

## Índice

**Boletines Oficiales****Estatal****Lunes 22 de diciembre de 2025**

Núm. 306

**IVA – CARBURANTES**

[Orden HAC/1495/2025](#), de 17 de diciembre, por la que se aprueba el modelo 319, «Pago a cuenta del IVA correspondiente a las entregas de gasolinaz, gasóleos y biocarbuzantes posteriores a la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación. [\[pág. 3\]](#)

**OPERADOR CONFIABLE**

[Orden HAC/1496/2025](#), de 17 de diciembre, por la que se aprueba el procedimiento para reconocer la condición de operador confiable y por la que se regula la creación y el mantenimiento de un registro de operadores confiables, en materia de garantías del ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a determinados carburantes que abandonan el régimen de depósito distinto del aduanero. [\[pág. 4\]](#)

**IVA.**

[Orden HAC/1497/2025](#), de 17 de diciembre, por la que se establecen los requisitos y los aspectos generales correspondientes a los avales a los que se refiere el apartado undécimo del anexo de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que deben constituirse en garantía del ingreso del citado impuesto con ocasión de la entrega de determinados carburantes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero, y por la que se aprueba el modelo de aval. [\[pág. 5\]](#)

**Extremadura****Lunes, 22 de diciembre de 2025****IMPUESTO SOBRE SUCECIONES Y DONACIONES**

[Decreto 179/2025](#), de 16 de diciembre, por el que se establece la organización y funcionamiento del Registro autonómico de personas con especial vinculación a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones [\[pág. 6\]](#)

**Alava****lunes, 22 de diciembre de 2025****IMPUESTO COMPLEMENTARIO GRUPOS DE GRAN MAGNITUD**

[Norma Foral 16/2025](#), de 12 de diciembre, que establece un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud

**IMPUESTO SOBRE EL MARGEN DE INTERESES Y COMISIONES DE ENTIDADES FINANCIERAS.** [\[pág. 8\]](#)**MODIFICACIÓN DEL IRPF.**

[Norma Foral 17/2025](#), de 12 de diciembre, que aprueba el impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras, y que modifica la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas



## Consulta de la DGT

### LIQUIDACIÓN DE SOCIEDAD ESPAÑOLA

**NO RESIDENTES.** La DGT estudia la tributación de la cuota de liquidación recibida por un socio no residente en la disolución de una sociedad española

[\[pág. 9\]](#)

*La DGT determina que la ganancia obtenida por un residente en Suecia por la disolución de una sociedad española no se somete a tributación en España si el activo es exclusivamente tesorería*



## Sentencia

### PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

**LGT. DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE.** El Supremo protege el derecho a no autoincriminarse en sanciones tributarias: no se puede sancionar con facturas aportadas bajo coacción.

*El derecho a la no autoincriminación se extiende únicamente al proceso sancionador, no operando en los procedimientos de aplicación de los tributos, comprendiendo el derecho a no responder a preguntas de las que se infiera directamente la comisión de la infracción, así como la no aportación de documentos o cualquier otra prueba que pueda resultar perjudicial para la defensa de aquel a quien se imputa la realización de una conducta sancionable, siempre que la aportación del documento o prueba tenga una existencia que pueda ser calificada como dependiente de la voluntad del obligado tributario*

[\[pág. 11\]](#)

### FALTA DE ACREDITACIÓN POR LA ADMINISTRACIÓN

**LGT. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA.** El Supremo anula la responsabilidad subsidiaria de una sociedad por falta de acreditación de uso fraudulento de la sociedad

[\[pág. 13\]](#)

*El Supremo exige una motivación rigurosa para aplicar la responsabilidad tributaria del artículo 43.1.h) LGT*

# Boletines oficiales

## Estatal

Lunes 22 de diciembre de 2025



Núm. 306

### IVA – CARBURANTES

[Orden HAC/1495/2025, de 17 de diciembre](#), por la que se aprueba el modelo 319, «Pago a cuenta del IVA correspondiente a las entregas de gasolinas, gasóleos y biocarburantes posteriores a la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero» y se establecen las condiciones y el procedimiento para su presentación.

#### 1. Objeto de la norma (art. 1)

La Orden tiene por objeto **aprobar el modelo 319**, destinado al **pago a cuenta del IVA correspondiente a las entregas de gasolinas, gasóleos y biocarburantes posteriores a la ultimación del régimen de depósito distinto del aduanero**, así como **regular las condiciones y el procedimiento para su presentación**.

El modelo 319 aprobado en esta orden se presentará por los depositantes o titulares de depósitos fiscales a los que se refiere el número 1.º del apartado undécimo del anexo de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre [1], del Impuesto sobre el Valor Añadido, cuando se cumplan simultáneamente las siguientes condiciones:

a) Que la garantía a que se refiere el citado número 1.º consista en el pago a cuenta previsto en la letra b) del número 3.º del apartado undécimo del anexo de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido [2].

b) Que la competencia para inspeccionar el Impuesto sobre el Valor Añadido corresponda a la Agencia Estatal de Administración Tributaria de acuerdo con lo previsto en el artículo 29 del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002, de 23 de mayo, y en el artículo 34.7.ª

[1] **Undécimo. Garantías del ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido** correspondiente a determinados carburantes que abandonan el régimen de depósito distinto del aduanero a que se refiere el tercer párrafo del artículo 19.5.º de esta ley.

**1.º El último depositante de los productos referidos en el tercer párrafo del artículo 19.5.º de esta ley que se extraigan del depósito fiscal, o el titular del depósito fiscal en caso de que sea el propietario de dichos productos, estará obligado a constituir y mantener una garantía que garantice el ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las entregas sujetas y no exentas que se hagan posteriormente de dichos bienes.**

[2] **3.º** La garantía a que se refiere el número 1.º deberá adoptar alguna de las siguientes formas:

a) **Aval de entidad de crédito, institución** financiera o compañía de seguros acreditada en la Unión Europea, que garantice de forma global el ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a las entregas sujetas y no exentas que se hagan posteriormente y cumpla los siguientes requisitos:

– **El importe mínimo de la garantía será del 110 por ciento de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido** correspondiente a las operaciones asimiladas a la importación a que se refiere el tercer párrafo del artículo 19.5.º de esta ley realizadas en los dos meses inmediatamente anteriores.

....

b) **Pago a cuenta del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a una entrega sujeta y no exenta que se haga posteriormente de dichos bienes. El pago a cuenta será por un importe igual al 110 de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la operación asimilada a la importación** a que se refiere el tercer párrafo del artículo 19.5.º de esta ley y se realizará en el lugar, forma e impreso que establezcan las Administraciones tributarias competentes a que se refiere la letra a) anterior. El pago a cuenta podrá ser deducido por el sujeto pasivo en la autoliquidación correspondiente al periodo de liquidación en el que se hubiese consignado (o declarado) el Impuesto sobre el Valor Añadido por la entrega posterior o se justifique la utilización del producto que se extrajo del depósito fiscal por dicho sujeto pasivo en un uso distinto de la realización de tal entrega.

El titular del depósito fiscal que permita que los carburantes salgan del depósito sin la previa acreditación de alguna de las referidas circunstancias, será responsable solidario del pago de la deuda tributaria correspondiente a la entrega sujeta y no exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido a que se refiere el número 1.º anterior. Salvo prueba en contrario, se presumirá que la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido de la deuda tributaria exigible al responsable solidario es el 110 por ciento de la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a la operación asimilada a la importación a que se refiere el tercer párrafo del artículo 19.5.º de esta ley.

del Convenio Económico entre el Estado y la Comunidad Foral de Navarra, aprobado por la Ley 28/1990, de 26 de diciembre.

## 2. Contenido y aspectos regulados

La Orden regula los siguientes elementos esenciales:

- **Aprobación formal del modelo 319**, disponible exclusivamente en formato electrónico y con numeración específica. (art. 1)
- **Determinación de los obligados a presentar el modelo**, circunscrita a los depositantes o titulares de depósitos fiscales cuando: (art. 2)
  - La garantía del IVA consista en un pago a cuenta, y
  - La competencia inspectora corresponda a la AEAT.
- **Momento de presentación e ingreso**, estableciendo que el modelo 319 debe presentarse **con carácter previo a la extracción del producto del depósito fiscal**, realizándose simultáneamente el ingreso. (art. 3)
- **Forma y procedimiento de presentación**, que se realizará obligatoriamente por vía electrónica a través de la sede electrónica de la Agencia Tributaria, conforme a la normativa general de autoliquidaciones. (art. 4)
- **Integración del modelo 319 en la normativa recaudatoria y de gestión**, mediante la modificación de órdenes ministeriales previas. (DF 1ª y 2ª)

## 3. Ámbito subjetivo de aplicación (art. 2)

La Orden se dirige a:

- **Depositantes y titulares de depósitos fiscales** de gasolinas, gasóleos y biocarburantes obligados a garantizar el IVA mediante pago a cuenta.
- Sujetos pasivos del IVA cuya **competencia inspectora corresponda a la AEAT**, sin perjuicio del Concierto Económico y del Convenio con Navarra.

## 4. Entrada en vigor (DF 3ª)

La Orden **entra en vigor el 1 de enero de 2026**, si bien **el modelo 319 se aplicará por primera vez a las extracciones realizadas a partir del 1 de febrero de 2026**.



Núm. 306

**OPERADOR CONFIABLE.** [Orden HAC/1496/2025, de 17 de diciembre,](#)

por la que se aprueba el procedimiento para reconocer la condición de operador confiable y por la que se regula la creación y el mantenimiento de un registro de operadores confiables, en materia de garantías del ingreso del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente a determinados carburantes que abandonan el régimen de depósito distinto del aduanero.

### 1. Objeto de la norma (Art. 4)

La Orden tiene por objeto **regular el procedimiento para el reconocimiento de la condición de operador confiable**, así como **la creación y el mantenimiento del registro de operadores confiables**, en relación con las garantías del ingreso del IVA correspondientes a determinados carburantes que abandonan el régimen de depósito distinto del aduanero.

### 2. Contenido y aspectos regulados

La norma regula, en particular, los siguientes aspectos:

- **Creación y régimen jurídico del registro de operadores confiables**, integrado en el registro de extractores de depósitos fiscales, con efectos desde la notificación del acuerdo de inclusión o exclusión. (art. 2)
- **Requisitos para obtener la condición de operador confiable**, consistentes en: (art. 3)
  - Inscripción en el registro de extractores.

- Volumen mínimo de extracciones de 1.000 millones de litros anuales.
- Ejercicio de la actividad como operador al por mayor durante los tres años anteriores.
- Cumplimiento de los requisitos de solvencia financiera previstos en la normativa aduanera de la Unión Europea.
- **Documentación acreditativa de los requisitos**, determinando qué extremos son comprobados de oficio y cuáles requieren aportación documental por el solicitante. (art. 3)
- **Procedimiento de alta y baja**, incluyendo: (art. 4)
  - Administración competente para resolver.
  - Presentación obligatoria por medios electrónicos ante la AEAT cuando corresponda.
  - Plazo máximo de resolución de tres meses y silencio administrativo desestimatorio.
  - Régimen de baja cautelar y obligación de solicitar la baja en caso de incumplimiento de requisitos.
- **Régimen transitorio**, durante el mes siguiente a la entrada en vigor, en el que no se exige la garantía del IVA mientras se tramita el reconocimiento de operador confiable. (DT única)

### 3. **Ámbito subjetivo de aplicación** (art. 3 y 4)

La Orden se dirige a:

- **Operadores al por mayor de hidrocarburos** que extraigan gasolinas, gasóleos y biocarburantes de depósitos fiscales.
- **Últimos depositantes o titulares de depósitos fiscales** que pretendan quedar exonerados de la obligación de constituir garantía del IVA mediante el reconocimiento de la condición de operador confiable.

### 4. **Entrada en vigor** (DF 2ª)

La Orden **entra en vigor el 1 de enero de 2026**.

**IVA.** [Orden HAC/1497/2025, de 17 de diciembre](#), por la que se establecen los requisitos y los aspectos generales correspondientes a los avales a los que se refiere el apartado undécimo del anexo de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que deben constituirse en garantía del ingreso del citado impuesto con ocasión de la entrega de determinados carburantes que abandonen el régimen de depósito distinto del aduanero, y por la que se aprueba el modelo de aval.

**Esta orden únicamente será aplicable respecto de aquellos avales en los que sea depositaria la Agencia Estatal de Administración Tributaria.**

**La presente orden entrará en vigor el día 1 de enero de 2026 y, sin perjuicio de lo dispuesto en el número 5.º del apartado undécimo del anexo de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, se aplicará por primera vez a las extracciones realizadas a partir del día 1 de febrero de 2026.**

## Extremadura

Lunes, 22 de diciembre de 2025

### DOE IMPUESTO SOBRE SUCESIONES Y DONACIONES

[Decreto 179/2025, de 16 de diciembre](#), por el que se establece la organización y funcionamiento del Registro autonómico de personas con especial vinculación a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones

#### 1. Objeto de la norma (Art. 1)

El objeto del Decreto es regular la organización y el funcionamiento del Registro autonómico de personas con especial vinculación, creado a efectos del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones en la Comunidad Autónoma de Extremadura.

#### 2. Materias que regula

El Decreto regula las siguientes materias:

1. Ámbito subjetivo del Registro, determinando quiénes pueden ser considerados personas con especial vinculación y excluyendo expresamente a los sujetos incluidos en los grupos I y II del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. **(Art. 2)**
2. Fines del Registro, orientados a la identificación de causahabientes, de su vínculo con el causante y a la extensión de beneficios fiscales autonómicos equiparables a los de los grupos I y II. **(Art. 3)**
3. Órgano competente, atribuyendo la gestión, custodia y mantenimiento del Registro a la Dirección General competente en materia de hacienda. **(Art. 4)**
4. Procedimiento de inscripción y baja, incluyendo: **(Art. 5)**
  - Carácter voluntario de la inscripción.
  - Iniciativa exclusiva del futuro causante o su representante.
  - Modelos normalizados obligatorios.
  - Formas de presentación presencial y electrónica.
  - Plazo máximo de resolución de tres meses.
  - Régimen de silencio administrativo positivo.
5. Contenido del Registro, detallando los datos personales, identificativos y administrativos que deben constar respecto del solicitante, su representante y las personas inscritas. **(Art. 6)**
6. Efectos de la inscripción, **permitiendo a las personas inscritas aplicar los beneficios fiscales vigentes para los grupos I y II del impuesto**, condicionados a su condición de causahabientes y a la acreditación de la especial vinculación. **(Art. 7)**
7. Acreditación de la condición de persona con especial vinculación, estableciendo la documentación exigible según cada supuesto (vínculos familiares o convivencia). **(Art. 8)**
8. Carácter reservado y protección de los datos contenidos en el Registro, así como el régimen de acceso antes y después del fallecimiento del causante. **(Art. 9)**
9. Régimen transitorio aplicable a las solicitudes presentadas con anterioridad a la entrada en vigor del Decreto. **(DT única)**
10. Habilitaciones normativas para el desarrollo reglamentario y la modificación de modelos de solicitud. **(DF 1ª)**

#### 3. Destinatarios de la norma

La norma se dirige a:

- Los futuros causantes del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones que deseen extender beneficios fiscales a personas con especial vinculación. **(Art. 2 y 5)**
- Los causahabientes inscritos, que podrán beneficiarse del régimen fiscal equiparado al de los grupos I y II. **(Art. 3)**
- La Administración tributaria autonómica, como órgano gestor del Registro y del reconocimiento de los beneficios fiscales. **(Art. 4)**

#### **4. Entrada en vigor (DF 2ª)**

El Decreto entra en vigor el día siguiente al de su publicación en el Diario Oficial de Extremadura.

#### **5. Régimen transitorio de las solicitudes presentadas antes de la entrada en vigor de este decreto. (DT)**

Las solicitudes de inscripción en el Registro autonómico de personas con especial vinculación que hayan sido presentadas desde la entrada en vigor del Decreto-ley 1/2025, de 23 de enero, de medidas fiscales urgentes en materia tributaria conforme al modelo de solicitud aprobado por Resolución de 7 de febrero de 2025, de la Consejera competente en materia de hacienda, **se incorporarán de oficio al citado Registro**, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 20 quater.2 del texto refundido de las disposiciones legales de la Comunidad Autónoma de Extremadura en materia de tributos cedidos por el Estado, aprobado por Decreto Legislativo 1/2018, de 10 de abril. Su posterior modificación se someterá al cumplimiento de los requisitos establecidos en este Decreto.

## Alava

lunes, 22 de diciembre de 2025

### **BOTHA** IMPUESTOS

[Norma Foral 16/2025, de 12 de diciembre](#), que establece un impuesto complementario para garantizar un nivel mínimo global de imposición para los grupos multinacionales y los grupos nacionales de gran magnitud

[Norma Foral 17/2025, de 12 de diciembre](#), que aprueba el impuesto sobre el margen de intereses y comisiones de determinadas entidades financieras, y que modifica la Norma Foral 37/2013, de 13 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, y la Norma Foral 33/2013, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas

**NOTA: En nuestro Boletín de mañana incluiremos el análisis comparativo de las modificaciones del IS y del IRPF**

# Consulta DGT

## LIQUIDACIÓN DE SOCIEDAD ESPAÑOLA

**NO RESIDENTES.** La DGT estudia la tributación de la cuota de liquidación recibida por un socio no residente en la disolución de una sociedad española

*La DGT determina que la ganancia obtenida por un residente en Suecia por la disolución de una sociedad española no se somete a tributación en España si el activo es exclusivamente tesorería*

Fecha: 22/07/2025

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V1398-25 de 22/07/2025](#)

**Síntesis:** La DGT (Consulta V1398-25) concluye que la ganancia obtenida por un residente fiscal en Suecia tras la disolución y liquidación de una sociedad limitada española, cuyo único activo era tesorería, **no se somete a tributación en España, sino exclusivamente en Suecia**, conforme al artículo 13 del Convenio para evitar la doble imposición entre ambos países. La operación se califica **como ganancia patrimonial**, pero al no haber activos inmobiliarios, se aplica el principio de tributación exclusiva en el país de residencia del socio.

### HECHOS

- El consultante es nacional y residente en Suecia y posee el 50 % de las participaciones de una sociedad limitada domiciliada en España.
- El 12 de marzo de 2023 se elevó a escritura pública el acuerdo de disolución y liquidación de dicha sociedad, cuyo único activo era tesorería. Esta tesorería se distribuyó entre los socios en proporción a su participación.

### PREGUNTA DEL CONSULTANTE

- Consulta sobre la tributación en España de la renta que se pone de manifiesto en el socio no residente con motivo de la distribución de la cuota de liquidación de la sociedad.

### CONTESTACIÓN DE LA DGT

#### Aplicación del Convenio para evitar la doble imposición entre España y Suecia:

- La DGT indica que, al tratarse de un residente fiscal en Suecia que obtiene rentas de fuente española, resulta aplicable el Convenio para evitar la doble imposición firmado entre ambos países (16 de junio de 1976). Para ello, el consultante debe acreditar su residencia fiscal en Suecia mediante certificado oficial.

#### Calificación de la renta:

- La renta generada por la disolución y liquidación de la sociedad se analiza como una posible ganancia de capital, tanto a efectos del Convenio como de la normativa interna española. Dado que el artículo 13 del CDI España-Suecia no especifica si dicha renta se incluye como ganancia de capital, se recurre al artículo 3.2 del mismo Convenio, que remite a la legislación interna del Estado que aplica el convenio, en este caso, España.

#### Normativa interna española:

- Según el artículo 13.3 del TRLIRNR, si no se define en esta norma, se remite a la LIRPF.
- El artículo 33.1 de la LIRPF califica como ganancias y pérdidas patrimoniales las variaciones en el valor del patrimonio puestas de manifiesto por una alteración de su composición.

- El artículo 37.1.e) establece que, en caso de disolución de sociedades, se considera ganancia o pérdida patrimonial la diferencia entre el valor recibido y el valor de adquisición de las participaciones.

## Conclusión:

- Dado que la sociedad disuelta solo tenía como activo tesorería y no bienes inmuebles, la ganancia patrimonial obtenida por el socio no residente (residente en Suecia) **no puede someterse a imposición en España, sino únicamente en Suecia, conforme a su legislación interna**. Se aplica el artículo 13.4 del CDI, que reserva la imposición de este tipo de ganancias al Estado de residencia del socio.

## Artículos

[Artículo 13](#) del CDI España-Suecia: Regula la tributación de las ganancias patrimoniales. Es relevante porque se interpreta que la ganancia obtenida por la liquidación encaja dentro de su apartado 4, al no implicar inmuebles ni establecimiento permanente.

[Artículo 3.2](#) del CDI España-Suecia: Permite aplicar la legislación interna cuando el Convenio no define un concepto específico. En este caso, se aplica a la noción de "ganancia de capital".

[Artículo 13.3](#) del TRLIRNR: Determina que, a falta de definición en esta ley, se aplican los criterios de la LIRPF para calificar las rentas.

[Artículo 33.1](#) de la LIRPF: Define las ganancias y pérdidas patrimoniales como variaciones en el valor del patrimonio derivadas de alteraciones en su composición.

[Artículo 37.1.e\)](#) de la LIRPF: Regula específicamente la tributación de las ganancias patrimoniales por disolución de sociedades.

# Sentencia

## PROCEDIMIENTO SANCIONADOR

**LGT. DERECHO A NO AUTOINCRIMINARSE.** El Supremo protege el derecho a no autoincriminarse en sanciones tributarias: no se puede sancionar con facturas aportadas bajo coacción.

*El derecho a la no autoincriminación se extiende únicamente al proceso sancionador, no operando en los procedimientos de aplicación de los tributos, comprendiendo el derecho a no responder a preguntas de las que se infiera directamente la comisión de la infracción, así como la no aportación de documentos o cualquier otra prueba que pueda resultar perjudicial para la defensa de aquel a quien se imputa la realización de una conducta sancionable, siempre que la aportación del documento o prueba tenga una existencia que pueda ser calificada como dependiente de la voluntad del obligado tributario*

Fecha: 10/12/2025

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 10/12/2025](#)

**Síntesis:** El Tribunal Supremo ha dictado sentencia (STS 5552/2025, rec. 2592/2023) **en la que anula una sanción de más de 900.000 euros** impuesta a un contribuyente por emitir facturas falsas. La clave: dichas facturas fueron aportadas durante una inspección tributaria **bajo requerimiento y apercibimiento de sanción**.

**El Tribunal fija doctrina:** No pueden usarse, en procedimientos sancionadores, documentos obtenidos de forma coactiva en inspecciones si no tienen existencia independiente de la voluntad del contribuyente.

Se consolida así la protección del derecho a no autoincriminarse en el ámbito tributario sancionador, siguiendo la línea del TEDH y del propio TS en la STS de 23/07/2020.

### HECHOS:

- La Inspección tributaria inició actuaciones frente al Sr. Severiano por el IVA de los ejercicios 2007, 2008 y 2009.
- Se le requirió la aportación de facturas emitidas y recibidas, bajo apercibimiento de sanción por el art. 203 LGT.
- La inspección concluyó que el contribuyente simuló la actividad empresarial utilizando los medios de una sociedad (SUMINISTROS DE OBRAS MIÑO S.L., de la que era socio mayoritario y administrador), con el objetivo de beneficiarse indebidamente de regímenes tributarios simplificados.
- La Administración calificó los hechos como simulación (art. 16 LGT) y dictó liquidaciones a devolver, así como una **sanción de 921.687,33 €** (art. 201.1 LGT).
- El TEAR de Andalucía estimó parcialmente por prescripción de 2007. El TEAC confirmó el resto en resolución de **24 de mayo de 2018**.
- La AN estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo interpuesto por el Sr. Severiano, anulando parcialmente los actos, pero **no apreció vulneración del derecho a no autoincriminación**.

### OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN

El recurso de casación, admitido **únicamente respecto del interpuesto por el Sr. Severiano**, tiene por objeto determinar:

1. Si la utilización en un procedimiento sancionador tributario de documentación aportada por el obligado bajo coacción (art. 203 LGT) vulnera el derecho fundamental a no declarar contra uno mismo (art. 24.2 CE y art. 6 CEDH).

2. **Alcance del derecho a no autoinculparse:** ¿se aplica solo a manifestaciones directamente incriminatorias o también a la documentación exigida formalmente, como facturas?

## FALLO DEL TRIBUNAL SUPREMO

- El Tribunal Supremo estima el recurso de casación interpuesto por el Sr. Severiano. Casa y anula la sentencia de la Audiencia Nacional (6 de febrero de 2023), así como la resolución del TEAC de 2018 y el acuerdo sancionador.
- Se fija la siguiente doctrina jurisprudencial:

*“El derecho a no autoincriminarse impide utilizar, en el procedimiento sancionador, documentos aportados por el contribuyente bajo coacción legal (art. 203 LGT) en un procedimiento de regularización tributaria, cuando tales documentos no tengan existencia independiente de su voluntad, o no sean exigibles ex lege con la suficiente concreción”.*

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA DECISIÓN

### 1. Aplicabilidad del derecho a no autoincriminarse al ámbito tributario sancionador:

- El derecho reconocido en el art. 24.2 CE y el art. 6 CEDH (interpretado por el TEDH) se aplica a los procedimientos sancionadores tributarios, conforme a reiterada jurisprudencia del TS y del TEDH (asuntos *Funke*, *Saunders*, *J.B. c/ Suiza*, *De Legé*).

### 2. Diferencia entre procedimiento inspector y sancionador:

- El procedimiento de inspección busca determinar la deuda tributaria (arts. 31.1 CE y 99 LGT), mientras que el sancionador persigue reprochar una conducta (*ius puniendi*).
- La tramitación separada (art. 208.1 LGT) exige que la prueba sancionadora no provenga de medios coactivos empleados en el proceso inspector.

### 3. No caben “fishing expeditions”:

- El requerimiento al Sr. Severiano abarcó toda la facturación sin individualización, constituyendo un uso abusivo de las facultades inspectoras para obtener prueba sancionadora (expedición generalizada o investigación prospectiva).

### 4. Facturas y derecho a no autoincriminación:

- Aunque el art. 29.2.f) LGT impone su conservación y exhibición, si la aportación se hace bajo amenaza de sanción, debe analizarse si tal documentación:
  - Tiene existencia independiente de la voluntad del contribuyente (p. ej., si también puede ser obtenida por terceros).
  - Es específica y preexistente.
  - Está sujeta a una obligación clara, concreta y proporcional (*no genérica* como “todo documento con trascendencia tributaria”).

### 5. Ponderación y límites del principio:

- El TS establece la necesidad de una ponderación motivada, caso a caso, entre el interés público de la Administración y los derechos fundamentales del contribuyente.
- Se cita con apoyo la STEDH de 4 de octubre de 2022 (*De Legé c/ Países Bajos*) y la doctrina del TC en la STC 76/1990 y STC 41/1998.

#### NORMATIVA APLICADA

[Art. 203 LGT](#): Sanciona la resistencia u obstrucción al requerimiento de información. Es base de la “coacción legal”.

[Art. 210.2 LGT](#): Regula la incorporación de pruebas desde el procedimiento inspector al sancionador.

[Art. 29.2.f\) LGT](#): Obliga a conservar y aportar documentación con trascendencia tributaria. Interpretación crítica en caso de amplitud.

# Sentencia

## FALTA DE ACREDITACIÓN POR LA ADMINISTRACIÓN

**LGT. RESPONSABILIDAD SUBSIDIARIA.** El Supremo anula la responsabilidad subsidiaria de una sociedad por falta de acreditación de uso fraudulento de la sociedad

*El Supremo exige una motivación rigurosa para aplicar la responsabilidad tributaria del artículo 43.1.h)<sup>3</sup> LGT*

Fecha: 04/12/2025

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 04/12/2025](#)

**Síntesis:** El Tribunal Supremo anula la derivación de responsabilidad tributaria subsidiaria impuesta a Faroplots, S.L. por las deudas de Urbanización Residencial Faro de Cullera, S.L., al considerar no probado el uso fraudulento o abusivo de la personalidad jurídica conforme al artículo 43.1.h) LGT. **Doctrina fijada:** No es necesaria la simulación negocial para aplicar el art. 43.1.h) LGT, pero sí debe acreditarse un uso abusivo o fraudulento de la sociedad con finalidad exclusiva de eludir el pago de deudas tributarias, debidamente motivado y justificado por la Administración.

### HECHOS

#### a) Actuación del contribuyente (Faroplots, S.L.):

- La mercantil Faroplots, S.L. fue declarada responsable subsidiaria por la Dependencia Regional de Recaudación de las deudas tributarias impagadas por Urbanización Residencial Faro de Cullera, S.L. (URFA), en virtud del artículo 43.1.h) de la Ley General Tributaria (LGT).
- Faroplots, S.L. **fue considerada parte de un entramado societario controlado directa o indirectamente por una misma persona** (Sr. Pablo Jesús), que habría instrumentalizado a varias sociedades para realizar transmisiones de inmuebles y movimientos de fondos sin justificación aparente, y eludir las responsabilidades tributarias de URFA.

#### b) Procedimiento administrativo y judicial previo

- El TEAR de la Comunidad Valenciana desestimó parcialmente la reclamación económico-administrativa presentada por Faroplots contra el acuerdo de derivación de responsabilidad de 2018.
- El TSJCV también desestimó el recurso contencioso-administrativo (núm. 1046/2022), validando la actuación de la Administración.

#### c) Recurso de casación

Faroplots, S.L. interpuso recurso de casación (7698/2023), señalando que:

- No existía un uso abusivo o fraudulento de la forma societaria.

<sup>3</sup> Artículo 43. Responsables subsidiarios.

1. Serán responsables subsidiarios de la deuda tributaria las siguientes personas o entidades:

...

h) Las personas o entidades de las que los obligados tributarios tengan el control efectivo, total o parcial, o en las que concorra una voluntad rectora común con dichos obligados tributarios, por las obligaciones tributarias de éstos, cuando resulte acreditado que tales personas o entidades han sido creadas o utilizadas de forma abusiva o fraudulenta como medio de elusión de la responsabilidad patrimonial universal frente a la Hacienda Pública, siempre que concurren, ya sea una unicidad de personas o esferas económicas, ya una confusión o desviación patrimonial

- No se acreditó la finalidad exclusiva de causar daño a la Hacienda Pública, ni connivencia dolosa (consilium fraudis).
- Se trataban de operaciones reales y válidas (compraventas con precio pagado), y no simuladas.
- Criticó la equiparación con otros supuestos de responsabilidad solidaria del art. 42.2.a) LGT.

La cuestión con interés casacional objetivo fue:

- “¿Puede una operación onerosa, no simulada ni controvertida, cumplir el requisito de ‘utilización abusiva o fraudulenta’ como medio de elusión de responsabilidad patrimonial universal ante la Hacienda Pública, en el marco del artículo 43.1.h) LGT?”

## FALLO DEL TRIBUNAL SUPREMO

El Tribunal Supremo estima el recurso de casación, casa y anula:

- La sentencia del TSJCV.
- La resolución del TEAR.
- El acuerdo de derivación de responsabilidad subsidiaria dictado contra Faroplots, S.L., por no ajustarse a Derecho.

Sí se fija doctrina jurisprudencial, en los términos que se detallan a continuación.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS DEL TRIBUNAL

### a) Doctrina fijada sobre el art. 43.1.h) LGT:

Se ratifica la interpretación ya sostenida en la STS 1314/2025, de 20 de octubre, sobre el mismo entramado societario. En ella se aclara:

**La derivación de responsabilidad del artículo 43.1.h) LGT no exige la previa declaración de simulación negocial; pero sí requiere que el acuerdo administrativo acredite suficientemente la existencia de una utilización abusiva o fraudulenta de la sociedad, con una finalidad exclusiva de eludir la responsabilidad tributaria.**

Además:

- Es necesario motivar adecuadamente el elemento subjetivo de connivencia fraudulenta.
- La simple existencia de relaciones familiares, o de transacciones válidas, no basta.
- Se debe acreditar un uso instrumental o desviado de la personalidad jurídica.

### b) Crítica al acuerdo de derivación y a la sentencia del TSJCV

- El Tribunal considera que la motivación del acuerdo fue genérica e insuficiente.
- No se acreditó el control efectivo ni voluntad rectora común entre el deudor (URFA) y Faroplots.
- Se enumeraron múltiples actuaciones societarias, pero no se individualizaron pruebas que justifiquen la derivación respecto de Faroplots.
- El acuerdo invierte los términos del artículo 43.1.h), trasladando deudas de URFA sin probar la relación directa de control o creación instrumental con la sociedad responsable.