, quedaría vacía de contenido, toda vez que la expresión “socios o partícipes” abarca tanto a personas físicas como jurídicas. Asimismo, el Tribunal constata que tampoco, bajo el anterior TRLIS, era posible incluir a los socios indirectos en la letra a), debido a que dejaría igualmente vacías de contenido las letras e) y h).

De esta manera, el TEAC considera que es en la letra f) del artículo 18.2 de la Ley del IS donde deben encauzarse los supuestos de participación indirecta, con independencia de que el socio indirecto sea persona física o jurídica, pues el artículo 41 de la Ley del IRPF efectúa una remisión que determina que las reglas de vinculación sean de aplicación cualquiera que sea la naturaleza de los sujetos vinculados. De este modo, el hecho de que la letra f) se refiera a una entidad no es obstáculo para su aplicación a personas físicas.

Así pues, no siendo la letra f) la utilizada por la Inspección para motivar la regularización, y no pudiendo el TEAC subsanar dicho defecto de motivación, es procedente anular el acuerdo de liquidación relativo a las operaciones vinculadas.

Por otro lado, el TEAC rechaza la recalificación como retribución de fondos propios de determinados gastos, al carecer la persona física de la condición de socio directo. Por ello, se confirma únicamente el ajuste por suministros calificados como liberalidad (i.e., art. 15.e) Ley del IS) y los deterioros de inversiones inmobiliarias cuya improcedencia fue reconocida por la propia obligada. Además, en materia sancionadora, se anula la sanción vinculada a las operaciones vinculadas y se ordena corregir la base de la sanción del artículo 195 LGT.

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

## La falta de reflejo contable de la RIC en el balance durante el plazo de mantenimiento obliga a regularizar el incentivo fiscal, sin que resulte aplicable la infracción por defectos en la contabilización de la reserva

Sergi Aguilar y Marc Barroso | Abogados

› Resolución del TEAC de 19 de febrero de 2026 (R.G. 09105/2024)

El TEAC, en esta resolución dictada en recurso extraordinario de alzada para la unificación de criterio, estima el recurso interpuesto por el Director del Departamento de Inspección Financiera y Tributaria de la AEAT y fija como doctrina vinculante que la interpretación conjunta de los apartados 3, 16 y 17 del artículo 27 de la Ley 19/1994 implica que la disposición de la Reserva para Inversiones en Canarias (“RIC”) antes de la finalización del plazo de mantenimiento determina la obligación de integrar en la base imponible (IS/IRNR) o en la cuota íntegra (IRPF) los importes que dieron lugar al beneficio fiscal.

El caso trae causa de un procedimiento inspector iniciado por la Dependencia Regional de Inspección de Tenerife respecto del IRPF 2017 de un contribuyente persona física. La Inspección regularizó la RIC dotada entre 2011 y 2014 al constatar que en 2017 no existía en el balance ninguna reserva, al haberse transferido sistemáticamente los resultados al patrimonio personal del contribuyente.

La Inspección fundamentó su actuación en que la indisponibilidad de la reserva constituye un requisito sustantivo que debe concurrir en todas las fases del incentivo (dotación, materialización y mantenimiento), de modo que la ausencia de reservas en el balance evidenciaba una disposición anticipada, con la consiguiente regularización conforme al artículo 27.16 de la Ley 19/1994.

El TEAR de Canarias estimó parcialmente la reclamación, al considerar cumplido el requisito de mantenimiento de las inversiones (reflejado en el activo), concluyendo que la falta de contabilización de la reserva constituía infracción sancionable, pero no determinaba la pérdida del beneficio fiscal.

El recurso de alzada se centró en determinar si la RIC debe permanecer contabilizada durante todas las fases del incentivo. El TEAC articula su doctrina sobre tres ideas clave:

### 1) Carácter sustantivo de la obligación contable

La obligación de contabilizar la RIC no se agota en la dotación inicial. El artículo 27.3 exige su indisponibilidad durante todo el periodo de mantenimiento, lo que implica su permanencia efectiva en el balance hasta la consolidación del beneficio. Esta exigencia responde a la finalidad del incentivo (autofinanciación e inversión productiva) y garantiza su control administrativo.

### 2) Distinción entre incumplimiento material y formal

La ausencia total de contabilización de la reserva constituye un incumplimiento material que determina la regularización del beneficio fiscal (art. 27.16).

La incorrecta contabilización (falta de separación o denominación adecuada) constituye un incumplimiento formal sancionable (art. 27.17.a), sin pérdida del beneficio.

### 3) Interpretación sistemática del régimen

No resulta coherente que un incumplimiento más grave (disposición anticipada o inexistencia de la reserva) tenga una consecuencia menos severa que uno meramente formal. Por ello, el régimen distingue claramente entre ambos supuestos. No obstante, la falta de identificación formal de la reserva no determina por sí sola la regularización si el contribuyente acredita la existencia de partidas equivalentes que cumplan su función.

En el caso analizado, al no existir en 2017 ninguna reserva ni partidas que evidenciaran la inmovilización de beneficios —siendo estos íntegramente

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

retirados—, el TEAC concluye que se produjo una disposición anticipada de la RIC antes de finalizar el plazo de mantenimiento, procediendo a la integración del beneficio fiscal. En este supuesto no resulta aplicable el régimen sancionador del artículo 27.17.a), al tratarse de una ausencia total de contabilización y no de un defecto formal.

En consecuencia, el TEAC fija como criterio que la inexistencia de la RIC en el balance durante el periodo de mantenimiento equivale a su disposición anticipada, con la obligación de reintegrar el incentivo fiscal, mientras que su incorrecta identificación contable constituye exclusivamente una infracción sancionable.

### **En caso de capitalización de gastos financieros derivados de préstamos participativos entre entidades del mismo grupo mercantil, procede un ajuste extracontable positivo y permanente en cada ejercicio en que se reconozca contablemente dicho gasto**

Viktoriya Petkova y Jesús Gutiérrez | Abogados

› Consulta de la Dirección General de Tributos V2152-25, de 13 de noviembre de 2025

La consulta objeto de comentario aborda la situación de una sociedad limitada cuyo objeto social es la promoción inmobiliaria, dedicada a comprar, reformar y vender inmuebles, cuya actividad se financia mediante préstamos participativos en los que el prestamista es retribuido con el 50% del beneficio más los intereses generados por el préstamo. La cuestión planteada por la consultante es determinar la deducibilidad del gasto financiero derivado de dichos préstamos participativos en el IS.

El órgano directivo estructura su análisis en dos escenarios diferenciados en función de la relación entre prestamista y prestataria:

- i) En el primero de ellos, si ambas entidades formasen parte de un grupo de sociedades según los criterios del artículo 42 del CCom, la retribución del préstamo participativo tendría la consideración de retribución a los fondos propios conforme al artículo 15.a) de la Ley del IS, no siendo fiscalmente deducible para la entidad prestataria, aunque estuviera registrada como gasto financiero en la cuenta de pérdidas y ganancias, debiendo practicarse el correspondiente ajuste positivo al resultado contable.
- ii) En el segundo escenario, si las entidades no formasen parte de un grupo de sociedades en el sentido del artículo 42 del CCom, los intereses satisfechos en retribución del préstamo participativo serán considerados gastos financieros, si bien, en aplicación de las normas de adaptación del PGC a las empresas inmobiliarias, dichos gastos financieros podrían incorporarse como mayor valor de las existencias, en caso de cumplirse los requisitos contables previstos.

En cuanto al tratamiento fiscal de estos gastos financieros, la DGT diferencia a su vez dos supuestos:

- i) Si los gastos financieros no hubieran sido capitalizados como mayor valor de las existencias (i.e. los inmuebles en este caso), serán fiscalmente deducibles siempre que cumplan los requisitos generales de deducibilidad y respeten la limitación del artículo 16 de la Ley del IS, esto es, con el límite del 30% del beneficio operativo del ejercicio, pudiendo los gastos financieros netos no deducidos trasladarse a ejercicios futuros.
- ii) Por el contrario, si los gastos financieros hubieran sido capitalizados en la partida de existencias, no tendrán impacto en la base imponible en los ejercicios en que se devengan, sino que su impacto se producirá a través del deterioro de dichas existencias o a través de la correspondiente variación de existencias en el momento en que se produzca su baja en el activo por venta o pérdida del inmueble.

No obstante, en este último supuesto advierte la DGT que, si los gastos financieros hubieran sido capitalizados como mayor precio de adquisición

## Derecho Tributario de la UE

## Derecho Tributario Interno

y las entidades prestamista y prestataria formasen parte de un grupo de sociedades conforme al artículo 42 del CCom, en cada uno de los periodos impositivos en que se hubiera reconocido contablemente el gasto financiero procederá practicar un ajuste extracontable positivo y permanente al resultado contable por el importe del referido gasto, con independencia de que su importe hubiera sido activado en la partida de existencias en el mismo ejercicio.

## IRPF

### La DGT analiza la tributación de la indemnización por despido en supuestos de coexistencia de relaciones laborales y mercantiles en grupos de empresas

Alejandra Flores y Elena Pastor | Abogadas

› Consulta de la Dirección General de Tributos Voogo-26, de 20 de enero de 2026

La presente consulta analiza la exención prevista en el artículo 7.e) de la Ley del IRPF aplicable a las indemnizaciones por despido o cese del trabajador. El supuesto de hecho versa sobre una contribuyente que había mantenido con carácter sucesivo una relación laboral ordinaria con la sociedad matriz extranjera de un grupo multinacional y, con posterioridad, suscribió de forma simultánea un contrato de trabajo –cuya ejecución quedó en suspenso– y un contrato mercantil como consejera ejecutiva con la filial española del mismo grupo, reconociéndose en dicho momento su antigüedad en el grupo desde el inicio de la relación con la matriz. Tras la extinción de ambas relaciones, reconociéndose la improcedencia del despido y alcanzándose un acuerdo en conciliación que incluía el pago de una indemnización y una cuantía en concepto de preaviso incumplido, la consultante solicita aclaración sobre si los importes percibidos quedaban amparados por la exención del artículo 7.e) de la Ley del IRPF.

En su contestación, la DGT comienza recordando que la indemnización satisfecha en el marco de un despido improcedente estará exenta del IRPF hasta el límite de la menor de las siguientes cuantías: (i) la establecida con carácter obligatorio en el Estatuto de los Trabajadores para el despido improcedente, esto es, 33 días de salario por año de servicio con un máximo de veinticuatro mensualidades<sup>1</sup> y (ii) los 180.000 euros previstos en la Ley del IRPF.

Sobre el alcance de la exención en un supuesto en que han coexistido relaciones de naturaleza diversa, el Centro Directivo subraya que el carácter mercantil de la relación que unió a la consultante con la empresa durante el período en que ostentó el cargo de consejera ejecutiva impide aplicar la exención a la parte de la indemnización que, proporcionalmente, se corresponda con los servicios prestados en dicho período, de modo que la exención únicamente resultará de aplicación a la parte de la indemnización que traiga causa del despido vinculado a la relación laboral. Esta delimitación resulta de especial relevancia práctica en supuestos –frecuentes en el ámbito de los grupos multinacionales– en que el ejecutivo desempeña simultáneamente una relación laboral y una relación mercantil con entidades del mismo grupo, dado que la parte de la compensación atribuible a la extinción del vínculo mercantil quedará íntegramente sujeta y no exenta.

En cuanto a la incidencia de la antigüedad reconocida por pacto, la DGT reitera su doctrina consolidada y respaldada por la jurisprudencia del TS, según la cual, a efectos del cálculo de la indemnización exenta, el número de años de servicio que deben tomarse en consideración son aquellos que, de no mediar pacto o acuerdo individual o colectivo, se tendrían en cuenta para el cómputo de la indemnización, sin que la antigüedad reconocida contractualmente pueda ampliar el importe exento más allá de los años de servicio efectivamente prestados al mismo empleador. No obstante, el Centro Directivo reconoce que, cuando concurren los requisitos jurisprudenciales para apreciar la existencia de un único empleador en el seno de un grupo de empresas, los años de servicio

<sup>1</sup> Con las especialidades previstas en la disposición transitoria undécima del ET para contratos anteriores a la reforma laboral de 2012 que no aplicarían a este supuesto.

a considerar serán los trabajados para el grupo en su conjunto. Por tanto, lo relevante en estos supuestos es si, desde una óptica laboral podemos considerar que estamos en el seno de un grupo bajo la existencia de un único empleador.

Finalmente, en la medida en que la indemnización percibida por la extinción de la relación laboral exceda del importe exento, el exceso estará sujeto y no exento, pudiendo resultar de aplicación la reducción del 30% prevista en el artículo 18.2.a) de la Ley del IRPF para rendimientos con un período de generación superior a dos años. La DGT señala que esta reducción también podrá aplicarse, en su caso, a la parte de la indemnización correspondiente a la extinción de la relación mercantil (si bien, en el caso analizado, no resulta de aplicación por no alcanzarse un período de generación superior a dos años, dado que la relación mercantil tuvo una duración inferior).

En definitiva, la consulta ofrece un análisis pormenorizado de las distintas variables que condicionan la cuantificación del importe exento –naturaleza de la relación, años de servicio efectivos frente a antigüedad pactada y existencia o no de un grupo de empresas como empleador– y constituye una referencia útil para la resolución de los supuestos, cada vez más habituales en el ámbito de los grupos multinacionales, en los que el contribuyente ha mantenido relaciones laborales y mercantiles de forma simultánea o sucesiva con distintas entidades del grupo.

**Derecho Tributario de la UE**

**Derecho Tributario Interno**

## FISCALIDAD INDIRECTA

### IVA

#### **La AN concluye que la transmisión de un terreno urbano consolidado es una operación sujeta al IVA, al apreciar que la entidad vendedora ostentaba la condición de empresaria por su intervención activa en el proceso de reclasificación urbanística del suelo**

**Javier Povo y Jaime Castaño** | Socio y abogado

› Sentencia de la Audiencia Nacional de 11 de febrero de 2026  
(ECLI:ES:AN:2026:468)

En el supuesto de hecho analizado en la sentencia, la entidad recurrente había solicitado la compensación de un saldo de IVA que traía causa de las cuotas soportadas por la adquisición de una parcela de terreno edificable.

Respecto de este mismo terreno, el TS, en sentencia recaída el 11 de mayo de 2012, había confirmado que tenía la categorización de suelo urbano consolidado conforme a la realidad física anterior al PGOU de Mijas de 1999, no requiriéndose, por tanto, transformación urbanística adicional para poder ser edificado. La entidad vendedora —que había adquirido la parcela mediante aportación de su predecesora en escritura de 8 de mayo de 2002— tenía por objeto social la promoción y construcción inmobiliaria, e intervino activamente en el proceso de calificación del suelo como urbano consolidado, tanto en vía judicial como en el convenio urbanístico posterior suscrito con el Ayuntamiento de Mijas para la ejecución de la sentencia, así como en la obtención de la licencia de segregación y agrupación emitida el 2 de febrero de 2016.

Es igualmente relevante tener presente que la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Andalucía de la AEAT había dictado un acuerdo de liquidación relativo al IVA, en virtud del cual regularizó su situación tributaria, al entender que era necesario minorar las cuotas en su día soportadas y sobre las que se había ejercido el derecho a su deducción. En esencia, el órgano de aplicación del tributo entendió que tales cuotas del IVA habían sido soportadas indebidamente en la adquisición de la parcela de terreno, al considerar que la entidad vendedora en el momento de su transmisión no ostentaba la condición de empresario a efectos del IVA. Circunstancia que, a su juicio, comportaba que la operación no pudiera estar conceptualmente sujeta al tributo en cuestión.

En este contexto, la cuestión central del litigio consistía en determinar si el transmitente del terreno —entidad mercantil—, tenía la condición de empresario o profesional a efectos del IVA —en cuyo caso la operación estaría sujeta a dicho impuesto— o si, por el contrario, no actuaba como tal y la operación debía tributar por el ITPyAJD en su modalidad de TPO.

Para que una venta ocasional de suelo consolidado tribute por el IVA deben concurrir dos elementos cumulativos: (i) uno subjetivo, consistente en que el transmitente ostente la condición de «empresario o profesional» a efectos del IVA; y (ii) otro objetivo, consistente en que la transmisión del terreno, por su naturaleza y el tipo de transmisión, no esté exenta conforme a lo establecido en el artículo 20.Uno.20.º de la Ley del IVA, exención que no alcanza a los terrenos edificables ni a los terrenos urbanizados o en curso de urbanización, o, en su caso, se renuncie a la exención.

Por ello, la Sala analiza la concurrencia de sendos requisitos cumulativos. Como punto de partida, la Sala recuerda que el artículo 5.b) de la Ley del IVA establece una presunción iuris tantum respecto de la naturaleza o condición de empresario de todas las sociedades mercantiles, correspondiendo a la AEAT la carga de destruirla. En el supuesto objeto de debate, la Sala considera que la Administración no logró superar dicho umbral probatorio, concluyendo lo siguiente:

- En cuanto al requisito subjetivo, la Sala aprecia que la entidad transmitente no puede considerarse una empresa inactiva, pese a que en la propia

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

escritura de compraventa la vendedora había declarado expresamente que, aunque se constituyó como «entidad urbanizadora colaboradora», no llegó a iniciar la actividad y no existía gasto o deuda pendiente por ese concepto. La Sala supera ese reconocimiento de inactividad formal al constatar que, si bien la vendedora no promovió ni urbanizó la finca, sí intervino activamente en el proceso judicial de reclasificación del suelo como urbano consolidado y en la celebración del convenio urbanístico con el Ayuntamiento; actuaciones que, a su juicio y por la propia naturaleza de las mismas, exceden del mero ejercicio del derecho de propiedad y constituyen un acto deliberado de valorización económica del inmueble, equiparable al de un operador empresarial del sector inmobiliario. Es decir, no se trata de una mera tenencia pasiva del bien.

Ello con base en la doctrina sentada por el TJUE que, en su sentencia de 3 de abril de 2025, Grzera, C-213/24, ha confirmado que el criterio de apreciación pertinente para calificar una actividad como económica es que el interesado haya realizado gestiones activas de comercialización de inmuebles recurriendo a medios similares a los empleados por un profesional del sector, entre las que cabe incluir, en lo aplicable al presente caso, la modificación de la clasificación de las parcelas en el planeamiento urbanístico y la obtención de las autorizaciones exigidas de las autoridades competentes.

- En cuanto al requisito objetivo, quedó acreditado que los terrenos ya tenían la condición de «terrenos urbanizados o en curso de urbanización» en el momento de su adquisición por la entidad transmitente el 3 de marzo de 2016, estando catalogados como suelo urbano no solar conforme al informe del Ayuntamiento de Mijas de esa misma fecha, incorporado a la escritura junto con la certificación del convenio urbanístico de 18 de septiembre de 2015, lo que permitía encuadrarlos en la excepción a la exención prevista en el artículo 20.Uno.20.º.a) de la Ley del IVA.

En consecuencia, la Sala estima el recurso declarando que la transmisión de la parcela de terreno estaba sujeta al IVA y no al ITPyAJD en su modalidad de TPO y sienta, además, que existe actividad económica cuando el titular del terreno realiza una actuación activa orientada a generar ingresos en el tráfico inmobiliario y asume el riesgo de la operación; la intervención en un proceso judicial urbanístico para defender la condición del suelo y hacerlo plenamente edificable, así como cuando participa en la celebración de un convenio urbanístico con el Ayuntamiento, por cuanto que ello acredita la existencia de un conjunto de actuaciones que exceden de la mera gestión pasiva del patrimonio y revelan, aunque sea de forma indiciaria, un comportamiento o conducta equiparable al de un operador económico del sector inmobiliario. Al menos, desde la perspectiva de este tributo.

## Derecho Tributario de la UE

## Derecho Tributario Interno

## PROCEDIMIENTO

### El TC avala la constitucionalidad del valor de referencia como método de determinación de la base imponible en las transmisiones de bienes inmuebles, pero permite su impugnación por cualquier medio de prueba

Diego Marín-Barnuevo e Ignacio Echávarri | Of Counsel y abogado

- › Sentencia del Tribunal Constitucional 13/2026, de 12 de febrero de 2026 (ECLI:ES:TC:2026:13)

El equilibrio entre la búsqueda de una mayor eficacia recaudatoria, por un lado, y el debido respeto a la capacidad económica en el caso concreto, por otro, ha sido en los últimos tiempos una cuestión especialmente controvertida. Ello se ha manifestado con particular intensidad en materia de valoración de bienes inmuebles a efectos de tributación indirecta, toda vez que, como señala la Exposición de Motivos de la Ley 11/2021, de 9 de julio, *“la determinación del valor real ha sido fuente de buena parte de litigios de estos impuestos por su inconcreción”*.

Con la aprobación de la citada Ley 11/2021 se introdujo el denominado «valor de referencia», que modificó sustancialmente la determinación de la base imponible en las transmisiones de bienes inmuebles a efectos del ITPyAJD y del ISD, además de incidir indirectamente sobre otros tributos. La reforma se articuló bajo una doble vertiente: de un lado, se suprimieron las referencias al «valor real» en la normativa de dichos impuestos, sustituyéndolas por el término «valor» (en cuanto *“concepto que se equipara al valor de mercado”*, según reza la Exposición de Motivos). De otro lado, la modificación anterior se acompañó del establecimiento del «valor de referencia» como umbral mínimo de tasación de los inmuebles a efectos fiscales. Este valor vendría fijado por la Dirección General del Catastro a partir de los precios de las transacciones más recientes en el entorno geográfico de cada inmueble.

Desde su misma aprobación, se advirtió la eventualidad de que el «valor de referencia» pudiera exceder el precio efectivamente satisfecho, lo que podría contravenir el principio de capacidad económica. Esta es, precisamente, la controversia planteada en la cuestión de constitucionalidad resuelta en la sentencia analizada.

En concreto, el TSJ de Andalucía planteó ante el TC la eventual renuncia del legislador a «singularizar» la valoración de los inmuebles, al optar, bajo esta nueva configuración legal, por *“fórmulas universales y abstractas”* que *“ignoran las circunstancias individuales de cada inmueble en orden a la determinación de su valor de mercado”*.

Al resolver la cuestión, el Pleno del TC define el método de valoración mediante «valor de referencia» como un *“sistema de cuantificación objetiva de capacidades económicas potenciales que cuenta con una justificación razonable y suficiente desde el punto de vista constitucional”*. Al referirse a una capacidad económica «potencial», parece claro que el TC acepta que el legislador sustituya el valor real por otro más fácilmente determinable, aun a riesgo de que no exista plena correspondencia entre ambos, bajo la justificación de que ello contribuirá a reducir la litigiosidad: *“Los preceptos cuestionados responderían así a una finalidad constitucionalmente legítima, pues, junto con la búsqueda de una mayor seguridad jurídica, atenderían a «la eficiencia en la gestión tributaria» o, más concretamente, a «la necesaria protección de la eficacia de la actuación administrativa (art. 103.1 CE)”*. En todo caso, subraya el Tribunal que los interesados pueden probar en vía administrativa el error de la Dirección General del Catastro en la determinación del «valor de referencia» de que se trate, o bien impugnarlo en sede jurisdiccional.

Junto a lo anterior, el Tribunal descarta la vulneración del principio de capacidad económica remitiéndose a su doctrina previa, que ha validado expresamente la «cuantificación estimativa de las capacidades económicas potenciales», esto es, la sujeción a gravamen de *“valores medios o potenciales cercanos a los de mercado”*, siempre que el método escogido (i) no sea arbitrario y (ii) no constituya

Derecho Tributario de la UE

Derecho Tributario Interno

el único método de determinación de la base imponible, permitiéndose en todo caso la estimación directa.

En síntesis, el TC, aun reconociendo las posibles disfunciones que pueden derivarse de la utilización del «valor de referencia», considera que este sistema cuenta con una justificación razonable (i.e., mejora en la gestión tributaria y menor litigiosidad), además de no privar ni vetar a los contribuyentes la posibilidad de recurso e impugnación. Por consiguiente, concluye la sentencia declarando que la regulación vigente es constitucionalmente legítima: *“la opción legislativa dirigida a su cuantificación a través de un sistema objetivo como es el del «valor de referencia», puede reputarse constitucionalmente legítima, al haberse articulado con pleno respeto al principio de capacidad económica como medida del gravamen”*.

### **El consentimiento a la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido solo es válido si la Inspección informa expresamente al interesado de su derecho a negar o revocar dicho consentimiento**

**Diego Marín-Barnuevo Fabo** | Of Counsel

› Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de marzo de 2026  
(ECLI:ES:TS:2026:1172)

El TS analiza en esta sentencia si cabe considerar libre e informado el consentimiento otorgado por la representante legal de una sociedad para la entrada de la Inspección en su domicilio constitucionalmente protegido cuando la Administración ha proporcionado un anexo informativo con las previsiones de los artículos 142 y 113 de la LGT —referidos a la entrada en dependencias—, pero dicho anexo no menciona expresamente que el titular del domicilio puede negar dicho consentimiento, o revocarlo después de haber sido prestado.

El asunto trae causa de un procedimiento inspector seguido frente una sociedad mercantil a la que se le regularizó el IS de los ejercicios 2016 y 2017 por un importe de 12.011,14 euros, además de imponerse una sanción de 13.213,65 euros. Concretamente, el debate jurídico gira en torno a la licitud de los acuerdos de liquidación y sanción adoptados por la Administración tributaria en el citado procedimiento, en cuya tramitación se produjo la entrada en el domicilio constitucionalmente protegido de la sociedad.

Los hechos probados recogen que, al personarse en el domicilio constitucionalmente protegido, los funcionarios de la AEAT entregaron al administrador de la sociedad (i) el acuerdo de inicio de las actuaciones inspectoras, (ii) un Anexo Informativo con una sucinta enumeración de derechos y obligaciones y (iii) una copia de la autorización administrativa emitida por el Delegado Especial de la AEAT para la entrada y reconocimiento del local de negocio. A continuación, el administrador prestó su consentimiento para que la Inspección accediera al local y examinara la documentación con trascendencia tributaria. Dicho consentimiento fue reiterado en dos diligencias firmadas sin objeción alguna por el administrador ni los actuarios.

El Anexo Informativo entregado por los actuarios recogía como “derechos” del obligado tributario (calificación cuestionada por el TS en su sentencia) el de *“la aplicación de lo dispuesto en los artículos 113 y 142.2 de la LGT, en relación con los lugares a los que tiene acceso la Inspección”*; y como obligaciones (calificación también cuestionada por el TS, por falta de rigor jurídico), la de *“permitir la entrada de la Inspección, en las condiciones fijadas reglamentariamente, en las fincas, locales de negocio y demás establecimientos”*. Además, el Anexo mencionaba expresamente la obligación de la Inspección de obtener el consentimiento del titular o la oportuna autorización judicial para entrar en el domicilio constitucionalmente protegido.

Aun descartando la existencia de intimidación, violencia o engaño en la obtención del consentimiento del titular, la Sala considera que no cabe excluir el error en el consentimiento como vicio de la voluntad. Entiende que el administrador social, aunque prestó su consentimiento, no lo hizo suficientemente informado, porque el citado Anexo no explicaba convenientemente el derecho a oponerse

**Derecho Tributario de la UE**

**Derecho Tributario Interno**

a la entrada en domicilio, ni el derecho a revocar el consentimiento una vez prestado. Señala la Sala, además, que la mera alusión al pretendido derecho “a la aplicación” de los artículos 113 y 142.2 de la LGT no resulta expresiva de la facultad que tiene el titular de negar la entrada a la Inspección en su domicilio constitucionalmente protegido, por cuanto los citados artículos no especifican los términos en que debe obtenerse —y puede rechazarse y/o revocarse— dicho consentimiento. A su vez, la Sala destaca negativamente la ausencia de mención en el Anexo Informativo al artículo 18.2 de la CE, que consagra el derecho fundamental a la inviolabilidad del domicilio.

Consecuentemente, la Sala sienta que, en los supuestos de entrada en domicilio constitucionalmente protegido, no es suficiente para considerar prestado el consentimiento que el actuario de la Inspección proporcione al titular un anexo informativo con las previsiones de los artículos 142 y 113 de la LGT cuando dicho anexo no mencione expresamente el derecho del titular a negar o revocar su consentimiento. En consecuencia, en el asunto enjuiciado procede anular todos los actos dictados con base en pruebas obtenidas con ocasión de la entrada consentida de una forma que no puede considerarse libre e informada.

### La AN confirma la limitación del derecho a deducir el IVA de las televisiones públicas y abre la puerta a la “reactivación” de liquidaciones previamente anuladas

Adal Salamanca, Pablo Casillas y Eneritz Esperilla | Socio y abogados

› Sentencia de la Audiencia Nacional de 25 de marzo de 2026  
(ECLI:ES:AN:2026:1107)

La sentencia objeto de comentario tiene un doble trasfondo que merece ser comentado. Como se detallará a continuación, resuelve un recurso relativo a la ya prolongada disputa relativa a la deducibilidad del IVA de las televisiones públicas.

En este caso, además, consideramos que el objeto del recurso es interesante y que se desmarca suficientemente del exclusivo debate acerca de la deducibilidad del IVA, porque tiene una doble vertiente, la formal y la del fondo del asunto. Para entender ambas es necesario conocer la naturaleza del recurrente: como decimos, un ente público cuyo objeto social es la prestación del servicio de radio y televisión en el ámbito de la Comunidad de Madrid que al mismo tiempo realiza actividades de publicidad y de comercialización y venta de sus propios productos.

La Administración tributaria realizó actuaciones de comprobación frente a la entidad en relación con el IVA de los ejercicios 2012, 2013 y 2014, y consideró que la recurrente es un ente dual, que realiza una doble actividad: la no sujeta al Impuesto, que sería la prestación del servicio de radio y televisión, y la sujeta, una actividad comercial, consistente en la prestación de servicios de publicidad, en la que se enmarcarían el resto de las actividades.

En relación con la deducibilidad del IVA, la Administración tributaria estableció que únicamente eran deducibles las cuotas soportadas cuando los bienes y servicios adquiridos fueran aplicados a realizar las operaciones propias de la actividad comercial.

Frente a los acuerdos de liquidación dictados por la AEAT, la entidad interpuso reclamaciones económico-administrativas ante el TEAC, que consideró deducibles la totalidad de las cuotas soportadas “*en las adquisiciones de bienes y servicios que destine al ejercicio de su actividad*”. Sin embargo, consideró que debía modificarse el IVA devengado declarado por la entidad, incluyéndose en el mismo el importe de las subvenciones recibidas de la Comunidad Autónoma. Así pues, el TEAC anuló los Acuerdos de liquidación dictados por la AEAT en sede de inspección. La Administración tributaria ejecutó dicha resolución practicando nuevas liquidaciones mediante varios acuerdos de ejecución (esto es, dictándose unas segundas liquidaciones).

En paralelo, respecto a la modificación por el TEAC del IVA devengado, la propia AN dictó sentencia anulando la resolución del TEAC y acordando la retroacción de actuaciones porque no se habría dado al recurrente el correspondiente trámite

## Derecho Tributario Interno Procedimiento

de audiencia (art. 237.2 LGT) para pronunciarse sobre una nueva cuestión apreciada por el TEAC (sobre la cuestión relativa a la integración en la base imponible de las subvenciones recibidas por la Comunidad de Madrid).

Los acuerdos de ejecución de dicha resolución del TEAC también fueron impugnados por la recurrente, recursos que se estimaron al haberse anulado la resolución del TEAC de la que traían causa. En ejecución de dicha resolución, la Administración tributaria anuló los acuerdos de ejecución y “reactivó” las liquidaciones iniciales mediante nuevos acuerdos de ejecución (en esencia, terceras liquidaciones, puesto que las liquidaciones iniciales habían sido anuladas por el TEAC). Estos segundos acuerdos de ejecución que reactivaban las primeras liquidaciones también fueron impugnados por la entidad.

En relación con el fondo del asunto, una vez subsanado el trámite de audiencia, el TEAC dictó una nueva resolución en relación con las primeras reclamaciones económico-administrativas interpuestas frente a las liquidaciones originales. En dicha resolución, según establece la sentencia *“se cambia de criterio respecto al mantenido en la resolución anulada por sentencia y se confirma la posición de la Administración: no sujeción a IVA de las actividades de radio y televisión y regularización del régimen de deducciones aplicando el criterio residual del artículo 93.5 de la Ley, criterio razonable y homogéneo de reparto que tiene en cuenta su afectación tanto a las actividades no sujetas (actividad pública de radiotelevisión) como sujetas (servicios de publicidad)”*. Esta resolución también fue impugnada por la entidad.

Como se observa, la sentencia es interesante porque entremezcla un aspecto formal y otro de fondo. En particular, la sentencia analiza primero el motivo de fondo, y deja de lado el formal, confirmando el criterio de deducción de las entidades de naturaleza dual, refiriéndose a jurisprudencia propia anterior dictada de conformidad con la sentencia del TJUE de 16 de septiembre de 2021, *Balgarska natsionalna televizija*, (C-21/20). Se refiere igualmente a la sentencia del TS de 12 de febrero de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:888) dictada en el caso de otra televisión autonómica.

Más allá de la confirmación de la segunda resolución del TEAC dictada en el aspecto relativo al fondo del asunto, en cuanto al rechazo de la deducción del 100% de las cuotas de IVA soportadas y la validación del cambio de criterio del TEAC -el cual pasó de admitir la deducibilidad al 100% a alinearse con la AEAT-, sustentado en una interpretación del alcance de la anulación de la resolución del TEAC, la AN descarta el método propuesto por la recurrente, basado en la regla de la prorrata especial que calcula el porcentaje de deducción aplicable en función de las horas de emisión de programas distinguiendo los que tienen carácter comercial y los que atienden a fines públicos.

En opinión de la Sala, el criterio propuesto no analiza la vinculación real de los gastos generales a actividades económicas sujetas (publicidad) e ignora los ingresos sujetos (publicidad, patrocinios, ventas). Reprocha, asimismo, que dicho método de deducción no identifique la proporción de gastos que contribuye verdaderamente a la actividad económica (publicitaria). Así, la AN confirma el criterio financiero propuesto por la Administración, esto es, un cálculo del porcentaje de prorrata que se basa en estimar la proporción entre los ingresos de actividades sujetas y los ingresos totales. Entiende, al mismo tiempo, que el criterio de deducción financiero establecido en el artículo 93.5 de la Ley del IVA es el criterio correcto y que se encuentra validado por el TJUE en su sentencia de 16 de septiembre de 2021 (C-21/20).

Más allá de la valoración de la prueba realizada por la AN en el caso concreto, esta sentencia se suma a otras previas. Algunas de ellas son: la citada sentencia del TS de 12 de febrero de 2024 en la que, *obiter dicta*, se confirmó el criterio financiero propuesto por la Administración (sin perjuicio de que en este último caso el Alto Tribunal también cuestionara el esfuerzo probatorio del contribuyente, que también se trataba de un ente dual que prestaba servicios de radio y televisión en el ámbito de otra Comunidad Autónoma); en segundo lugar, las sentencias de la propia sección 5ª de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la AN, de 10 de julio de 2024 (ECLI:ES:AN:2024:3788) y (ECLI:ES:AN:2024:3790) y de 27 de noviembre de 2024 (ECLI:ES:AN:2024:6181).

## Derecho Tributario de la UE

## Derecho Tributario Interno

A pesar de la existencia de sentencias, todavía plantea dudas el hecho de que se confirme este criterio de deducción, cuando el párrafo 52 de la sentencia del TJUE, de 16 de septiembre de 2021, establece que el modo de financiación de las adquisiciones de bienes y servicios de las operaciones sujetas a IVA, ya sea mediante ingresos procedentes de actividades económicas o subvenciones obtenidas del presupuesto del Estado, “*carece de pertinencia para la determinación del derecho a la deducción*”.

Por otra parte, cabe señalar que la sentencia tampoco aborda otro aspecto fundamental, como es la cuestión formal más arriba indicada, la cual no es precisamente menor, dada la utilización de la figura de la “reactivación” de actos administrativos anulados, inédita en nuestro ordenamiento jurídico. En primer lugar, resulta llamativo que en la sentencia pase desapercibido que, tras haberse dictado “nuevas liquidaciones” en los primeros acuerdos de ejecución de la resolución del TEAC, que posteriormente fue anulada, se reactivaron las primeras liquidaciones. ¿Estaría la AN validando, en la práctica, unas terceras liquidaciones? Alternativamente, ¿estaría la AN admitiendo que un acto administrativo anulado puede “reactivarse” posteriormente, fundado en un cambio de criterio del órgano revisor?

Y es que, la doctrina del doble tiro permite a la Administración reiterar el contenido de los actos de liquidación, sustituyendo a los primeros, independientemente de que el vicio sea formal o material. Sin embargo, “*dicha facultad no autoriza a reiterar esa actividad y concretarla en un tercer o ulteriores actos de liquidación*”, tal y como establece el TS en numerosas sentencias (por todas, la reciente sentencia de 17 de noviembre de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:5044)).

Del razonamiento de la sentencia se desprende, a su vez, que la AN avala la posibilidad de que la Administración dicte sucesivas liquidaciones siempre que estas se enmarquen en un acto de ejecución. Señala, igualmente, que la anulación por motivos formales de las resoluciones ejecutadas conlleva la de los propios actos de ejecución que de ellas derivan. Sobre esta base, concluye que “*no hay doble liquidación, porque nunca hubo una segunda liquidación válida*”.

El interés del caso radica en que la AN sostiene que la anulación de una resolución del TEAC conlleva, a su vez, la anulación de los acuerdos de ejecución que contenían las “nuevas liquidaciones” (en palabras de la propia Sala), lo que supone que estas últimas dejan de existir *ex tunc*. Por este motivo, considera que “reviven” -o, que nunca dejaron de existir- las primeras liquidaciones, que fueron validadas por una resolución del TEAC dictada, cabe subrayar, en el mismo procedimiento de revisión en el que se dictó la primera resolución que declaró el defecto formal con retroacción de actuaciones. Es importante destacar que la primera sentencia de la AN anuló y no declaró la nulidad de la resolución del TEAC, por lo que llama la atención la afirmación de que un acto administrativo deje de existir con efectos *ex tunc*, cuando no media nulidad, sino anulabilidad.

En definitiva, la particularidad de los aspectos formales del caso concreto invita a reflexionar sobre la jurisprudencia del doble tiro y los principios de buena administración y de seguridad jurídica. A este respecto, cabe cuestionarse si la actuación de la Administración en un supuesto como el que se analiza en esta sentencia no contravendría la prohibición de conceder a la Administración la oportunidad indefinida de repetir actos de gravamen hasta que al fin acierte, en perjuicio de los contribuyentes.

## Derecho Tributario de la UE

## Derecho Tributario Interno

### **El TEAC precisa el dies a quo para derivar responsabilidad subsidiaria a los administradores: los recursos o reclamaciones frente a actos de gestión recaudatoria no constituyen actuaciones recaudatorias frente al deudor principal a efectos del cómputo de la prescripción**

**Daniel Olábarri y Maddalen Aguirre** | Counsel y Abogada

› Resolución del TEAC de 29 de enero de 2026 (R.G. 3907/2022)

Mediante la resolución objeto de comentario el TEAC estima el recurso de alzada promovido frente a la resolución del TEAR de Cataluña de 25 de marzo de 2022,

## Derecho Tributario Interno Procedimiento

anulando los acuerdos de declaración de responsabilidad subsidiaria dictados al amparo de los artículos 43.1.a) y 43.1.b) de la LGT.

El origen del litigio se remonta a diciembre de 2017, momento en el que la Administración tributaria derivó a la administradora de una sociedad la responsabilidad subsidiaria por deudas del IS de esta última, apoyándose en un doble título de imputación: el artículo 43.1.a) de la LGT, por infracciones tributarias cometidas por la sociedad, y el artículo 43.1.b) de la LGT, por cese de actividad. La interesada, no hallándose conforme con ello, impugnó el correspondiente acto administrativo y alegó la prescripción de la acción llevada a cabo por la Administración tributaria, pero el TEAR de Cataluña desestimó su pretensión al considerar que determinadas actuaciones de revisión de los actos recaudatorios dirigidos frente a la deudora principal habían interrumpido el plazo para declarar la responsabilidad, lo que llevó a la administradora a interponer recurso de alzada ante el TEAC.

Entrando en el fondo del asunto, al examinar el artículo 43.1.a) de la LGT, el TEAC recuerda que la declaración de responsabilidad subsidiaria de los administradores exige, entre otros presupuestos, acreditar una conducta negligente reveladora de no haber desplegado la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad. Haciéndose eco de la Sentencia del TS de 20 de mayo de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:2161), el TEAC subraya que entre las garantías que amparan al responsable tributario subsidiario figuran tanto la prohibición de la responsabilidad objetiva del administrador como la imposibilidad de invertir la carga de la prueba, de modo que corresponde a la Administración tributaria, en un procedimiento contradictorio y con participación y audiencia del presunto responsable, aportar los elementos de prueba que acrediten el presupuesto de dicha responsabilidad.

Aplicando estos criterios al caso concreto, el Tribunal aprecia que el acuerdo de derivación se limita a vincular la mera condición de administradora con la infracción cometida por la entidad, recurriendo a expresiones genéricas que permitirían imputar responsabilidad a cualquier administrador por el solo hecho de serlo, sin motivar de forma suficiente la concurrencia de culpabilidad. Por ello, anula el acuerdo dictado al amparo del artículo 43.1.a) de la LGT.

Por lo que respecta al artículo 43.1.b) de la LGT, el TEAC concluye que la acción para declarar la responsabilidad había prescrito. El razonamiento parte de una nítida distinción entre dos facultades con plazos prescriptivos independientes: de un lado, la facultad meramente declarativa de la responsabilidad y, de otro, la facultad de exigir el pago al responsable ya declarado. En este sentido, y en relación con la primera de esas facultades, el TEAC recuerda que, en el caso de responsables subsidiarios, el plazo de prescripción se inicia con la notificación de la última actuación recaudatoria practicada al deudor principal.

En cuanto al concepto de “actuación recaudatoria” del artículo 67.2 de la LGT, el TEAC aclara que dicha expresión comprende únicamente los actos dictados por la Administración tributaria directamente encaminados al cobro efectivo de la deuda, sin que quepa incluir los recursos o reclamaciones interpuestos frente a tales actos, al tratarse de actuaciones propias de procedimientos de revisión y no de recaudación. Con todo, el TEAC introduce un matiz relevante al señalar que, si la interposición de dichos recursos lleva aparejada la suspensión de la ejecución e impide a la Administración verificar la insolvencia del deudor principal o proseguir las actuaciones de cobro, el plazo de prescripción quedará en suspenso mientras se mantenga dicha situación. En el supuesto enjuiciado, la última actuación recaudatoria consistió en un embargo practicado en septiembre de 2010, de modo que, al iniciarse el procedimiento de derivación en septiembre de 2017, la acción había prescrito.

En suma, la resolución sienta un criterio interpretativo claro articulado en torno a dos ideas esenciales: por una parte, la derivación de responsabilidad al administrador por infracciones de la sociedad exige una motivación individualizada de su culpabilidad, sin que baste invocar la mera condición de titular del cargo; por otra, el dies a quo del plazo de prescripción para declarar la responsabilidad subsidiaria debe determinarse a partir de la última actuación recaudatoria efectivamente dirigida al cobro, quedando excluidos tanto los actos meramente

## Derecho Tributario de la UE

## Derecho Tributario Interno

procedimentales como los recursos o reclamaciones promovidos por el contribuyente, lo que refuerza la necesaria distinción entre actos de cobro y actos de revisión.

**El interés devengado durante el tiempo que -por aportación de aval bancario- permanece suspendida la ejecución de la deuda resultante de un acto de liquidación es el interés legal del dinero. El TEAC precisa que, apreciada la existencia de defecto formal y ordenada la retroacción de las actuaciones inspectoras, la limitación del artículo 240.2 LGT resulta igualmente aplicable a los intereses que se exijan en la nueva liquidación que se dicte**

**Javier Povo e Irene Torres | Socio y abogada**

› Resolución del TEAC de 27 de enero de 2026 (R.G. 2700/2023)

En el supuesto enjuiciado, la Dependencia Regional de Inspección de Madrid inició actuaciones inspectoras respecto del IS correspondiente al ejercicio 2009 de una sociedad disuelta y liquidada. La regularización resultante tuvo como sustento, entre otros argumentos, que el valor de mercado comprobado por la Administración de los bienes inmuebles adjudicados a los socios con motivo de la disolución era superior al declarado.

Frente al acuerdo de liquidación que puso fin al procedimiento inspector se interpuso reclamación económico-administrativa ante el TEAC, que fue parcialmente estimada al reconocer la tesis del contribuyente sobre su derecho a promover la tasación pericial contradictoria. Esta resolución fue impugnada ante la AN que estimó en parte el recurso al concluir que el informe de valoración emitido por la Administración y sobre el que se había sustentado -fáctica y jurídicamente- la regularización dictada, estaba incorrectamente motivado. En consecuencia, ante la existencia de tal defecto -que generó indefensión- ordenó al órgano de aplicación del tributo la retroacción de actuaciones y que realizara una nueva valoración y dictara una nueva liquidación.

En ejecución de la sentencia, la Inspección dictó una nueva acta que se suscribió en disconformidad en febrero de 2023, con sustento en la nueva valoración efectuada y que comportaba una diferencia global superior a la inicial (2.677.535,97 € frente a 1.832.764,46 €). Es por ello por lo que, tanto la Inspección como, posteriormente, la Oficina Técnica, aplicaron el principio de *non reformatio un peius*, si bien con distinto alcance: mientras la primera mantuvo íntegramente el ajuste de regularización inicial, la segunda aplicó la nueva valoración en la base imponible -elevándola a 63.725.961,34 €- y limitando dicho principio únicamente a la cuota exigible. Acto de liquidación que fue nuevamente impugnado (segundo tiro) ante el TEAC; ante el que el interesado cuestionó la nueva valoración de los inmuebles, la aplicación del citado principio y, especialmente, el cómputo de los intereses de demora, siendo esta última cuestión la que ha dado lugar al nuevo criterio del Tribunal de notable interés práctico.

Centrando la atención en este último aspecto, se concluyó que habiendo sido recibido el expediente por el órgano ejecutor con posterioridad a la entrada en vigor de la Ley 34/2015, resulta aplicable el art. 150.7 LGT en su nueva redacción. Así, el Tribunal determina que la fecha de inicio del cómputo de intereses de demora es la misma que hubiera correspondido a la liquidación anulada, y el interés se devenga hasta el momento en que se haya dictado la nueva liquidación.

En segundo lugar, el TEAC concluye que durante el tiempo en el que la liquidación estuvo suspendida mediante el otorgamiento de un aval bancario a primer requerimiento, el interés exigible fue el interés legal del dinero y no el interés de demora ordinario, por una interpretación conjunta de los artículos 26.5 y 26.6 LGT. El TEAC considera que, de lo contrario, el contribuyente que obtiene una resolución parcialmente estimatoria quedaría en peor situación que aquel cuyas pretensiones fueron íntegramente desestimadas, efecto no deseado que la norma precisamente pretende evitar.

Por último, el TEAC concluye que el art. 240.2 LGT resulta igualmente aplicable cuando la ejecución de la deuda suspendida es finalmente anulada por una

**Derecho Tributario de la UE**

**Derecho Tributario Interno**

resolución y se ordena la práctica de una nueva liquidación, rechazando así la tesis de la Administración tributaria actuante, que sostenía que dicho precepto solo operaba en vía de revisión y no en la posterior fase de liquidación.

En el supuesto, la reclamación contra la primera liquidación se interpuso el 3 de marzo de 2015 y fue resuelta el 8 de febrero de 2018, notificándose el 21 de marzo de 2018. De modo que, incumplido el plazo de un año para notificar la resolución de la reclamación, el TEAC considera que no procede exigir intereses de demora desde el 4 de marzo de 2016 hasta el 21 de marzo de 2018.

### **Improcedencia de un segundo procedimiento de derivación de responsabilidad (art. 43.1.a LGT) tras la anulación de uno previo (art. 42.1.a LGT): prohibición del bis in ídem procedimental**

Ángel Gil y Cristina Carreras | Abogados

› Resolución del TEAC de 17 de febrero de 2026 (R.G. 428/2023)

En el año 2014, la Administración tributaria declaró al administrador de una sociedad responsable solidario de las deudas y sanciones de esta (ex art. 42.1.a LGT). Impugnado el acuerdo, el TEAR de la Comunidad Valenciana confirmó que era contrario a Derecho al no quedar acreditado que la voluntad de defraudar le fuera “indubitadamente imputable” al declarado responsable —que era uno de los tres consejeros delegados de la sociedad, actuando mancomunadamente—. Tras dicha anulación, se inició un nuevo procedimiento de derivación, esta vez de responsabilidad subsidiaria (ex art. 43.1.a LGT), frente al mismo administrador y por las mismas deudas y sanciones.

En este contexto, el TEAC analiza si, establecida por el TS la naturaleza sancionadora de ambos tipos de responsabilidad (arts. 42.1.a y 43.1.a LGT), la Administración puede iniciar un segundo procedimiento contra el mismo sujeto y por los mismos hechos, una vez anulado el primero por razones de fondo.

El TS ha reconocido de manera recurrente la naturaleza sancionadora del artículo 42.1.a), en consonancia con la doctrina constitucional (SSTC 76/1990 y 85/2006). Asimismo, en las sentencias de 5 de junio y 2 de octubre de 2023, el TS ha establecido que la responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) también posee naturaleza sancionadora, al tratarse de “*un supuesto de derivación de responsabilidad tributaria de carácter sancionador desde el momento que su presupuesto es la propia existencia de la infracción tributaria cometida por la sociedad, debiendo mediar la conducta culpable del administrador cuya responsabilidad se declara*”.

El TEAC ya había fijado como doctrina la improcedencia de reiterar procedimientos de declaración de responsabilidad de naturaleza sancionadora de un mismo tipo (resoluciones de 15-10-2024 y 10-12-2024). La novedad de la presente resolución radica en extender dicha prohibición al supuesto en que el segundo procedimiento se fundamenta en un tipo de responsabilidad distinto (de solidaria a subsidiaria), pero igualmente sancionador. Haciendo suyos los argumentos de una resolución del TEAR de Cataluña de 25 de julio de 2024, el TEAC concluye que la Administración erró en el tipo punitivo aplicado inicialmente (art. 42.1.a LGT), y que, una vez anulado, pretendió tipificar la misma conducta mediante el procedimiento sancionador del artículo 43.1.a) LGT. Por tanto, no procede aplicar la doctrina del “segundo tiro” cuando nos hallamos ante dos procedimientos sucesivos de declaración de responsabilidad con naturaleza sancionadora.

Así, el TEAC fija el siguiente criterio: No es posible el inicio de un procedimiento de derivación de responsabilidad subsidiaria del artículo 43.1.a) de la LGT cuando, frente al mismo responsable y las mismas deudas del deudor principal, se concluyó un procedimiento de derivación de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.a) de la misma Ley, que fue anulado en vía administrativa, pues ambos procedimientos tienen naturaleza sancionadora, y permitir el segundo procedimiento iría en contra del principio constitucional de prohibición del bis in ídem en su vertiente procedimental.

# Coordinadores de la Newsletter

**Clara Jiménez** | Socia de Fiscal

[cjimenez@perezllorca.com](mailto:cjimenez@perezllorca.com)

T. +34 91 423 20 89

**José Suárez** | Socio de Fiscal

[jsuarez@perezllorca.com](mailto:jsuarez@perezllorca.com)

T. +34 91 423 67 41

**Alejandra Flores** | Abogada de Fiscal

[aflores@perezllorca.com](mailto: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](http://perezllorca.com)

