ÍNDICE

Boletines oficiales

ESTATAL
09/10/2026

DOCUMENTO NORMALIZADO DE REPRESENTACIÓN PARA ACTUAR ANTE LA DIRECCIÓN GENERAL DEL CATASTRO EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS
Resolución de 5 de octubre de 2026, de la Dirección General del Catastro, por la que se aprueba el documento normalizado de representación para actuar ante la Dirección General del Catastro en los procedimientos tributarios pág. 2

BIZKAIA
09/10/2026

TRANSPOSICIÓN DAC8. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD
DECRETO FORAL 84/2026, de 1 de octubre, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se desarrollan las normas de diligencia debida y las obligaciones de información de determinados proveedores de servicios de criptoactivos, y se modifican el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, y otros reglamentos del Territorio Histórico de Bizkaia. pág. 3

Resolución del TEAC

INFORMACIÓN CON TRASCENDENCIA TRIBUTARIA
LGT. LIBRO REGISTRO DE SOCIOS. El TEAC confirma que Hacienda puede exigir la identificación de los socios mayoritarios de una sociedad sin necesidad de justificar una actuación inspectora concreta
La información contenida en el Libro Registro de Socios tiene trascendencia tributaria por sí misma, siendo suficiente su utilidad potencial o indirecta para la aplicación de los tributos. Cuando esa trascendencia resulta evidente, no es necesaria una motivación adicional del requerimiento de información. pág. 5

Sentencia

CRÉDITO HEREDADO
ISD. DEUDAS NO DEDUCIBLES. Los sobrinos del causante no pueden deducir en el Impuesto sobre Sucesiones las deudas a su favor, aunque adquirieran el crédito por herencia de su padre.
La Sala aplica de forma estricta el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y concluye que basta con que el acreedor sea heredero en el momento del fallecimiento para impedir la deducción, aunque no fuera quien concedió originariamente el crédito. pág. 10

SIMULACIÓN
LGT. REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA. El Tribunal Supremo impide a los tribunales "salvar" una liquidación basada en la calificación del artículo 13 LGT recurriendo después a la simulación del artículo 16 LGT
El Alto Tribunal rechaza que los órganos judiciales puedan corregir a posteriori el fundamento jurídico utilizado por la Administración para mantener una liquidación tributaria y exige que la simulación sea declarada expresamente en el propio acto de liquidación. pág. 12

Boletines oficiales

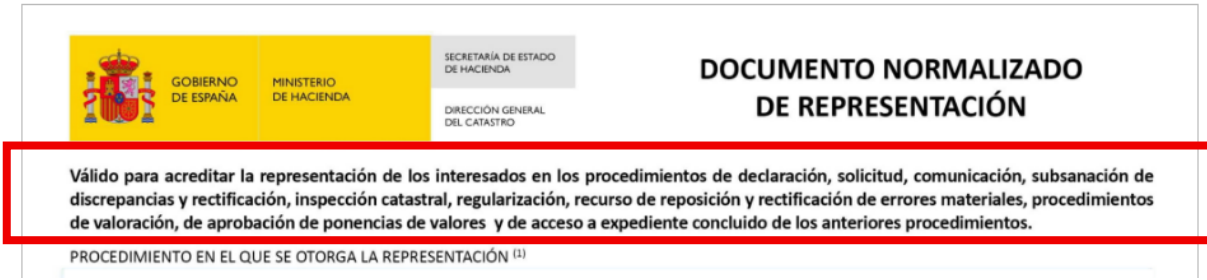
ESTATAL
09/10/2026

Núm. 251

DOCUMENTO NORMALIZADO DE REPRESENTACIÓN PARA ACTUAR ANTE LA DIRECCIÓN GENERAL DEL CATASTRO EN LOS PROCEDIMIENTOS TRIBUTARIOS

Resolución de 5 de octubre de 2026, de la Dirección General del Catastro, por la que se aprueba el documento normalizado de representación para actuar ante la Dirección General del Catastro en los procedimientos tributarios

El modelo normalizado de representación que se aprueba es válido además para actuar en el procedimiento de acceso a expediente concluido con relación a los demás procedimientos que se relacionan en la presente resolución:



GOBIERNO DE ESPAÑA
MINISTERIO DE HACIENDA
SECRETARÍA DE ESTADO DE HACIENDA
DIRECCIÓN GENERAL DEL CATASTRO

DOCUMENTO NORMALIZADO DE REPRESENTACIÓN

Válido para acreditar la representación de los interesados en los procedimientos de declaración, solicitud, comunicación, subsanación de discrepancias y rectificación, inspección catastral, regularización, recurso de reposición y rectificación de errores materiales, procedimientos de valoración, de aprobación de ponencias de valores y de acceso a expediente concluido de los anteriores procedimientos.

PROCEDIMIENTO EN EL QUE SE OTORGA LA REPRESENTACIÓN [1]

BIZKAIA
09/10/2026

TRANSPOSICIÓN DAC8. COOPERACIÓN ADMINISTRATIVA EN EL ÁMBITO DE LA FISCALIDAD

DECRETO FORAL 84/2026, de 1 de octubre, de la Diputación Foral de Bizkaia, por el que se desarrollan las normas de diligencia debida y las obligaciones de información de determinados proveedores de servicios de criptoactivos, y se modifican el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, y otros reglamentos del Territorio Histórico de Bizkaia.

(…)
La información suministrada a la Administración tributaria de conformidad con lo dispuesto en este Decreto Foral será comunicada al resto de Estados miembros de la Unión Europea e intercambiada con otros terceros países, de acuerdo con la normativa de protección de datos personales.
Este Decreto Foral se estructura en ocho artículos, una disposición adicional, una disposición transitoria, una disposición derogatoria, seis disposiciones finales y un anexo.
Los artículos 1 a 8 regulan las normas de diligencia debida que deben seguir los proveedores de servicios de criptoactivos y los operadores de criptoactivos respecto de sus usuarios y de las personas que, en su caso, ejercen el control de usuarios que son entidades, así como las obligaciones de suministro de información a la Administración tributaria.
Respecto de las normas de diligencia debida, destaca la necesidad de que los proveedores de servicios de criptoactivos y los operadores de criptoactivos obtengan una declaración de sus usuarios en la que conste, entre otros datos, su residencia fiscal (o residencias fiscales).
En cuanto a las obligaciones de información, se establecen en primer lugar los llamados nexos de reporte, por los que los proveedores de servicios de criptoactivos y los operadores de criptoactivos quedarán sujetos a comunicar información a la Administración tributaria del Territorio Histórico de Bizkaia cuando la Diputación Foral de Bizkaia sea la competente en virtud de lo establecido en el artículo 46. Dos del Concierto Económico con la Comunidad Autónoma del País Vasco, aprobado por la Ley 12/2002. A este respecto, **se destaca que los proveedores de servicios de criptoactivos autorizados bajo el Reglamento MiCA por la autoridad competente en España, estarán obligados a declarar en territorio español.** Siendo éste el nexo que ejerce una vis atractiva más fuerte, se establecen otros nexos de reporte para los operadores de criptoactivos que no estén autorizados bajo el citado reglamento, incluyéndose unas reglas de jerarquía en caso de que existan varios nexos en jurisdicciones distintas, evitando así que se produzcan duplicidades en la obligación de informar. Adicionalmente, y **para todos los proveedores de servicios de criptoactivos y operadores de criptoactivos, el hecho de tener una sucursal en territorio español determinará también la obligación de informar a Diputación Foral de Bizkaia respecto de las operaciones que se efectúen a través de dicha sucursal, cuando esta sea la administración competente según lo dispuesto en el Concierto Económico.** Por lo que respecta a la información concreta que debe suministrarse, abarcaría la identificación del usuario y de las personas que, en su caso, ejercen el control del mismo en caso de ser una entidad, incluyendo su residencia fiscal (o residencias fiscales), así como las operaciones con criptoactivos efectuadas por tales usuarios. Si bien la información de las operaciones se suministrará de forma agregada, se distinguirán los distintos tipos de operaciones, en función de la contraprestación y según se trate de adquisiciones, transmisiones o transferencias
(…)
Disposición Final Sexta.—Entrada en vigor
El presente Decreto Foral entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial del Bizkaia» y será aplicable desde el 1 de enero de 2026 salvo lo dispuesto en el apartado Segundo de la disposición final primera **(*)** que tendrá efectos a partir de 1 de enero de 2027.

(*)

Disposición final primera.

Segundo. **Con efectos a partir de 1 de enero de 2027**, se introduce la siguiente modificación en el Reglamento por el que se regulan las obligaciones tributarias formales del Territorio Histórico de Bizkaia, aprobado por Decreto Foral de la Diputación Foral de Bizkaia 205/2008, de 22 de diciembre: Se modifica el título del artículo 39 úndecies y se introduce un nuevo apartado 8 en dicho artículo, con el siguiente contenido:

«Artículo 39 undecies.—Libro registro de operaciones económicas de las personas jurídicas y otras entidades».

(…)

«**8. También estarán obligados a la llevanza del libro registro de operaciones económicas los contribuyentes que deban llevar sus libros registro del Impuesto sobre Valor Añadido a través de la sede electrónica de la Diputación Foral de Bizkaia, mediante el suministro electrónico de los registros de facturación, de acuerdo con lo dispuesto por el apartado 6 del artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre Valor Añadido, que no estén sujetos a la normativa de Bizkaia del Impuesto sobre Sociedades.**

Estos contribuyentes anotarán las facturas que expidan en el subcapítulo de facturas emitidas sin software garante y no deberán presentar el capítulo de movimientos contables.

La obligatoriedad de llevanza de los libros registros previstos en el artículo 62 del Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido se entenderá cumplida con la llevanza del libro registro de operaciones económicas.»

Resolución del TEAC

INFORMACIÓN CON TRASCENDENCIA TRIBUTARIA

LGT. LIBRO REGISTRO DE SOCIOS. El TEAC confirma que Hacienda puede exigir la identificación de los socios mayoritarios de una sociedad sin necesidad de justificar una actuación inspectora concreta

La información contenida en el Libro Registro de Socios tiene trascendencia tributaria por sí misma, siendo suficiente su utilidad potencial o indirecta para la aplicación de los tributos. Cuando esa trascendencia resulta evidente, no es necesaria una motivación adicional del requerimiento de información.

Fecha: 24/09/2026 Fuente: web de la AEAT Enlace: Resolución del TEAC 7345/2023 de 24/09/2026 y Resolución del TEAC 7381/2023 de 24/09/2026

SÍNTESIS: El TEAC confirma que Hacienda puede exigir la identificación de los socios mayoritarios sin necesidad de justificar una actuación inspectora concreta

El TEAC confirma la legalidad de un requerimiento de información de la AEAT dirigido a una sociedad para identificar a sus dos socios mayoritarios, **cuyos datos no habían sido consignados en el modelo 200** del Impuesto sobre Sociedades.

El Tribunal considera que **la información contenida en el Libro Registro de Socios tiene una evidente trascendencia tributaria,** puesto que puede resultar útil para las actuaciones de comprobación e investigación de la Administración. No es necesario que Hacienda identifique una irregularidad fiscal ni una actuación inspectora concreta, **siendo suficiente que los datos solicitados tengan una utilidad potencial o indirecta para la aplicación de los tributos.**

Asimismo, establece que cuando la trascendencia tributaria de la información resulta evidente, **no es necesaria una motivación adicional del requerimiento,** siempre que este se encuentre suficientemente delimitado y respete el principio de proporcionalidad. En caso contrario, la Administración deberá justificar expresamente dicha trascendencia.

En consecuencia, el TEAC desestima el recurso de la sociedad y confirma la legalidad del requerimiento, fundamentado en los artículos 29 y 93 de la LGT y en la obligación de identificar a los socios significativos en la declaración del Impuesto sobre Sociedades.

ANTECEDENTES Y HECHOS

- La controversia tiene su origen en un **requerimiento de información** efectuado por la Dependencia Regional de Inspección de la Delegación Especial de Madrid de la AEAT a una sociedad de responsabilidad limitada, en relación con la identidad de sus socios mayoritarios.
- El 29 de noviembre de 2021, la Administración tributaria notificó a la entidad un requerimiento de información, al amparo de los artículos 93 y 94 de la Ley General Tributaria, **solicitando los datos que figuraban en el Libro Registro de Socios** correspondientes a los dos socios o partícipes con mayor participación en el capital social a la fecha de cierre del período impositivo 2020.
- En el propio requerimiento, la AEAT recordaba a la sociedad su obligación de consignar, en el apartado B.2 del modelo 200 del Impuesto sobre Sociedades, los datos de las personas o entidades que poseyeran una participación directa igual o superior al 5 % del capital social al cierre del ejercicio.
- La Administración había detectado **que dicha información no figuraba en la declaración del Impuesto sobre Sociedades correspondiente al ejercicio 2020,** circunstancia que motivó el requerimiento.
- La sociedad se opuso a facilitar la información solicitada, **al considerar que el requerimiento no estaba suficientemente motivado** y que la Administración no había explicado la trascendencia tributaria de los datos exigidos.
- En particular, la entidad sostenía que:

- **Falta de motivación:** la AEAT no había identificado los hechos o circunstancias concretos que justificaban el requerimiento ni explicado suficientemente su finalidad.
- **Ausencia de justificación de la trascendencia tributaria:** la Administración no podía presumir la relevancia fiscal de cualquier información por el mero hecho de solicitarla, sino que debía justificar su utilidad para la aplicación de los tributos.
- **Desproporción del requerimiento:** la solicitud suponía, a su juicio, un ejercicio excesivo de las potestades administrativas, sin que se hubiera identificado una actuación de comprobación o una regularización tributaria concreta.
- **Falta de fundamento normativo suficiente:** la sociedad cuestionaba que se hubiera identificado adecuadamente la norma que le imponía la obligación de comunicar los datos reclamados.

- La entidad interpuso recurso de reposición contra el requerimiento el 14 de diciembre de 2021, que fue desestimado mediante resolución de 21 de febrero de 2022.
- Posteriormente, formuló reclamación económico-administrativa ante el TEAR de Madrid, que también fue desestimada mediante resolución de 28 de junio de 2023.
- Finalmente, el 3 de agosto de 2023, interpuso recurso ordinario de alzada ante el TEAC, reiterando fundamentalmente sus alegaciones relativas a la falta de motivación y a la ausencia de justificación de la trascendencia tributaria de la información requerida.

FALLO DEL TRIBUNAL

- El TEAC desestima íntegramente el recurso de alzada interpuesto por la sociedad y confirma la legalidad del requerimiento de información practicado por la AEAT.
- **El Tribunal considera que los datos relativos a la identidad de los socios mayoritarios de una entidad tienen una evidente trascendencia tributaria, puesto que pueden resultar útiles para las actuaciones de comprobación e investigación de la Administración.**
- En consecuencia, declara que **no es necesario que Hacienda identifique una actuación inspectora concreta ni una posible regularización tributaria para justificar la solicitud de información**, siempre que los datos requeridos presenten, por su propia naturaleza, una utilidad potencial para la aplicación de los tributos.
- Asimismo, concluye que el requerimiento se encontraba suficientemente motivado, estaba delimitado de manera precisa y resultaba proporcionado, al circunscribirse a los dos socios con mayor participación en el capital.
- Por último, señala que la obligación de facilitar esos datos también encuentra fundamento en la normativa reguladora del Impuesto sobre Sociedades y en la obligación mercantil de llevanza del Libro Registro de Socios.

Fundamentos jurídicos

1. La trascendencia tributaria de la información no exige su vinculación con una comprobación concreta

- El TEAC parte de los artículos 29 y 93 de la LGT, que establecen el deber de los obligados tributarios de proporcionar a la Administración los datos, informes, antecedentes y justificantes que tengan trascendencia tributaria.
- El Tribunal recuerda que el concepto de trascendencia tributaria constituye un concepto jurídico indeterminado cuyo contenido ha sido delimitado por la jurisprudencia del Tribunal Supremo.
- Conforme a esta doctrina, **una información tiene trascendencia tributaria cuando puede resultar útil a la Administración para determinar si los contribuyentes cumplen adecuadamente sus obligaciones fiscales**.
- Esta utilidad puede manifestarse de distintas formas:
  - **Utilidad directa:** cuando la información se refiere a hechos imponibles, operaciones, actividades o titularidades con consecuencias tributarias inmediatas.
  - **Utilidad indirecta:** cuando los datos pueden servir como indicios para identificar hechos imponibles no declarados o para orientar futuras actuaciones de comprobación e investigación.

- **Utilidad potencial o hipotética:** cuando la información puede resultar relevante para la aplicación de los tributos, aunque todavía no exista una actuación administrativa concreta en la que vaya a utilizarse.

- A partir de esta interpretación, el TEAC considera que la trascendencia tributaria debe apreciarse atendiendo a la naturaleza de la propia información y no exclusivamente a su relación con un procedimiento inspector determinado.
- Por tanto, **Hacienda no está obligada a acreditar qué regularización pretende practicar ni a demostrar que la información solicitada dará lugar efectivamente a una liquidación tributaria.**
- **Basta con que los datos puedan tener una utilidad objetiva,** aunque sea indirecta o potencial, para la aplicación de los tributos.

2. La identificación de los socios mayoritarios constituye información con evidente trascendencia tributaria

- Aplicando la doctrina anterior, el TEAC considera que la información contenida en el Libro Registro de Socios tiene una relevancia fiscal evidente.
- Este libro permite conocer la identidad y el domicilio de los titulares de las participaciones sociales, así como las modificaciones producidas en su titularidad como consecuencia de las diferentes transmisiones.
- El Tribunal destaca que esta información puede resultar útil para identificar relaciones patrimoniales y operaciones con posibles consecuencias tributarias, tanto para la propia sociedad como para sus socios.
- En particular, **el conocimiento de la composición del capital social puede servir a la Administración como punto de partida para actuaciones posteriores de comprobación e investigación**.
- Además, recuerda que, conforme al artículo 104 de la Ley de Sociedades de Capital, las sociedades de responsabilidad limitada deben llevar un Libro Registro de Socios y únicamente reconocerán como socios a quienes figuren inscritos en él.
- En consecuencia, la información solicitada no constituye un dato ajeno a la actividad de la sociedad, sino información societaria que esta tiene obligación legal de mantener y conservar.

3. Cuando la trascendencia tributaria resulta evidente, no es necesaria una motivación adicional

- Una de las cuestiones centrales de la resolución consiste en determinar el alcance de la obligación administrativa de motivar los requerimientos individualizados de información.
- El TEAC recuerda que estos requerimientos constituyen actos administrativos autónomos, susceptibles de impugnación en vía económico-administrativa.
- Por ello, deben encontrarse suficientemente justificados y permitir al obligado tributario conocer las razones de la actuación administrativa para ejercer adecuadamente su derecho de defensa.
- Sin embargo, **el Tribunal distingue entre dos situaciones.**

  Primera. Cuando la trascendencia tributaria de los datos es evidente.

  No resulta necesario incorporar una explicación adicional o especialmente desarrollada, puesto que la propia naturaleza de la información permite comprender su relevancia fiscal.

  Exigir una motivación expresa en todos estos supuestos supondría imponer un requisito meramente formal, sin aportar garantías materiales adicionales al contribuyente.

  Segunda. Cuando la trascendencia tributaria no resulta evidente.

  En estos casos, la Administración sí debe justificar expresamente la relevancia fiscal de la información solicitada, de manera que el obligado tributario pueda conocer las razones del requerimiento y, en su caso, cuestionarlas.

- En el supuesto examinado, **el TEAC considera que la solicitud estaba suficientemente motivada, puesto que identificaba con precisión los datos exigidos,** los socios afectados y la fecha a la que debía referirse la información.
- Además, **el requerimiento estaba relacionado con la ausencia de identificación de los socios en la declaración del Impuesto sobre Sociedades del ejercicio 2020.**

- El Tribunal concluye que la sociedad disponía de elementos suficientes para comprender la finalidad de la solicitud y ejercer su derecho de defensa.

4. El requerimiento respeta el principio de proporcionalidad

- El TEAC examina también si la información solicitada excedía de lo necesario para alcanzar la finalidad perseguida por la Administración.
- En este sentido, destaca que el requerimiento no exigía la totalidad de la documentación societaria ni la identificación indiscriminada de todos los socios de la entidad.
- Por el contrario, se limitaba a solicitar los datos correspondientes a los dos socios con mayor participación en el capital social, referidos a una fecha concreta.
- Esta delimitación permite apreciar, a juicio del Tribunal, la adecuación y proporcionalidad de la medida.
- Por tanto, **el requerimiento no imponía a la sociedad una carga excesiva o desproporcionada, sino una obligación de información razonablemente vinculada con las funciones de la Administración tributaria**.

5. La obligación de identificar a los socios también deriva de la normativa del Impuesto sobre Sociedades

- Por último, el TEAC examina la alegación de la entidad relativa a la falta de identificación de una norma que le impusiera la obligación de facilitar los datos.
- El Tribunal recuerda que el artículo 124 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades, obliga a los contribuyentes a presentar la correspondiente declaración en la forma determinada por la normativa ministerial.
- En relación con el ejercicio 2020, la Orden HAC/560/2021, de 4 de junio, aprobó el modelo 200 y estableció la información que debía incorporarse a este.
- En particular, el apartado B.2 exigía identificar a las personas o entidades que, al cierre del período impositivo, poseyeran una participación directa igual o superior al 5 % del capital social, porcentaje que se reducía al 1 % en el caso de sociedades cuyos valores cotizaran en un mercado secundario organizado.
- En el supuesto examinado, la entidad no había consignado en su declaración la información relativa a sus socios en los términos exigidos.
- Para el TEAC, esta omisión, unida a la evidente trascendencia tributaria de los datos, justificaba suficientemente la actuación de la AEAT.
- En consecuencia, el requerimiento era conforme a Derecho tanto por la obligación general de colaboración tributaria como por la obligación específica de información establecida en el modelo 200.

Normativa aplicable

Artículo 29.2.f) LGT. Establece la obligación formal de aportar libros, registros, documentos e información con trascendencia tributaria, tanto en relación con las obligaciones propias como con las de terceros.

Artículo 93 LGT. Constituye el fundamento principal del requerimiento. Permite exigir información tributariamente relevante mediante solicitudes individualizadas, sin necesidad de que exista previamente un procedimiento de inspección.

Artículo 94 LGT. Regula el deber de colaboración de autoridades y otras entidades públicas. Se cita en el marco normativo general, aunque la obligación concreta de la sociedad deriva principalmente del artículo 93.

Artículo 95 LGT. Garantiza el carácter reservado de los datos obtenidos por la Administración tributaria y delimita sus posibilidades de utilización y comunicación.

Artículo 30 RGAT. Desarrolla las obligaciones de información y la posibilidad de formular requerimientos individualizados, independientes de un procedimiento de comprobación o investigación.

Artículo 124 LIS. Establece la obligación de presentar la declaración del Impuesto sobre Sociedades en la forma determinada reglamentariamente. Sirve de fundamento a la información exigida en el modelo 200.

Artículo 104 LSC. Regula la obligación de las sociedades limitadas de llevar el Libro Registro de Socios, identificando a los titulares de las participaciones y sus transmisiones.

Artículo 35 Ley 39/2015. Regula la motivación de los actos administrativos. El TEAC lo utiliza para determinar si el requerimiento permitía conocer suficientemente las razones de la actuación administrativa.

Orden HAC/560/2021, de 4 de junio. Aprueba el modelo 200 correspondiente al ejercicio 2020. Su apartado B.2 exige identificar a los socios con participación directa igual o superior al 5 %, o al 1 % para sociedades cotizadas en un mercado secundario organizado.

Jurisprudencia y doctrina administrativa relacionada

La resolución no supone un cambio de criterio, sino que aplica y desarrolla la doctrina del Tribunal Supremo y del propio TEAC sobre los requerimientos individualizados de información.

Sentencias del Tribunal Supremo

Sentencia del Tribunal Supremo de 3 de noviembre de 2011 (rec. 2117/2009). Define la trascendencia tributaria atendiendo a la utilidad que determinados hechos o datos pueden tener para comprobar el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales. Dicha utilidad puede ser directa o indirecta y no requiere que los datos solicitados estén vinculados a una regularización ya identificada.

Sentencia del Tribunal Supremo de 22 de abril de 2015 (rec. 4495/2012). Reitera que basta una utilidad potencial, indirecta o hipotética de la información para que pueda considerarse cumplido el requisito de trascendencia tributaria. Esta sentencia resulta especialmente relevante porque permite justificar la solicitud de información destinada a orientar futuras actuaciones de comprobación, aunque no exista todavía un procedimiento específico.

Sentencias del Tribunal Supremo de 19 de febrero de 2007 (rec. 3165/2002) y de 17 de marzo de 2014 (rec. 5149/2010). Se citan como parte de la doctrina que delimita el deber de colaboración tributaria y el alcance de la trascendencia de la información exigida por la Administración.

Resoluciones del TEAC

Resolución del TEAC de 1 de junio de 2020 (RG 760/2018). Considera legítimos los requerimientos de información cuando los datos solicitados están suficientemente delimitados, tienen utilidad para la aplicación de los tributos y permiten al obligado comprender qué información debe facilitar y con qué finalidad. Destaca igualmente que el requerimiento constituye un acto administrativo autónomo, susceptible de impugnación en vía económico-administrativa.

Resolución del TEAC de 4 de diciembre de 2018 (RG 5521/2015).

Es especialmente relevante para determinar las exigencias de motivación de los requerimientos.

Distingue entre aquellos supuestos en los que la trascendencia tributaria resulta evidente, haciendo innecesaria una motivación expresa adicional, y aquellos otros en los que dicha trascendencia no se desprende claramente del expediente, en cuyo caso resulta exigible su justificación.

La resolución examinada sigue expresamente esta última doctrina, al considerar que los datos del Libro Registro de Socios presentan una relevancia fiscal suficientemente evidente como para no exigir una explicación adicional de su trascendencia.

Sentencia

CRÉDITO HEREDADO

ISD. DEUDAS NO DEDUCIBLES. Los sobrinos del causante no pueden deducir en el Impuesto sobre Sucesiones las deudas a su favor, aunque adquirieran el crédito por herencia de su padre.

La Sala aplica de forma estricta el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y concluye que basta con que el acreedor sea heredero en el momento del fallecimiento para impedir la deducción, aunque no fuera quien concedió originariamente el crédito.

Fecha: 08/09/2026 Fuente: web del Poder Judicial Enlace: Sentencia del TSJ de Cataluña de 08/09/2026

SÍNTESIS: El TSJ de Cataluña confirma que las deudas del causante a favor de sus herederos no son deducibles en el Impuesto sobre Sucesiones, aunque estos hubieran adquirido el crédito por herencia de un tercero. La Sala aplica de forma estricta el artículo 13 LISD y considera irrelevante que el acreedor originario fuera el padre de los herederos, pues lo determinante es que, al fallecimiento de la causante, los acreedores tenían también la condición de herederos. Asimismo, rechaza que esta exclusión vulnere los principios de capacidad económica o no confiscatoriedad, al responder a una finalidad legítima de prevención de la elusión fiscal.

ANTECEDENTES Y HECHOS

- La controversia se centra en determinar si puede deducirse, para calcular la base imponible del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, una deuda que la causante mantenía frente a quienes finalmente resultaron ser sus herederos.
- **La causante había contraído una deuda con el padre de los recurrentes**. Tras fallecer este en 2018, **sus hijos heredaron el crédito** y pasaron, por tanto, a ocupar la posición de acreedores frente a la causante. Posteriormente falleció esta última, que había instituido herederos por partes iguales a sus dos sobrinos, entre ellos el recurrente. La deuda pendiente ascendía en ese momento a **317.194,81 euros.**
- El contribuyente solicitó la rectificación de su autoliquidación del ISD porque no había incluido inicialmente dicha deuda como pasivo de la herencia. Entendía que debía minorar la masa hereditaria, ya que la deuda era real **y no había sido originariamente contraída con los sobrinos**, sino con su padre, de quien ellos habían adquirido el crédito *mortis causa*. La Administración tributaria rechazó la deducción y el TEAR de Cataluña confirmó ese criterio.
- El recurrente alegaba que aplicar literalmente el artículo 13 de la LISD provocaba una doble tributación: primero, cuando adquirió por herencia de su padre el crédito contra la causante, y nuevamente al fallecimiento de esta, al impedirse que ese crédito se dedujera como deuda del caudal hereditario. Invocaba además los principios constitucionales de igualdad, capacidad económica y no confiscatoriedad.

Fallo del Tribunal

- El TSJ de Cataluña **desestima el recurso** y confirma la imposibilidad de deducir la deuda. Impone asimismo las costas al recurrente, aunque limitadas a **1.000 euros.**
- Por tanto, la conclusión es clara: **una deuda de la causante no resulta deducible cuando, en el momento de la sucesión, el acreedor es uno de sus herederos, aunque este no fuera el acreedor originario y hubiera adquirido el crédito por herencia de un tercero.**

Fundamentos jurídicos

- El punto de partida es el **artículo 13.1 de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones**, que permite deducir con carácter general las deudas del causante debidamente acreditadas, pero excluye expresamente las que estén constituidas a favor de los herederos, legatarios de parte alícuota y determinados familiares de estos. La misma prohibición se reproduce en el artículo 32.1 del Reglamento del impuesto.
- Para la Sala, la literalidad de la norma es determinante. En el momento del fallecimiento de la causante, los sobrinos eran simultáneamente **acreedores y herederos**, por lo que la deuda se encontraba directamente

comprendida dentro de la exclusión legal. **El precepto no distingue según cómo haya adquirido el heredero su condición de acreedor.**

- **La circunstancia de que la deuda no hubiese sido inicialmente contraída con ellos no altera esta conclusión**. La Sala considera que el crédito fue transmitido *mortis causa* a los sobrinos y que estos lo incorporaron voluntariamente a su patrimonio al aceptar la herencia de su padre. Además, la deuda originaria había sido voluntariamente contraída por la causante con su hermano, persona incluida también dentro del círculo familiar al que pretende alcanzar la norma antifraude.
- El Tribunal distingue este supuesto de otros resueltos por el **TSJ de Madrid,** en los que sí se admitió la deducción. En particular, aquella jurisprudencia había permitido deducir determinadas deudas cuando surgían del ejercicio de una tutela o de obligaciones legales vinculadas a una previa sucesión, es decir, cuando la deuda no derivaba propiamente de una relación voluntariamente creada entre familiares. En este caso, por el contrario, la Sala catalana considera que sí existe ese elemento de voluntariedad.
- El TSJ rechaza también plantear cuestión de inconstitucionalidad. Considera que la exclusión establecida por el artículo 13 LISD persigue una **finalidad legítima de prevención de la elusión fiscal**, evitando la generación de deudas entre personas vinculadas que puedan reducir artificialmente la base imponible del impuesto. Esa finalidad justifica, a juicio del Tribunal, el distinto tratamiento respecto de las deudas frente a terceros.
- Tampoco aprecia vulneración de los principios de capacidad económica ni de no confiscatoriedad. La tributación deriva de la adquisición patrimonial producida por la sucesión y el legislador dispone de margen para establecer las reglas de determinación del caudal relicto neto, siempre que respondan a una finalidad constitucionalmente legítima.

Preceptos aplicados

Artículo 13.1 de la Ley 29/1987, del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Es el precepto central de la sentencia. Permite deducir las deudas del causante, pero excluye expresamente las existentes a favor de los herederos y determinados familiares. La Sala entiende que esta exclusión opera objetivamente por la condición del acreedor en el momento de la sucesión, aunque haya adquirido previamente el crédito por herencia.

Artículo 32.1 del Real Decreto 1629/1991, Reglamento del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Reproduce reglamentariamente la misma regla y excluye las deudas a favor de los herederos, legatarios de parte alícuota y determinados familiares.

Artículo 31 de la Constitución Española. Fue invocado por el contribuyente en relación con los principios de capacidad económica y no confiscatoriedad. El Tribunal descarta su vulneración porque considera legítima la finalidad antielusiva de la norma y entiende que la regla legal no elimina ni agota la riqueza sometida a tributación.

Jurisprudencia citada

La sentencia presta especial atención a la jurisprudencia previa:

STSJ de Cataluña 1994/2020, de 10 de junio: mantiene una interpretación estrictamente literal del artículo 13.1 LISD y considera no deducibles las deudas a favor de las personas expresamente comprendidas en su ámbito de exclusión. La Sala destaca que la norma persigue también una finalidad antifraude.

STSJ de Cataluña 1998/2020, de 10 de junio: igualmente rechaza la deducción de deudas vinculadas a los propios herederos o a sociedades participadas por ellos.

STSJ de Madrid de 10 de octubre de 2023, rec. 780/2021: había permitido la deducción de una deuda relacionada con gastos satisfechos por quien actuaba como tutor de la causante. El TSJ de Cataluña considera que no es comparable, pues allí la deuda surgía del ejercicio obligatorio de la función tutelar y no de una relación voluntaria derivada del parentesco.

STSJ de Madrid 359/2026, de 22 de mayo, rec. 423/2024: confirma que las excepciones admitidas por el TSJ madrileño se vinculan a situaciones en las que la deuda surge por causas ajenas a la voluntad de las partes —como la tutela—, manteniendo como regla general la exclusión del artículo 13.1 LISD.

Sentencia

SIMULACIÓN

LGT. REGULARIZACIÓN TRIBUTARIA. El Tribunal Supremo impide a los tribunales "salvar" una liquidación basada en la calificación del artículo 13 LGT recurriendo después a la simulación del artículo 16 LGT

El Alto Tribunal rechaza que los órganos judiciales puedan corregir a posteriori el fundamento jurídico utilizado por la Administración para mantener una liquidación tributaria y exige que la simulación sea declarada expresamente en el propio acto de liquidación.

Fecha: 22/09/2026 Fuente: web del Poder Judicial Enlace: Sentencia del TS de 22/09/2026

SÍNTESIS: El Tribunal Supremo declara que un órgano judicial no puede confirmar una liquidación tributaria basada por la Administración en la potestad de calificación del artículo 13 LGT recurriendo posteriormente a la figura de la simulación del artículo 16 LGT, si esta no fue declarada en el propio acto de liquidación. La sentencia recuerda que ambas potestades no son intercambiables y que los tribunales deben controlar la legalidad del acto administrativo, no reconstruir ni mejorar a posteriori su fundamentación. Anulada la liquidación, queda también sin efecto la sanción vinculada a ella.

ANTECEDENTES Y HECHOS

- El litigio tiene su origen en una regularización practicada al **Club Atlético de Madrid, S.A.D.** en relación con determinadas cantidades abonadas a agentes o representantes de futbolistas.
- El Club satisfacía cantidades a los agentes con ocasión, entre otras operaciones, del fichaje, traspaso, rescisión, ampliación o modificación de los contratos de los jugadores. Los agentes repercutían, además, el correspondiente IVA. La Inspección entendió, sin embargo, que esos pagos no remuneraban realmente servicios prestados por los agentes al Club, sino servicios prestados por aquellos a los propios futbolistas. Según la Administración, el Club estaba pagando las comisiones **por cuenta de los jugadores** y, por tanto, tales cantidades constituían para estos una retribución en especie o monetaria vinculada a su relación laboral, sujeta a las correspondientes retenciones.
- Para llegar a esa conclusión, la Administración utilizó la **potestad de calificación del artículo 13 LGT,** pero no declaró en el acuerdo de liquidación la existencia de simulación conforme al artículo 16 LGT.
- El TEAC confirmó la regularización. Posteriormente, la Audiencia Nacional desestimó el recurso del Club y consideró que, aunque la Administración no hubiera invocado expresamente el artículo 16 LGT, de los hechos descritos **podía apreciarse materialmente la existencia de una simulación**. La propia sentencia reconocía que la Administración «expresamente no ha imputado simulación en la regularización».
- Frente a esta sentencia el Club interpuso recurso de casación. El **Abogado del Estado se allanó** a la pretensión casacional, reconociendo que la cuestión ya había sido resuelta por jurisprudencia previa del Tribunal Supremo.

Objeto del recurso de casación

El Tribunal Supremo debía determinar esencialmente:

1. Si, cuando una liquidación tributaria se fundamenta en la **potestad de calificación del artículo 13 LGT,** el órgano judicial que revisa esa liquidación puede confirmarla recurriendo a la **simulación del artículo 16 LGT,** aunque esta no hubiese sido declarada por la Administración en el acuerdo de liquidación.
2. Si puede mantenerse la **sanción tributaria** cuando la Administración sancionó sobre la base del artículo 13 LGT y posteriormente el órgano judicial pretende justificar la regularización mediante el artículo 16 LGT, y si ello puede vulnerar el principio acusatorio, la prohibición de *reformatio in peius* y las garantías de tipicidad y culpabilidad de los artículos 24 y 25 CE.

Fallo del Tribunal Supremo

- El Tribunal Supremo **estima el recurso de casación**, casa y anula la sentencia de la Audiencia Nacional y estima el recurso contencioso-administrativo formulado por el Club Atlético de Madrid.
- Como consecuencia, anula la resolución del TEAC y las liquidaciones y sanciones de la AEAT que constituían el objeto del recurso.

Doctrina jurisprudencial que fija el Tribunal Supremo

La doctrina establecida por el Supremo es particularmente clara:

- Cuando el acuerdo de liquidación fundamenta la regularización en la potestad de calificación del artículo 13 LGT, **el órgano jurisdiccional no puede confirmar dicha regularización introduciendo en el proceso la existencia de una simulación que no fue apreciada por la Administración en el propio acto de liquidación.**
- Ello deriva directamente del artículo 16.2 LGT, que exige que la simulación sea declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación.
- Además, el Tribunal ratifica expresamente la jurisprudencia contenida en las SSTS de **20 de mayo y 23 de septiembre de 2024,** recursos 80/2023 y 86/2023, también referidas al Club Atlético de Madrid, así como la doctrina iniciada, entre otras, por las SSTS de **2 de julio de 2020 y 22 de julio de 2020**.

Fundamentos jurídicos

1. Las potestades de los artículos 13 y 16 LGT no son intercambiables

- El Supremo recuerda su jurisprudencia consolidada según la cual las distintas instituciones y potestades que la LGT atribuye a la Administración no son instrumentos de libre elección.
- La potestad de **calificación** del artículo 13 LGT permite determinar la verdadera naturaleza jurídica de un hecho, acto o negocio, con independencia del nombre o forma que las partes le hayan atribuido.
- Pero no permite a la Administración **prescindir del negocio realmente celebrado y sustituirlo por otro negocio distinto,** atribuyendo a determinados flujos económicos una causa jurídica diferente.
- Cuando la regularización pretende sostener que el negocio declarado por las partes no coincide con el negocio efectivamente realizado, puede entrarse en el terreno de la **simulación**, que tiene un régimen jurídico específico en el artículo 16 LGT.

2. El tribunal no puede mejorar posteriormente la motivación de la Administración

- Esta es probablemente la aportación más relevante de la sentencia.
- El Tribunal Supremo declara que el acto administrativo sometido a revisión judicial **no puede ser "mejorado" posteriormente**, ni por los órganos económico-administrativos ni, con mayor razón, por el órgano jurisdiccional.
- La función del juez consiste en controlar si la actuación de la Administración es conforme a Derecho, pero no en construir posteriormente una justificación jurídica distinta que permita conservar una liquidación que, sobre la fundamentación utilizada por la Administración, resulte ilegal.
- Por ello, el órgano judicial no puede incorporar una nueva causa justificativa *a posteriori* para «salvar» la liquidación. Hacerlo supondría, además, comprometer la necesaria neutralidad del órgano jurisdiccional respecto de las partes.

3. La simulación debe ser declarada expresamente por la Administración en la liquidación

- El artículo 16.2 LGT contiene, según el Supremo, una regla **"clara y taxativa":** la existencia de simulación debe declararse por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación.
- No basta, por tanto, con que de los hechos relatados en el expediente pueda deducirse que materialmente existiría una simulación.
- Si la Administración optó por regularizar utilizando exclusivamente el artículo 13 LGT, el tribunal no puede posteriormente transformar esa calificación jurídica en una declaración de simulación para sostener la liquidación.

4. La falta de impugnación específica del contribuyente no convalida el defecto

- La Audiencia Nacional parecía considerar que el hecho de que el contribuyente no hubiera reprochado expresamente determinadas facultades ejercidas por la Administración podía tener cierto efecto sanador.

- El Supremo rechaza esta conclusión: el silencio del contribuyente **no convalida ni sana los vicios jurídicos de la liquidación.**

5. Consecuencias sobre la sanción

- El auto de admisión planteaba expresamente si el cambio de fundamento jurídico —del artículo 13 al artículo 16 LGT— podía vulnerar, desde la perspectiva sancionadora, los principios de tipicidad, culpabilidad, acusatorio y prohibición de *reformatio in peius*.
- Sin embargo, el Tribunal Supremo **no fija doctrina específica sobre esta segunda cuestión.**
- La razón es procesalmente sencilla: declarada ilegal y anulada la liquidación, desaparece el presupuesto mismo de la sanción. En palabras de la sentencia, desaparecida la liquidación, la sanción queda privada de sustento, pues ya no existe una deuda tributaria legalmente exigible cuya falta de ingreso pueda sancionarse.
- Este matiz es importante: **la sentencia anula también la sanción, pero no porque establezca una nueva doctrina autónoma sobre los artículos 24 y 25 CE, sino porque la sanción cae como consecuencia de la anulación de la liquidación.**

Artículos aplicados

Artículo 13 LGT – Calificación. Es el fundamento utilizado por la Inspección. El Supremo recuerda que esta potestad permite atender a la naturaleza jurídica real del negocio, pero no sustituir un negocio por otro distinto ni utilizarla para obtener los efectos propios de otras instituciones tributarias.

Artículo 16 LGT – Simulación. Es el precepto central de la sentencia. Su apartado 2 exige que la existencia de simulación sea declarada por la Administración tributaria en el correspondiente acto de liquidación. Por ello, el tribunal no puede introducirla posteriormente como fundamento alternativo.

Artículo 70.2 LJCA. Delimita la función revisora de la jurisdicción contencioso-administrativa: el tribunal debe examinar si el acto administrativo incurre en infracción del ordenamiento jurídico. El Supremo lo utiliza para destacar que el tribunal debe controlar la legalidad del acto, no reconstruirlo mediante fundamentos nuevos.

Artículos 24 y 25 de la Constitución Española. El auto de admisión los relacionaba con las garantías aplicables al procedimiento sancionador —tutela judicial efectiva, principio acusatorio, tipicidad y culpabilidad—. Finalmente, el Supremo no necesita resolver esta cuestión porque la anulación de la liquidación determina también la caída de la sanción.

Jurisprudencia relacionada

La sentencia no supone un giro jurisprudencial, sino una **reafirmación y concreción de una línea ya consolidada sobre la no intercambiabilidad de las potestades tributarias**:

STS de 20 de mayo de 2024, rec. 80/2023, también relativa al Club Atlético de Madrid.

STS de 23 de septiembre de 2024, rec. 86/2023, sobre hechos sustancialmente idénticos.

STS de 2 de julio de 2020, rec. 1429/2018, precedente fundamental de la doctrina conforme a la cual las distintas potestades de la LGT deben utilizarse en los términos específicamente previstos por la ley.