

Pérez-Llorca

Newsletter

Fiscal

Julio - Agosto 2026

Derecho Tributario Interno

- ⑦ Fiscalidad Directa
- ⑦ Fiscalidad Indirecta
- ⑦ Procedimiento



Índice

FISCALIDAD DIRECTA

IRNR

El TEAC reitera que, en la aplicación de la exención de dividendos del artículo 14.1.h) TRLIRNR, corresponde a la Administración tributaria la carga de probar la concurrencia de abuso, pero no la de identificar al verdadero beneficiario efectivo de una renta /4

IS

La AN confirma que la comisión de éxito (*carried interest*) abonada por una sociedad de capital-riesgo a su gestora debe tratarse como un coste de transacción que minora la plusvalía, y no como un gasto de gestión corriente /5

La DGT aclara que la reserva de capitalización ya dotada y cuyo plazo de indisponibilidad ha transcurrido puede reutilizarse para la aplicación de reducciones posteriores por este concepto, y reitera que su aplicación constituye un derecho, y no una opción tributaria /6

IRPF

El TS determina que las rentas de una herencia yacente se imputan en el IRPF al heredero instituido a término aunque éste aún no haya adquirido los bienes /7

El cálculo de la principal fuente de renta para aplicar la exención del artículo 33.3.c) de la LIRPF /8

IP

La DGT confirma que las acciones heredadas deben incluirse en el IP y en el ITSGF pese a estar pendiente su titularidad de un litigio judicial /9

Los rendimientos atribuidos a los socios de una entidad extranjera “transparente” inciden en el cómputo del requisito de remuneración que se exige para la aplicación de la exención de empresa familiar /10

ISD

Rectificación de la doctrina civil sobre el derecho de transmisión en materia sucesoria y su posible incidencia en el ISD /11

FISCALIDAD INDIRECTA

IVA

El TS confirma la no deducibilidad del IVA soportado en la adquisición de material publicitario de terraza (PLV) entregado gratuitamente a clientes de hostelería /12

ITP y AJD

La base imponible del IAJD en la declaración de obra nueva, constituida por el valor real de coste de la obra, no se actualiza monetariamente aunque hayan transcurrido décadas entre la construcción y la formalización en escritura pública /13

Derecho Tributario Interno

- [Fiscalidad Directa](#)
- [Fiscalidad Indirecta](#)
- [Procedimiento](#)



Índice

PROCEDIMIENTO

El TS rechaza que, anulada en vía judicial una declaración de fraude de ley respecto de una concreta operación societaria, pueda mantenerse la regularización tributaria derivada de esta con fundamento en un motivo jurídico subsidiario y alternativo ofrecido de forma cautelar en el propio Acuerdo de liquidación /15

La incorrecta determinación de la base imponible del IS por una UTE constituye infracción del art. 196 LGT (imputación incorrecta) y no del art. 195 LGT /16

Disolución societaria y responsabilidad tributaria: el TS exige declarar fallidos a los socios antes de derivar la responsabilidad subsidiaria al administrador /17

El TS confirma que la Administración puede exigir al retenedor la retención no practicada sin regularizar previamente a cada perceptor, bastando que consten como no declarantes del IRPF, con exigencia de intereses y sanción /19

La caducidad no declarada expresamente de un procedimiento de gestión tributaria respecto a un ejercicio no contamina la eficacia interruptiva de la prescripción de la obligación tributaria por la remisión del tanto de culpa al Ministerio Fiscal /21

La derivación de responsabilidad por sucesión en la actividad «*per saltum*» no es admisible al amparo del artículo 42.1.c) LGT, que exige una relación de sucesión inmediata y directa entre el deudor principal y el declarado responsable /22

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento



DERECHO TRIBUTARIO INTERNO

FISCALIDAD DIRECTA

IRNR

El TEAC reitera que, en la aplicación de la exención de dividendos del artículo 14.1.h) TRLIRNR, corresponde a la Administración tributaria la carga de probar la concurrencia de abuso, pero no la de identificar al verdadero beneficiario efectivo de una renta

Enrique Sánchez de Castro e Ignacio González del Yerro | Abogados

› Resolución del TEAC de 20 de abril de 2026 (R.G. 5116/2022)

En la resolución objeto de comentario, el TEAC reitera el criterio ya fijado en sus resoluciones de 25 de noviembre de 2025 (R.G. 529/2022) y 27 de enero de 2026 (R.G. 2180/2022) sobre la carga de la prueba en la aplicación de la exención de dividendos prevista en el artículo 14.1.h) del texto refundido de la Ley del IRNR y su interacción con la doctrina sobre abuso de derecho del TJUE.

El supuesto de hecho analizado presenta los siguientes elementos relevantes:

- Una sociedad española, participada íntegramente por una sociedad luxemburguesa —ambas pertenecientes a un grupo de sociedades sin actividad, empleados ni activos propios más allá de su participación en la filial inmediata—, distribuyó dividendos y devoluciones de prima de emisión en los ejercicios 2017 a 2019 sin practicar retención a cuenta del IRNR, al considerar aplicable la exención del artículo 5 de la Directiva matriz-filial, transpuesta en nuestro Ordenamiento en el artículo 14.1.h) TRLIRNR.
- Las cantidades percibidas por la sociedad luxemburguesa se transferían, en un plazo muy breve, a través de las sucesivas entidades de la cadena societaria —todas domiciliadas en la misma dirección y con cuentas en la misma sucursal bancaria—, hasta llegar a tres Limited Partnerships residentes en un territorio sin convenio de doble imposición con España.
- La Inspección concluyó que la sociedad luxemburguesa y las demás sociedades intermedias eran meras entidades conductoras, sin sustancia económica y sin poder de disposición real sobre las rentas percibidas, y que los verdaderos beneficiarios efectivos eran los tres Limited Partnerships. En consecuencia, procedió a liquidar el IRNR dejado de retener e impuso la correspondiente sanción.

El TEAC, tras analizar en detalle los flujos financieros, la falta de sustancia económica de las sociedades intermedias y la inmediatez de las transferencias, confirma en lo sustancial la regularización practicada, si bien anula la sanción por caducidad del procedimiento sancionador.

A partir de la doctrina del TJUE (sentencias de 26 de febrero de 2019, asuntos C-116/16 y C-117/16, relativa a la Directiva matriz-filial, y asuntos C-115/16, C-118/16, C-119/16 y C-299/16, relativa a la Directiva de intereses y cánones), el TEAC recuerda que el principio general del Derecho de la Unión de prohibición de prácticas abusivas obliga a denegar la exención cuando se acredite una práctica fraudulenta o abusiva.

El TEAC destaca que el TS, en su sentencia de 8 de junio de 2023 (recurso de casación 6528/2021), abandonó su doctrina anterior y fijó que la carga de la prueba en la aplicación de la cláusula antiabuso del artículo 14.1.h) TRLIRNR corresponde a la Administración tributaria.

En el caso concreto, el TEAC considera que la Inspección sí desplegó la actividad probatoria exigida, acreditando mediante el análisis de los flujos financieros (retransmisión íntegra y casi inmediata de las rentas a través de toda la cadena societaria) y de indicios objetivos recogidos por el TJUE (domicilio común, ausencia de activos y empleados, actividad limitada a cobrar y pagar dividendos e intereses) que ni la sociedad luxemburguesa ni las demás entidades de la cadena

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento



societaria resultaban genuinas y, en particular, no calificaban como beneficiarios efectivos de la renta española al tener limitado el poder de disposición real sobre las rentas en cuestión.

Asimismo, el TEAC precisa que, para negar la condición de beneficiario efectivo, la Administración tributaria no está obligada a identificar quién ostenta dicha condición, sino que basta con demostrar que el perceptor formal es una sociedad instrumental.

En cuanto a la calificación de las devoluciones de prima de emisión, el TEAC confirma que, conforme al artículo 31.2 de la Resolución del ICAC de 5 de marzo de 2019, estas deben calificarse como distribución de beneficios (dividendos) cuando la sociedad haya generado beneficios superiores a los fondos propios distribuidos.

En definitiva, esta resolución consolida como doctrina del TEAC que la carga de acreditar el abuso en la aplicación de exenciones corresponde a la Administración tributaria, mediante la aportación de indicios objetivos y concordantes, sin necesidad de identificar al verdadero beneficiario efectivo.

IS

La AN confirma que la comisión de éxito (*carried interest*) abonada por una sociedad de capital-riesgo a su gestora debe tratarse como un coste de transacción que minorra la plusvalía, y no como un gasto de gestión corriente

Yi Zhou y Daniel Encinas | Socio y abogado

› Sentencia de la Audiencia Nacional de 9 de abril de 2026
(ECLI:ES:AN:2026:1547)

En el pronunciamiento objeto de comentario, la AN resuelve si la comisión de éxito (*carried interest*) abonada por una sociedad de capital-riesgo a su gestora debe calificarse contablemente como un coste de transacción a incorporar en el precio de venta o, por el contrario, como sostenía el contribuyente, debe tener la consideración de gasto corriente al estar relacionado con la gestión recurrente de la entidad.

Conviene recordar que, de acuerdo con la normativa del IS (tanto de la Ley del IS actual, como del Texto Refundido de la Ley del IS de 2004 – en vigor en el presente litigio, al versar sobre el periodo impositivo 2011), la base imponible se calcula partiendo del resultado contable; corregido, en su caso, por los preceptos específicos establecidos en la normativa del impuesto. De este modo, resulta conveniente traer a colación los siguientes preceptos:

- El artículo 55 TRLIS, equivalente al actual artículo 55 de la Ley del IS (si bien con ligeras diferencias), reconocía, bajo determinadas circunstancias, una exención parcial del 99% sobre las plusvalías derivadas de la transmisión de participaciones obtenidas por las sociedades de capital-riesgo.
- De acuerdo con la NRV 9ª del PGC, la ganancia o pérdida derivada de la transmisión de las participaciones se calculará por la diferencia entre (i) el valor de transmisión, minorado por los costes de transacción atribuibles, y (ii) el valor de adquisición.

La cuestión objeto de controversia, por tanto, no es baladí desde un punto de vista fiscal, puesto que las implicaciones a efectos del IS son sustancialmente diferentes en cada escenario. En síntesis:

- Consideración como coste de transacción:** si el *carried interest* se califica como coste de transacción, su importe minorra el valor de transmisión de las participaciones y, en consecuencia, la plusvalía obtenida en la venta. Dado que dicha plusvalía puede acogerse a la exención del 99% prevista para las sociedades de capital-riesgo, el ahorro fiscal efectivo de la comisión se limita al 1% gravable. En la práctica, aplicando el tipo general del IS del 25%,

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento



solo un 0,25% del *carried interest* satisfecho se traduciría en una reducción de la cuota tributaria de la sociedad pagadora.

- ii) **Consideración como gasto de gestión corriente:** si, por el contrario, el *carried interest* se califica como gasto de gestión corriente, se registraría en la cuenta de pérdidas y ganancias como gasto de explotación, deducible con carácter general. Aplicando el tipo general del IS del 25%, el ahorro fiscal ascendería al 25% de la comisión satisfecha —es decir, un beneficio fiscal sustancialmente mayor que en el escenario anterior—.

La AN, atendiendo al espíritu del beneficio fiscal contenido en el artículo 55 TRIS y al principio de capacidad económica, apoya la tesis de la AEAT (secundada por el TEAC), concluyendo que el *carried interest* satisfecho debe tener la consideración de coste de transacción al ser un gasto vinculado a una operación concreta como es la desinversión, y no tratándose por tanto de un gasto periódico sin perjuicio de que pueda derivar de un servicio prestado de manera recurrente y prolongada en el tiempo.

Con el pronunciamiento analizado, la AN sigue la estela marcada en el pasado por la DGT, que, a modo de ejemplo, a través de su contestación a consulta vinculante V1617-10 confirmó que, en atención a lo dispuesto en el PGC, los gastos por servicios de intermediación en la venta de participaciones satisfechos por una entidad española a un asesor debían tener la consideración de costes de transacción y, por ello, minorar el valor de transmisión.

La DGT aclara que la reserva de capitalización ya dotada y cuyo plazo de indisponibilidad ha transcurrido puede reutilizarse para la aplicación de reducciones posteriores por este concepto, y reitera que su aplicación constituye un derecho, y no una opción tributaria

María Gutiérrez | Abogada

- Consulta de la Dirección General de Tributos V0558-26, de 10 de marzo de 2026

En la consulta de referencia se plantea el caso de un grupo fiscal que ha venido aplicando la reducción en base imponible del IS por reserva de capitalización prevista en el artículo 25 de la Ley del IS y que cuenta con una reserva de capitalización indisponible, contabilizada separadamente, que fue dotada en ejercicios previos y respecto de la que ya ha transcurrido el plazo de indisponibilidad legalmente exigido (actualmente 3 años).

En este contexto, el grupo cuestiona si dicha reserva, ya dotada y con antigüedad superior al plazo de indisponibilidad legalmente previsto, puede computarse para dar por cumplido, en un ejercicio posterior, el requisito de dotación de reserva indisponible por el importe de la reducción aplicable en dicho período. La duda se plantea, en particular, sobre si es necesario dotar un importe adicional o efectuar una doble reclasificación contable (primero a reserva de libre disposición y después de nuevo a reserva de capitalización).

Asimismo, se plantea a la DGT si la reducción por reserva de capitalización constituye un derecho del contribuyente o, por el contrario, una opción tributaria en el sentido del artículo 119.3 de la LGT, con las implicaciones prácticas que dicha clasificación tiene respecto de la posibilidad de su aplicación posterior o su consideración como una renuncia tácita a esa opción tributaria.

Sobre la primera cuestión, la DGT recuerda que el requisito del artículo 25.1.b) de la Ley IS relativo a la dotación de una reserva indisponible en el importe de la reducción aplicada en el ejercicio tiene por finalidad garantizar el mantenimiento del incremento de fondos propios que fundamenta el incentivo durante el plazo legalmente exigido.

Por ello, atendiendo a una interpretación sistemática y finalista de la norma, la DGT concluye que, si consta debidamente contabilizada (con absoluta separación y título apropiado) una reserva de capitalización dotada en ejercicios anteriores —ya disponible por haber transcurrido su plazo de indisponibilidad—, cuyo importe es suficiente para cubrir el de la reducción aplicable en el ejercicio y que

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento



pasa a ser indisponible durante el plazo requerido, puede considerarse cumplido el citado requisito sin necesidad de dotar una nueva reserva.

Sobre la segunda cuestión, la DGT trae a colación la doctrina del TS sobre la distinción entre derechos y opciones tributarias, exigiendo estas últimas la concurrencia de un elemento objetivo -la existencia de regímenes jurídicos alternativos y excluyentes- y un elemento volitivo -el ejercicio de una elección libre por el contribuyente-.

Sobre esta base, y con referencia también a resolución del TEAC de 22 de febrero de 2024, la DGT confirma que la reserva de capitalización se configura como un derecho del contribuyente, y no como una opción tributaria, al no contemplar el artículo 25 de la Ley IS una alternativa entre regímenes jurídicos diferentes y excluyentes, sino la facultad de aplicar un beneficio fiscal cuando se cumplan los requisitos previstos.

IRPF

El TS determina que las rentas de una herencia yacente se imputan en el IRPF al heredero instituido a término aunque éste aún no haya adquirido los bienes

José Suárez y Ángela Pérez | Socio y abogada

› Sentencia del Tribunal Supremo de 2 de julio de 2026 (ECLI:ES:TS:2026:2942)

La Sentencia objeto de este comentario analiza si las rentas generadas durante la situación de yacencia de una herencia deben imputarse en el IRPF a quienes han sido instituidos herederos a término, aun cuando este no se haya cumplido y, por tanto, todavía no se haya producido la adquisición de los bienes hereditarios. Adicionalmente, aborda si dicha tributación en el IRPF puede suponer una doble imposición con el ISD, que grava la adquisición de esos mismos bienes una vez cumplido el término.

El marco normativo objeto de interpretación se integra, principalmente, por el artículo 8.3 de la Ley del IRPF, que excluye a las herencias yacentes de la consideración de contribuyentes y atribuye sus rentas a los herederos; el artículo 6.4 de la misma Ley y el artículo 4 del Reglamento del ISD, que prohíben la doble tributación de un mismo incremento patrimonial por IRPF e ISD; el artículo 24.3 de la Ley del ISD, y el artículo 47.3 de su Reglamento, conforme a los cuales toda adquisición de bienes sujeta a condición, término, fideicomiso u otra limitación se entiende realizada el día en que dicha limitación desaparece; y el artículo 805 del Código Civil, que regula la institución de heredero a término.

En el caso analizado, la causante instituyó herederos a término de seis años a sus dos sobrinos y prohibiéndoles expresamente aceptar la herencia hasta el cumplimiento de dicho plazo. Durante el período de yacencia se generaron determinadas ganancias derivadas de la gestión del patrimonio hereditario, que fueron imputadas a los sobrinos a partes iguales. Uno de ellos incluyó su parte en su declaración de IRPF de 2014 y, posteriormente, solicitó la devolución de lo ingresado al considerar que, al no haberse cumplido todavía el término, no ostentaba la condición de heredero ni había adquirido los bienes de la herencia. Asimismo, alegó que dicha tributación podía dar lugar a una doble imposición, al quedar la adquisición de los bienes sujeta al ISD una vez cumplido el término.

La Administración rechazó esta pretensión, criterio que fue confirmado tanto por el TEAR de Madrid como por el TSJ de Madrid, al considerar que la atribución de rentas al recurrente era correcta aunque este no hubiera aceptado todavía la herencia, dado que los efectos de la aceptación se retrotraen a la fecha de fallecimiento de la causante y que la tesis contraria vaciaría de contenido el artículo 8.3 LIRPF, al impedir gravar las rentas generadas por el patrimonio hereditario mientras la herencia carece de titular. Descartaron, asimismo, la doble imposición alegada, por entender que el IRPF grava la renta derivada del patrimonio yacente y el ISD grava la adquisición de los bienes por herencia, tratándose de hechos imponible distintos.

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento



El recurso de casación planteaba, en esencia, si las rentas generadas por una herencia yacente deben imputarse a quienes hayan sido instituidos herederos, incluso cuando se trate de herederos a término cuyo llamamiento todavía no haya desplegado sus efectos.

El TS concluye que la sujeción de la institución de heredero a un término inicial no impide que el llamado tenga la consideración de heredero a efectos del artículo 8.3 LIRPF. El término únicamente difiere los efectos de la aceptación y adquisición de la herencia hasta su cumplimiento. En consecuencia, durante la situación de yacencia, las rentas generadas por el patrimonio hereditario deben imputarse en el IRPF a quienes hayan sido instituidos herederos, incluidos aquellos cuyo llamamiento esté sujeto a término.

El Tribunal descarta igualmente la existencia de doble imposición. Considera que el IRPF y el ISD recaen sobre hechos imposables distintos: el primero grava las rentas generadas por los bienes durante el periodo de yacencia, mientras que el segundo grava la adquisición de los bienes por herencia, que se entiende producida, en los supuestos de adquisiciones sujetas a término, cuando desaparece la limitación temporal. Por tanto, en el momento en que las rentas se imputan en el IRPF, el ISD todavía no se había devengado.

En consecuencia, el TS fija como doctrina que, conforme al artículo 8.3 LIRPF, las rentas generadas por una herencia yacente deben imputarse en el IRPF a quienes hayan sido instituidos herederos, aunque su llamamiento esté sujeto a un término que todavía no se haya cumplido y no se haya producido aún la adquisición de los bienes hereditarios. El TS desestima el recurso de casación y confirma la sentencia recurrida.

El cálculo de la principal fuente de renta para aplicar la exención del artículo 33.3.c) de la LIRPF

Javier Blanco y Miquel Ros | Socio y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2026 (ECLI:ES:TS:2026:3041)

En la sentencia objeto de comentario, el TS resuelve el recurso de casación interpuesto por la Administración General del Estado para determinar si, a efectos de aplicar el artículo 33.3.c) de la Ley del IRPF, la comparación entre las rentas de la actividad económica o profesional y las demás fuentes de renta del contribuyente —a fin de verificar si aquella constituye su “principal fuente de renta”— debe realizarse atendiendo a los rendimientos netos o a los rendimientos íntegros o brutos.

En este sentido, el artículo 33.3.c) de la Ley del IRPF establece que no existe ganancia o pérdida patrimonial, a efectos del IRPF, con ocasión de las transmisiones lucrativas “inter vivos” de empresas o participaciones a las que se refiere el artículo 20.6 de la Ley del ISD, siempre que se cumplan los requisitos establecidos legalmente. Entre ellos, que la actividad económica desarrollada constituya la principal fuente de renta del donante.

En el caso enjuiciado, un contribuyente transmitió lucrativamente a su hijo unos inmuebles afectos a su actividad agraria, sin incluir en su declaración del IRPF la ganancia patrimonial correspondiente, por entender aplicable la exención del artículo 33.3.c) de la Ley del IRPF. La Administración tributaria regularizó la situación al considerar que la actividad agraria no constituía su principal fuente de renta, comparando a tal efecto los rendimientos netos del trabajo (pensión de jubilación) con los rendimientos netos de la actividad económica.

El problema surgía porque ambos rendimientos se habían calculado con métodos distintos —estimación directa para las rentas del trabajo y estimación objetiva (módulos) para la actividad agrícola—, lo que arrojaba resultados contradictorios: si se atendía a los rendimientos íntegros, la actividad agrícola constituía la principal fuente de renta del contribuyente, mientras que, si se comparaban los rendimientos netos, no se cumplía este requisito.

El TSJ de la Comunidad Valenciana estimó el recurso del contribuyente, entendiéndolo que el cálculo debía hacerse a partir de los rendimientos íntegros, y el TS, mediante la presente sentencia, confirma este criterio.

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento



El Alto Tribunal fija como doctrina que, a los efectos del artículo 33.3.c) de la Ley del IRPF, las rentas por actividad económica o profesional deben computarse, para determinar si constituyen la principal fuente de renta del contribuyente, atendiendo a los rendimientos íntegros o brutos, y no a los rendimientos netos.

El Tribunal fundamenta este criterio en las siguientes razones:

- 1) Aunque el artículo 3.1 del Real Decreto 1704/1999 remite literalmente a los “rendimientos netos” de las actividades económicas para determinar la principal fuente de renta, esta remisión solo resulta aplicable cuando se utiliza el mismo método de cálculo para las distintas rentas comparadas; no cuando, como en el caso analizado, se emplean métodos de determinación distintos y no homogéneos.
- 2) Admitir la comparación en términos netos entre magnitudes calculadas con métodos heterogéneos vulneraría el principio de capacidad económica, pues el método de estimación objetiva no refleja la capacidad económica real del contribuyente, generando el resultado incongruente de que la fuente de renta efectivamente inferior podría computar como “principal”.
- 3) Una interpretación finalista de la norma —dirigida a proteger la continuidad de la empresa familiar y su transmisión a las generaciones siguientes sin menoscabos económicos relevantes— exige no penalizar fiscalmente al contribuyente por el mero hecho de haberse acogido voluntariamente a un régimen de estimación objetiva que distorsiona la comparación.
- 4) La voluntariedad de haberse acogido al régimen de estimación objetiva para determinar la base imponible del IRPF no puede confundirse con la forma de determinar los rendimientos a efectos de establecer la principal fuente de renta para aplicar la exención regulada en el artículo 33.3.c) de la Ley del IRPF, pues son cuestiones jurídicas distintas.

IP

La DGT confirma que las acciones heredadas deben incluirse en el IP y en el ITSGF pese a estar pendiente su titularidad de un litigio judicial

Antonio Ruiz y Guillermo Oliver | Socio y abogado

› Consulta de la Dirección General de Tributos V1150-26, de 20 de mayo de 2026

La presente contestación a consulta tiene por objeto determinar si, a efectos del IP y del ITSGF, debe incluirse en la autoliquidación el valor de unas acciones adquiridas por herencia cuando su titularidad efectiva está siendo cuestionada en un procedimiento judicial en curso.

En el supuesto de hecho, los consultantes eran la viuda y el heredero único y universal de una persona fallecida en abril del año 2025, cuya herencia fue aceptada y adjudicada en escritura pública en junio del mismo año. Entre los bienes hereditarios figuraban dos paquetes de acciones, cada uno representativo de un 33 por ciento en sociedades fotovoltaicas. Conforme al testamento, la viuda recibió el usufructo universal y vitalicio, y el hijo la nuda propiedad ostentando este último, tras la capitalización del usufructo, la totalidad de las acciones de una sociedad y una participación superior al 5 por ciento en la otra.

De esta manera, al comunicar la adquisición *mortis causa* y su voluntad de ejercer los derechos de socio, los consultantes fueron informados de una cláusula estatutaria de adquisición preferente, que las sociedades ejercitaron sobre la totalidad de las acciones heredadas, ofreciendo como contraprestación el valor teórico contable. Ante esta situación, los consultantes interpusieron querrela contra el órgano de administración de las sociedades, procedimiento pendiente de resolución en el momento de la consulta, sin haber podido ejercer derechos políticos o económicos ni haber percibido contraprestación alguna.

En este sentido, la DGT recuerda que el IP grava la titularidad del patrimonio neto en la fecha de devengo, es decir, el 31 de diciembre de cada año, debiendo

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento



incluirse en la autoliquidación los bienes cuya titularidad corresponda al sujeto pasivo conforme a las normas de titularidad jurídica aplicables. Acudiendo a los artículos 988 a 998 del Código Civil, la DGT señala que la aceptación de la herencia es un acto libre, voluntario e irrevocable, cuyos efectos se retrotraen al momento del fallecimiento del causante.

Sobre esta base la DGT concluye que, en principio, los consultantes serían los titulares de las participaciones, al haberse producido la aceptación y adjudicación de la herencia con efectos retroactivos a la fecha del fallecimiento, sin perjuicio de que dicha titularidad esté pendiente de decisión judicial. En consecuencia, deberían incluir en la autoliquidación del IP el valor de las acciones adquiridas por herencia, formando parte de la base imponible, sin perjuicio de la eventual regularización que pudiera proceder en función de lo que se resuelva en sede judicial respecto de la titularidad de los bienes.

De esta manera, las mismas conclusiones se extienden al ITSGF, en la medida en que su regulación se remite, con carácter general, a las normas del IP.

Los rendimientos atribuidos a los socios de una entidad extranjera “transparente” inciden en el cómputo del requisito de remuneración que se exige para la aplicación de la exención de empresa familiar

Javier Povo y Ángela Pérez | Socio y abogada

› Consulta de la Dirección General de Tributos Vo895-26, de 22 de abril de 2026

En la contestación vinculante a la consulta evacuada, la DGT aborda el impacto que tiene para el titular de participaciones en entidades, a las que eventualmente les puede resultar de aplicación la exención de “empresa familiar” regulada en el artículo 4.Ocho.Dos.c) de la Ley del IP, la atribución de rendimientos que, por imperio de la Ley, le corresponden por su participación en entidades que se consideran transparentes; es decir, cuando resulte de aplicación el régimen de atribución de rentas. Es decir, si tales rendimientos deben ser tenidos en cuenta a los efectos de determinar si concurre o no el requisito que exige dicho precepto de que más del 50% del total de su remuneración provenga de funciones de dirección en la entidad que eventualmente se beneficiará de la exención. Requisito que es desarrollado por el precepto concordante del Reglamento del Impuesto (artículo 5.1). Este último precepto, al desarrollar la norma anterior, establece que, a efectos de dicho cálculo, no se computarán los rendimientos derivados de actividades económicas cuyos bienes y derechos afectos a las mismas disfruten, a su vez, de la exención en el Impuesto.

En el caso que nos ocupa, la consultante, residente fiscal en España, es socia comanditaria de una sociedad alemana con forma de GmbH & Co. KG que desarrolla una actividad económica material. Esta entidad opera como fiscalmente transparente en origen, por lo que con arreglo a la normativa tributaria española es tratada como una entidad en régimen de atribución de rentas. Adicionalmente, la consultante ejerce funciones de alta dirección en la entidad y percibe por ello una remuneración; no obstante, el resultado que se le atribuye con arreglo a su participación es muy superior a su remuneración por el ejercicio de las funciones de dirección.

La cuestión planteada consiste en determinar si los beneficios de la entidad alemana transparente fiscalmente, atribuidos directamente a la consultante y que, a efectos del IRPF español, tendrían la consideración de rendimientos de actividades económicas, deben incluirse en el conjunto de rendimientos empresariales, profesionales y del trabajo personal que constituye el denominador a efectos de verificar el cumplimiento del requisito de remuneración previsto para la aplicación de la exención de empresa familiar.

La DGT concluye que dichos rendimientos no derivan del ejercicio de una actividad empresarial o profesional desarrollada por la consultante de forma habitual, personal y directa. Por tanto, no pueden excluirse del denominador a efectos del cálculo del porcentaje de remuneración. En consecuencia, deben computarse conjuntamente con el resto de rendimientos empresariales, profesionales y del

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento



trabajo personal a efectos de verificar si la remuneración percibida por el ejercicio de funciones de dirección supera el 50% exigido por la normativa.

La DGT añade que admitir un tratamiento distinto supondría realizar una interpretación analógica de la norma con el fin de extender el ámbito de una exención fiscal, lo que está expresamente vedado por el artículo 14 de la LGT.

A la vista de lo expuesto, concluye que en el supuesto analizado no se cumpliría el citado requisito y, por tanto, no resultaría de aplicación la exención de “empresa familiar” por la titularidad de dichas participaciones.

ISD

Rectificación de la doctrina civil sobre el derecho de transmisión en materia sucesoria y su posible incidencia en el ISD

Javier Blanco y Ricard Pérez | Socio y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo (Sala de lo Civil) de 3 de junio de 2026 (ECLI:ES:TS:2026:2455)

Aunque resuelve una cuestión estrictamente civil, la sentencia objeto de análisis puede tener una incidencia directa en el ISD, pues reinterpreta el derecho de transmisión recogido en el artículo 1006 del Código Civil, y rectifica el criterio sobre la forma en que el transmisario adquiere los bienes de la herencia del primer causante.

El derecho de transmisión opera cuando un heredero, denominado transmitente, fallece sin haber aceptado ni repudiado la herencia de un causante anterior, o primer causante, al que sobrevivió. En ese caso, transmite a sus propios herederos, denominados transmisarios, el derecho que tenía a aceptar o repudiar dicha herencia.

Hasta la sentencia del TS 539/2013, de 11 de septiembre de 2013 (ECLI:ES:TS:2013:5269) se consideraba generalmente que los transmisarios heredaban los bienes del primer causante a través de la herencia del transmitente (segundo causante).

Desde la citada sentencia del 2013 el derecho de transmisión venía interpretándose conforme a la teoría de la adquisición directa. Según esta doctrina, al aceptar la herencia del transmitente y ejercitar el *ius delationis* integrado en ella, el transmisario sucedía directamente al primer causante y, en otra sucesión distinta, al transmitente. Por tanto, los bienes del primer causante no llegaban a integrarse, ni transitoriamente, en el caudal relicto del transmitente.

La reciente sentencia que ahora comentamos supone el retorno a la doctrina clásica o de la doble transmisión, dominante hasta la sentencia de 2013. En consecuencia, el transmisario no sucede directamente al primer causante, sino que lo hace a través de la herencia del transmitente, en la que se integra la masa hereditaria que a este le correspondía en la herencia del primer causante.

En el ámbito tributario, la doctrina de la sentencia de 2013 se ha traducido en la liquidación del ISD a cargo del transmisario por la adquisición de los bienes del primer causante, como si se tratara de una única transmisión sucesoria entre ambos, sin que se considerase producida una adquisición intermedia por el transmitente.

Aunque la sentencia de junio de 2026 se pronuncia exclusivamente en el ámbito civil y no resuelve sus consecuencias tributarias, la recuperación de la doctrina de la doble transmisión, plantea si, a efectos del ISD, deben identificarse dos transmisiones sucesorias diferenciadas: (i) una primera, del primer causante al transmitente, en tanto que el *ius delationis* y los derechos económicos correspondientes se habrían integrado en el caudal relicto del transmitente; y (ii) una segunda, del transmitente al transmisario, en la que se incluirían los bienes procedentes de la herencia del primer causante. Ello podría determinar la existencia de dos hechos imponibles sucesivos respecto de unos mismos bienes.

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento



FISCALIDAD INDIRECTA

IVA

El TS confirma la no deducibilidad del IVA soportado en la adquisición de material publicitario de terraza (PLV) entregado gratuitamente a clientes de hostelería

Marta Núñez y Jaime Castaño | Socia y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 26 de junio de 2026
(ECLI:ES:TS:2026:2955)

El pronunciamiento objeto de comentario resuelve un recurso de casación en el que la cuestión que presenta interés casacional objetivo consiste en determinar si la limitación al derecho a la deducción establecida en el artículo 96.Uno.4 y 5 de la Ley del IVA —que excluye las cuotas soportadas en bienes destinados a atenciones a clientes— encuentra amparo en la cláusula *standstill* contemplada en el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, teniendo en cuenta que dicha disposición entró en vigor el mismo día de la adhesión de España a la Unión Europea (1 de enero de 1986), sin que existiera previamente norma alguna que previera tal limitación.

En el supuesto de hecho, la entidad recurrente se dedicaba a la fabricación, comercialización y venta de bebidas —especialmente cerveza de malta—. La Administración tributaria constató que la sociedad entregaba a clientes de hostelería materiales con la marca de sus productos (publicidad en lugar de venta o PLV), consistentes en mobiliario de terraza (mesas, sillas, sombrillas, peanas) y otros materiales de hostelería (vasos, jarras, copas, abridores). En particular, el proveedor facturaba con IVA a sus clientes de hostelería la venta de productos alcohólicos y la entrega de dicho PLV, pero emitía facturas rectificativas de manera simultánea por el valor de los materiales entregados calificándolos como «descuento en especie». La Inspección consideró que las cuotas soportadas en la adquisición de estos bienes no eran deducibles, al tratarse de bienes destinados a atenciones a clientes, conforme al artículo 96.Uno.5.º de la Ley del IVA.

En este contexto, el TS reitera la doctrina consolidada en sus sentencias de 25 de septiembre de 2020, 22 de abril de 2021, 6 de octubre de 2021 y 21 de marzo de 2024, y la refuerza a la luz de la reciente sentencia del TJUE de 12 de marzo de 2026, *Randstad España*, C-515/24 (ECLI:EU:C:2026:190), que fue dictada precisamente en respuesta a la cuestión prejudicial planteada por esta misma Sala sobre la compatibilidad del artículo 96.Uno.4.º y 5.º de la Ley del IVA con los artículos 168.a) y 176 de la Directiva del IVA. El Tribunal establece lo siguiente:

La entrega gratuita de material de terraza y material promocional con marca a clientes de hostelería constituye un autoconsumo externo de bienes (artículo 9.1.b de la Ley del IVA). Aunque los bienes lleven la marca indeleble de la empresa, no se consideran «objetos publicitarios» a efectos del artículo 7.4.º de la Ley del IVA, al no carecer de valor comercial intrínseco: mesas, sillas y sombrillas cubren necesidades concretas de los establecimientos hosteleros, que de otro modo deberían adquirirlos en el mercado.

Las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de dichos bienes no son deducibles conforme al artículo 96.Uno.5.º de la Ley del IVA, por lo que el autoconsumo no está sujeto al IVA conforme al artículo 7.7 de la Ley del IVA.

El TJUE, en la citada sentencia de 12 de marzo de 2026, *Randstad España*, C-515/24 – que comentamos en nuestra [Newsletter del mes de marzo de 2026](#) – ha confirmado que el artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva del IVA no se opone a una normativa nacional que entra en vigor en la fecha de adhesión a la Unión Europea del Estado miembro de que se trate y que introduce una exclusión del derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios destinados a atenciones a clientes, a asalariados o a terceros. Esta conclusión es aplicable incluso cuando no existiera previamente un sistema de IVA en dicho Estado miembro.

En conclusión, el TS desestima el recurso de casación y reitera su doctrina, ahora reforzada por el pronunciamiento del TJUE, conforme a la cual la entrega gratuita

Derecho Tributario Interno

- [Fiscalidad Directa](#)
- [Fiscalidad Indirecta](#)
- [Procedimiento](#)



de material publicitario de terraza a clientes de hostelería constituye un auto-consumo externo de bienes cuyas cuotas de IVA soportadas no son deducibles, siendo la exclusión del derecho a deducción prevista en el artículo 96.Uno.5.º de la Ley del IVA plenamente compatible con el Derecho de la Unión al amparo de la cláusula *standstill* del artículo 176 de la Directiva del IVA.

ITP y AJD

La base imponible del IAJD en la declaración de obra nueva, constituida por el valor real de coste de la obra, no se actualiza monetariamente aunque hayan transcurrido décadas entre la construcción y la formalización en escritura pública

Diego Marín-Barnuevo y Nilo Hidalgo | Of Counsel y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de mayo de 2026
(ECLI:ES:TS:2026:2211)

La determinación de la base imponible del IAJD en las escrituras de declaración de obra nueva plantea dudas cuando entre la ejecución material de la obra y su documentación notarial transcurre un período de tiempo muy dilatado. El artículo 70.1 del Reglamento del ITPAJD fija dicha base imponible en el “valor real de coste de la obra nueva que se declare”, sin precisar si ese coste debe actualizarse monetariamente cuando el devengo del impuesto, que coincide con el otorgamiento de la escritura pública, se produce mucho después de la construcción del inmueble.

El supuesto de hecho enjuiciado parte de una declaración de obra nueva relativa a una construcción ejecutada décadas antes de su documentación en escritura pública, en la que el contribuyente había autoliquidado el impuesto tomando como base el coste histórico de ejecución. La Administración autonómica pretendía actualizar dicha base al momento del devengo, mientras que el contribuyente sostenía que debía estarse al coste histórico, sin coeficientes de actualización, en línea con el criterio mantenido por varias consultas de la DGT.

Planteado el dilema ante el TS, la cuestión de interés casacional consistía en determinar si, en el gravamen de las escrituras de declaración de obra nueva por el IAJD, cabe aplicar coeficientes de actualización monetaria a la base imponible -constituida por el valor real de coste de la obra que se declare- cuando el devengo se produce en un momento muy posterior a la construcción, así como precisar si resulta procedente aplicar índices correctores por antigüedad o coeficientes deflatores.

La Administración recurrente defendía que el coste de ejecución material no puede quedar petrificado en el momento histórico de la obra cuando el devengo tiene lugar décadas después, por entender que ello vulnera los principios de capacidad económica, justicia tributaria y generalidad, al gravar una magnitud desactualizada que no refleja la capacidad económica real del sujeto pasivo en el momento del devengo. Frente a ello, el contribuyente sostuvo que la base imponible del IAJD no puede confundirse con el valor de mercado del inmueble ni con su valor actualizado, pues ello incorporaría elementos ajenos al coste de ejecución material y podría generar una doble imposición de la misma manifestación de riqueza en una eventual transmisión posterior, y que, conforme al principio nominalista del artículo 1170 del Código Civil y al principio de reserva de ley en materia de base imponible, no cabe introducir mecanismos de actualización monetaria sin habilitación legal expresa.

El TS parte de que el artículo 70.1 del Reglamento del ITPAJD únicamente contempla el coste real de la obra, sin remisión alguna al valor de mercado ni previsión de criterios monetarios o de actualización, con independencia del tiempo transcurrido entre la ejecución de la obra y el otorgamiento de la escritura. Recuerda su jurisprudencia previa conforme a la cual el “valor real de coste de la obra” debe entenderse como el coste de ejecución material, sin que proceda valorar el inmueble como resultado final de la obra nueva puesta en el mercado, pues el

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento



coste de ejecución y el valor del inmueble terminado son conceptos que no tienen por qué coincidir, dado que en la valoración de este último inciden factores ajenos como la localización o el uso. Señala que este criterio ha sido también seguido por la propia DGT en sus consultas vinculantes y por el TEAC.

El TS rechaza asimismo que se vulnere el principio de capacidad económica, al entender que el hecho imponible se limita a la cuantificación de un negocio jurídico concreto -la obra nueva-, sin que resulten trasladables las consideraciones propias de una transmisión. Se trata del mero acceso documentado de la obra al Registro de la Propiedad, cuya cuantificación reglamentaria se circunscribe al importe efectivamente satisfecho por la construcción, sin que quepa incorporar otros conceptos ni coeficientes de actualización ante la falta de previsión legal o reglamentaria expresa.

Como conclusión, el TS fija como doctrina que (i) el gravamen de las escrituras de declaración de obra nueva por el IAJD, para la determinación de la base imponible, está constituido por el valor real de coste de la obra nueva que se declare, sin que se puedan aplicar coeficientes de actualización monetaria cuando el devengo se produce en un momento muy posterior a la construcción del inmueble; y (ii) dicha base imponible viene constituida por el valor real de coste de la obra que se declare con independencia del día en que se formalice la escritura pública, que es el momento de devengo del impuesto, y el día en que finalizó la construcción que se documenta.

Derecho Tributario Interno

- [Fiscalidad Directa](#)
- [Fiscalidad Indirecta](#)
- [Procedimiento](#)



PROCEDIMIENTO

El TS rechaza que, anulada en vía judicial una declaración de fraude de ley respecto de una concreta operación societaria, pueda mantenerse la regularización tributaria derivada de esta con fundamento en un motivo jurídico subsidiario y alternativo ofrecido de forma cautelar en el propio Acuerdo de liquidación

Alejandro García-Jalón y Cristina Carreras | Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de julio de 2026 (ECLI:ES:TS:2026:3035)

El litigio objeto de análisis tiene su origen en unas actuaciones inspectoras seguidas frente a la entidad dominante de un grupo fiscal en relación con el IS -ejercicios 2008 a 2010-. La Inspección declaró que se habían realizado en fraude de ley, conforme al artículo 24 de la LGT de 1963, tanto la adquisición de participaciones en varias sociedades del grupo, financiada mediante préstamos intragrupo cuyos intereses se dedujeron fiscalmente, como la aportación no dineraria del 100 % de las acciones de una sociedad que, tras sucesivas ampliaciones y reducciones de capital, fue disuelta y liquidada, generando una pérdida fiscal por diferencias de cambio. De forma subsidiaria, y para el caso de que la declaración de fraude de ley que habilitaba la liquidación fuera declarado nulo, el Acuerdo de liquidación incorporó un segundo motivo de regularización de tales operaciones fundado en las reglas de valoración de los apartados 2, 3, 4 y 6 del artículo 15 del TRLIS. La regularización practicada dio pie a la imposición de la correspondiente sanción tributaria.

Impugnados ambos actos administrativos, el TEAC anuló la declaración de fraude de ley (y en consecuencia la sanción), no por razones de fondo, sino por ser improcedente la aplicación del artículo 24 de la LGT de 1963 a operaciones realizadas tras la entrada en vigor de la LGT de 2003 -aspecto que implicaba que la regularización de operaciones realizadas en fraude de ley debía ser practicada a través de la institución del conflicto en la aplicación de la norma regulado en el artículo 15 de la LGT-. Sin embargo, mantuvo la regularización sobre la base de la fundamentación subsidiaria: que la valoración dada a las operaciones era contraria a lo dispuesto en el artículo 15 del TRLIS. En la instancia contencioso-administrativa, la AN confirmó el criterio mantenido por el TEAC.

En ese contexto, el TS señala que la anulación de la declaración de fraude de ley, por la aplicación errónea del precepto que permitía la regularización, conlleva, en el caso en cuestión, la anulación de la liquidación derivada de dicha declaración. En este sentido, el Alto Tribunal subraya la existencia de una relación inescindible entre la declaración de fraude de ley y la liquidación que concreta sus consecuencias tributarias.

Asimismo, el Tribunal apunta que la fundamentación subsidiaria de la regularización, basada en los apartados 2, 3, 4 y 6 del artículo 15 del TRLIS, no puede prosperar por dos razones. En primer lugar, porque el meritado precepto no constituye una norma antiabuso concebida por la ley como alternativa del conflicto en la aplicación de la norma (artículo 15 de la LGT de 2003) -o del fraude de ley (artículo 24 de la LGT de 1963)-, sino que supone más bien su antítesis, pues únicamente caben valorar de acuerdo con dicho precepto las operaciones jurídicas celebradas de forma correcta, quedando excluidas aquellas efectuadas de forma fraudulenta. En consecuencia, concluye que la Administración no puede regularizar unas operaciones que considera fraudulentas a través de un precepto aplicable a operaciones no fraudulentas.

En segundo lugar, el TS sostiene que el mantenimiento de la regularización sobre la base de la inaplicación del artículo 15 del TRLIS implicaría indefensión para el contribuyente. De acuerdo con el órgano judicial, la regularización subsidiaria basada no operaba como un motivo de refuerzo de la liquidación, sino que actuaba como una liquidación estrictamente nueva y distinta, que se dicta de una forma condicionada o alternativa, para la hipótesis de que la declaración de fraude de ley no prosperara. El Tribunal destaca asimismo que no ha habido un procedimiento contradictorio sobre la aplicación del art. 15 TRLIS y, siendo más precisos, para determinar el valor de mercado al aplicarlo, sino que esta aparece

Derecho Tributario Interno

- [Fiscalidad Directa](#)
- [Fiscalidad Indirecta](#)
- [Procedimiento](#)



ex nihilo en la liquidación, con un resultado ya prestablecido, sobre el que no ha habido contradicción.

Tras la exposición de su juicio, el TS fija la siguiente doctrina (FJ 5.⁹): (i) una vez anulada, en vía judicial, en un proceso anterior al examinado, una declaración de fraude de ley, por razones de selección de la norma, en relación con una concreta operación societaria que se encuentra en la misma situación que la que se enjuicia, no le es lícito a la Administración mantener la regularización tributaria que provocó, con fundamento en un motivo jurídico distinto e incompatible con la expresada declaración de fraude de ley; (ii) no cabe fundamentar simultáneamente, en el mismo acto administrativo, la procedencia de la deuda tributaria en la existencia de una declaración de fraude de ley y en la previsible nulidad de esa misma declaración. Al efecto, la aplicación del art. 15 TRLIS, sobre valoración de participaciones sociales, es incompatible con esa indicada declaración de fraude de ley; y (iii) la utilización alternativa o disyuntiva de una doble fuente de regularización, en los términos examinados, ocasiona indefensión al sometido a comprobación.

La incorrecta determinación de la base imponible del IS por una UTE constituye infracción del art. 196 LGT (imputación incorrecta) y no del art. 195 LGT

Pilar Valero | Abogada

› Sentencia del Tribunal Supremo de 1 de julio de 2026 (ECLI:ES:TS:2026:2943)

Conforme a lo dispuesto en el artículo 195 de la LGT, constituye infracción tributaria determinar o acreditar improcedentemente partidas positivas o negativas o créditos tributarios a compensar o deducir en la base o en la cuota de declaraciones futuras, propias o de terceros, consistiendo la sanción correspondiente en multa pecuniaria proporcional del 15 por ciento si se trata de partidas a compensar o deducir en la base imponible, o del 50 por ciento si se trata de partidas a deducir en la cuota o de créditos tributarios aparentes.

Por otra parte, el artículo 196 de la LGT establece que constituye infracción tributaria imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles o resultados a los socios o miembros por las entidades sometidas a un régimen de imputación de rentas, fijando la sanción correspondiente en multa pecuniaria proporcional del 40 por ciento.

En la sentencia objeto de comentario, el TS resuelve en casación si la incorrecta determinación de la base imponible en el IS por una UTE, autoliquidando una base imponible negativa que imputa a sus socios residentes ulteriormente corregida por la Inspección pasando a ser positiva, es subsumible en la conducta tipificada en el artículo 195 LGT o, por el contrario, debería incardinarse en la conducta tipificada en el artículo 196 LGT.

El caso analizado tiene su origen en una UTE que presentó su autoliquidación del IS correspondiente al ejercicio 2011 declarando una base imponible negativa, que fue imputada íntegramente a sus socios conforme a sus porcentajes de participación. Tras una actuación inspectora, la Administración regularizó la situación al considerar improcedentes determinados gastos y ajustes contables, concluyendo que la entidad había obtenido realmente una base imponible positiva muy superior a la declarada. Como consecuencia de dicha regularización, se impuso una sanción al amparo del artículo 196 LGT, que fue confirmada por el TEAC y posteriormente por la AN, dando lugar al recurso de casación objeto de esta sentencia.

La controversia jurídica radica por tanto en determinar si esta conducta debía calificarse como una infracción por determinar improcedentemente partidas, artículo 195 LGT, o, por el contrario, como una incorrecta imputación de bases imponibles por una entidad sometida a un régimen de imputación de rentas, artículo 196 LGT.

La recurrente sostenía que ambos preceptos regulan conductas diferentes y que el error únicamente se había producido en la cuantificación de la base imponible, mientras que la imputación a los socios se había efectuado respetando los porcentajes de participación establecidos.

Derecho Tributario Interno

- [Fiscalidad Directa](#)
- [Fiscalidad Indirecta](#)
- [Procedimiento](#)



Argüía que la conducta sancionada -determinar incorrectamente la base imponible- no encaja en el tipo del art. 196.1 LGT, pues este precepto tipifica la conducta de imputar incorrectamente o no imputar bases imponibles a los socios, siendo necesario distinguir entre la fase de determinación de la renta y la fase de imputación. A su juicio, la indebida determinación de una base imponible negativa que posteriormente es corregida por la Inspección corresponde a la primera fase (cuantificación), y no a la segunda (imputación), por lo que debería encajar en el tipo infractor del art. 195.1 LGT y no en el del art. 196.1 LGT.

El criterio mantenido por la recurrente había sido acogido previamente por la AN que, sin embargo, modificó su criterio en la sentencia objeto del presente recurso de casación, al considerar que el art. 196 LGT permite incluir todos los supuestos en que la UTE imputa incorrectamente la base imponible, también por haberla determinado de forma incorrecta.

El TS comparte la conclusión de la Sala de instancia. En relación con la distinción entre las fases de determinación y de imputación de la base imponible, el TS admite que puede ser conceptualmente correcta, pero siempre que ambas fases se conciben como dos tramos de un mismo proceso, y no como dos operaciones distintas e independientes. En efecto, una UTE cuyos miembros son todos residentes no determina su base imponible como operación con significación tributaria autónoma, sino a los efectos de efectuar la imputación. La obligación impuesta a las UTEs conforme al art. 48.1.b) del TRLIS consiste en imputar a sus socios las bases imponibles “obtenidas” por la entidad, de modo que, si las bases imputadas no son las realmente obtenidas, por haber sido determinadas incorrectamente, la imputación será necesariamente incorrecta. A su juicio, no puede considerarse correcta una imputación únicamente porque respete el porcentaje de participación, sin atender a lo que efectivamente es objeto de ese reparto proporcional.

Asimismo, señala el Alto Tribunal que la UTE no estaba obligada a tributar por el IS respecto de las rentas imputables a socios residentes, por lo que no cabía apreciar la infracción del art. 191 LGT al dejar de ingresar la deuda tributaria que debiera resultar de una autoliquidación. Tampoco resultaba posible sancionar a los socios, que se limitaron a declarar lo que les fue imputado, razón por la cual es precisa una norma específica -el art. 196 LGT- que habilite la sanción a la UTE, pues de lo contrario la conducta quedaría impune.

La doctrina jurisprudencial que se establece es la siguiente “*la incorrecta determinación de la base imponible en el IS por una UTE, autoliquidando una base imponible negativa que imputa a sus socios residentes ulteriormente corregida por la Inspección pasando a ser positiva, comporta una incorrecta imputación de la base imponible a sus miembros residentes en territorio español, por lo que es una conducta subsumible en el tipo infractor del art. 196.1 de la LGT, y no en el art. 195.1 de dicha norma legal*”.

Disolución societaria y responsabilidad tributaria: el TS exige declarar fallidos a los socios antes de derivar la responsabilidad subsidiaria al administrador

Pablo Casillas y Eneritz Esperilla | Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 18 de junio de 2026 (ECLI:ES:TS:2026:2817)

La sentencia objeto de comentario, aborda una cuestión de notable relevancia práctica en materia de responsabilidad tributaria: el orden en el que la Administración debe dirigirse contra los distintos obligados al pago cuando la sociedad deudora principal ha sido disuelta y liquidada. El TS fija doctrina jurisprudencial en un doble sentido: (i) la declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria del artículo 43.1.a) LGT exige, con carácter previo, la declaración de fallido de los socios de la deudora principal cuando esta haya sido liquidada; y (ii) no cabe derivar por vía de responsabilidad tributaria del artículo 43 LGT las deudas de una sociedad disuelta y liquidada cuyas obligaciones se transmiten *ope legis* a sus socios o partícipes conforme al artículo 40.1 LGT.

En el litigio de origen, una sociedad instó concurso de acreedores en fecha 18 de junio de 2010, procedimiento que concluyó por resolución de 6 de febrero de 2012, ante la inexistencia de bienes o derechos para satisfacer a los acreedores.

Derecho Tributario Interno

- [Fiscalidad Directa](#)
- [Fiscalidad Indirecta](#)
- [Procedimiento](#)



A raíz de ello, la sociedad fue liquidada y se extinguió su personalidad jurídica, produciéndose el cierre de su hoja registral en el Registro Mercantil. Sin embargo, la AEAT no declaró fallida a la sociedad hasta el 9 de abril de 2012, esto es, cuando esta ya carecía de personalidad jurídica. Además, pese a constar la existencia de socios, la Administración no dirigió actuación alguna frente a ellos como sucesores de las deudas tributarias conforme al artículo 40.1 LGT, sino que procedió directamente a derivar la responsabilidad subsidiaria al administrador de la sociedad.

La AN (Sentencia de 6 de junio de 2023, Sección Séptima, rec. 129/2020) estimó el recurso interpuesto por el administrador, anulando el acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria y el acuerdo de exigencia de reducciones de sanciones. El tribunal de instancia razonó que, tratándose de una responsabilidad de carácter subsidiario, la Administración debía haber agotado previamente la vía de cobro frente a los socios de la sociedad extinguida, quienes, en virtud del artículo 40.1 LGT, asumen como sucesores las obligaciones tributarias pendientes hasta el límite de su cuota de liquidación. Solo tras determinar las deudas asumibles por los socios y, en su caso, declarar su insolvencia, podría la Administración dirigirse contra el administrador como responsable subsidiario. Al haberse omitido por completo este trámite previo, la derivación de responsabilidad resultaba improcedente.

Frente a esta sentencia, la Abogacía del Estado interpuso recurso de casación, que fue admitido a trámite, delimitando el TS la cuestión con interés casacional a la siguiente: **determinar si la declaración de responsabilidad tributaria subsidiaria exige, previamente, la declaración de fallido de los socios de la deudora principal cuando esta haya sido liquidada.** La tesis de la Administración se fundaba en la distinción formal entre las figuras de “sucesores” (artículo 40 LGT) y “responsables solidarios” (artículo 42 LGT), sosteniendo que, al no ostentar los socios la condición de responsables solidarios en sentido estricto, no sería necesario declararlos fallidos antes de derivar la responsabilidad subsidiaria al administrador.

El TS ha desestimado el recurso de casación y ha confirmado la sentencia de la AN, articulando un razonamiento sólido en torno a varios ejes fundamentales:

En primer lugar, el TS parte del artículo 40.1 LGT para concluir que, **una vez disuelta y liquidada la sociedad, las obligaciones tributarias pendientes se transmiten *ope legis* a los socios**, quienes quedan obligados solidariamente entre sí hasta el límite de su cuota de liquidación. Conviene precisar, como señala el propio Tribunal, que la referencia legal a la obligación “solidaria” de los socios no debe confundirse con la responsabilidad solidaria tributaria del artículo 42 LGT.

En segundo lugar, el TS constata que la declaración de fallido de la sociedad realizada por la AEAT se produjo cuando la entidad ya carecía de personalidad jurídica, al haber sido previamente liquidada y extinguida. Por ello, califica dicha declaración como **ineficaz**: no es posible declarar fallido a un sujeto jurídicamente inexistente. En estas circunstancias, la Administración debió haber aplicado el mecanismo de sucesión previsto en el artículo 40.1 LGT, dirigiéndose a los socios como sucesores de las deudas tributarias. El TS destaca que este cauce constituye el único medio viable para que los acreedores de la sociedad disuelta puedan perseguir bienes y derechos de contenido económico, resultando completamente improcedente soslayar la existencia de los sucesores para derivar directamente la responsabilidad al administrador.

En tercer lugar, el TS refuerza su conclusión con dos argumentos de especial relevancia práctica. De un lado, señala que **la derivación directa al administrador, sin pasar antes por los socios, haría inviable el ejercicio del derecho de reembolso que el artículo 41.6 LGT reconoce al responsable frente al deudor principal**, ya que, si no se reconoce a los sucesores como deudores principales tras la extinción de la sociedad, el administrador carecería de un sujeto frente al que repetir. De otro lado, el Tribunal advierte del riesgo de enriquecimiento injusto de la Administración, que, sin declarar fallidos a los sucesores, podría exigir el cobro de las mismas deudas tributarias tanto a los socios (como sucesores) como al administrador (como responsable subsidiario). En definitiva, el TS reconoce que el administrador ostenta un derecho subjetivo a que la derivación de su responsabilidad subsidiaria solo se lleve a cabo previa determinación de las deudas asumibles por los socios y previa declaración de fallidos de estos.

Derecho Tributario Interno

- [Fiscalidad Directa](#)
- [Fiscalidad Indirecta](#)
- [Procedimiento](#)



Más allá de la cuestión casacional resuelta, la sentencia contiene dos cuestiones de considerable interés que el TS formula de cara al futuro:

- 1) En primer lugar, el TS advierte que, dado que la obligación de los socios está legalmente limitada a la cuota de liquidación, resulta perfectamente concebible la existencia de un “exceso”: esto es, que el importe de las deudas transmisibles de la sociedad disuelta supere el montante que los socios están obligados a asumir por ministerio de la Ley. En tal caso, quedaría abierta la cuestión de qué ocurre con ese remanente de deuda no cubierto por los sucesores y si, agotada la vía frente a estos, podría derivarse al administrador como responsable subsidiario. El TS no se pronuncia sobre este particular, ya que no fue planteado en casación, pero la mera formulación de la cuestión revela que el problema dista de estar cerrado.
- 2) En segundo lugar, el TS aborda la transmisibilidad de las sanciones a los sucesores. Si bien la norma prevé que las sanciones impuestas a la sociedad disuelta y liquidada son exigibles a sus sucesores, el Tribunal advierte que este precepto únicamente supera el test de constitucionalidad si se interpreta conjuntamente con los principios de personalidad de la pena y de culpabilidad. Ello implica que la transmisión de las sanciones no puede ser automática u objetiva, sino que queda supeditada al cumplimiento de un requisito subjetivo: **la culpabilidad del socio sucesor**. Esta precisión tiene importantes consecuencias prácticas, dado que, si se anulan las sanciones por falta de culpabilidad del sucesor, decae el presupuesto habilitante de la derivación de responsabilidad del artículo 43.1.a) LGT.

En suma, la STS de 18 de junio de 2026 sienta una doctrina de gran calado en el ámbito de la responsabilidad tributaria derivada de la disolución societaria. Al exigir que la Administración agote la vía de reclamación frente a los socios sucesores antes de derivar la responsabilidad al administrador, el Tribunal refuerza el carácter genuinamente subsidiario de esta última y pone coto a una práctica administrativa que, en la práctica, convertía al administrador en el primer destinatario de la acción de cobro pese a existir sucesores legales.

A nuestro juicio, esta doctrina tiene una aplicación práctica de gran calado, en la medida en que con asiduidad nos encontramos con supuestos de liquidaciones de sociedades (conforme a los datos del Colegio de Registradores referidos al ejercicio 2025, el número total de liquidaciones de sociedades fue de 34.259), por lo que sin duda es una cuestión de la que estar pendientes.

El TS confirma que la Administración puede exigir al retenedor la retención no practicada sin regularizar previamente a cada perceptor, bastando que consten como no declarantes del IRPF, con exigencia de intereses y sanción

Ángel Gil e Irene Torres | Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 11 de junio de 2026
(ECLI:ES:TS:2026:2669)

En el supuesto enjuiciado, la entidad contribuyente (la “**Sociedad**”) presentó en plazo sus autoliquidaciones mensuales de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF (Modelo 111) correspondientes al ejercicio 2016. Tras un procedimiento de comprobación limitada, la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la AEAT dictó un acuerdo de liquidación provisional e impuso doce sanciones —una por cada mensualidad— por dejar de ingresar en plazo, al constatar que la totalidad de los perceptores de las rentas regularizadas figuraban como no declarantes del IRPF en la base de datos de la AEAT. El TEAR de Madrid desestimó las reclamaciones de la Sociedad, pero el TSJ de Madrid estimó el recurso contencioso-administrativo al entender que la Administración debía haber acreditado, además de la condición de no declarantes, que no se habían seguido actuaciones de comprobación frente a cada perceptor.

La Abogacía del Estado preparó recurso de casación. La cuestión de interés casacional consiste en determinar si la Administración puede exigir al retenedor la retención no practicada sin regularizar previamente a cada perceptor, cuando

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento



conste que estos no presentaron autoliquidación por IRPF, y si, aun en el supuesto de que no fuera posible esa regularización, puede exigirle los efectos perjudiciales derivados del incumplimiento —en concreto, los intereses de demora y las correspondientes sanciones por dejar de ingresar en plazo—.

El TS estima el recurso de casación. Considera que la sentencia recurrida introduce una exigencia adicional carente de respaldo normativo y jurisprudencial que vulnera la autonomía de la obligación de retener. Su jurisprudencia ha delimitado que el límite material a la regularización de la retención no practicada es evitar el enriquecimiento injusto derivado del pago previo, efectivo y acreditado, de la obligación principal por el contribuyente, pues solo en tal caso la exigencia al retenedor generaría doble imposición. Fuera de ese escenario —cuando los perceptores figuran como “no declarantes” en las bases de datos de la AEAT—, la Administración conserva intacta su facultad para regularizar. La sentencia recurrida, por el contrario, subordina la regularización del retenedor a que se descarte un riesgo meramente hipotético: que la Administración pueda en el futuro regularizar al perceptor mientras no haya prescrito la acción, requisito que el TS considera carente de fundamento y que, de aceptarse, “convertiría al sistema de retenciones en un mecanismo inoperante”. El Alto Tribunal refuerza esta conclusión señalando que las rentas regularizadas son rendimientos del trabajo personal y que la propia Ley del IRPF prevé que no tendrán que declarar los contribuyentes cuyos rendimientos íntegros del trabajo no superen los 22.000 euros anuales (art. 96 LIRPF), de modo que, para aquellos no obligados a declarar, la retención opera como tributación efectiva y definitiva, lo que excluye de raíz el riesgo de enriquecimiento injusto. En cuanto a la carga de la prueba, el TS subraya que corresponde al obligado a retener —y no a la Administración— invocar y probar que la obligación principal del perceptor se ha extinguido, y destaca que la propia Sociedad no afirmó en su demanda que la Administración hubiera regularizado concretamente a los perceptores ni solicitó prueba alguna en ese sentido.

En relación con los intereses de demora y las sanciones, el TS reitera que la eventual improcedencia de exigir la retención al retenedor no excluye la exigencia de los efectos perjudiciales derivados del incumplimiento de su obligación autónoma de retener e ingresar en plazo. Procede la liquidación de intereses de demora y la sanción del artículo 191.1 LGT. El TS rechaza la retroacción solicitada por la Sociedad para que la instancia se pronuncie sobre tipo, culpabilidad y graduación, al disponer de todos los elementos de juicio necesarios y considerar que la impugnación sancionadora fue escasamente argumentada. No resulta de aplicación el artículo 199 LGT invocado por la Sociedad, pues dicho tipo infractor exige que no se haya producido perjuicio económico a la Hacienda Pública, perjuicio que evidentemente concurre al haberse dejado de ingresar las retenciones debidas. La infracción del artículo 191.1 LGT se consuma con el incumplimiento en plazo de la obligación de ingreso, con independencia de que posteriormente pudiera regularizarse la obligación principal del perceptor. Asimismo, el Tribunal confirma la adecuada motivación del elemento subjetivo, al apreciar culpabilidad al menos en forma de negligencia, descartando la existencia de interpretación razonable de la norma.

En conclusión, el TS fija como doctrina que la Administración puede exigir al retenedor la retención no practicada sin necesidad de regularizar previamente la situación tributaria de cada perceptor, bastando con que conste en el expediente que estos no han presentado declaración por el ejercicio y concepto afectado, sin perjuicio de que las cantidades regularizadas deban incorporarse a una eventual y posterior regularización del IRPF del perceptor. En consecuencia, casa y anula la sentencia del TSJ de Madrid, desestima el recurso contencioso-administrativo y confirma la liquidación y las sanciones impuestas.

Esta sentencia reviste notable relevancia práctica para empresas con elevado volumen de empleados sujetos a retención, al consolidar que basta la constancia de “no declarante” en las bases de datos de la AEAT para exigir al retenedor las retenciones no practicadas. La confirmación de que los intereses de demora y la sanción son exigibles de forma autónoma refuerza la necesidad de extremar la diligencia en el cumplimiento de las obligaciones de retención e ingreso a cuenta.

Derecho Tributario Interno

- [Fiscalidad Directa](#)
- [Fiscalidad Indirecta](#)
- [Procedimiento](#)



La caducidad no declarada expresamente de un procedimiento de gestión tributaria respecto a un ejercicio no contamina la eficacia interruptiva de la prescripción de la obligación tributaria por la remisión del tanto de culpa al Ministerio Fiscal

Adal Salamanca Cabrera y Pablo Giovanetti | Socio y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 12 de mayo de 2026
(ECLI:ES:TS:2026:2212)

La AEAT, dentro del marco de actuaciones de control de presentación de declaraciones y autoliquidaciones previsto en el artículo 153 del Reglamento General de Gestión e Inspección Tributaria ("RGGI"), notificó en junio de 2010 un requerimiento instando al contribuyente a la presentación de sus autoliquidaciones de IRPF correspondientes a los ejercicios 2005 a 2008. Alegaba el contribuyente que el procedimiento de gestión tributaria iniciado con la notificación del requerimiento había caducado por el transcurso del plazo de tres meses previsto en el artículo 153 del RGGI sin que se dictase resolución expresa. Sin embargo, la AEAT inició en agosto de 2010 (antes del transcurso de los tres meses) un procedimiento de inspección respecto a los ejercicios 2005 y 2006, excluyendo en su comunicación de inicio de dicho procedimiento el ejercicio 2007.

En el seno del procedimiento inspector se apreciaron indicios de la comisión de un delito contra la Hacienda Pública en los ejercicios 2005, 2006 y también respecto al ejercicio 2007 (recordemos no incluido en la comunicación de inicio de actuaciones inspectoras). Tras la emisión del pertinente informe de delito se interpone por la AEAT la denuncia ante el Ministerio Fiscal, denuncia que sí incluía el ejercicio 2007, por entender la Inspección que disponía de información suficiente para ello.

Tras la notificación en el año 2020 de la sentencia del Juzgado de lo Penal -que retiró la acusación respecto al ejercicio 2007 al no superar el umbral de los 120.000 € en cuota del artículo 305 del Código Penal, la AEAT erróneamente reanudó las actuaciones de inspección en la creencia de que el procedimiento iniciado en el año 2010 abarcaba también el ejercicio 2007. Tras percatarse de su error, en febrero de 2021 comunicó al contribuyente el inicio de actuaciones exclusivamente respecto a ese ejercicio 2007.

El recurrente sostenía que el procedimiento de gestión tributaria iniciado con la notificación del requerimiento había caducado por el transcurso del plazo legal sin resolución expresa (obviando que otra forma de terminación del procedimiento es el inicio de un procedimiento inspector, iniciado además antes del transcurso del plazo de 3 meses) y respecto al ejercicio 2007 al no iniciarse un procedimiento de inspección válido (ya que la comunicación de inicio no incluyó expresamente el ejercicio 2007). Argumentaba en su recurso de casación, y aquí viene lo realmente relevante, que, si como consecuencia de la caducidad del procedimiento de gestión las actuaciones realizadas no tenían efecto interruptivo de la prescripción, la posterior remisión del expediente al Ministerio Fiscal en julio de 2011 tampoco lo hacía en tanto que el procedimiento de origen estaba jurídicamente extinguido y sus actuaciones eran ineficaces. A su juicio, por tanto, la caducidad producida no sólo implicaba que el requerimiento inicial careciera de efectos interruptivos respecto al ejercicio 2007, sino que la posterior remisión del tanto de culpa al Ministerio Fiscal tampoco tenía dicho efecto al no poder revivirse un efecto interruptivo inexistente.

El TS en la sentencia objeto de análisis confirma su doctrina (Sentencia de 6 de mayo de 2021, rec. cas., 7383/2022) reconociendo el efecto autónomo de la remisión del tanto de culpa al Ministerio Fiscal ex artículo 68.1 de la LGT. En la mencionada sentencia se establecía como doctrina que *"la remisión de las actuaciones al Ministerio Fiscal o a la Jurisdicción penal realizada por la Administración tributaria en el seno de un procedimiento inspector tiene efecto autónomo de interrupción de la prescripción tributaria no consumada, por lo que producirá la interrupción de la prescripción aunque se efectúe en el seno de unas actuaciones inspectoras en las que se superó el plazo de duración máximo de las actuaciones previsto legalmente"*.

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento



En síntesis, y en respuesta a las preguntas de interés casacional, el TS ratifica su doctrina ya reiterada respecto al carácter imperativo de declarar expresamente la caducidad del procedimiento de gestión (como ocurre con el procedimiento de control de presentación de declaraciones, autoliquidaciones y comunicaciones de datos) y precisa que:

“En caso de concurrir un procedimiento caducado, cuyo inicio no interrumpió el cómputo de la prescripción, cabe una ulterior interrupción de la prescripción de la obligación tributaria por la remisión del tanto de culpa al Ministerio Fiscal”.

Esta sentencia tiene una relevancia práctica notable en el ámbito de la prescripción tributaria en contextos de prejudicialidad penal. En primer lugar, refuerza la exigencia -ya asentada en la STS de 23 de octubre de 2025 (ECLI:ES:TS:2025:4719)- de que la Administración declare expresamente la caducidad de cualquier procedimiento de gestión susceptible de producir efectos desfavorables, incluido el requerimiento del artículo 153 RGRI, sin que quepa considerar la falta de dicha declaración como una mera irregularidad no invalidante. En segundo lugar, confirma que la remisión del tanto de culpa o la denuncia al Ministerio Fiscal constituye una causa de interrupción autónoma respecto de las actuaciones de comprobación e inspección (art. 68.1.b LGT), en línea con la STS de 6 de mayo de 2024 (ECLI:ES:TS:2024:2424), que ya había declarado que dicha remisión mantiene su eficacia interruptiva incluso cuando se produce dentro de actuaciones inspectoras que han excedido su plazo máximo de duración. Queda abierta, sin embargo, una cuestión de fondo -no examinada por tratarse de una cuestión nueva incorporada en casación por parte del recurrente- acerca de la posibilidad o no de iniciar un nuevo procedimiento de comprobación o inspección como consecuencia de la falta de caducidad del previo requerimiento de cumplimiento de las obligaciones formales.

La derivación de responsabilidad por sucesión en la actividad «per saltum» no es admisible al amparo del artículo 42.1.c) LGT, que exige una relación de sucesión inmediata y directa entre el deudor principal y el declarado responsable

Diego Marín Barnuevo y Miquel Ros | Of Counsel y abogado

› Resolución del TEAC de 19 de mayo de 2026 (R.G. 9130/2022)

En la resolución objeto de comentario, el TEAC resuelve un recurso de alzada interpuesto por la Directora del Departamento de Recaudación de la AEAT contra la resolución estimatoria del TEAR de la Comunidad Valenciana que anuló un acuerdo de derivación de responsabilidad solidaria dictado al amparo del artículo 42.1.c) de la LGT. La cuestión jurídica debatida es si resulta admisible la denominada derivación de responsabilidad «per saltum» en los esquemas de sucesión aparente de actividad empresarial, esto es, si la Administración puede derivar las deudas del deudor principal a un segundo sucesor, desconsiderando que hubo un sucesor intermedio que ejerció efectivamente la actividad con carácter previo.

En el caso analizado, la Dependencia Regional de Recaudación declaró responsable solidaria a la segunda sucesora de las deudas tributarias por apreciar una sucesión de facto en la actividad basada en una pluralidad de indicios (identidad de actividad, traspaso de trabajadores, clientes, domicilio, vehículos, marca comercial y dirección familiar común). Sin embargo, los hechos acreditados en el expediente revelaban la existencia de una transmisión anterior: en primer lugar, la entidad deudora principal (A) fue sucedida efectivamente por una primera sucesora en 2014 (B), entidad que ejerció la actividad de forma autónoma durante varios meses; y, con posterioridad, en 2015, esa entidad (B) transmitió la empresa a la segunda sucesora (C). La Administración, no obstante, derivó directamente las deudas de la entidad deudora principal a la segunda sucesora (C), prescindiendo del eslabón intermedio constituido por la primera sucesora (B).

El TEAR de la Comunidad Valenciana estimó la reclamación de la segunda sucesora y anuló el acuerdo de derivación por considerar que se había producido una derivación «per saltum», ya que las deudas de la entidad deudora principal habían sido trasladadas a la segunda sucesora sin tener en cuenta la sucesión

Derecho Tributario Interno

- [Fiscalidad Directa](#)
- [Fiscalidad Indirecta](#)
- [Procedimiento](#)



intermedia en la primera sucesora, que era, a juicio del Tribunal de instancia, el verdadero «anterior titular» a efectos del artículo 42.1.c) LGT. Frente a esta resolución, la Directora del Departamento de Recaudación interpuso recurso de alzada alegando la admisibilidad de la derivación «*per saltum*» en supuestos de sucesión aparente, con apoyo en resoluciones del TEAC y sentencias de la AN.

El TEAC desestima el recurso de alzada y confirma la resolución del TEAR. El Tribunal fija el siguiente criterio relevante (aún no reiterado y, por tanto, no vinculante con arreglo al artículo 239 LGT):

En primer lugar, la aplicación del supuesto de responsabilidad solidaria del artículo 42.1.c) LGT exige una relación de sucesión inmediata y directa entre el deudor principal y el declarado responsable. Existiendo una cadena de sucesiones aparentes, no cabe saltar ningún eslabón derivando deudas de una entidad a otra que no la ha sucedido directamente.

En segundo lugar, sólo puede hablarse en puridad de una derivación «*per saltum*» cuando existe un sujeto intermedio que sucede al deudor principal en su negocio y pasa a explotarlo de forma efectiva (con transferencia de medios materiales y humanos, traspaso de clientela y con una duración razonable). En cambio, si el sujeto intermedio no constituye un verdadero sucesor económico en sentido material —esto es, actúa como mera interposición instrumental—, la derivación al siguiente eslabón sería directa y, por tanto, legalmente admisible. La apreciación de la derivación «*per saltum*» se vincula, en definitiva, a la realidad económica del eslabón intermedio.

En consecuencia, cuando en una cadena de sucesiones de facto exista un auténtico sucesor directo con continuidad efectiva en la explotación económica, la Administración debe dirigir la derivación contra dicho sujeto con carácter preferente. La omisión de un eslabón intermedio efectivo supone una ruptura del esquema lógico de imputación de responsabilidad y no puede entenderse justificada a la luz de una interpretación literal y finalista del artículo 42.1.c) LGT. Esta resolución es coherente con pronunciamientos previos de los TEARs de Valencia y Cataluña en el mismo sentido, y guarda relación con la resolución del propio TEAC de 29 de enero de 2026 (RG 7746/2024), en la que se precisó el concepto de derivación «*per saltum*» en el contexto de las relaciones de franquicia.

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento



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

Abu Dhabi

—

Barcelona

—

Brussels

—

Bogotá

—

Lima

—

Lisbon

—

London

—

Madrid

—

Medellín

—

Mexico City

—

Monterrey

—

New York

—

Singapore

—

perezllorca.com

