

## SELECCIÓN DE JURISPRUDENCIA

(Del 16 al 31 de enero de 2026)

- Tribunal de Justicia de la Unión Europea
- Tribunal General de la Unión Europea
- Tribunal Constitucional
- Tribunal Supremo
- Audiencia Nacional
- Tribunales Superiores de Justicia

### TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA –GUÍA–

**Vulnera la libertad de establecimiento establecer el pago de un canon minero adicional obligatorio que perjudica en la mayor parte de los casos a las sociedades que tienen su domicilio social en otro Estado miembro con independencia de sus negocios**

*Libertad de establecimiento. Canon minero adicional correspondiente al 90 % de la diferencia entre el precio de referencia y el precio de venta. Obligación de extracción mínima.*

La normativa húngara controvertida establece que la empresa que venda cinco materiales base para la construcción por encima del precio de referencia debe pagar el canon minero adicional cuyo importe corresponde al 90 % de la diferencia entre su volumen de negocios efectivo y el volumen de negocios establecido sobre la base de la cantidad vendida y de aquel precio y por otro lado obliga a las empresas extractoras de dichos materiales a mantener un volumen de extracción mínimo fijado por el Gobierno para no perder su licencia de explotación minera. La Comisión estima que dicha normativa tiene por efecto restringir la libertad de establecimiento, ya que afecta mayoritariamente a empresas propiedad de sociedades establecidas en otros Estados miembros por tres razones. En primer lugar, estas medidas dificultan el acceso al mercado húngaro a las empresas establecidas en otros Estados miembros. En segundo término para las empresas establecidas en otros Estados miembros ya presentes en el mercado húngaro, la introducción de nuevos requisitos para el ejercicio de una actividad económica hace menos atractivo, si no imposible, el ejercicio de su libertad de establecimiento, dado que sus beneficios se ven considerablemente limitados. Resulta posible, incluso, que deban operar con pérdidas. En tercer lugar, de la STJUE de 21 de diciembre de 2016, asunto C-201/15 se desprende que el ejercicio de la libertad de establecimiento implica, en principio, que los operadores económicos no solo tienen la libertad de determinar la naturaleza y el alcance de la actividad económica que se realizará en el Estado miembro de acogida, sino también la de reducir posteriormente el volumen de esa actividad. Ahora bien, la obligación de extracción mínima no permite, según ella, el ejercicio de este aspecto de la libertad de establecimiento. Estas empresas están obligadas a alcanzar en un año el volumen de extracción correspondiente a la obligación de extracción mínima, y el canon adicional complica considerablemente, incluso excluye, la obtención de beneficios. Finalmente, considera la Comisión que la normativa nacional controvertida da lugar a una discriminación indirecta, ya que se aplica, con una excepción, a empresas que son propiedad de sociedades establecidas en otros Estados miembros. Hungría replica que la obligación de extracción mínima se aplica a todos los recién llegados a ese mercado, nacionales o no nacionales, lo que excluye cualquier vulneración de la libertad de establecimiento y que el canon minero adicional es un





impuesto basado en criterios neutros, como el volumen de negocios neto realizado durante el año 2019 y el precio de referencia fijado aplicable a las empresas ya presentes en el mercado húngaro, lo cual constituye una carga fiscal proporcionada al importe del volumen de negocios [ Vid. STJUE de 3 de marzo de 2020, asunto C-75/18], en la medida en que dicho criterio constituye un indicador pertinente de la capacidad contributiva de los sujetos pasivos y por lo que respecta a la existencia de una discriminación indirecta, el hecho de que las empresas obligadas al pago del canon minero adicional pertenezcan principalmente a empresas establecidas en otros Estados miembros resulta de las características específicas del mercado húngaro, en el que las empresas más poderosas del sector correspondiente son empresas extranjeras. Considera el Tribunal que un canon obligatorio que establece un criterio de diferenciación aparentemente objetivo, pero que perjudica en la mayor parte de los casos, en vista de sus características, a las sociedades que tienen su domicilio social en otro Estado miembro que el Estado miembro de tributación y que se hallan en una situación comparable a aquellas que tienen su domicilio social en tal Estado, supone una discriminación indirecta basada en el lugar del domicilio social de las sociedades, prohibida por los arts. 49 TFUE y 54 TFUE y al contrario de lo que sostiene Hungría, esta situación no resulta de la aplicación de un criterio de imposición neutro, como el volumen de negocios, a diferencia de la situación examinada en la STJUE de 3 de marzo de 2020, pues el volumen de negocios no sirve para determinar la base imponible del canon minero adicional, sino únicamente para identificar a las empresas que deben pagarlo y su importe corresponde invariablemente al 90 % de la diferencia entre el precio de referencia fijado por tal Decreto y el precio de venta de los materiales correspondientes, de modo que el canon no es de naturaleza progresiva. El canon minero adicional no presenta las características de una imposición progresiva, en la medida en que las empresas afectadas no están obligadas a pagarlo mientras respeten el precio fijado, pero, si superan dicho precio, deben pagar hasta el 90 % de la diferencia entre tal precio y el precio de venta. Esta medida, aunque no descansa, propiamente hablando, en una distinción basada en la nacionalidad o en el lugar de establecimiento de las empresas afectadas, presenta de forma manifiesta aspectos discriminatorios o protectores y es, por tanto, incompatible con las libertades fundamentales, en el sentido de la STJUE de 9 de mayo de 1985, asunto C-112/84. Las empresas deudoras del canon minero adicional siempre serán las mismas y, además, seguirán estando obligadas a su pago con independencia de la evolución de su volumen de negocios, lo cual constituye una restricción a la libertad de establecimiento, en el sentido del artículo 49 TFUE sin que invocar una mera «probabilidad» de amenaza para la seguridad del suministro de determinados materiales al sector de la construcción, constituya una razón de imperioso interés general que la justifique. Sin embargo, la obligación de extracción mínima al aplicarse a todos los operadores mineros, nacionales o no nacionales, que inicien una actividad de extracción en una explotación minera en Hungría, considera el Tribunal la Comisión no demostrado que las sociedades afectadas por esta obligación sean principalmente sociedades establecidas en otros Estados miembros.

(TJUE de 22 de enero de 2026, asunto C-144/24)

## TRIBUNAL GENERAL DE LA UNIÓN EUROPEA –GUÍA–

### EL TGUE determina que la contribución tarifaria sobre los servicios de transporte y de distribución de electricidad no está comprendido en el concepto de «otro gravamen indirecto» de la prohibición del art. 1.2 de la Directiva 2008/118

*Impuestos sobre consumos específicos. Otros gravámenes indirectos sobre los productos sujetos a impuestos especiales. Contribución tarifaria sobre los servicios de transporte y de distribución de electricidad.*

Dos sociedades francesas como consumidoras finales de electricidad, solicitaron la devolución de las cantidades que habían pagado en concepto de contribución tarifaria de despacho durante los años 2016 a 2018, alegando que esta contribución tenía la naturaleza de «otro gravamen indirecto sobre los productos sujetos a impuestos especiales», en el sentido del art. 1.2 de la Directiva 2008/118, y que no respetaba las normas impositivas establecidas en dicha disposición. El órgano jurisdiccional remitente plantea la cuestión de si la existencia de un mecanismo legal de repercusión al consumidor final de un impuesto sobre un producto sujeto a impuestos especiales implica por sí sola la existencia de una relación directa e indisoluble entre el referido impuesto y el consumo de ese producto, aun cuan-





do dicho impuesto se calcule con independencia de la cantidad de producto efectivamente consumida. De las SSTJUE de 4 de junio de 2015, *Kernkraftwerke Lippe-Ems*, asunto C-5/14, de 3 de marzo de 2021, *Promociones Oliva Park*, asunto C-220/19, y en la de 18 de enero de 2017, *Fondazione Santa Lucia*, asunto C-189/15, se desprende que la repercusión íntegra de un impuesto al consumidor final no basta, como tal, para calificar dicho impuesto de «otro gravamen indirecto», sino que constituye un elemento que debe tenerse en cuenta, entre otros, para esta calificación y por ello concluye el Tribunal que el art. 1.2 de la Directiva 2008/118 debe interpretarse en el sentido de que la existencia de un mecanismo legal de repercusión de un impuesto al consumidor final de electricidad no implica por sí sola que dicho impuesto, el cálculo de cuyo importe se efectúa con independencia de la cantidad de electricidad efectivamente consumida, presente una relación directa e indisoluble con el consumo de electricidad y sea considerado «otro gravamen indirecto» a efectos de dicha disposición. En cuanto a la cuestión de si un impuesto que se devenga en virtud de los contratos de acceso a la red de suministro de electricidad suscritos por los consumidores o sus proveedores y cuya cuantificación no depende de la cantidad de electricidad consumida presenta una relación directa e indisoluble con el consumo de electricidad, de modo que debe considerarse «otro gravamen indirecto» a efectos del art. 1.2, de la Directiva 2008/118, deben tomarse en consideración el hecho imponible del impuesto, sus modalidades de cálculo y su posible repercusión al consumidor. En el caso de autos, de la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que, en primer lugar, el hecho imponible de la contribución tarifaria de despacho es la firma por los consumidores de electricidad o sus proveedores de un contrato que se suscribe para acceder a la red eléctrica y dicho hecho imponible se sitúa en una fase anterior a cualquier consumo de electricidad. El cálculo de la contribución tarifaria de despacho se basa en el componente anual de gestión, el componente anual de contadores, la parte fija del componente anual de extracción y la parte fija del componente anual de alimentación complementaria y de reserva que no dependen de la cantidad de electricidad consumida y aunque la contribución tarifaria de despacho se le repercute al consumidor final de electricidad, este elemento no basta, como tal, para concluir que existe una relación directa e indisoluble entre un impuesto y el consumo de electricidad. Por tanto, estima el Tribunal que la contribución tarifaria de despacho no constituye «otro gravamen indirecto» que recaiga directa o indirectamente sobre el consumo de electricidad a efectos del art. 1.2 de la Directiva 2008/118 que debe interpretarse en el sentido de que un impuesto que se devenga en virtud de los contratos de acceso a la red de suministro de electricidad suscritos por los consumidores o sus suministradores y cuya cuantificación no depende de la cantidad de electricidad efectivamente consumida no está comprendido en el concepto de «otro gravamen indirecto» a efectos de dicha disposición.

(TGUE de 28 de enero de 2026, asunto T-653/24)

### EL TGUE determina que el código aduanero de la UE impide rectificar la declaración en aduana para beneficiarse de la inclusión en el contingente no solicitado en el momento de presentar dicha declaración

*Renta de aduanas. Contingentes arancelarios. Concepto de “rectificación para que el declarante pueda cumplir con sus obligaciones relativas a la inclusión de las mercancías en el régimen aduanero de que se trate”.*

Una sociedad polaca que importa miel natural, presentó una declaración en aduana relativa a dicha mercancía y solicitó, la aplicación de un arancel del 0 % establecido para la importación en la Unión de miel de abejas procedente de Ucrania, por el Reglamento 2017/1566 que entró en vigor el 1 de octubre de 2017, y en esa fecha, que era domingo y no laborable, el número de contingente correspondiente no se había incorporado al sistema europeo TARIC (arancel integrado de la Unión Europea) ni al sistema polaco ISZTAR (sistema integrado de información sobre aranceles aduaneros). El art. 173.3 del código aduanero de la Unión recoge la posibilidad de que las autoridades aduaneras permitan la rectificación de una declaración en aduana tras el levante de las mercancías, previa solicitud del declarante en un plazo de tres años a partir de la admisión de esa declaración, con el fin de que el declarante pueda cumplir con sus obligaciones relativas a la inclusión de las mercancías en el régimen aduanero de que se trate. La solicitud dirigida a que el declarante pueda beneficiarse de un contingente arancelario específico debe presentarse al mismo tiempo que la declaración en aduana inicial, para que la fecha de aceptación de esta última pueda determinar el orden cronológico en la asignación de dicho contingente. Mediante la presentación de una declaración en aduana con aplicación del arancel erga omnes el día de la entrada en vigor de un contingente arancelario abierto por la normativa de la Unión, y mediante la adición posterior de un número de contingente arancelario, a través de una rectificación, el día de la inclusión de dicho número en los sistemas TARIC e ISZTAR, el declarante parece intentar asegurarse la prioridad en la asignación de ese contingente frente a los importadores que hayan presentado una declaración en aduana acompañada de una solicitud dirigida a be-





beneficiarse de dicho contingente lo antes posible tras la inclusión del número de contingente en dichos sistemas, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente. La obligación de los declarantes de facilitar en sus declaraciones información exacta e íntegra desempeña un papel esencial en el buen funcionamiento de los controles aduaneros y en la lucha contra fraudes e irregularidades. Por lo tanto, es coherente con el logro de este objetivo que las posibilidades de rectificación de las declaraciones en aduana estén estrictamente limitadas. Resulta difícilmente conciliable con este objetivo que una declaración en aduana pueda ser modificada, tras su admisión y el levante de las mercancías, con el único fin de poder beneficiarse de un arancel preferencial en lugar del arancel erga omnes inicialmente solicitado. Las normas relativas a la gestión de los contingentes arancelarios deben garantizar una aplicación correcta y uniforme y tras la admisión de una declaración en aduana, una solicitud para poder beneficiarse de un contingente arancelario específico mediante una rectificación con arreglo al art. 173.3 del código aduanero de la Unión sería contrario a este objetivo. Considera el Tribunal que el art. 173.3 del código aduanero de la Unión debe interpretarse en el sentido de que no permite a un operador añadir, a una declaración en aduana presentada anteriormente, un número de un contingente arancelario específico para sustituir, en esa declaración, el arancel erga omnes inicialmente solicitado por un arancel preferencial.

(TGUE de 28 de enero de 2026, asunto T-177/25)

## TRIBUNAL CONSTITUCIONAL –GUÍA–

### El TC reitera la constitucionalidad de la regulación de los pagos fraccionados de las grandes empresas (aquellas con cifra de negocios superior a 10 millones de euros) en el IS

*IS. Pagos fraccionados de las grandes empresas. Constitucionalidad de la disp. adic 14 de la Ley 27/2014 en la redacción dada por el art. 71 de la Ley 6/2018 (PGE 2018).*

El Pleno desestima la cuestión de inconstitucionalidad promovida por la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana sobre la regulación de los pagos fraccionados de las grandes empresas (aquellas con cifra de negocios superior a 10 millones de euros) en el IS aunque con los votos particulares de cinco de sus magistrados remitiéndose a lo ya resuelto en la STC 175/2025 que desestimó la duda de constitucionalidad planteada. El Tribunal se remite a lo declarado en aquella sentencia y concluye que el método de cálculo del importe mínimo de los pagos fraccionados previsto en la letra a) del apartado 1 de la disposición adicional decimocuarta Ley IS, en la redacción dada por el art. 71 de la Ley 6/2018, no vulnera el principio de capacidad económica como medida de la imposición, pues en la determinación de los pagos a cuenta se respeta el principio de capacidad económica en su doble vertiente, como fundamento y como medida de la imposición. De este modo, en el supuesto de los pagos a cuenta de los contribuyentes del IS, se exigirán a aquellos que pongan de manifiesto la obtención de renta susceptible de ser sometida a tributación en el impuesto y tal exigencia de contribución anticipada se hará en función de la intensidad con que se obtenga dicha renta. Ello no obstante, dada la naturaleza autónoma y provisional de los pagos a cuenta, la capacidad económica como medida rige en ellos con menor intensidad y no es constitucionalmente exigible que la ley establezca y regule su cuantificación replicando miméticamente las reglas de determinación de la obligación tributaria principal. De ahí que en los pagos a cuenta (en este caso en los pagos fraccionados del IS) el legislador goce de un margen más amplio para determinar, por razones de técnica tributaria, simplificación o practicabilidad, sus propios elementos cuantificadores de la renta susceptible de ser gravada en la obligación tributaria principal, difiriendo a un momento posterior la modulación definitiva de la medida o el quantum de capacidad económica (renta obtenida) que resulta efectivamente gravada por esta última. que los pagos fraccionados son un tipo de pago a cuenta que se aplica también en otros tributos como el IRPF. Son una obligación tributaria autónoma y provisional respecto de la obligación tributaria principal. Votos particulares.

(STC de 16 de diciembre de 2025, cuestión de inconstitucionalidad 2840/2024)





## El TS reitera que a efectos de delimitar los rendimientos de actividades económicas en el IRPF la afiliación en el RETA tiene efectos meramente declarativos y no constitutivos

*IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Delimitación. Actividades profesionales. La afiliación en el RETA tiene efectos meramente declarativos y no constitutivos.*

El objeto de este recurso es determinar si puede calificarse como rendimiento de actividad económica los rendimientos percibidos por una persona que estando de manera obligatoria incluida en el RETA según el art. 305.2.b) LGSS, formalmente no está dada de alta en este régimen incumpliendo el art. 307 LGSS. El recurrente sostiene que esos rendimientos son rendimientos de actividades económicas del art. 27 Ley IRPF mientras que la AEAT los califica como rendimientos del trabajo del art. 17 Ley IRPF. El contribuyente es médico especialista en cirugía general y aparato digestivo. Desde 1980 está dado de alta en el Epígrafe 832 de la Secc. 2.ª de las Tarifas del IAE “Médicos especialistas (excluidos estomatólogos y odontólogos)” y tiene la condición de socio/administrador en una entidad de la que posee un porcentaje de participación en el capital social de la misma del 57 % y su cónyuge del 43%, según declaración del IS presentado por dicha entidad y que está dada de alta en el Epígrafe 942.9, Secc. 1.ª, Otros Servicios Sanitarios, del IAE desde 1993. La Sala se remite a sus SSTs de 8 de octubre de 2025, recurso n.º 5528/2023 y de 20 de octubre de 2025, recurso n.º 5551/2023 en las que se analiza la distinción entre inclusión y afiliación en el RETA. El art. 305 LGSS hace mención a la inclusión obligatoria, mientras que, el art. 307 LGSS distingue la inclusión o catalogación obligatoria dentro del RETA del acto de afiliación. De lo anterior se colige que la afiliación en el RETA tiene efectos meramente declarativos y no constitutivos. Si el legislador hubiera querido exigir la afiliación podría haber redactado el art.27.1, tercer pfo Ley IRPF estableciendo que «el contribuyente esté afiliado (no incluido), a tal efecto, en el régimen especial de la Seguridad Social de los trabajadores por cuenta propia o autónomos». El art. 22 RDLeg 5/2000 (TR LISOS) para los supuestos de no afiliación al RETA es la imposición de una sanción, e, incluso la obligación de cotizar en dicho régimen, en ningún caso la calificación de la actividad en Régimen General de la Seguridad Social o que en el ámbito tributario se califique de otro modo los rendimientos percibidos. El Tribunal resuelve que a los efectos de calificar unos rendimientos íntegros de actividades económicas al amparo art. 27.1, tercer pfo Ley IRPF, en la redacción dada por la Ley 26/2014, el término «incluido» a que hace mención dicho precepto exige única y exclusivamente que el contribuyente esté comprendido o catalogado de manera obligatoria por imperativo legal dentro de los supuestos de cotización en el RETA según el art. 305.2.b) LGSS no siendo necesario que además cumpla el requisito formal de estar dado de alta efectivamente en este régimen especial al amparo del art. 307 LGSS.

(STS de 12 de noviembre de 2025, recurso n.º 5531/2023)

## El TS confirma la nulidad de pleno derecho del inicio del procedimiento inspector por la AEAT ya que carecía de competencia para ello, pues del volumen de operaciones de la contribuyente la competencia corresponde a la Hacienda Foral

*Haciendas forales. País Vasco. Concierto económico. IS. Volumen de operaciones determinante de la competencia inspectora.*

La actividad de una entidad con domicilio fiscal en Bizkaia era la promoción y venta de 127 viviendas en Estepona (Málaga) -territorio común-. Si bien la venta de viviendas en escritura pública no comenzó hasta 2007, desde 2004 la sociedad venía recibiendo anticipos que en 2005 y 2006 superaron los 6 millones €. La empresa, al entender que los anticipos no integraban el volumen de operaciones, tributó en exclusiva a la Diputación Foral de Bizkaia por ser la Administración correspondiente a su domicilio fiscal. La AEAT solicitó el 21 de febrero de 2011 a la Diputación Foral que comprobase el volumen de operaciones de los años 2005 y 2006. La Hacienda Foral finalizó su comprobación con actas de conformidad de 22 de mayo de 2012 por las que concluía que el volumen de operaciones no había superado los 6 millones de euros al no computar los anticipos. En la resolución 64/2023 la Junta Arbitral entendió que el acto de la AEAT, iniciando el procedimiento inspector el 3 de julio de 2012, era nulo de pleno derecho por haberse dictado con invasión de competencias de la Diputación Foral. Respecto a la decisión de la Junta Arbitral de declarar “la invalidez de la comunicación de inicio del procedimiento



inspector, iniciado el 3 de julio de 2012, por falta de competencia material de la AEAT”, dice la Abogacía que tal “invalidez” no comportaba “la nulidad de pleno derecho” de las actuaciones, pues en ese caso la AEAT hubiera “formulado contra la misma el oportuno recurso contencioso administrativo ante ese Tribunal Supremo”; sino “que el grado de invalidez declarado era la anulabilidad, con efectos interruptivos de la prescripción, permitiéndola, por tanto, la continuación de las actuaciones”. Sin embargo, la sala considera que la Resolución 64/2023 declaró la nulidad de pleno derecho de la actuación de la Administración del Estado de iniciar un procedimiento de inspección el 3 de julio de 2012, la consecuencia no puede ser otra que la sostenida en la resolución 117/2023, pues, en efecto, esa actuación es contraria a lo decidido en la resolución 64/2023 y procede desestimar el recurso de la Abogacía del Estado.

(STS de 7 de enero de 2026, recurso n.º 146/2024)

### El TS confirma la competencia de la Hacienda Foral Navarra sobre las retenciones practicadas por la sociedad domiciliada en el territorio foral por los rendimientos de trabajos o servicios que prestaron sus cuatro socios

*Haciendas forales. Navarra. Convenio económico. IRPF. Retenciones. Retribuciones a socios y consejeros.*

La Junta Arbitral consideró que los trabajos o servicios prestados por los cuatro socios se habían realizado en Navarra en función de la ubicación del centro de trabajo en Navarra al que estaban adscritos los trabajadores y la exacción de las retenciones correspondían a la Hacienda Foral, toda vez que procedían de trabajos o servicios prestados en Navarra por los miembros del consejo de administración de la entidad domiciliada en esa Comunidad Foral. Considera la Sala que la Resolución de la Junta Arbitral impugnada y que ahora se confirma afirma que, a tenor de la valoración de la documentación que examinó, los cuatro hermanos percibieron retribuciones que ni se correspondían con su función de administradores o consejeros, y que tuvieron fiscalmente el tratamiento de rendimientos del trabajo no asimilable a la mera asistencia a juntas o representación en el consejo. La realidad fáctica o los hechos de los que parte la resolución de la Junta no son expresamente cuestionados por la AEAT, pero sí cuestiona el relato fáctico y las conclusiones a las que llega la resolución, apoyándose en la memoria aportada por la empresa con las cuentas anuales. La resolución gira sobre que apartado del art. 10 del Convenio resulta de aplicación en el caso de las retribuciones percibidas por los cuatro socios y miembros del Consejo de Administración de la sociedad. Para su resolución la Sala parte de la llamada teoría del vínculo y de su superación. Aunque hayan sido dictadas a los efectos de la admisión como gastos deducibles en el IS, la STS de 27 de junio de 2023, recurso n.º 6442/2021, recordada por la STS de 2 de junio de 2025, recurso n.º 716/2023, afirmaba que la teoría del vínculo rige en el ámbito de la relación civil entre la sociedad y los socios, como garantía de protección de los minoritarios «[n]o parece lógico que la parte de la retribución que percibiría el administrador como trabajador -y que sería además objeto de retención- no pudiera ser deducida por la empresa pagadora. Quiere ello decir que la consecuencia basada en la llamada teoría del vínculo, que despliega sus efectos en el seno de la relación interna o intrasocietaria, llevada al terreno de lo tributario que aquí nos ocupa, conduciría a un resultado totalmente absurdo si no se aplica con prudencia y cautela [...]». Lo que no cabe es asumir, a priori, la absorción de la relación laboral por la mercantil por el solo hecho de que quien lleva a cabo una tenga la condición de administrador o miembro del consejo de administración de la entidad. En el presente caso no constaba, para ninguno de los cuatro socios y consejeros, la existencia de un contrato laboral. Sin embargo, para la perfección y validez de una relación laboral, no se requiere ninguna exigencia formal, ni tan siquiera que conste su expresa documentación. Por el contrario, sí quedó acreditado que las retribuciones fueron abonadas mediante nóminas mensuales que reunían las características propias de las nóminas de los trabajadores por cuenta ajena, en las que constaba el número de afiliación a la Seguridad Social, la categoría laboral, la antigüedad y el código de contrato de cada uno, así como el tipo de retención a cuenta del IRPF correspondiente al importe de su respectiva nómina, que en todos los casos, superior al tipo fijo del 35% aplicable a las retribuciones de los administradores. Estos extremos, de los que partió la resolución no han sido desvirtuados. Por tanto, en una situación como la descrita y reconociendo que el miembro de un Consejo de Administración también puede percibir retribuciones por el desarrollo de otras actividades que no sean la propias de representación en el Consejo, las retenciones practicadas por los cuatro socios por las retribuciones percibidas, sí son susceptibles de integrarse en el art 10.1.a) del Convenio por originarse en rendimientos de trabajos o servicios que se prestaron en Navarra y es a esta Comunidad a quien corresponde la totalidad del importe, toda vez que en ese territorio se encontraba el centro de trabajo.

(STS de 22 de diciembre de 2025, recurso n.º 64/2024)





### El TS anula la Resolución de la Junta Arbitral del País Vasco que extendía los efectos de resoluciones previas sin haber analizado en profundidad la identidad objetiva de los asuntos

*Haciendas forales. País Vasco. Concierto económico. IVA. Extensión de efectos.*

La resolución que se impugna declaró la extensión de los efectos de distintas resoluciones de esta y afirmó que las entregas de bienes que la contribuyente realizó durante el ejercicio 2020 en depósitos fiscales situados en el Territorio Histórico de Vizcaya, tanto dentro de los referidos depósitos como a la salida de los mismos, se entienden localizadas en los respectivos depósitos fiscales, correspondiendo por tanto a la Diputación Foral de Vizcaya, en el ejercicio 2020 por el IVA, la proporción de volumen de operaciones correspondiente a dichas entregas. El abogado del Estado plantea que no existe la identidad de razón necesaria para seguir el procedimiento de extensión de efectos, pues los hechos constatados impiden dicha extensión. La Diputación Foral de Vizcaya, sintetizando la tesis de la contribuyente, considera que la actuación de la administración se ajustó al ordenamiento jurídico. Tanto, el procedimiento de extensión de efectos en la vía administrativa tiene como único objeto constatar que la situación del solicitante de la extensión de efectos es idéntica a la resuelta en la resolución administrativa previa cuya extensión de efectos es reclamada, identidad de situación que debe predicarse respecto de los hechos, los fundamentos y las pretensiones que deben ser sustancialmente iguales. Examinada la resolución de la Junta Arbitral se observa que no existe un análisis en profundidad sobre la identidad objetiva de los hechos. La resolución recurrida identifica únicamente dos hechos relevantes para extender los efectos de unas resoluciones previas que son que: (i) las ventas de carburantes cuyas entregas salen de depósitos fiscales pertenecientes a terceros están ubicados en territorio foral, y, (ii) que la entidad comercializadora no dispone de personal propio en el territorio histórico de Vizcaya. Sin embargo, la resolución no analiza cuestiones relevantes como el tipo de contrato que unía a la comercializadora con terceros; que la gestión de las ventas se realizaba a través de las herramientas informáticas Montrell si era en terminales del Grupo o sobre herramienta SIO si era en terminales de la empresa que presta el servicio de almacenamiento, y por tanto, la comercializadora realizaba las ventas vía online, en tiempo real, a través de las aplicaciones Sistema Integrado de Operadores (SIO) o Montrell, siempre desde sus únicas oficinas situadas Madrid; dichas aplicaciones devolvían un código que se transmitía al cliente, o a su transportista, para que pudieran retirar el producto de la terminal de las instalaciones de las empresas almacenadoras. Tampoco analizó la Junta Arbitral que existían ventas sin movimiento del producto, por simple anotación, en un porcentaje muy importante de casos (97 % en 2017; 48 % en 2018; 49% en 2019 y 45% en 2020), por tanto, a veces, cuando la contribuyente vendía a otra operadora, las ventas se producían sin movimiento del producto y dentro del propio depósito el producto cambia de manos, por simple anotación, sin mover el producto físicamente. Al no haber realizado la Junta Arbitral un examen en profundidad de los hechos para apreciar la identidad objetiva que daría lugar a la extensión de efectos de sus resoluciones previas no era procedente la tramitación del procedimiento de extensión de efectos, y, por tanto, procede estimar parcialmente el recurso y anular la resolución administrativa, y, ordenar la continuación del procedimiento arbitral conforme a las reglas generales en el plazo de un mes.

(STS de 15 de diciembre de 2025, recurso n.º 371/2024)

## AUDIENCIA NACIONAL –GUÍA–

### La AN anula el recargo por declaración extemporánea girado a Apple por las declaraciones del IRNR con establecimiento permanente de ejercicios posteriores al regularizado por la Inspección aplicando la doctrina del TS del requerimiento previo

*Deuda Tributaria. Recargos por declaración extemporánea. Existencia de requerimiento previo.*

El TEAC consideró la regularización del IRNR del ejercicio 2011 de carácter general, en la que la Inspección entendió que la sociedad irlandesa operaba a través de un establecimiento permanente en España. Con posterioridad a la firma del acta de inspección en conformidad, procedió a presentar declaración por el IRNR con establecimiento permanente de los ejercicios posteriores





a la antedicha regularización Inspección, (2012 a 2015), considerando el TEAC procedente el recargo por declaración extemporánea. La única cuestión de fondo que se suscita en el presente recurso es la relativa a la existencia o no de requerimiento previo a los efectos de determinar la procedencia del recargo por declaración extemporánea liquidado por la Administración, más concretamente sobre la existencia en este caso de requerimiento previo, previsto en el art. 27.1 LGT, como presupuesto jurídico negativo excluyente del recargo; y, más concretamente aún, si cabe entender comprendidas en el concepto de requerimiento previo, como presupuesto negativo del recargo, las invocadas actuaciones de comprobación e investigación referidas a un ejercicio anterior que concluyeron con la liquidación dimanante del acta de conformidad, en la que se entendió que la sociedad irlandesa actuaba en España mediante un establecimiento permanente, de lo que se seguía la sujeción a ciertas obligaciones y régimen en cuanto al IRNR relativo a la “distribución de productos y dispositivos electrónicos”. El TS ha resuelto que el concepto de requerimiento previo ha de entenderse en sentido amplio y que no es bastante con que existan actuaciones de comprobación que sirvan de elemento inductor o motivador de la regularización espontánea para quedar liberado del recargo por falta de concurrencia del elemento normativo excluyente de esa prestación, el del requerimiento, hace falta algo más. La Sala se remite a la STS de 16 de octubre de 2025, recurso n.º 5744/2023 en la que se estableció como jurisprudencia que la regularización efectuada por el obligado tributario, mediante la presentación de una declaración o autoliquidación correspondiente a otros períodos del mismo concepto impositivo en atención a unos hechos o circunstancias idénticos a los regularizados por la Administración encaja en el concepto técnico-jurídico de requerimiento previo de la Administración tributaria al que se refiere el artículo 27.1 LGT, que aplicada al caso de autos conlleva la estimación del recurso y la improcedencia del recargo por declaración extemporánea.

(SAN de 5 de diciembre de 2025, recurso n.º 947/2020)

### La AN anula la notificación de la inadmisión de revisión de la providencia de apremio al no constar el justificante electrónico de puesta a disposición del acuerdo de archivo de la solicitud de aplazamiento

*Procedimiento de recaudación. Período ejecutivo. Procedimiento de apremio. Motivos de impugnación. Notificación electrónica.*

En el expediente remitido por la Administración no consta el justificante electrónico de puesta a disposición del acuerdo de archivo de la solicitud de aplazamiento. La Administración sostiene que dicho acuerdo fue depositado en el buzón electrónico de la entidad, pero tal afirmación carece de respaldo documental. La Sala resuelve que la validez de la notificación electrónica exige constancia fehaciente de la fecha y hora de la puesta a disposición; identificación del destinatario; y el acceso al contenido o, en su defecto, el transcurso de diez días naturales. Esa constancia se materializa en el justificante electrónico con sello o CSV, cuya ausencia impide verificar que la notificación se practicó conforme a Derecho. Por tanto, en este caso, no puede tenerse por acreditada la notificación del acuerdo de archivo. La providencia de apremio dictada posteriormente se emitió prescindiendo del procedimiento legalmente establecido, generando indefensión y un vicio de nulidad de pleno derecho. Esta conclusión se ve reforzada por la doctrina sobre el principio de buena administración y de buena fe que impide a Administración dictar providencia de apremio respecto de deudas tributarias sin contestar previamente las solicitudes de aplazamiento o fraccionamiento formuladas por el contribuyente, incluso cuando se presentan en período ejecutivo. Tales solicitudes, según la jurisprudencia, incorporan una voluntad inequívoca de pago y que la Administración debe dar respuesta motivada antes de imponer cargas adicionales como el recargo ejecutivo. Debe precisarse, con todo, que el objeto del presente recurso no es la providencia de apremio en sí misma, sino la resolución de la AEAT que inadmitió a trámite la solicitud de revisión de oficio formulada frente a aquella. En consecuencia, aun cuando se estime el recurso de apelación, el pronunciamiento judicial no puede declarar directamente la nulidad de la providencia de apremio, sino únicamente la improcedencia de la inadmisión acordada, con la consiguiente retroacción de actuaciones para que la Administración tramite el procedimiento de revisión de oficio en sus dos fases legalmente previstas: apertura del expediente, solicitud de dictamen al Consejo de Estado u órgano consultivo autonómico y resolución definitiva sobre la nulidad pretendida.

(SAN de 21 de noviembre de 2025, recurso n.º 94/2024)





## TRIBUNALES SUPERIORES DE JUSTICIA –GUÍA–

**De acuerdo con la jurisprudencia del TS, los gastos contables erróneos deben imputarse al ejercicio del IS en el que se produce la contabilización del error, y no retroactivamente al ejercicio en que debió haberse contabilizado***IS. Base imponible. Imputación temporal. Error contable.*

La recurrente solicitó la rectificación de la liquidación del IS de 2018, ya que tiene la condición de comunero con una participación del 50% en una sociedad civil y las rentas imputadas eran integradas en la contabilidad de la recurrente e incluidas en la autoliquidación de acuerdo con la norma 19 del Plan General de Contabilidad, pero con posterioridad a la autoliquidación la sociedad civil le trasladó que por un cambio de criterio de la AEAT no debió realizar la atribución de rentas, lo que conlleva que se deban revertir las imputaciones de renta efectuadas y solo declarar las rentas de la actividad profesional. Dicha solicitud fue denegada considerando la Administración que conforme a la norma 22 del Plan General de Contabilidad los errores contables o cambios en criterios contables se subsanan en el ejercicio en que se detecten, pero la demanda no combate este argumento jurídico de la actuación administrativa impugnada, lo que impide que de oficio podamos entrar a analizar su legalidad, que debe presumirse. De tal forma que, aun dando por probado que hubiera un error en la determinación de la base imponible, procedería igualmente la confirmación de la actuación administrativa impugnada al denegar la rectificación del ejercicio de 2018, puesto que no sería procedente la rectificación de ese ejercicio de 2018, ya que el error contable o el cambio de criterio contable fue detectado por la recurrente en 2019, y era en ese ejercicio cuando se debía realizar el ajuste. Con arreglo a la reciente STS de 23 de abril de 2024, recurso n.º 4382/2022, tales gastos contables erróneos deben imputarse al ejercicio en el que se produce la contabilización del error, y no retroactivamente al ejercicio en que debió haberse contabilizado, siempre que no resulte en una tributación inferior a la que habría correspondido de haberse aplicado el criterio de devengo, y en este caso concreto no se ha acreditado que hubiese resultado un perjuicio a Hacienda mediante una tributación menor. Conforme a esta doctrina, considera la Sala que la actuación administrativa impugnada es ajustada a Derecho al denegar la rectificación interesada, porque incluso aunque se admita que la parte actora cumplió con su carga probatoria y acreditó el error contable en la determinación de la base imponible, no procedía la rectificación del ejercicio de 2018 sino del siguiente ejercicio en que se realizó la rectificación, lo que obliga a desestimar el recurso interpuesto.

*(STSJ de Andalucía (Sede en Granada) de 21 de octubre de 2025, recurso n.º 2105/2021)***Deducción en el IRPF de los gastos de la vivienda alquilada afecta parcialmente a la actividad profesional de abogado a pesar de no haberla sujetado a IVA***IRPF. Rendimientos de actividades económicas. Estimación directa. Actividades profesionales. Elementos patrimoniales afectos. Vivienda parcialmente afecta a la actividad económica. Gastos deducibles.*

La Administración no admite la deducción de los gastos asociados al inmueble arrendado, a pesar de estar dado de alta con una afectación al 15 %, en el IAE, con fundamento en que no le consta el contenido del contrato de arrendamiento y en no consta que se soporte/repercute IVA. Sin embargo, la Sala no comparte la actuación de la AEAT como así ha tenido ocasión de pronunciarse en otras ocasiones, en la que ha concluido que el incumplimiento de las normas reguladoras de las retenciones o pagos a cuenta en el IRPF o del IVA, no determina que el inmueble en cuestión esté o no sujeto al desarrollo de una actividad profesional a efectos del IRPF del usuario del mismo. La sentencia estima la impugnación frente a la resolución del TEAR a fin de que, con anulación de la liquidación, se practique una nueva en la que se incluyan como gastos deducibles los relativos al arrendamiento, seguro y suministros de agua, electricidad y telefonía fija e Internet, de la vivienda del recurrente, de conformidad con lo dispuesto el art. 30.2 5ª b) LIRPF, es decir, modulando el porcentaje de afectación con aquel 30 por ciento. La propia sentencia añade que una insuficiente o defectuosa justificación de los gastos adecuados para la obtención de ingresos de la actividad no denota por sí sola la existencia de culpabilidad en la conducta del contribuyente, a falta de otros razonamientos que la evidencien.

*(STSJ de Madrid de 22 de septiembre de 2025, recurso n.º 832/2023)*