

SELECCIÓN DE DOCTRINA ADMINISTRATIVA

(Del 1 al 15 de marzo de 2026)

- Tribunal Económico-Administrativo Central
- Dirección General de Tributos

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL –GUÍA–

A efectos de la prescripción para declarar la responsabilidad subsidiaria se deben diferenciar las actuaciones recaudatorias de las integradas en procedimientos de revisión

El obligado tributario. Responsables de la deuda tributaria. Responsabilidad derivada del Derecho Tributario. Responsabilidad subsidiaria. Cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración para declarar la responsabilidad.

El pronunciamiento analiza un recurso interpuesto frente a la declaración de una entidad como responsable subsidiaria de determinadas deudas y sanciones correspondientes al IS contraídas por la sociedad deudora principal. La parte recurrente impugna la derivación de responsabilidad sosteniendo esencialmente que el derecho de la Administración para declarar dicha responsabilidad se encontraba prescrito, al entender que el plazo debía computarse desde determinadas actuaciones previas y que las posteriores actuaciones producidas en el expediente no tenían la consideración de actuaciones recaudatorias válidas a efectos de interrumpir o determinar el inicio del cómputo del plazo de prescripción. El TEAC parte de la regla establecida según la cual, tratándose de responsables subsidiarios, el plazo para exigir la responsabilidad comienza a contarse desde la notificación de la última actuación recaudatoria realizada frente al deudor principal o frente a cualquiera de los responsables solidarios con carácter previo a la declaración de fallido del deudor principal. En su interpretación, el Tribunal afirma que la referencia normativa a la última actuación recaudatoria se refiere a actos dictados por la Administración tributaria que estén directamente encaminados al cobro efectivo de la deuda tributaria. Se trata, por tanto, de actuaciones propias del procedimiento de recaudación dirigidas a la realización del crédito tributario y que se proyectan directamente sobre el patrimonio del deudor. A partir de esta interpretación, el Tribunal concluye que el dies a quo para el cómputo del plazo de prescripción del derecho de la Administración a declarar la responsabilidad subsidiaria debe situarse, con carácter general, en la fecha de notificación de la última actuación recaudatoria efectivamente dirigida al cobro de la deuda frente al deudor principal o frente a responsables solidarios, realizada antes de la declaración de fallido. Sin embargo, el Tribunal fija como criterio interpretativo que los recursos o reclamaciones interpuestos frente a actos de gestión recaudatoria no constituyen actuaciones recaudatorias a los efectos del inicio del cómputo del plazo de prescripción para declarar la responsabilidad subsidiaria, si bien reconoce que, cuando la ejecución de la deuda se encuentre suspendida por dichos recursos y ello impida la constatación de la insolvencia del deudor principal, el plazo de prescripción del derecho a derivar responsabilidad no transcurre durante el tiempo en que se sustancia dicha suspensión.

(TEAC, de 29-02-2026, RG 3907/2022)

TEAC sobre la RIC en Canarias: pérdida del beneficio fiscal por inexistencia de reserva en el patrimonio durante el período de mantenimiento

IS. Régimen económico y fiscal de Canarias. Reserva para Inversiones en Canarias (RIC). Bonificación a exportadores. Inexistencia de reserva en el patrimonio del balance de la actividad durante el período de mantenimiento de la inversión.

La resolución aborda la interpretación del art. 27 de la Ley 19/1994 en relación con la Reserva para Inversiones en Canarias (RIC), a fin de determinar la consecuencia jurídica derivada de la inexistencia de reserva alguna en el patrimonio del balance de la acti-





vidad durante el período de mantenimiento de la inversión, aun cuando los activos en los que se materializó permanezcan en funcionamiento en la empresa. El beneficio fiscal se encuentra vinculado al cumplimiento estricto de los requisitos previstos en el precepto, estructurados en tres momentos sucesivos: dotación, materialización y mantenimiento. El art. 27.3 establece que la reserva deberá figurar en los balances con absoluta separación y título apropiado, siendo indisponible en tanto que los bienes deban permanecer en la empresa. Esta obligación no es una formalidad aislada, sino un requisito estructural que se proyecta durante toda su vigencia: la reserva ha de constituirse correctamente y permanecer efectivamente en el patrimonio neto, con carácter indisponible, durante todo el plazo legal de permanencia. La indisponibilidad garantiza que los beneficios no distribuidos queden inmovilizados y afectos a la autofinanciación empresarial, asegurando la asunción del compromiso inversor que justifica el sacrificio recaudatorio. La inexistencia absoluta de reserva en el balance no es una mera irregularidad formal, sino que evidencia la ruptura del compromiso que fundamenta el beneficio fiscal. Tras la modificación operada por el Real Decreto-ley 12/2006, el art. 27.16 dispone que la disposición de la reserva antes del plazo de mantenimiento o el incumplimiento de cualquier otro de los requisitos, salvo los contenidos en sus apartados 3, 10 y 13, dará lugar a la integración en la base imponible del IS o del IRNR o en la cuota íntegra del IRPF del ejercicio correspondiente, con liquidación de intereses de demora. El art. 27.17.a) tipifica como infracción tributaria grave la falta de contabilización de la reserva en los términos previstos en el apartado 3. La cuestión interpretativa consiste en determinar si la inexistencia de reserva contabilizada durante el período de mantenimiento queda exclusivamente en el ámbito sancionador del art. 27.17.a), o si determina la pérdida del beneficio fiscal mediante la integración prevista en el apartado 16. El Tribunal realiza una interpretación conjunta, sistemática y teleológica de los apartados 3, 16 y 17 y distingue entre incumplimientos relativos en la forma de reflejo contable —falta de contabilización “en los términos previstos en el apartado 3”, que presupone la existencia de una reserva— y la inexistencia absoluta de reserva en el patrimonio neto, que constituye un incumplimiento sustantivo del requisito estructural del incentivo. La exclusión del apartado 3 del ámbito automático del art. 27.16 no significa que cualquier vulneración quede reducida a la mera imposición de una sanción. Admitir que la no dotación o la desaparición de la reserva durante el período de mantenimiento solo conlleve sanción sería contrario a la lógica del régimen, pues implicaría un tratamiento más favorable que el previsto para quien dispone de la reserva antes de finalizar el plazo. El Tribunal afirma que, cuando antes de la finalización del plazo de mantenimiento no figura ningún tipo de reservas en el patrimonio del balance de la actividad, tal circunstancia implica una disposición de la reserva con anterioridad a dicho plazo. La inexistencia de la reserva equivale jurídicamente a su disposición anticipada, aun cuando los activos continúen en funcionamiento. En consecuencia, procede la integración en la base imponible del IS o del IRNR o en la cuota íntegra del IRPF del ejercicio en que se produce tal circunstancia, de las cantidades que dieron lugar a la reducción o deducción, con exigencia de intereses de demora. Solo cuando la reserva existe y permanece indisponible, pero no se ha contabilizado con absoluta separación o título apropiado, nos encontramos ante la infracción del art. 27.17.a), sin pérdida automática del beneficio fiscal. En unificación de criterio, el Tribunal fija que la inexistencia de reserva en el patrimonio neto durante el período de mantenimiento determina la pérdida del beneficio fiscal mediante la integración prevista en el art. 27.16, reservándose el art. 27.17.a) a los incumplimientos relativos en la forma de contabilización de una reserva existente.

(TEAC, de 19-02-2026, RG 9105/2024)

Se puede denegar el derecho a deducir el IVA soportado cuando se indica un proveedor ficticio en la factura

IVA. Deducciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir. Facturas con proveedores ficticios.

El Tribunal considera que la determinación, en las autofacturas emitidas por el sujeto pasivo por aplicación del régimen de inversión de sujeto pasivo, deliberadamente, de un proveedor ficticio que impida comprobar la identificación real del proveedor que realizó la entrega de bienes deriva, ineludiblemente, en la denegación del derecho a deducir las cuotas de IVA soportadas y declaradas en dichas facturas y, todo ello, con base en el principio de neutralidad del IVA.

(TEAC, de 27-02-2026, RG 4172/2025)





En IRNR se pueden minorar las amortizaciones deducibles del valor de adquisición de un inmueble que estuvo alquilado previamente, pero no se puede duplicar el coeficiente mínimo por ser un bien usado

IRNR. Rentas obtenidas sin mediación de establecimiento permanente. Transmisión de bienes inmuebles.

Incremento del valor de amortización. Reforma integral. Una entidad no residente transmite un inmueble situado en España, operación declarada mediante el modelo 210 del Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR). La controversia se centra en la determinación del valor de adquisición del inmueble, elemento esencial para calcular la ganancia patrimonial derivada de su transmisión. La calificación de una obra como mejora no puede basarse únicamente en la denominación de “reforma integral”, sino que requiere un análisis individualizado de cada actuación. Para considerar que existe una verdadera mejora o rehabilitación, deben acreditarse: intervenciones estructurales relevantes, ampliación de superficie construida e incremento de la capacidad o productividad del inmueble. En el caso analizado las facturas tenían descripciones genéricas (“factura de obras”), no se aportaron proyectos visados ni dirección facultativa de obra, la licencia urbanística aportada correspondía a otro inmueble distinto y muchas actuaciones consistían simplemente en modernización o sustitución de elementos existentes. El Tribunal concluye que la reforma no alcanza la entidad suficiente para calificarse como rehabilitación o mejora estructural, sino que se trata principalmente de modernización y redistribución interior del inmueble. Por ello, no se admite ningún incremento del valor de adquisición por estas obras.

Minoración del valor de adquisición. Amortizaciones. El inmueble había sido arrendado con anterioridad, lo que implica que su titular podía deducir amortización en los rendimientos del capital inmobiliario. La Administración calculó una amortización acumulada aplicando un coeficiente del 1% anual y duplicando el coeficiente por tratarse de un bien usado. La entidad no cuestionó la existencia de la amortización, pero sí la duplicación del coeficiente. El Tribunal concluye que la normativa permite duplicar el coeficiente máximo en bienes usados, pero no obliga a duplicar el coeficiente mínimo. Por tanto, la Administración aplicó incorrectamente la norma.

(TEAC, de 19-02-2026, RG 9616/2022)

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS –GUÍA–

Aplicación del régimen especial de impatriados en el caso de teletrabajar desde España para una empresa situada en el extranjero, aun no teniendo visado de teletrabajo internacional

IRPF. Regímenes especiales. Trabajadores desplazados. Teletrabajar desde España sin visado de teletrabajo internacional.

Un ciudadano español y estadounidense, reside en Estados Unidos y trabaja para una empresa americana. Ha acordado con su empleador prestar servicios desde España a partir de agosto de 2025 bajo la modalidad de teletrabajo, manteniendo el régimen de seguridad social de Estados Unidos. La cuestión planteada se centra en determinar si, pese a no poder obtener el visado de teletrabajo internacional previsto en la Ley 14/2013 por su nacionalidad española, puede acogerse al régimen especial de tributación para trabajadores desplazados a España previsto en el art. 93 de la Ley IRPF. Este régimen permite a los trabajadores que adquieren residencia fiscal en España tributar según normas especiales del IRNR durante el año de cambio de residencia y los cinco años siguientes, siempre que no hayan sido residentes en España en los cinco años anteriores, que el desplazamiento derive de un contrato de trabajo o prestación laboral a distancia, y que no obtengan rentas atribuibles a un establecimiento permanente en España. El régimen especial exige la comunicación individual del contribuyente a la Administración Tributaria mediante el modelo 149, adjuntando documentación que acredite su actividad laboral a distancia, la relación con el empleador, la fecha de inicio de la actividad y, en su caso, el mantenimiento del régimen de Seguridad Social de origen. A pesar de que la norma menciona específicamente la necesidad de contar con un visado de teletrabajo internacional, el criterio de la Administración permite que el régimen sea aplicable cuando el trabajo se preste efectivamente a distancia mediante sistemas informáticos o telemáticos. En consecuen-





cia, siempre que el contribuyente cumpla con los requisitos de residencia fiscal, inicio de actividad laboral a distancia y no genere rentas vinculadas a un establecimiento permanente en España, podrá optar por el régimen especial, independientemente de la imposibilidad de obtener el visado internacional.

(DGT, de 11-12-2025, V2460/2025)

Gastos de comidas con clientes: justificación y deducibilidad del gasto en IRPF

IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Estimación directa. Gastos deducibles. Gastos de comidas con clientes.

Un profesional autónomo en el desarrollo de su actividad económica incurre en gastos de comidas con clientes y desea conocer la forma y posibilidad de justificar y deducir tales gastos en el IRPF. De acuerdo con el art. 28 LIRPF, el rendimiento neto de las actividades económicas se determinará según las normas del Impuesto sobre Sociedades, sin perjuicio de las normas especiales contenidas en el art. 30 para la estimación directa. Por su parte, el art. 15 LIS dispone que la deducibilidad de los gastos está condicionada por el principio de su correlación con los ingresos, aquellos que se acredite que se han ocasionado en el ejercicio de la actividad serán deducibles, mientras que cuando no exista esa vinculación o no se probase suficientemente no podrían considerarse como fiscalmente deducibles. Además, para su deducción, se deberán cumplir los requisitos de correcta imputación temporal, de registro en la contabilidad o en los libros registros que el contribuyente deba llevar. En cuanto a la justificación, el art. 106.4 LGT establece que la forma prioritaria de justificación es la factura entregada por quien haya realizado la correspondiente operación, cumpliendo los requisitos de la normativa tributaria. No obstante, la factura no constituye un medio de prueba privilegiado, por lo que una vez que la Administración cuestiona fundadamente su efectividad, corresponde al obligado tributario aportar pruebas sobre la realidad de las operaciones.

(DGT, de 17-12-2025, V2525/2025)

¿Cuándo se han de declarar en IP unos bienes heredados de una persona que ha fallecido en diciembre, pero cuya escritura de aceptación se ha producido en enero?

IP. Devengo. Bienes heredados. Fallecimiento en un año y escritura de aceptación en el año siguiente.

El fallecimiento se produce en diciembre de 2024. La aceptación de la herencia, aunque se formalice en 2025, produce efectos retroactivos a la fecha del fallecimiento. Por ello, los bienes heredados se consideran parte del patrimonio del heredero desde diciembre de 2024. Dado que el Impuesto sobre el Patrimonio se devenga el 31 de diciembre de 2024, el patrimonio heredado forma parte del patrimonio del contribuyente en esa fecha. Si el valor de los bienes heredados supera el mínimo exento y se cumplen los demás requisitos legales, existirá obligación de presentar declaración correspondiente al ejercicio 2024.

(DGT, de 16-12-2025, V2516/2025)

Entidad que lleva años sin actividad: se requiere la presentación del modelo 036 para dejar de presentar el modelo 303

IVA. Obligaciones formales. Presentación de declaraciones-liquidaciones. Cese de actividad hace varios años. Trámite para dejar de presentar el modelo 303. Declaraciones de comienzo, modificaciones y cese.

La contribuyente lleva varios años sin actividad, aunque no ha formalizado su baja, por lo que se le sigue requiriendo la presentación trimestral del modelo 303. El TJUE, en su sentencia de 3 de marzo de 2005 (asunto C-32/03, Fini H), señaló que el cese de la actividad no implica automáticamente la pérdida de la condición de sujeto pasivo cuando el contribuyente continúa soportando gastos vinculados a la actividad anterior, siempre que exista relación directa e inmediata entre dichos gastos y la actividad económica y no concurren actuaciones fraudulentas o abusivas. Asimismo, el art. 164.1.1.º de la LIVA obliga a los sujetos pasivos a presentar declaraciones relativas al comienzo, modificación y cese de las actividades que determinen su sujeción al impuesto. En consecuen-





cia, la condición de empresario o profesional no se pierde mientras no se produzca el cese efectivo de la actividad y se formalice la correspondiente baja censal, manteniéndose hasta entonces las obligaciones formales, incluida la presentación de declaraciones periódicas. Incluso si se presentara el modelo censal de baja, si no existe un cese efectivo de la actividad subsistirán dichas obligaciones. En consecuencia, para dejar de presentar el modelo 303, la entidad deberá cesar efectivamente en la actividad y presentar el modelo 036 solicitando la baja en el Censo de Empresarios, Profesionales y Retenedores.

(DGT, de 02-12-2025, V2335/2025)

Intento de aplicar la no sujeción del art. 7. 1º de la Ley IVA a dos transmisiones distintas destinadas a una misma actividad económica realizada por el adquirente

IVA. Operaciones no sujetas. Transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial o profesional. Dos transmisiones independientes destinadas a una misma actividad.

Una persona física tiene previsto adquirir una clínica con el objetivo de continuar desarrollando la misma actividad sanitaria. La operación se realizará mediante dos transmisiones independientes procedentes de dos sociedades mercantiles distintas. Por un lado, una de las entidades transmitirá el local donde se desarrolla la actividad y su aparcamiento, mientras que la otra transmitirá los elementos materiales afectos a la explotación, tales como equipos médicos, mobiliario, sistemas informáticos y la cartera de clientes. Debido a estas circunstancias, cada operación no constituye por sí misma la transmisión de una unidad económica autónoma, sino que debe calificarse como mera cesión de bienes. Al no existir una estructura organizativa de medios materiales y humanos que permita desarrollar la actividad de forma autónoma en el momento de la transmisión, no resulta aplicable el supuesto de no sujeción previsto en el art. 7.1º de la Ley del IVA. En consecuencia, las transmisiones estarán sujetas, debiendo tributar cada bien transmitido de manera independiente conforme a las reglas que le resulten aplicables.

(DGT, de 01-12-2025, V2321/2025)

Efectos de la aplicación del régimen especial del grupo de entidades del IVA en su nivel avanzado, en relación con la cesión o el arrendamiento de un inmueble

IVA. Regímenes especiales. Grupo de entidades. Cesión o arrendamiento de inmueble.

Una fundación titular de una universidad adquirió un inmueble sujeto y no exento de IVA con el fin de implantar un centro universitario adscrito. Sin embargo, por exigencias administrativas, la actividad docente del centro debe desarrollarse por una entidad con personalidad jurídica distinta de la universidad, motivo por el cual se ha constituido una nueva fundación que asumirá la actividad educativa. La fundación propietaria del inmueble tiene previsto ceder o arrendar a la nueva fundación las partes del edificio destinadas a la actividad formativa. La base imponible de las operaciones entre entidades del grupo se determina por el coste de los bienes y servicios utilizados en su realización, siempre que dichos costes hayan soportado efectivamente IVA. Si los bienes utilizados son bienes de inversión, su coste debe imputarse durante todo el periodo de regularización de las cuotas, que es de 10 años para los inmuebles y 5 años para bienes muebles. Una vez que ambas fundaciones se integren en el régimen especial, el inmueble adquirido por la fundación pasará a afectarse al sector de operaciones intragrupo, ya que se destinará a su cesión o arrendamiento a otra entidad del grupo. La cesión del inmueble puede constituir una segunda entrega de edificaciones sujeta y exenta de IVA, aunque existe la posibilidad de renunciar a dicha exención cuando se cumplan los requisitos legales. Si la operación se realiza durante el periodo de regularización de los bienes de inversión, deberá practicarse la regularización de las cuotas deducidas inicialmente. En determinados supuestos, la operación puede configurarse como autoconsumo, cuya base imponible se determinará por el coste de los bienes respecto de los cuales se soportó el impuesto. Asimismo, la fundación titular realizará obras de acondicionamiento en el inmueble antes de su cesión o arrendamiento. Si dichas obras cumplen los requisitos, podrán calificarse como bienes de inversión, lo que implica que su coste también deberá imputarse al servicio de arrendamiento o cesión del inmueble. En relación con la determinación de la base imponible del servicio de arrendamiento intragrupo, esta estará integrada por la parte proporcional de los gastos corrientes vinculados a la prestación del servicio de arrendamiento respecto de los cuales se haya soportado IVA y la imputación proporcional del coste del bien de inversión (el inmueble) desde su puesta en funcionamiento.

(DGT, de 04-12-2025, V2367/2025)