Pérez-Llorca

Newsletter
Fiscal

Octubre 2026

Derecho Tributario de la UE

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta

Derecho Tributario Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento
- Fiscalidad Local
- Fiscalidad Financiera



Índice

Derecho Tributario de la UE

FISCALIDAD DIRECTA

El hecho que el beneficiario de los dividendos desarrolle una actividad económica real no excluye que la estructura pueda calificarse como abusiva a efectos de la aplicación de la exención prevista en la directiva Matriz-Filial /4

FISCALIDAD INDIRECTA

El Tribunal General declara que el principio de efectividad se opone a una práctica nacional que excluye del procedimiento de liquidación del impuesto el examen de la buena fe del revendedor en cuanto al cumplimiento de los requisitos para la aplicación del régimen del margen de beneficio del IVA /8

Derecho Tributario Interno

FISCALIDAD DIRECTA

IRNR

La mera titularidad de un inmueble por una sociedad no permite presumir que haya estado arrendado o cedido para reducir el valor de adquisición por amortizaciones en el IRNR /9

IS

El TEAC aplica la sentencia del TS de 20 de julio de 2026 a su doctrina sobre el Régimen FEAC /10

El TEAC vuelve a pronunciarse sobre la acreditación *ex novo* de deducciones en ejercicios posteriores a los de su generación /11

IRPF

El *carried interest* vinculado a trabajos anteriores al desplazamiento a territorio español no tributa bajo el régimen especial del artículo 93 de la LIRPF si no deriva, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español /12

La DGT precisa la tributación de las *stock options* concedidas antes del desplazamiento a España bajo el Régimen Beckham /13

La DGT reitera que el régimen de diferimiento del *exit tax*, previsto para los traslados de residencia fiscal a estados miembros de la UE o del EEE, también resulta aplicable cuando el traslado se produce a Suiza /14

Régimen de impatriados: ser socio único y administrador de una sociedad no patrimonial no impide, por sí solo, acceder al régimen. La calificación de las rentas derivadas de los servicios prestados a la sociedad resulta decisiva /15

FISCALIDAD INDIRECTA

IVA

El TEAC establece que la expedición y remisión de la factura rectificativa al destinatario es un requisito sustancial para la modificación de la base imponible del IVA, pero el plazo para tal remisión es meramente un requisito formal cuyo incumplimiento impide la modificación solo si se acredita perjuicio a la Hacienda Pública o una conducta fraudulenta /17

Derecho Tributario de la UE

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta

Derecho Tributaria Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento
- Fiscalidad Local
- Fiscalidad Financiera

Índice

PROCEDIMIENTO

La documentación obtenida en un registro domiciliario autorizado judicialmente puede servir para regularizar y sancionar ejercicios distintos de los inicialmente inspeccionados si constituye un hallazgo casual lícito y se comunica al contribuyente la ampliación de las actuaciones /18

Aplicación de la doctrina del segundo tiro a las resoluciones dictadas en ejecución de las anuladas /19

Residencia fiscal: la carga de la prueba y la valoración de los indicios /20

FISCALIDAD LOCAL

ICIO

ICIO y obras no iniciadas: la vigencia de la licencia no permite retener el ingreso del contratista desvinculado /22

FISCALIDAD FINANCIERA

La territorialidad de los ingresos en relación con el gravamen temporal de entidades de crédito se determina por la radicación de la entidad de crédito y no por la residencia del cliente /24

Derecho Tributario de la UE

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta

Derecho Tributaria Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento
- Fiscalidad Local
- Fiscalidad Financiera

FISCALIDAD DIRECTA

El hecho que el beneficiario de los dividendos desarrolle una actividad económica real no excluye que la estructura pueda calificarse como abusiva a efectos de la aplicación de la exención prevista en la directiva Matriz-Filial

Enrique Sánchez de Castro y Javier García | Abogados

› Sentencia del TJUE de 15 de octubre de 2026, Neo Group, C-203/25 (ECLI:EU:C:2026:863)

Introducción

El 15 de octubre de 2026, el TJUE dictó sentencia en el asunto NEO GROUP, C-203/25, relativo a la cláusula antiabuso prevista en el artículo 1, apartados 2 y3, de la Directiva Matriz-Filial (Directiva 2011/96/EU, modificada por la Directiva 2015/121), a raíz de una petición de decisión prejudicial planteada por las autoridades tributarias lituanas.

Antecedentes

NEO GROUP UAB ("NEO") y Retal Lithuania UAB (**"Retal LT"**), ambas entidades residentes a efectos fiscales en Lituania distribuyeron durante los ejercicios 2016 y 2017 dividendos a su socio único, Retal Industries Limited (**"Retal"**), entidad residente fiscal en Chipre, por importe de 15.000.000 euros (**NEO**) y 13.485.032 euros (Retal LT), respectivamente. NEO consideró que dichos dividendos estaban exentos de retención en origen en aplicación de la normativa tributaria lituana.

Tras un procedimiento de inspección fiscal, la Administración tributaria lituana (la **"Inspección"**) consideró que los dividendos se habían canalizado, a través de una cadena de operaciones, hasta PG, una persona física residente fiscal en Chipre y titular último de los mismos, y practicó una liquidación tributaria a NEO por importe de 2.250.000 euros, más los correspondientes intereses y una sanción, en virtud de la disposición antiabuso lituana que reproduce la prevista en la Directiva, ya que, en su opinión, las operaciones articuladas en torno a la estructura de tenencia de participaciones tenían como finalidad obtener de manera fraudulenta una exención de retención en origen.

En términos generales, la estructura societaria identificada y examinada por la Inspección incluía a Clendon Holdings Inc., una entidad con residencia fiscal en Belice y propiedad de PG, que poseía el 100% del capital de Retal y que transmitió la totalidad de sus participaciones a PPH Polymer Products Holding Ltd, una entidad de nueva constitución residente en Chipre, por un precio de 310.400.000 euros, cuyo pago quedó aplazado hasta 2027. A continuación, Clendon Holdings cedió el derecho de crédito resultante a PG, quien posteriormente recuperó, mediante préstamos y cesiones de derechos de crédito, importes procedentes de los dividendos lituanos.

NEO alegó que Retal, al desarrollar una actividad económica genuina, era la beneficiaria efectiva de los dividendos con arreglo al convenio para evitar la doble imposición suscrito entre Lituania y Chipre. El tribunal remitente, tras constatar que, a diferencia de lo ocurrido en los asuntos *T Danmark e Y Denmark* (C-116/16 y C-117/16), la Inspección no cuestionaba la actividad económica real de Retal, planteó seis cuestiones prejudiciales.

La primera y principal de ellas preguntaba si la cláusula antiabuso de la Directiva Matriz-Filial se opone a denegar la exención a una sociedad matriz auténtica, no instrumental y que ostenta la condición de beneficiario efectivo de los dividendos, cuando, no obstante, dicha sociedad forma parte de una cadena de operaciones artificiales que canalizan los dividendos hacia la persona física que ejerce el control último del grupo.

Las cuestiones restantes se referían a: (i) la relevancia del momento y el importe de las transferencias posteriores como indicios de la existencia de una estructura artificial; (ii) el ámbito de aplicación territorial de la cláusula antiabuso y su

Derecho Tributario de la UE
Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta

Derecho Tributaria Interno
Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta
Procedimiento
Fiscalidad Local
Fiscalidad Financiera

compatibilidad con el principio de proporcionalidad; (iii) su aplicación cuando la ventaja fiscal se produce en una fase distinta de la cadena de operaciones, incluso en sede de la persona física que ejerce el control último; y (iv) la necesidad de acreditar, para aplicar la cláusula antiabuso a la sociedad filial pagadora, que esta conocía o podía haber conocido la existencia de la estructura artificial.

Resolución del TJUE

El TJUE se remitió al principio general del Derecho de la Unión Europea que establece que las disposiciones del Derecho de la Unión, incluidas las directivas, no pueden invocarse con fines abusivos o fraudulentos. Por lo tanto, los Estados miembros deben denegar la aplicación de dichas disposiciones cuando se invoquen, no con el fin de alcanzar los objetivos perseguidos por ellas, sino con el objetivo de obtener una ventaja, aunque las condiciones establecidas a tal efecto se cumplan únicamente desde un punto de vista formal.

En ese contexto, y citando la sentencia de 3 de abril de 2025, dictada en el asunto *Nordcurrent Group*, C-228/24 (el **"asunto Nordcurrent"**), el Tribunal recordó que deben concurrir dos requisitos acumulativos para denegar los beneficios de la Directiva: la estructura u operación debe ser artificial y debe haberse establecido con el objetivo principal, o con uno de sus objetivos principales, de obtener una ventaja fiscal contraria al objeto o finalidad de la Directiva.

El Tribunal declaró que el análisis de carácter artificial de una estructura no se limita únicamente a determinados tipos de operaciones locales o nacionales, sino que exige una valoración global de todos los hechos y circunstancias pertinentes, incluso si estos han tenido lugar fuera de los Estados miembros en los que las autoridades tributarias pretenden acreditar la existencia de un abuso.

En consecuencia, el pago de un dividendo a una sociedad matriz que desarrolle una actividad económica real no descarta, por sí solo, la existencia de abuso; las demás fases previas o simultáneas a la operación principal, independientemente de los Estados implicados (es decir, la compraventa de participaciones, los contratos de préstamo y las cesiones de derechos de crédito, tal y como los identificó la Inspección), también deben tenerse en cuenta a la hora de determinar si existe una práctica abusiva y si resulta aplicable la exención de retención en origen. Por lo tanto, el TJUE deja claro que pueden existir prácticas abusivas incluso cuando determinadas entidades integradas en la estructura societaria desarrollen actividades económicas reales, sin que ello implique que la inclusión de dichas entidades en la estructura sea necesariamente abusiva en sí misma, o cuando determinadas operaciones realizadas dentro de la estructura societaria sean reales y no abusivas.

La acreditación de la existencia de abuso en este contexto se basa en la valoración de indicios. El Tribunal se remitió a la sentencia de 26 de febrero de 2019, dictada en los asuntos T Danmark e Y Denmark, C-116/16 y C-117/16 (los **"asuntos daneses"**) y al asunto Nordcurrent, para aclarar que el supuesto de utilización de una sociedad conducto o instrumental debe considerarse únicamente un ejemplo, entre otros, de la aplicación de la prohibición general del abuso de derecho. Por lo tanto, la cláusula antiabuso también se aplica y deniega la exención de retención en origen cuando la sociedad beneficiaria desarrolla una actividad económica real, siempre que la estructura o el conjunto de operaciones, consideradas globalmente, tengan carácter artificial y carezcan de autenticidad.

En apoyo de esta valoración global basada en indicios, el Tribunal confirmó que otros dos elementos constituyen indicadores relevantes para apreciar la existencia de una estructura artificial o no genuina: la correspondencia entre el importe de los dividendos distribuidos y las cantidades transferidas posteriormente dentro de la estructura societaria, y el hecho de que dichas transferencias no se produjeran en un breve período de tiempo, sino de forma continua a lo largo de un determinado período. Ninguno de estos elementos resulta concluyente, por sí solo, ni permite establecer una presunción general de abuso. La carga de la prueba recae siempre en las autoridades tributarias competentes, que deben llevar a cabo un análisis objetivo de todos los hechos y circunstancias relevantes.

Por último, el Tribunal sostuvo que las autoridades tributarias pueden exigir la retención en origen sobre los dividendos sin tener que demostrar que la propia sociedad filial pagadora, que, generalmente actúa como obligada a practicar

Derecho Tributario de la UE
- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta

Derecho Tributaria Interno
- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento
- Fiscalidad Local
- Fiscalidad Financiera

la retención, conociera o debía haber conocido que dicha distribución formaba parte de una cadena de operaciones, algunas o todas ellas carentes de autenticidad, establecida con el objetivo principal, o uno de sus objetivos principales, de obtener la exención de practicar retención en origen como ventaja fiscal. Todo ello en la medida en que se demuestre que, al menos, una de las sociedades del grupo que participaban en dicha cadena de operaciones, o la persona física que, como resultado de la creación de la misma, se beneficiaba de la ventaja fiscal, conocía o podía haber conocido la existencia de dicha cadena de operaciones.

Conclusión

En síntesis, el artículo 1, apartados 2 y 3, de la Directiva Matriz-Filial no impide, en principio, denegar la exención de practicar retención sobre dividendos que formen parte de una cadena artificial de operaciones destinada a obtener una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la Directiva, incluso cuando la sociedad matriz desarrolle actividades económicas reales, las operaciones artificiales tengan lugar fuera del Estado miembro de residencia de la filial o la filial desconozca la existencia de la estructura abusiva. El Tribunal confirmó asimismo que la correspondencia entre los importes de los dividendos distribuidos y las cantidades transferidas posteriormente dentro de la estructura societaria, junto con el hecho de que dichas transferencias se produjeran de forma continuada a lo largo de un determinado período y no de manera inmediata, constituyen indicios relevantes para acreditar la existencia de una estructura no genuina, sin que, por sí solos, permitan establecer una presunción general de abuso.

Principales conclusiones e implicaciones prácticas

Las principales conclusiones que cabe extraer de esta sentencia son las siguientes:

- El TJUE reafirma la vigencia de su jurisprudencia previa sobre sociedades holding, remitiéndose expresamente a sentencias como las de los asuntos Denkavit y Deister-Holding, que no se citaron en los asuntos daneses.
- La existencia de abuso requiere un examen global de las operaciones, o de una serie de operaciones realizadas, tanto en los Estados miembros que exigen la retención en origen como en cualquier otro territorio, incluidos otros Estados miembros o terceros países.
- El TJUE aclara implícitamente que el concepto de beneficiario efectivo debe distinguirse del concepto de abuso, cuya apreciación exige un análisis independiente con arreglo al marco jurídico del Derecho de la UE aplicable.
- Una Sociedad matriz genuina establecida en la UE no constituye un “refugio seguro”, ya que podría quedar excluida de los beneficios de la Directiva Matriz-Filial de la UE si en la estructura societaria existen operaciones no genuinas destinadas a obtener una ventaja fiscal contraria al Derecho de la UE.
- La misma doctrina aplicada por el TJUE en relación con la Directiva Matriz-Filial de la UE podría ser aplicada por las autoridades y los tribunales de los Estados miembros a la hora de interpretar y conceder el acceso a los beneficios de los convenios para evitar la doble imposición.
- Entre los indicios que permiten concluir que una estructura tiene carácter artificial figuran, entre otros, la correspondencia entre los importes de los dividendos pagados y las cantidades transferidas dentro de la estructura societaria, así como la realización de dichas transferencias de manera periódica durante un período más largo de tiempo.
- La carga de la prueba para acreditar la existencia del abuso recae en las autoridades tributarias.
- No es necesario que la entidad distribuidora conozca o sea consciente, *per se*, de que la intención de la estructura, o de una serie de operaciones, sea obtener una ventaja fiscal contraria a la finalidad de la Directiva Matriz-Filial de la UE. Basta con que al menos otra de las partes que intervienen en la estructura societaria, incluida cualquier persona física, conozca o sea consciente de dicha circunstancia.

Derecho Tributario de la UE
Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta

Derecho Tributaria Interno
Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta
Procedimiento
Fiscalidad Local
Fiscalidad Financiera

En nuestra opinión, la sentencia NEO profundiza en los criterios ya establecidos por el TJUE en los asuntos *T Danmark e Y Denmark* y el asunto *Nordcurrent*, y, tras un análisis detenido, no introduce novedades sustanciales respecto de una conclusión que ya podía deducirse de dicha jurisprudencia: la aplicación de la cláusula antiabuso no puede considerarse limitada por el hecho de que la entidad beneficiaria desarrolle una actividad económica real cuando dicha entidad forma parte de una estructura cuyos indicios, como los examinados por el Tribunal, denoten claramente la existencia de un montaje artificial.

Sobre esta base, la sentencia no debería empeorar la situación de, por ejemplo, aquellas estructuras articuladas en torno a una plataforma de inversión establecida en la UE que gestiona efectivamente los rendimientos de una cartera de inversiones, cuenta con una justificación empresarial válida y dispone de los medios adecuados para llevar a cabo dicha gestión y asumir los riesgos asociados, incluso cuando los inversores últimos se encuentren, total o parcialmente, fuera de la UE y sea necesario canalizar los rendimientos hacia ellos a través de los distintos niveles de la estructura. En este contexto, y tal y como ha señalado el Tribunal, aunque la carga de la prueba del abuso recae en las autoridades tributarias, los inversores deben estar preparados para demostrar la justificación comercial y la sustancia económica que sustentan la estructura de inversión en cada etapa de la cadena, incluidos los acontecimientos que se produzcan antes y después de la distribución inicial de dividendos. En otras palabras, la documentación destinada a acreditar el carácter genuino de una estructura holding no puede limitarse a una mera lista de verificación de requisitos de sustancia económica. Resulta esencial justificar la racionalidad comercial y económica de cada uno de los niveles, así como la asignación de funciones y riesgos y la toma de decisiones en toda la estructura.

Derecho Tributario de la UE

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta

Derecho Tributaria Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento
- Fiscalidad Local
- Fiscalidad Financiera

FISCALIDAD INDIRECTA

El Tribunal General declara que el principio de efectividad se opone a una práctica nacional que excluye del procedimiento de liquidación del impuesto el examen de la buena fe del revendedor en cuanto al cumplimiento de los requisitos para la aplicación del régimen del margen de beneficio del IVA

Marta Núñez y Jaime Castaño | Socia y abogado

› Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea de 14 de octubre de 2026, T-569/25 (ECLI:EU:T:2026:666)

El pronunciamiento objeto de comentario versa sobre una petición de decisión prejudicial planteada por el Tribunal Supremo de lo Tributario de Alemania en relación con la interpretación del artículo 314 de la Directiva del IVA, relativo al régimen del margen de beneficio, a la luz del principio de efectividad. La cuestión prejudicial fue planteada en el contexto de un litigio entre una sociedad de responsabilidad limitada alemana y la Administración tributaria, en relación con la aplicabilidad del régimen del margen de beneficio previsto en el artículo 314 de la Directiva del IVA a las reventas de determinados bienes sujetos al IVA.

En el supuesto de hecho, la entidad ejercía una actividad de comercio minorista y mayorista en el sector de las joyas y relojes, en particular a través de plataformas en línea, y en sus declaraciones tributarias correspondientes a los ejercicios 2013 y 2014 aplicó, para determinados productos, el régimen del margen de beneficio. A raíz de una inspección, la Administración tributaria concluyó que la entidad se había beneficiado indebidamente del régimen del margen de beneficio al revender determinados relojes, al considerar que los proveedores que le habían suministrado dichos relojes habían aplicado erróneamente ese régimen, puesto que los productos en cuestión eran nuevos, lo que impedía a la entidad aplicar a su vez dicho régimen. La entidad interpuso recurso ante el Tribunal de lo Tributario, que fue desestimado al considerar dicho órgano que los proveedores no estaban autorizados para aplicar el régimen del margen de beneficio y que las indicaciones facilitadas en sus facturas eran erróneas. Dicho órgano consideró, además, que la buena fe de la entidad no podía examinarse en el procedimiento de liquidación del impuesto, sino únicamente en un procedimiento separado de equidad. La entidad recurrió en casación cuestionando la compatibilidad de esta exigencia con el principio de efectividad.

En este contexto, el Tribunal General recuerda, remitiéndose a la sentencia Litdana, que el artículo 314 de la Directiva del IVA se opone a que las autoridades denieguen a un sujeto pasivo que ha recibido una factura con menciones relativas al régimen del margen de beneficio el derecho a aplicar dicho régimen por el hecho de que una inspección posterior revele que su proveedor lo había aplicado erróneamente, a menos que las autoridades acrediten que el sujeto pasivo no actuó de buena fe o que no adoptó todas las medidas razonables en su poder para asegurarse de que la operación no le conducía a participar en un fraude fiscal.

Al analizar la práctica nacional controvertida, el Tribunal General destaca que la remisión del examen de la buena fe a un procedimiento separado de equidad puede hacer excesivamente difícil el ejercicio del derecho a aplicar el régimen del margen de beneficio.

En conclusión, el Tribunal General declara que el artículo 314 de la Directiva del IVA, a la luz del principio de efectividad, se opone a la práctica nacional examinada, que obliga al revendedor a invocar su buena fe sobre el cumplimiento de los requisitos del régimen del margen de beneficio por su proveedor exclusivamente en un procedimiento separado de equidad, en lugar de permitir su examen en el procedimiento de liquidación del impuesto.

Derecho Tributario de la UE
Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta

Derecho Tributaria Interno
Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta
Procedimiento
Fiscalidad Local
Fiscalidad Financiera

DERECHO TRIBUTARIO INTERNO

FISCALIDAD DIRECTA

IRNR

La mera titularidad de un inmueble por una sociedad no permite presumir que haya estado arrendado o cedido para reducir el valor de adquisición por amortizaciones en el IRNR

Pilar Valero y Nilo Hidalgo Quinteros | Abogados

› Resolución del TEAC de 24 de septiembre de 2026 (R.G. 7794/2023)

La determinación de la ganancia patrimonial derivada de la transmisión de un inmueble en el IRNR exige, cuando proceda, minorar su valor de adquisición en las amortizaciones fiscalmente computables, conforme a la remisión del artículo 24.4 de la Ley del IRNR a las reglas de la Ley del IRPF. Cuando el transmitente es una persona jurídica no residente, se plantea si la mera titularidad del inmueble permite presumir que ha estado arrendado o cedido durante todo el tiempo de permanencia en su patrimonio y, por tanto, reducir aquel valor en las amortizaciones correspondientes a dicho período.

El supuesto analizado parte de una sociedad no residente que declaró una pérdida patrimonial por la transmisión de un inmueble situado en España. En un procedimiento de comprobación limitada la Administración regularizó la operación, rechazando la inclusión en el valor de adquisición de determinados costes de construcción y minorando dicho valor en la amortización correspondiente a todo el tiempo durante el que el inmueble había pertenecido a la entidad.

Para justificar esta última corrección, la Administración sostuvo que, al no caber la utilización del inmueble por la propia persona jurídica, este habría estado alquilado a terceros o a disposición de sus socios o administradores. De ello deducía que la sociedad debió declarar los rendimientos correspondientes al arrendamiento o cesión y que habría podido deducir la amortización del inmueble. En consecuencia, consideró procedente descontar del valor de adquisición la amortización mínima acumulada durante todo el período de titularidad.

El TEAC rechaza este razonamiento aplicando la regla de distribución de la carga de la prueba del artículo 105.1 de la LGT. Si es la Administración quien afirma la existencia de un arrendamiento o cesión del que deriva una carga tributaria, le corresponde a ella acreditar esa utilización. Sin embargo, en el expediente no constaba ningún elemento fáctico que respaldase su conclusión, ni mediante prueba directa del arrendamiento o cesión ni mediante indicios de tal utilización. La mera titularidad societaria no permite, por tanto, fundamentar la minoración practicada.

No obstante, la resolución introduce una precisión relevante al aplicar este criterio al caso concreto. El contribuyente no negaba la existencia del arrendamiento o cesión, sino que solicitaba limitar la amortización a un período inferior al considerado por la Administración. El TEAC entiende que esta solicitud constituye un acto propio de reconocimiento de aquella utilización durante el período admitido por la entidad. Por ello, estima parcialmente la reclamación y anula la liquidación para que se dicte otra que compute únicamente la amortización correspondiente a ese período.

En cuanto a las restantes cuestiones, el TEAC rechaza incrementar el valor de adquisición en los costes de construcción satisfechos por una socia antes de constituirse la sociedad, debiendo atenderse al precio efectivamente pagado por esta al adquirir el inmueble. Tampoco admite excluir del valor de transmisión la parte del precio atribuida al mobiliario en la escritura de compraventa, al no haberse acreditado su adquisición, transmisión y valor. En ambos casos, las manifestaciones recogidas en las correspondientes escrituras resultan insuficientes para probar los hechos invocados por la entidad.

En definitiva, el TEAC establece que la mera titularidad de un inmueble por una persona jurídica no permite presumir que haya estado arrendado o cedido a

Derecho Tributario de la UE
- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta

Derecho Tributaria Interno
- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
  - Procedimiento
- Fiscalidad Local
- Fiscalidad Financiera

terceros, socios o administradores durante todo el período de permanencia en su patrimonio. La Administración debe acreditar, mediante pruebas directas o indirectas, la utilización del inmueble que justifique la minoración del valor de adquisición por amortizaciones. Sin esa acreditación, no procede computar ninguna amortización para reducir el valor de adquisición. No obstante, en el supuesto examinado, el reconocimiento por la propia entidad de un período de arrendamiento o cesión de 1.500 días permite computar exclusivamente la amortización correspondiente a dicho período, determinando la estimación parcial de la reclamación.

IS

El TEAC aplica la sentencia del TS de 20 de julio de 2026 a su doctrina sobre el Régimen FEAC

Daniel Olábarri e Ignacio González del Yerro | Counsel y abogado

› Resolución del TEAC de 8 de octubre de 2026 (R.G. 417/2023)

La resolución del TEAC de 8 de octubre de 2026 objeto de comentario examina la cláusula antiabuso del artículo 89.2 de la Ley del IS en aportaciones de participaciones a sociedades holdings acogidas al régimen especial de reestructuraciones (**"Régimen FEAC"**). Desarrolla los criterios establecidos por el propio TEAC desde el ejercicio 2024 y, en particular, en las resoluciones de 8 de mayo de 2026, analizando su encaje con la sentencia del TS de 20 de julio de 2026 (Rec. 6518/2023), sobre la motivación reforzada necesaria para eliminar el diferimiento, así como los límites materiales y temporales de la regularización.

Los elementos fácticos relevantes del supuesto son los siguientes:

- En octubre de 2015, un contribuyente aportó a una sociedad holding de nueva creación (i) el 95 % de una sociedad operativa (XZ) mediante canje de valores, y (ii) el 50 % de otra entidad (TW) mediante aportación no dineraria (**"AND"**), ambas acogidas al Régimen FEAC. Previamente había obtenido una contestación favorable de la DGT sobre los motivos económicos expuestos para realizar ambas operaciones.
- XZ distribuyó dividendos a la sociedad holding en 2016 y 2017, exentos conforme al artículo 21 de la Ley del IS. La mayoría se destinó a fondos de inversión, sin constancia de reparto posterior al contribuyente. TW no distribuyó dividendos en los ejercicios examinados.
- La inspección tributaria (**"Inspección"**) apreció falta de motivos económicos válidos (**"MEVs"**) y la búsqueda de una ventaja fiscal abusiva en la realización de esas operaciones (aunque sin identificar de manera específica esa ventaja), inaplicó el Régimen FEAC y gravó en el IRPF de 2015 las ganancias de capital puestas de manifiesto con ambas operaciones. El TEAR de Asturias confirmó la regularización.

El TEAC considera que los MEVs alegados por el contribuyente (centralizar la gestión, proteger el excedente generado por las sociedades operativas, invertir recursos y simplificar la sucesión) no justifican las operaciones de reestructuración llevadas a cabo, pero rechaza regularizar automáticamente las plusvalías en el ejercicio de realización de las mismas.

En primer lugar, el TEAC anula la regularización de TW por insuficiente identificación de una ventaja fiscal abusiva por parte de la Inspección.

Y en cuanto a la operación relativa a la sociedad XZ, el TEAC admite que la Inspección, al referirse en su liquidación a la ventaja obtenida por el contribuyente al beneficiarse de la exención en el reparto de dividendos, ha identificado que esta es la ventaja fiscal abusiva, aunque no la señale específicamente como tal.

No obstante, anula la regularización practicada en el ejercicio 2015, aclarando que los efectos del Régimen FEAC deben regularizarse cuando se materializa la ventaja fiscal abusiva y por los importes efectivamente afectados, analizando cómo encaja este criterio con la sentencia del TS de 20 de julio de 2026.

Derecho Tributario de la UE
- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta

Derecho Tributaria Interno
- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento
- Fiscalidad Local
- Fiscalidad Financiera

En este sentido, la resolución establece los siguientes criterios:

- **Primer criterio**: El artículo 89.2 de la Ley del IS solo permite corregir los efectos propios y directos del Régimen FEAC, esto es, el diferimiento de plusvalías latentes y, en su caso, la subrogación en créditos fiscales del transmitente. Aunque el abuso se consume con el reparto de dividendos exentos a la sociedad holding, no permite eliminar la exención del artículo 21 de la Ley del IS, sino revertir el diferimiento inicial.
- **Segundo criterio**: Para el TEAC, la motivación reforzada exigida por el TS puede cumplirse probando que el diferimiento fue el instrumento imprescindible para canalizar a la sociedad holding beneficios previos de la operativa, sin tributación en el IRPF ni reinversión empresarial. No exige calificar aisladamente el diferimiento como abusivo si la liquidación acredita que posibilitar ese ahorro abusivo fue el objetivo principal de la operación.
- **Tercer criterio**: La regularización comprende beneficios de operaciones anteriores a la aportación, aunque aún no consten separadamente en la contabilidad societaria por no haberse cerrado el ejercicio. En XZ, la Inspección debe cuantificar los beneficios generados hasta el canje de valores, en proporción al 95 % aportado. Se excluyen los beneficios posteriores, cuya conocida e inminente realización no fue acreditada por la Inspección. La regularización tiene como límites la ganancia inicialmente diferida y la ventaja abusiva efectivamente consumada.
- **Cuarto criterio**: La AND prepara el abuso, consumándose cuando el socio dispone indirectamente de los beneficios a través de la sociedad holding sin reintroducirlos en el circuito económico. Procede regularizar el IRPF de 2016 y, en su caso, 2017, no el de 2015. El dividendo de 2016 se imputa primero a beneficios anteriores al canje y solo si los dividendos superan dicho importe, podrá apreciarse consumación adicional en 2017.
- **Quinto criterio**: En este caso, invertir los dividendos en fondos de inversión es una inversión patrimonial, no una reinversión empresarial, y no reduce el abuso consumado. Declarado el abuso y constatada la recepción de fondos por parte de la sociedad holding, corresponde al contribuyente acreditar su reinversión empresarial.
- **Sexto criterio**: La consulta favorable de la DGT no impide a la Inspección regularizar si los hechos comprobados difieren de los consultados. El TEAC aprecia diferencias relevantes en el valor y porcentaje de las participaciones aportadas y en la información sobre el destino de los dividendos.

El TEAC vuelve a pronunciarse sobre la acreditación *ex novo* de deducciones en ejercicios posteriores a los de su generación

Sergi Aguilar y Anna Comas i Margarit | Abogados

› Resolución del TEAC de 23 de junio de 2026 (R.G. 6920/2024)

El TEAC se ha pronunciado nuevamente sobre la posibilidad de acreditar extemporáneamente deducciones en el ámbito del IS, en esta ocasión, en relación con la deducción por creación de empleo para trabajadores con discapacidad.

La posibilidad de acreditar de forma extemporánea las deducciones ha sido una cuestión controvertida. En particular, históricamente, la DGT venía admitiendo la acreditación de deducciones en periodos posteriores a los de su generación sin necesidad de rectificar las autoliquidaciones de los ejercicios en los que se generaron dichas deducciones. Sin embargo, en las consultas V1510-22 (la cual hace referencia a deducciones por creación de empleo para trabajadores con discapacidad) y V1511-22, de 24 de junio, la DGT adoptó un criterio más restrictivo exigiendo que las deducciones debían constar consignadas en las autoliquidaciones del IS de los ejercicios en los que se generaron. La existencia de estos dos criterios sucesivos y opuestos entre sí de la DGT planteaba un problema relacionado directamente con el principio de confianza legítima.

Derecho Tributario de la UE
Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta

Derecho Tributaria Interno
Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta
Procedimiento
Fiscalidad Local
Fiscalidad Financiera

Por ello, el TEAC, en sus resoluciones de 17 de julio de 2025 (00/01267/2025 y 00/05685/2024), relativas a la aplicación de las deducciones por actividades de I+D+i, concretó el alcance temporal del cambio de criterio de la DGT en base al principio de seguridad jurídica, aclarando que el nuevo criterio restrictivo no podía imponerse respecto de las deducciones generadas en ejercicios cuya autoliquidación del IS se hubiera presentado antes del de 24 de junio de 2022. En estos casos, debía prevalecer el principio de confianza legítima, al haber actuado los contribuyentes conforme al criterio administrativo vigente en el momento de presentar sus autoliquidaciones. Por el contrario, para las deducciones generadas con posterioridad a dicha fecha, el TEAC confirmó la aplicación del nuevo criterio, exigiendo la consignación de estas en la autoliquidación del ejercicio de generación o, en su caso, la rectificación de esta.

Ambas resoluciones, dictadas en unificación de criterio, vinculan a los tribunales económico-administrativos y al resto de la Administración tributaria de acuerdo con el artículo 242.4 de la LGT.

En este contexto, resulta llamativa la resolución del TEAC de 23 de junio de 2026 (R.G. 6920/2024), donde la entidad recurrente solicitó rectificar la autoliquidación del IS de 2021 para reconocer deducciones por creación de empleo para trabajadores con discapacidad generadas en 2018 a 2020 y no consignadas en las autoliquidaciones de dichos ejercicios. En aplicación del criterio vinculante de las resoluciones anteriormente mencionadas, cabría defender dicha acreditación "ex novo" dado que las deducciones habían estado generadas en períodos cuyas autoliquidaciones fueron presentadas antes del del cambio de criterio de la DGT (i.e., 24 de junio de 2022). Sin embargo, el TEAC resuelve que la acreditación tardía de dichas deducciones no es procedente, sin hacer referencia al criterio vinculante establecido en las resoluciones del TEAC de 17 de julio de 2025.

Esta resolución, pese a no constituir doctrina vinculante, puede generar inseguridad jurídica respecto de las deducciones generadas en ejercicios cuyas autoliquidaciones se hubieran presentado antes del 24 de junio de 2022.

IRPF

El *carried interest* vinculado a trabajos anteriores al desplazamiento a territorio español no tributa bajo el régimen especial del artículo 93 de la LIRPF si no deriva, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en territorio español

José Suárez e Irene Torres | Socio y abogada

› Consulta de la Dirección General de Tributos V5374-26, de 28 de julio de 2026

En la consulta objeto de análisis, la DGT se pronuncia sobre la posibilidad de que el consultante se acoja al régimen especial de impatriados del artículo 93 de la Ley del IRPF, así como sobre la eventual no sujeción a tributación en España del *carried interest* correspondiente a puntos asignados antes de su desplazamiento, cuyo pago resulte exigible y se haga efectivo durante la aplicación de dicho régimen.

En concreto, el consultante, residente fiscal en Reino Unido, trabaja para una entidad de un grupo de gestión de inversiones. Con ocasión de su designación para liderar el desarrollo del mercado español en materia de inversión y captación de fondos, tiene previsto suscribir un contrato de alta dirección con la entidad española y trasladarse a España con su esposa e hijos menores durante la segunda mitad de 2026.

Como parte de su remuneración, el consultante tiene asignados puntos (*participating points*) que representan un interés porcentual en los fondos y dan derecho a recibir, directa o indirectamente, pagos de *carried interest* en proporción a dichos puntos. Esta remuneración está vinculada a la intervención del consultante en la identificación de oportunidades de inversión, la captación de inversores y la ejecución de las operaciones. En concreto, según los acuerdos descritos por el consultante, la asignación de puntos se produce operación por operación,

Derecho Tributario de la UE
Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta

Derecho Tributaria Interno
Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta
Procedimiento
Fiscalidad Local
Fiscalidad Financiera

al cierre de cada inversión, y consolida el derecho a percibir la totalidad de la remuneración correspondiente, sin compromiso de permanencia, salvo excepciones. Su importe, sin embargo, no se cuantifica ni abona hasta que el fondo desinvierte total o parcialmente sus posiciones y genera las correspondientes plusvalías. Tras el cierre de la inversión, el consultante únicamente realiza tareas de monitorización para reportes internos, sin contribuir con su trabajo al rendimiento posterior de los activos ni a su transmisión.

En relación con el acceso al régimen especial, la DGT recuerda que debe existir una relación de causalidad entre el desplazamiento a España y el inicio de la relación laboral. Sobre esta base, concluye que el consultante podrá optar por dicho régimen si adquiere su residencia fiscal en España en 2027 como consecuencia de su contratación por la entidad española, siempre que, además, cumpla los restantes requisitos del artículo 93.1 de la Ley del IRPF: no haber sido residente en España durante los cinco períodos impositivos anteriores a aquel en que se produzca el desplazamiento a territorio español y no obtener rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en territorio español.

Respecto del *carried interest*, la DGT parte de la hipótesis de que su imputación temporal corresponde a un ejercicio en el que resulta aplicable el régimen especial. En este sentido, el artículo 93.2.b) de la Ley del IRPF establece que todos los rendimientos del trabajo obtenidos durante su aplicación se entenderán obtenidos en territorio español. No obstante, el artículo 114.2.a) del Reglamento del IRPF exceptúa de esta regla aquellos derivados de una actividad desarrollada con anterioridad al desplazamiento, sin perjuicio de su tributación si se consideran obtenidos en territorio español conforme a la normativa del IRNR.

Sobre esta base, y atendiendo a los hechos descritos en la consulta, la DGT entiende que el *carried interest* deriva íntegramente de trabajos desarrollados con anterioridad al desplazamiento del consultante, al proceder de puntos asignados con anterioridad, operación por operación y en los términos descritos. Por ello, su tributación en España quedaría condicionada a que dicho rendimiento del trabajo se entienda obtenido en territorio español conforme a lo dispuesto en el texto refundido de la Ley del IRNR. En concreto, el artículo 13.1.c).1.º del texto refundido de la Ley del IRNR considera obtenidos en territorio español los rendimientos del trabajo que deriven, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada en España.

En consecuencia, la DGT concluye que el *carried interest* correspondiente a los trabajos anteriores al desplazamiento no estará sujeto a tributación en España en la medida en que no derive, directa o indirectamente, de una actividad personal desarrollada por el consultante en territorio español.

Por tanto, la consulta pone de relieve que debe atenderse a la actividad que origina la remuneración, y no únicamente al momento de su cobro o su cuantificación. Así, la mera asignación de puntos antes del traslado no basta, por sí misma, para excluir la tributación en España, pues para ello la remuneración debe derivar íntegramente de trabajos anteriores al desplazamiento y no estar vinculada, directa o indirectamente, a una actividad personal desarrollada en el territorio de dicho país.

La DGT precisa la tributación de las *stock options* concedidas antes del desplazamiento a España bajo el Régimen Beckham

Alejandra Flores y Elena Pastor | Abogadas

› Consulta de la Dirección General de Tributos V1639-26, de 19 de junio de 2026

La presente consulta analiza la tributación de las opciones sobre acciones (“**stock options**”) concedidas antes del desplazamiento a España, pero consolidadas con posterioridad, así como de la posterior transmisión de las acciones adquiridas, cuando el contribuyente aplica el régimen especial de impatriados (“**Régimen Beckham**”) previsto en el artículo 93 de la Ley del IRPF.

Derecho Tributario de la UE
- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta

Derecho Tributaria Interno
- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento
- Fiscalidad Local
- Fiscalidad Financiera

En el caso analizado, el consultante, empleado de un grupo con matriz estadounidense, se desplazó a España en el año 2024 para incorporarse a la filial española bajo el Régimen Beckham, que le resultaría de aplicación durante los ejercicios 2025 a 2030. Antes del traslado, había recibido opciones intransferibles sujetas a un calendario de consolidación de cuatro años. Tras ejercitar con carácter previo al traslado a España las ya consolidadas, las restantes se consolidarían en 2025 y 2026.

La DGT recuerda que, conforme al artículo 93.2.b) de la Ley del IRPF, la totalidad de los rendimientos del trabajo obtenidos durante la aplicación del régimen especial se entiende obtenida en territorio español. No obstante, el artículo 114.2.a) del Reglamento del IRPF excluye de esta regla los rendimientos derivados de trabajos desarrollados en el extranjero antes del desplazamiento a España.

En este contexto, el Centro Directivo concluye que los rendimientos derivados del ejercicio de las opciones consolidadas en 2025 y 2026, es decir, con posterioridad al traslado a territorio español, no proceden de una actividad íntegramente desarrollada antes del desplazamiento. Por tanto, quedará sujeta a tributación en España bajo el régimen especial la parte del rendimiento proporcional correspondiente al período comprendido entre la fecha del traslado y la de consolidación, tomando como período total el transcurrido entre la concesión y la consolidación. Asimismo, si los rendimientos sujetos a tributación en España también han tributado en el extranjero, podrá aplicarse la correspondiente deducción por doble imposición, con los requisitos y límites previstos en el régimen especial.

Este pronunciamiento refuerza el criterio de la consulta V0813-23, de 5 de abril de 2023, que ya sujetaba al régimen especial la parte de los rendimientos de planes de adquisición de acciones correspondiente a la actividad desarrollada desde el desplazamiento. La presente consulta concreta expresamente el reparto proporcional atendiendo al período entre concesión y consolidación.

Por otro lado, respecto de la posterior transmisión de las acciones de la matriz estadounidense durante la aplicación del régimen especial, la DGT concluye que la ganancia patrimonial no se entiende obtenida en territorio español y, por tanto, no queda sujeta a tributación en España bajo dicho régimen, al no concurrir ninguno de los puntos de conexión previstos en el artículo 13.1.i) del texto refundido de la Ley del IRNR.

Esta consulta resulta relevante en la medida en que confirma que la concesión de las opciones antes del traslado no basta para excluir íntegramente su rendimiento de tributación en España. En la práctica, será esencial revisar las condiciones de cada plan y documentar las fechas de concesión, desplazamiento y consolidación.

La DGT reitera que el régimen de diferimiento del *exit tax*, previsto para los traslados de residencia fiscal a estados miembros de la UE o del EEE, también resulta aplicable cuando el traslado se produce a Suiza

Javier Blanco y Ángela Pérez | Socio y abogada

› Consulta de la Dirección General de Tributos V1648-26, de 18 de junio de 2026

En la consulta objeto de comentario, la DGT examina la posibilidad de aplicar el régimen especial del impuesto de salida (**"Exit Tax"**), previsto en el artículo 95 bis.6 de la Ley del IRPF para los cambios de residencia a Estados miembros de la Unión Europea (**"UE"**) o del Espacio Económico Europeo (**"EEE"**), a un traslado de residencia fiscal a Suiza.

En el supuesto planteado, el consultante, residente fiscal en España, es titular de la totalidad del capital de una sociedad española y de una sociedad suiza, así como de diversas inversiones en acciones cotizadas depositadas en una cuenta de inversión en Irlanda. El consultante se plantea trasladar su residencia fiscal a Suiza y, en los ejercicios siguientes, donar a su cónyuge parte de las acciones de la sociedad suiza.

Derecho Tributario de la UE
- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta

Derecho Tributaria Interno
- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
  - Procedimiento
- Fiscalidad Local
- Fiscalidad Financiera

Con carácter general, la imposición del *Exit Tax* conlleva la integración en la base imponible del ahorro del último período impositivo que deba declararse por el IRPF de las ganancias patrimoniales latentes derivadas de las acciones o participaciones en entidades de las que sea titular el contribuyente, calculadas por diferencia entre su valor de mercado y su valor de adquisición, aunque no se hayan transmitido efectivamente.

El Exit Tax resulta de aplicación a los contribuyentes que hayan tenido dicha condición durante, al menos, diez de los quince períodos impositivos anteriores al último que deba declararse y que, además, cumplan alguno de los siguientes requisitos:

i) que el valor conjunto de las acciones o participaciones de las que sean titulares exceda de 4 millones de euros; o

ii) que, sin alcanzar dicho importe, su participación en una entidad sea superior al 25% y el valor de mercado de dicha participación exceda de 1 millón de euros.

No obstante, cuando el cambio de residencia se produce a otro Estado miembro de la UE o del EEE con el que exista un efectivo intercambio de información tributaria, el artículo 95 bis.6 de la Ley del IRPF permite optar por un régimen especial que difiere la obligación de autoliquidar la ganancia patrimonial (**"Régimen de Diferimiento"**). En estos casos, la ganancia únicamente deberá autoliquidarse si, durante los diez ejercicios siguientes al último que deba declararse por el IRPF, se transmiten las acciones o participaciones *inter vivos*, se pierde la condición de residente en el ámbito territorial protegido o se incumple la obligación de comunicación a la Administración tributaria.

En relación con Suiza, la DGT reitera el criterio establecido en la consulta V2959-19 y, sobre la base del Acuerdo sobre Libre Circulación de Personas entre la UE y Suiza y de la interpretación del TJUE en el asunto C-581/17, indica que los cambios de residencia fiscal a Suiza pueden acogerse al Régimen de Diferimiento del artículo 95 bis.6 de la Ley del IRPF, otorgándoles así el mismo tratamiento que a los traslados de residencia a Estados miembros de la UE o del EEE.

Ahora bien, la DGT aclara que la posterior donación al cónyuge de parte de las acciones de la sociedad suiza constituye una transmisión *inter vivos* y, por tanto, determina la obligación de autoliquidar la ganancia patrimonial latente correspondiente a las acciones donadas, siempre que tenga lugar durante el período de seguimiento de diez ejercicios y ello sin perjuicio de que la transmisión tenga carácter gratuito.

Régimen de impatriados: ser socio único y administrador de una sociedad no patrimonial no impide, por sí solo, acceder al régimen. La calificación de las rentas derivadas de los servicios prestados a la sociedad resulta decisiva

Antonio Ruiz y Javier Goicoa | Socio y abogado

› Consulta de la Dirección General de Tributos V1200-26, de 21 de mayo de 2026

La contestación a consulta V1200-26 analiza el acceso al régimen de impatriados de un residente fiscal en Bélgica que prevé constituir una sociedad española de planificación estratégica y expansión comercial, actividad que ya desarrolla a través de una sociedad belga de la que es socio y administrador. El consultante se trasladará a España para asumir el cargo de administrador retribuido de la nueva sociedad y, al carecer esta inicialmente de empleados, se ocupará tanto de su dirección y gestión como de la ejecución material de los servicios.

La sociedad española facturará a los clientes y el consultante no prestará servicios a terceros al margen de ella ni desarrollará actividad alguna para la sociedad belga desde España. La cuestión es si, en estas circunstancias, puede acogerse al régimen especial del artículo 93 de la Ley del IRPF y, en particular, qué incidencia tiene que ejecute personalmente la actividad de la sociedad.

La DGT recuerda dos requisitos de acceso: no haber sido residente en España durante los cinco períodos impositivos anteriores al desplazamiento y que este

Derecho Tributario de la UE
- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta

Derecho Tributaria Interno
- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento
- Fiscalidad Local
- Fiscalidad Financiera

se produzca como consecuencia de la adquisición de la condición de administrador. Esta relación de causalidad debe acreditarse mediante los medios de prueba válidos en Derecho y su valoración corresponde a los órganos de gestión e inspección, no al Centro Directivo.

En cuanto a la participación en el capital, la limitación vinculada a la condición de administrador solo opera cuando la entidad es patrimonial. Por ello, la participación del 100 % que la DGT deduce de los hechos no impide cumplir este requisito, siempre que la sociedad no sea patrimonial y el desplazamiento responda a la adquisición de la condición de administrador.

La titularidad íntegra del capital no resuelve, sin embargo, la cuestión. Debe cumplirse también el artículo 93.1.c) de la Ley del IRPF, que exige no obtener rentas que se calificarían como obtenidas mediante un establecimiento permanente situado en España, salvo en los supuestos expresamente exceptuados por la norma.

En este punto, la DGT distingue los servicios propios del cargo de administrador de los restantes servicios que el socio preste a la sociedad. Puesto que el consultante ejecutará materialmente la actividad, la calificación de la remuneración de estos últimos debe analizarse conforme a los artículos 17.1 y 27.1 de la Ley del IRPF.

En consecuencia, la contestación a la consulta no confirma de forma incondicionada el acceso al régimen. Para ello, es necesario analizar la calificación de la remuneración por los servicios prestados a la sociedad distintos de los propios del cargo de administrador, pues, si dicha remuneración constituyera un rendimiento de actividades económicas obtenido mediante un establecimiento permanente en España, se incumpliría el requisito previsto en el artículo 93.1.c) de la Ley del IRPF.

Derecho Tributario de la UE

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta

Derecho Tributaria Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento
- Fiscalidad Local
- Fiscalidad Financiera

FISCALIDAD INDIRECTA

IVA

El TEAC establece que la expedición y remisión de la factura rectificativa al destinatario es un requisito sustancial para la modificación de la base imponible del IVA, pero el plazo para tal remisión es meramente un requisito formal cuyo incumplimiento impide la modificación solo si se acredita perjuicio a la Hacienda Pública o una conducta fraudulenta

Marta Núñez y Jaime Castaño | Socia y abogado

› Resolución del TEAC de 22 de septiembre de 2026 (R.G. 07774/2024)

El pronunciamiento comentado resuelve una reclamación económico-administrativa contra una regularización que incrementó las bases imponibles y las cuotas devengadas en un procedimiento de comprobación limitada. La Administración rechazó la modificación efectuada al amparo del artículo 80.Tres de la Ley del IVA por operaciones realizadas con una entidad declarada en concurso de acreedores.

El rechazo se fundó en la remisión de las facturas rectificativas al deudor y al administrador concursal fuera del plazo previsto en el artículo 18 del Reglamento de facturación y una vez iniciada la comprobación, pese a haberse expedido en plazo.

La controversia se centraba, por tanto, en si ese retraso impedía modificar la base imponible. Para resolverla, el TEAC examina por separado la obligación de expedir y remitir la factura rectificativa y el plazo para su remisión. Considera que aquella tiene carácter sustancial, pues hace surgir en el destinatario la obligación de rectificar sus deducciones conforme al artículo 114 de la Ley del IVA.

No obstante, el TEAC distingue entre el carácter sustancial de la obligación de remitir la factura rectificativa al destinatario y el carácter formal del plazo para efectuar dicha remisión. En consecuencia, si la remisión se produce fuera de dicho plazo reglamentario pero el deudor efectivamente recibe la factura rectificativa —permitiendo el ajuste simétrico—, la finalidad material del requisito de remisión queda satisfecha, y el retraso temporal constituye una irregularidad formal que no puede privar al sujeto pasivo del derecho de fondo, siempre que no exista fraude ni perjuicio acreditado para la Hacienda Pública.

Respecto de este último, el TEAC señala, adicionalmente, que el obligado tributario comunicó a la Administración tributaria en plazo la modificación de la base imponible y presentó la declaración del modelo 952 junto con las facturas rectificativas emitidas, sin que se aprecie que la remisión tardía haya disminuido las facultades de comprobación de la Administración, la cual pudo constatar la realidad de los hechos y el cumplimiento de los requisitos materiales en el curso del procedimiento.

En conclusión, el TEAC estima la reclamación y anula el acto impugnado, estableciendo que el envío de una factura rectificativa fuera del plazo reglamentario solo puede privar al sujeto pasivo del derecho a la modificación de la base imponible si se acredita un perjuicio económico para la Hacienda Pública o la existencia de una conducta fraudulenta o abusiva, circunstancias que no concurren en el presente caso.

Derecho Tributario de la UE

Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta

Derecho Tributaria Interno

Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta
Procedimiento
Fiscalidad Local
Fiscalidad Financiera

PROCEDIMIENTO

La documentación obtenida en un registro domiciliario autorizado judicialmente puede servir para regularizar y sancionar ejercicios distintos de los inicialmente inspeccionados si constituye un hallazgo casual lícito y se comunica al contribuyente la ampliación de las actuaciones

Alejandro García-Jalón y Miquel Ros Pich | Abogados

› Sentencia del Tribunal Supremo de 20 de julio de 2026 (ECLI:ES:TS:2026:3524)

En la sentencia objeto de comentario, el TS analiza si la documentación obtenida en un registro domiciliario autorizado judicialmente, en el marco de una inspección referida a periodos posteriores, puede utilizarse como hallazgo casual para regularizar y sancionar un período distinto de los inicialmente comprobados. El recurso se refiere a la liquidación del IVA del cuarto trimestre de 2015 y al acuerdo sancionador derivado de dicha regularización.

En el caso enjuiciado, la Inspección inició actuaciones de comprobación general del IS de los ejercicios 2016 y 2017 y del IVA de todos los periodos trimestrales comprendidos en tales ejercicios, mediante una entrada en el domicilio social de la entidad, previa autorización judicial limitada a tales ejercicios. Durante el registro se intervinieron archivos y soportes informáticos vinculados a su actividad empresarial, entre ellos correos con albaranes y facturas que no estaban separados por ejercicios.

Al examinar posteriormente la documentación en sus dependencias, la AEAT detectó ventas no facturadas de 2015 y notificó a la entidad la ampliación del alcance de las actuaciones al IS de 2015 y al IVA del cuarto trimestre de ese año. La entidad suscribió en disconformidad las actas de inspección relativas a ambos conceptos del citado periodo 2015, por entender que la documentación utilizada excedía del ámbito temporal del registro autorizado. Posteriormente, las propuestas de regularización fueron confirmadas mediante los correspondientes Acuerdos de liquidación, y se tramitó un procedimiento sancionador por la acreditación improcedente de partidas a compensar o deducir en el IVA del cuarto trimestre de 2015, que concluyó con la imposición de la correspondiente sanción.

La entidad interpuso reclamaciones económico-administrativas contra el Acuerdo de liquidación relativo al IVA y frente al Acuerdo sancionador, que fueron desestimadas por el TEAR de Asturias. El posterior recurso contencioso-administrativo también fue desestimado por el TSJ de Asturias, que apreció un hallazgo casual y consideró innecesaria una nueva autorización judicial para utilizar la información descubierta. Frente a esta sentencia, la entidad interpuso recurso de casación, sosteniendo que la documentación de 2015 procedía de una incautación masiva que excedía del ámbito temporal autorizado y que su utilización requería una autorización judicial complementaria o el control del juez autorizante.

El TS recuerda, al abordar el recurso de casación, que la utilización de un hallazgo casual exige que la entrada y registro sean lícitos y se practiquen de forma idónea y proporcionada, quedando excluidas las requisas generales e indiscriminadas. Partiendo de que la validez del auto de entrada no se cuestiona en este recurso, descarta una extralimitación en su ejecución: los archivos intervenidos estaban identificados como documentación comercial de la propia sociedad y vinculados a su actividad, sin separación por ejercicios. Su contenido concreto solo se conoció tras el examen posterior en las dependencias de la AEAT, momento en que se descubrió la información de 2015. Además, la Inspección comunicó al obligado tributario la ampliación de las actuaciones a los conceptos y períodos afectados.

Ante estas circunstancias, el TS sostiene que el hallazgo se produjo al examinar la documentación después del registro y no se identificaron nuevos términos o límites de la autorización que debieran someterse a control judicial. A partir de estas consideraciones, el órgano judicial declara lícitamente obtenida la

Derecho Tributario de la UE
Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta

Derecho Tributaria Interno
Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta
Procedimiento
Fiscalidad Local
Fiscalidad Financiera

documentación de 2015 y fija las siguientes condiciones para apreciar un hallazgo casual:

i) Que los datos se obtengan en una entrada domiciliaria autorizada judicialmente, practicada en la sede del obligado tributario, en virtud de una autorización de entrada y registro solicitada en el curso de un procedimiento de inspección referido a unos impuestos y ejercicios concretos.

ii) Que la legalidad del auto de entrada y registro no haya sido cuestionada o que este no haya sido anulado.

iii) Que, del archivo intervenido, que presumiblemente contenía información con trascendencia fiscal, se descubra, tras su examen en las dependencias de la Administración tributaria, documentación con idéntica relevancia correspondiente a ejercicios fiscales distintos de los inicialmente fijados en el procedimiento de comprobación e investigación.

iv) Que se comunique al obligado tributario la ampliación del procedimiento de comprobación e inspección a los ejercicios e impuestos afectados por la nueva información fiscal descubierta.

v) Que la información obtenida de este modo guarde relación directa con la actividad empresarial del obligado tributario, que se desarrolla con continuidad en el tiempo, abstracción hecha de su división fiscal en períodos impositivos distintos y sucesivos.

En aplicación de esta doctrina, el TS desestima el recurso de casación y confirma la sentencia recurrida, manteniendo el Acuerdo de liquidación del IVA del cuarto trimestre de 2015 y la sanción impuesta asociada a la regularización practicada. La utilización de documentación relativa a períodos distintos de los inicialmente inspeccionados, obtenida en un registro domiciliario autorizado judicialmente, queda, por tanto, condicionada a la licitud y regularidad del registro y al cumplimiento de las garantías señaladas, sin amparar investigaciones prospectivas ni incautaciones indiscriminadas.

Aplicación de la doctrina del segundo tiro a las resoluciones dictadas en ejecución de las anuladas

Diego Marín-Barnuevo y Aitor San Juan | Of Counsel y abogado

› Resoluciones del TEAC de 26 de mayo de 2026 (R.G. 54406/2026) y de 23 de junio de 2026 (R.G. 53342/2026)

El TEAC analiza si los acuerdos de ejecución de resoluciones económico-administrativas parcialmente estimatorias por razones de fondo constituyen nuevas liquidaciones a efectos de la jurisprudencia del TS que prohíbe terceros y sucesivos actos de gravamen en sustitución de otros anulados.

Ambas resoluciones se refieren a liquidaciones y sanciones del IS. En la primera de ellas, de 26 de mayo, relativa a los ejercicios 2011 a 2014, la entidad había impugnado los segundos acuerdos de ejecución, al entender que constituían terceras liquidaciones y sanciones y resultaban contrarios a la doctrina del TS, aunque ejecutaban una resolución que había estimado parcialmente un recurso contra la ejecución anterior, ordenando corregir deducciones y determinados ajustes. En la resolución de junio, relativa a los ejercicios 2015 a 2017, los acuerdos ejecutaban una resolución con estimación parcial dictada en alzada, tras otra previa del TEAR.

Las recurrentes sostenían que las actuaciones administrativas superaban los límites de la potestad de reiterar liquidaciones conforme a las sentencias del TS de 29 de septiembre de 2025 (rec. 4123/2023), 17 de noviembre de 2025 (rec. 4015/2023) y 11 de diciembre de 2025 (rec. 432/2024). Como es sabido, esta jurisprudencia casacional establece que la Administración puede dictar un segundo acto en sustitución del anulado, con los límites correspondientes, pero no un tercero o ulteriores, con independencia de la naturaleza formal o material del vicio apreciado, porque ello supondría concederle a la Administración oportunidades indefinidas de repetir actos de gravamen hasta acertar.

Derecho Tributario de la UE
Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta

Derecho Tributaria Interno
Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta
Procedimiento
Fiscalidad Local
Fiscalidad Financiera

El TEAC, para resolver la reclamación interpuesta, distingue entre la anulación total de una liquidación, seguida de nuevas liquidaciones derivadas de nuevos procedimientos o de la retroacción de actuaciones, y la anulación parcial por razones sustantivas, que deja subsistente parte de la regularización. Y entiende que, en este segundo supuesto, los acuerdos posteriores no constituyen liquidaciones autónomas ni un nuevo ejercicio de la potestad liquidatoria, sino la rectificación de las originarias para cumplir el mandato revisor.

Añade que deben ajustarse exactamente a lo resuelto, conforme al artículo 241 ter de la LGT y al artículo 66 del Reglamento de revisión en vía administrativa, sin que el recurso contra la ejecución permita reabrir el fondo de la resolución ejecutada.

En consecuencia, el TEAC considera que estos acuerdos quedan fuera de la prohibición de terceras y sucesivas liquidaciones, porque la jurisprudencia del TS no puede vaciar de contenido el recurso contra la ejecución, cuya estimación puede exigir otra rectificación.

Residencia fiscal: la carga de la prueba y la valoración de los indicios

Adal Salamanca y Eneritz Esperilla | Socio y abogada

› Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Madrid de 30 de abril de 2026 (ECLI:ES:TSJM:2026:6048)

Un pago con tarjeta en España no basta, por sí solo, para acreditar la presencia de su titular en territorio español. Esta es la cuestión que aborda la sentencia comentada, en la que la regularización practicada por la AEAT se apoyó principalmente en esas operaciones para considerar al contribuyente residente fiscal en España. En este contexto, la documentación aportada resultó fundamental para cuestionar las presunciones de la Administración. Finalmente, el TSJ de Madrid estimó el recurso del contribuyente al concluir que los indicios empleados no acreditaban que hubiera permanecido en España más de 183 días en 2019.

El caso tiene su origen en una inspección del IRPF y del IRNR correspondiente a los ejercicios 2018 y 2019. Mientras que el ejercicio 2018 no dio lugar a regularización, la Inspección consideró que el contribuyente debía haber tributado por el IRPF en 2019. En este último ejercicio, había presentado cuatro declaraciones del IRNR por rentas inmobiliarias imputadas correspondientes a inmuebles situados en España, indicando que residía en México. Sin embargo, la Inspección le atribuyó 197 días de permanencia en España y lo consideró residente fiscal conforme al artículo 9.1.a) de la Ley del IRPF. Para llegar a ese cómputo, sumó 128 días por operaciones con tarjeta o reintegros en efectivo, 28 por su estancia en una clínica, 15 por vuelos con origen o destino en Madrid y 26 días intermedios sin constancia de su salida de España. Posteriormente, el TEAR de Madrid confirmó la regularización, aunque redujo el cómputo a 195 días.

Frente a esta decisión, el contribuyente recurrió ante el TSJ de Madrid y alegó, entre otros argumentos, los siguientes:

1) Su vida familiar y profesional se desarrollaba en México, donde también tenía patrimonio.

2) Sus circunstancias no habían cambiado respecto de 2018, ejercicio no regularizado: su familia seguía viviendo en México y él continuaba presidiendo la compañía en la que trabajaba.

3) Su estancia en una clínica de Madrid explicaba que en 2019 hubiera pasado más tiempo del habitual en España.

Al analizar el recurso, la Sala partió de que la carga de acreditar la presencia física del contribuyente en España correspondía a la Administración, de acuerdo con el artículo 105.1 de la LGT. Además, para recurrir a la prueba indiciaria, debía existir una conexión suficientemente precisa entre los pagos con tarjeta y la presencia del contribuyente en territorio español, conforme al artículo 108.2 de la LGT.

Derecho Tributario de la UE
Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta

Derecho Tributaria Interno
Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta
Procedimiento
Fiscalidad Local
Fiscalidad Financiera

En concreto, la controversia se centró en los 128 días de presencia en España que la AEAT atribuyó al contribuyente a partir de las operaciones realizadas con su tarjeta. A este respecto, la Sala tuvo en cuenta que la entidad bancaria correspondiente había confirmado que su esposa y tres de sus hijos estaban autorizados para utilizarla. A ello se sumaban los datos de la universidad y los justificantes bancarios, que acreditaban que el hijo mayor cursaba estudios en Madrid durante el periodo comprobado y respaldaban la explicación de que era él quien utilizaba la tarjeta. Asimismo, los gastos en comida rápida, ropa y ocio eran compatibles con ese uso, como había sostenido el recurrente en la demanda. Por otra parte, los extractos de una tarjeta utilizada en México reflejaban pagos en ese país durante 36 días que la Administración había computado como días de estancia en España, lo que debilitaba la conclusión de la Inspección.

A la vista de estos elementos, la Sala concluyó que la prueba indiciaria no cumplía las exigencias del artículo 108.2 de la LGT y que **no se había demostrado una permanencia en España superior a 183 días. Por tanto, no era necesario resolver un conflicto de doble residencia mediante las reglas de desempate del Convenio**.

No obstante, la Sala añadió que, aun si hubiera existido ese conflicto, el resultado no habría cambiado. Dado que el contribuyente disponía de una vivienda permanente en ambos países, el artículo 4.2.a) del Convenio entre España y México exigía comparar sus vínculos personales y económicos para localizar su centro de intereses vitales. En el plano personal, su esposa y sus hijos menores vivían en México, mientras que otros dos hijos estudiaban en Estados Unidos y en España. En cuanto a los vínculos económicos, la Sala valoró que casi toda la renta de 2019 procedía de México, donde el contribuyente presidía un grupo empresarial y poseía dos sociedades inmobiliarias. Además, su contrato situaba su residencia permanente en ese país. En conjunto, estos elementos llevaron al Tribunal a descartar que su centro de intereses vitales estuviera en España, pese a los importantes vínculos que mantenía con este país.

Desde la perspectiva del procedimiento tributario, conviene destacar la documentación que la sentencia consideró relevante para valorar la prueba:

- **Situación fiscal y residencia**: comunicación del traslado a México mediante el modelo 030 en 2010, certificados de residencia fiscal en México correspondientes a los ejercicios 2018 y 2019, carné de residencia fiscal de carácter permanente y documentación relativa a las declaraciones de impuestos federales y a la solicitud de devolución.
- **Vivienda y vida cotidiana**: escritura de adquisición de la vivienda familiar, justificantes de suministros y facturas médicas del contribuyente y de su familia.
- **Actividad económica e ingresos**: contratos laborales, nóminas, certificados de intereses y retenciones, y documentación de las sociedades mexicanas de las que era socio y presidente.
- **Entorno familiar**: certificados escolares de dos de sus hijos.
- **Movimientos bancarios**: extractos de la tarjeta mexicana.

En definitiva, la sentencia muestra la importancia de contar con documentación que permita rebatir las conclusiones de la AEAT. En este caso, **la información bancaria, los justificantes de los estudios del hijo y los extractos de operaciones en México sirvieron para cuestionar los días de permanencia en España atribuidos al contribuyente**. Además, las pruebas sobre sus vínculos familiares y económicos respaldaron que su centro de intereses vitales se encontraba en México. Por tanto, **la sentencia ilustra como el resultado del recurso puede depender, en buena medida, de que la documentación aportada permita rebatir los indicios en los que se apoya la AEAT**.

Derecho Tributario de la UE

Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta

Derecho Tributaria Interno

Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta
Procedimiento
Fiscalidad Local
Fiscalidad Financiera

FISCALIDAD LOCAL

ICIO

ICIO y obras no iniciadas: la vigencia de la licencia no permite retener el ingreso del contratista desvinculado

Diego Marín-Barnuevo y Pablo Casillas | Of Counsel y abogado

› Sentencia del Tribunal Supremo de 7 de octubre de 2026 (ECLI:ES:TS:2026:4178)

La sentencia objeto de comentario reconoce al sustituto del contribuyente el derecho a solicitar y obtener la devolución de lo ingresado a cuenta cuando no se hayan iniciado las obras y se haya rescindido el contrato que le permitía ejecutarlas, aunque subsista la licencia. La resolución delimita así el valor de la autorización urbanística frente a la realidad que justifica el gravamen y evita que la recuperación del ingreso dependa de una declaración municipal de caducidad.

El litigio tiene su origen en la adjudicación a una gran empresa constructora de las obras de reforma interior de la UCI pediátrica del Hospital Universitario La Paz. En junio de 2017, la adjudicataria ingresó 103.617,53 euros mediante autoliquidación provisional del ICIO, como sustituto del contribuyente, que era la Comunidad de Madrid. La licencia no se concedió hasta abril de 2018 y, en septiembre de ese año, las partes resolvieron de mutuo acuerdo el contrato sin que se hubiera ejecutado obra alguna. El propio documento de resolución dejó constancia de esa circunstancia a efectos de solicitar al Ayuntamiento la devolución del impuesto.

La Inspección municipal comprobó que las obras no se habían iniciado y archivó sus actuaciones por ausencia de hecho imponible, pero, pese a ello, el Ayuntamiento denegó la devolución solicitada en octubre de 2018, invocando que la licencia continuaba en vigor. El interesado presentó reclamación económico-administrativa, que tampoco prosperó. Ya en vía judicial, el Juzgado de lo Contencioso-Administrativo n.º 27 de Madrid reconoció la pretensión de la empresa, pero más tarde, en apelación, el TSJ de Madrid revocó esa decisión. Como dato adicional relevante es oportuno destacar que las obras se adjudicaron después a otra gran empresa constructora, competidora de la primera, que contó con una licencia distinta y presentó su propia autoliquidación del ICIO sobre un nuevo presupuesto.

En este recurso, la cuestión con interés casacional objetivo fue la determinación de si el sustituto podía solicitar y obtener la devolución en esas circunstancias, aun manteniéndose vigente la licencia. El Ayuntamiento entendía que, sin renuncia expresa del solicitante o declaración formal de caducidad de la licencia, no quedaba descartada la futura ejecución y el ingreso conservaba su justificación.

El TS estima el recurso de casación y anula la sentencia del TSJ, dejando subsistente el pronunciamiento favorable a la empresa dictado en primera instancia. Su razonamiento se articula sobre tres argumentos que conviene distinguir:

En primer lugar, recuerda que la sustitución comprende derechos y no solo obligaciones. Quien ocupa legalmente la posición del contribuyente frente a la Hacienda municipal dispone también de las facultades necesarias para recuperar lo ingresado si falta el presupuesto del gravamen. La posibilidad de exigir al contribuyente la cuota satisfecha, prevista en los artículos 101.2 TRLHL y 36.3 LGT, no obliga al sustituto a trasladarle un pago que puede recuperar de la Administración. Así las cosas, el TS deslinda dos relaciones distintas intrínsecas de las situaciones de sustitución del contribuyente principal por terceros: el reembolso entre particulares de una carga tributaria y la restitución municipal de un ingreso que ha devenido indebido.

En segundo lugar, destaca que la liquidación provisional no sustituye al presupuesto material del impuesto. La Sala recuerda la singular secuencia del ICIO: la realización de la obra configura el hecho imponible, el devengo se sitúa en su inicio y la liquidación provisional puede anticiparse a ese momento con la concesión de la licencia. Por ello, la exigibilidad inicial del anticipo no asegura que la Administración pueda conservarlo indefinidamente. La sentencia no considera

Derecho Tributario de la UE
Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta

Derecho Tributaria Interno
Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta
Procedimiento
Fiscalidad Local
Fiscalidad Financiera

indebido el pago desde su origen; entiende que adquirió esa condición al constatarse que las obras no habían comenzado y que la constructora había renunciado a ejecutarlas mediante la resolución contractual.

En tercer lugar, señala que la resolución del contrato permite acreditar la renuncia a ejecutar sin esperar a la caducidad de la licencia. El Ayuntamiento invocaba las sentencias de 4 y 11 de noviembre de 2020, relativas a la devolución del ICIO y al inicio de su plazo de prescripción. El TS rechaza esa interpretación porque la renuncia o el desistimiento y la declaración de caducidad constituyen vías alternativas, no requisitos acumulativos. En este caso, el documento contractual expresaba claramente el abandono de la ejecución por parte de la constructora. Exigir además la caducidad habría dejado la devolución pendiente de una actuación del propio Ayuntamiento, pese a contar ya con elementos que justificaban la restitución.

A nuestro juicio, el acierto principal de la sentencia reside en no confundir la posibilidad urbanística de construir con la justificación tributaria para retener el anticipo de un determinado obligado. Sin embargo, su utilidad práctica exige una lectura cuidadosa: ni toda paralización equivale a abandono ni toda sustitución de contratista reproduce el supuesto resuelto.

En definitiva, la sentencia del TS de 7 de octubre de 2026 impide que una licencia todavía vigente opere como título suficiente para conservar el ICIO ingresado por quien no inició las obras y resolvió el contrato que le habilitaba para ejecutarlas. Más que desvincular por completo urbanismo y tributación, la resolución delimita qué acredita cada plano: la licencia autoriza, pero no demuestra la ejecución ni neutraliza una renuncia debidamente constatada. Para los operadores, la principal consecuencia es clara: la solicitud de devolución debe construirse sobre la realidad material y contractual del proyecto, no quedar subordinada a que el Ayuntamiento cierre formalmente su expediente urbanístico.

Derecho Tributario de la UE

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta

Derecho Tributaria Interno

- Fiscalidad Directa
- Fiscalidad Indirecta
- Procedimiento
- Fiscalidad Local
- Fiscalidad Financiera

FISCALIDAD FINANCIERA

La territorialidad de los ingresos en relación con el gravamen temporal de entidades de crédito se determina por la radicación de la entidad de crédito y no por la residencia del cliente

Marc Barroso y Pilar Valero | Abogados

› Resoluciones del TEAC de 30 de junio de 2026 (RG 03233/2025) y (RG 03258/2025)

El TEAC, en las dos resoluciones objeto de comentario, fija doctrina sobre el Gravamen Temporal de Entidades de Crédito y Establecimientos Financieros de Crédito (**"GTEC"**), establecido por la Ley 38/2022, de 27 de diciembre. La cuestión central resuelta es el criterio aplicable para determinar qué ingresos de una entidad de crédito se entienden realizados en España a efectos del cálculo de la base del gravamen: si debe atenderse a la radicación de la propia entidad de crédito o a la residencia del cliente.

Ambos casos derivan de procedimientos inspectores seguidos por la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, cuyos acuerdos de liquidación fueron impugnados en reclamación económico-administrativa por las entidades afectadas, que plantearon alegaciones sustancialmente coincidentes en ambos expedientes.

En primer lugar, las reclamantes cuestionaron la constitucionalidad de la Ley 38/2022 por haber sido tramitada como proposición de ley y no como proyecto de ley, así como la legalidad de la Orden HFP/94/2023 por entender que vulneraba la reserva de ley al imponer la autoliquidación del gravamen. El TEAC rechaza ambas alegaciones por falta de competencia, recordando que el ámbito de la vía económico-administrativa, conforme a los artículos 226 y 227 de la LGT, no alcanza a enjuiciar la legalidad o constitucionalidad de las normas con rango de ley ni de las disposiciones reglamentarias, competencia reservada a la jurisdicción contencioso-administrativa y, en su caso, al TC. Añade el Tribunal que, al calificar la Ley 38/2022 el gravamen como una prestación patrimonial de carácter público no tributaria, no resulta aplicable la reserva de ley tributaria invocada por las reclamantes.

En segundo lugar, se alegó la infracción de diversos principios del Derecho de la Unión Europea (libertad de empresa por la prohibición de repercusión del gravamen, prudencia en la conducta de las entidades de crédito, competencia exclusiva de la UE en política monetaria, no discriminación, prohibición de ayuda de Estado y libre prestación de servicios). El TEAC desestima estas alegaciones por tratarse de meras conjeturas sobre la posible vulneración de principios genéricos, sin acreditar una relación directa y razonada entre la norma cuestionada y el principio supuestamente infringido.

En tercer lugar, ambas entidades solicitaron minorar la base del gravamen en el importe de la remuneración de instrumentos híbridos de capital (instrumentos de patrimonio distintos del capital —AT1—, en un caso, y obligaciones contingentemente convertibles —*CoCos*—, en el otro), alegando que su naturaleza económica es asimilable a la de un interés y, por tanto, constituyen un gasto financiero. La Inspección considera que se trata de instrumentos de patrimonio neto, cuya remuneración se abona con cargo a dicho patrimonio y no se contabiliza como gasto en la cuenta de pérdidas y ganancias. El Tribunal confirma este tratamiento y precisa que no resultan aplicables al GTEC las normas y criterios propios del IS, dada la distinta naturaleza y finalidad de ambas figuras. En consecuencia, la determinación de la base del gravamen debe ajustarse al tratamiento contable que corresponda conforme a la normativa aplicable y a su reflejo en la cuenta de pérdidas y ganancias.

Adicionalmente, en la resolución RG 3233/2025 se planteó si procedía aplicar, a efectos del cómputo del margen de intereses y comisiones, las eliminaciones contables por operaciones intragrupo con entidades del grupo fiscal que no tienen la consideración de entidades de crédito ni de establecimientos financieros de crédito. Sin embargo, el TEAC confirma el criterio de la Inspección: solo deben

Derecho Tributario de la UE
Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta

Derecho Tributaria Interno
Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta
Procedimiento
Fiscalidad Local
Fiscalidad Financiera

eliminarse las operaciones realizadas entre las propias entidades de crédito y EFC sujetas al gravamen, pero no las mantenidas con otras entidades del grupo fuera de este ámbito subjetivo, ya que estas últimas no forman parte del perímetro consolidado a efectos del GTEC.

La cuestión de mayor relevancia doctrinal, y que motiva la calificación de ambas resoluciones como doctrina reiterada, es la relativa al criterio de territorialidad de los ingresos a efectos del GTEC. Frente al criterio de la Inspección, que localiza la operación en función de la radicación de la entidad de crédito, las reclamantes defendieron la aplicación del criterio de residencia o radicación del cliente, invocando además normativa ajena al gravamen, como la reguladora de otros impuestos, la de prevención del blanqueo de capitales o la de las UTE.

El TEAC rechaza este planteamiento y fija como criterio los siguientes elementos:

1) Remisión a la normativa contable sectorial

El artículo 2.4 de la Ley 38/2022 dispone que la actividad desarrollada en España se determinará conforme a la normativa contable aplicable.

2) Criterio de radicación de la entidad de crédito

La normativa contable sectorial determina que es la radicación de la entidad de crédito la que fija el ámbito territorial de la operación, de modo que la residencia del cliente o el destinatario de la financiación resulta irrelevante a estos efectos. En particular, el TEAC atiende al origen de los fondos utilizados, a la entidad o establecimiento al que se atribuyen los rendimientos y a su contabilización como negocios en España o en el extranjero. Asimismo, precisa que la intervención de personal de la entidad ubicado en el extranjero no altera, por sí sola, la localización de la operación.

3) Operaciones realizadas a través de sucursales o establecimientos permanentes en el extranjero

Únicamente cuando la operación se realiza a través de una sucursal o establecimiento permanente en el extranjero se entenderá realizada fuera de España.

Por lo expuesto, el TEAC desestima ambas reclamaciones y confirma los actos impugnados, estableciendo que la localización territorial de las operaciones a efectos del GTEC viene determinada por la radicación de la entidad de crédito, de acuerdo con la normativa contable sectorial, y no por la residencia del cliente. Este criterio, recogido en ambas resoluciones y calificado como doctrina reiterada por el TEAC, resulta vinculante para los órganos de aplicación de los tributos y los órganos económico-administrativos en los términos previstos en el artículo 239.8 de la LGT.

Derecho Tributario de la UE

Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta

Derecho Tributaria Interno

Fiscalidad Directa
Fiscalidad Indirecta
Procedimiento
Fiscalidad Local
Fiscalidad Financiera

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**



DISPONIBLE EN App Store

DISPONIBLE EN Google Play

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

