ÍNDICE

Consultas de la DGT / APLICA DOCTRINA A UN SUPUESTO ESPECÍFICO/

PARTICIPACIONES EN UNA LLC
IRPF. EXIT TAX. El impuesto de salida se aplica a las participaciones en sociedades extranjeras fiscalmente transparentes, aunque su patrimonio esté integrado exclusivamente por criptoactivos
La DGT aclara que la participación en una LLC estadounidense unipersonal puede quedar sujeta al denominado exit tax cuando su socio traslada su residencia fiscal fuera de España, sin que resulte relevante que la entidad tribute en régimen de atribución de rentas ni que su único patrimonio esté constituido por criptoactivos.
pág. 2

Consultas de la DGT / APLICA DOCTRINA A UN SUPUESTO NUEVO /

INSTALACIÓN DE BATERÍAS TRAS LAS PLACAS
IRPF. DEDUCCIÓN POR OBRAS DE MEJORA DE LA EFICIENCIA ENERGÉTICA DE VIVIENDAS. La instalación de baterías para el autoconsumo eléctrico permite aplicar una nueva deducción del 10 %, aunque previamente se haya disfrutado de una deducción por eficiencia energética
La DGT confirma que ambas deducciones son compatibles cuando corresponden a instalaciones diferentes, aunque se realicen en la misma vivienda. La nueva deducción exige finalizar la instalación en 2026 y tiene una base máxima de 5.000 euros.
pág. 5

Sentencia /CONFIRMA DOCTRINA /

ACTIVIDAD ECONÓMICA SIMULADA
LGT. SANCIONES POR FACTURA FALSA. El Tribunal Supremo confirma que no procede agravar un 100 % la sanción por facturas falsas cuando estas derivan de una actividad económica simulada
La emisión de facturas falsas puede constituir una infracción tributaria muy grave, pero no permite aplicar automáticamente la agravante por incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación cuando las operaciones han sido anuladas como consecuencia de la regularización tributaria.
pág. 7

Consulta

PARTICIPACIONES EN UNA LLC

IRPF. EXIT TAX. El impuesto de salida se aplica a las participaciones en sociedades extranjeras fiscalmente transparentes, aunque su patrimonio esté integrado exclusivamente por criptoactivos

La DGT aclara que la participación en una LLC estadounidense unipersonal puede quedar sujeta al denominado exit tax cuando su socio traslada su residencia fiscal fuera de España, sin que resulte relevante que la entidad tribute en régimen de atribución de rentas ni que su único patrimonio esté constituido por criptoactivos.

Fecha: 16/09/2026 Fuente: web de la AEAT Enlace: Consulta DGT V5588-26 de 16/09/2026

SÍNTESIS: El impuesto de salida también se aplica a las participaciones en sociedades extranjeras fiscalmente transparentes cuyo patrimonio esté integrado por criptoactivos

La DGT aclara que las participaciones en una LLC estadounidense **fiscalmente transparente, cuyo patrimonio esté constituido exclusivamente por criptoactivos,** pueden quedar sujetas al impuesto de salida (exit tax) cuando su socio traslada su residencia fiscal fuera de España. La DGT señala que ni el régimen de atribución de rentas de la entidad ni la naturaleza de los activos que integran su patrimonio excluyen la aplicación del artículo 95 bis de la LIRPF, siempre que se cumplan los requisitos legales: haber sido residente fiscal en España durante al menos diez de los últimos quince ejercicios y que el valor conjunto de las participaciones supere los 4 millones de euros o, alternativamente, que se posea más del 25 % de una entidad cuya participación supere el millón de euros.

CLAVES PARA EL ASESOR

¿Es nuevo?	**APLICA DOCTRINA A UN SUPUESTO ESPECÍFICO.** La consulta concreta el alcance del exit tax en las LLC estadounidenses fiscalmente transparentes dedicadas exclusivamente a la tenencia de criptoactivos. No supone una modificación normativa y aplica las reglas del artículo 95 bis de la LIRPF a esta estructura societaria.
¿A quién afecta?	A personas físicas residentes fiscales en España que sean titulares de participaciones significativas en LLC u otras entidades extranjeras fiscalmente transparentes, especialmente cuando gestionen inversiones en criptoactivos y contemplen trasladar su residencia al extranjero.
¿Qué hacer?	Antes del traslado, comprobar el período de residencia fiscal en España, el porcentaje de participación y el valor de mercado de las participaciones. Documentar la calificación fiscal de la entidad extranjera y analizar anticipadamente la posible tributación por el exit tax, así como los regímenes especiales aplicables según el país de destino.

Orientación general e informativa. No constituye asesoramiento.

HECHOS EXPUESTOS POR EL CONSULTANTE

- El consultante es una persona física que ha tenido su residencia fiscal en España durante más de diez de los últimos quince períodos impositivos **y contempla constituir una sociedad unipersonal estadounidense bajo la forma de Limited Liability Company (LLC).**
- **La entidad presentaría las siguientes características:**
  - Tendría un único socio, titular del 100 % de las participaciones.
  - Sería fiscalmente transparente en Estados Unidos, de forma que sus resultados se atribuirían íntegramente al socio único.
  - No dispondría de medios materiales ni personales.
  - Su actividad se limitaría a la tenencia y gestión de criptoactivos propios, sin prestar servicios a terceros.
  - Podría encomendar la custodia de sus criptoactivos a terceros.

- El consultante también contempla la posibilidad de trasladar su residencia fiscal fuera de España.

CUESTIÓN PLANTEADA

- Se pregunta si la participación del 100 % en una LLC estadounidense fiscalmente transparente, cuyo patrimonio esté formado exclusivamente por criptoactivos, constituye una participación en una entidad comprendida en el ámbito del artículo 95 bis de la LIRPF, relativo a las ganancias patrimoniales por cambio de residencia fiscal.
- En particular, se trata de determinar si la transparencia fiscal de la LLC o la naturaleza de los activos que integran su patrimonio permiten excluir dicha participación del impuesto de salida.

Contestación de la DGT

1. Calificación fiscal de la LLC estadounidense

- La DGT recuerda que, conforme al artículo 87.1 de la LIRPF, pueden considerarse entidades en régimen de atribución de rentas aquellas entidades constituidas en el extranjero cuya naturaleza jurídica sea idéntica o análoga a la de las entidades españolas sometidas a dicho régimen.
- Para efectuar esta calificación se remite a la Resolución de la DGT de 6 de febrero de 2020, que exige tres condiciones:
  1. Que la entidad no sea contribuyente de un impuesto personal sobre la renta en su Estado de constitución.
  2. Que las rentas obtenidas se atribuyan fiscalmente a sus socios por el mero hecho de obtenerse, con independencia de que se distribuyan efectivamente.
  3. Que las rentas atribuidas conserven su naturaleza según la actividad o fuente de procedencia.
- Cuando concurran estos requisitos, las rentas obtenidas por la LLC se atribuirán a su socio residente en España y se determinarán conforme a las reglas del IRPF.
- La DGT parte, por tanto, de la posible consideración de la LLC como entidad en régimen de atribución de rentas, sin efectuar una calificación incondicional de cualquier LLC estadounidense.

2. Aplicación del impuesto de salida a las participaciones

- El artículo 95 bis de la LIRPF establece que, cuando un contribuyente pierde su residencia fiscal en España, deben computarse determinadas ganancias patrimoniales latentes correspondientes a las acciones o participaciones de las que sea titular.
- Para que resulte aplicable este régimen deben concurrir los siguientes requisitos:
- Requisito temporal: haber sido contribuyente del IRPF durante al menos diez de los quince períodos impositivos anteriores al último ejercicio que deba declararse.
- Requisito económico: que se cumpla alguna de estas circunstancias:

Supuesto	Umbral
Valor conjunto de las participaciones	Superior a 4.000.000 €
Participación superior al 25 % en una entidad, si no se alcanza el umbral anterior	Valor de dicha participación superior a 1.000.000 €

- La DGT considera que estos requisitos también deben examinarse cuando el contribuyente participa en una entidad extranjera sometida al régimen de atribución de rentas.
- En consecuencia, la transparencia fiscal de la sociedad no impide que sus participaciones estén sujetas al impuesto de salida.

3. Irrelevancia de que el patrimonio esté constituido por criptoactivos

- Este es el aspecto central de la consulta.
- La DGT señala que el artículo 95 bis de la LIRPF no condiciona su aplicación a la composición del patrimonio de la entidad participada.
- Por ello, resulta indiferente que dicho patrimonio esté integrado por acciones de otras sociedades, bienes, derechos de otra naturaleza o, como sucede en este caso, criptoactivos.
- La Administración concluye que ni la condición de entidad en atribución de rentas ni la tenencia exclusiva de criptoactivos permiten excluir la aplicación del régimen.

- Debe distinguirse, por tanto, entre la titularidad directa de criptoactivos por una persona física y la titularidad de participaciones en una entidad cuyo patrimonio está formado por esos activos. La consulta resuelve expresamente el segundo supuesto.

4. Valoración de las participaciones

- Partiendo de que las participaciones de la LLC no cotizan en mercados regulados, la DGT aplica el artículo 95 bis.3.b) de la LIRPF.
- Salvo prueba de un valor de mercado distinto, se toma el mayor de estos valores:
  - El patrimonio neto correspondiente a las participaciones según el balance del último ejercicio cerrado.
  - El resultado de capitalizar al 20 % el promedio de los resultados de los tres últimos ejercicios sociales cerrados.
- La ganancia patrimonial sujeta al impuesto de salida será, en su caso, la diferencia positiva entre el valor determinado conforme a estas reglas y el valor de adquisición de las participaciones.

5. Tratamiento de la deuda tributaria

- La DGT no concreta las condiciones de pago, aplazamiento o aplicación de especialidades porque el consultante no identifica el país al que pretende trasladar su residencia ni el motivo del desplazamiento.
- Ambos elementos pueden resultar determinantes para aplicar los mecanismos específicos previstos en el artículo 95 bis.

Normativa aplicable

La consulta se fundamenta principalmente en las siguientes disposiciones:
Artículo 8.3 LIRPF. Establece la atribución de rentas a los socios de las entidades sometidas a dicho régimen.
Artículo 87 LIRPF. Permite calificar determinadas entidades extranjeras como entidades en atribución de rentas.
Artículo 88 LIRPF. Determina que las rentas atribuidas conservan su naturaleza según su fuente de procedencia.
Artículo 89 LIRPF. Regula la determinación y atribución de las rentas a los socios residentes en España.
Artículo 93 LIRPF. Regula el régimen especial de trabajadores desplazados a España, relevante para la regla específica del artículo 95 bis.8.
Artículo 95 bis LIRPF. Constituye el fundamento principal de la contestación: determina la sujeción al impuesto de salida, sus umbrales y las reglas de valoración.
Artículo 37 TRLIRNR. Recoge la consideración como entidades en atribución de rentas de determinadas entidades constituidas en el extranjero.

Consulta

INSTALACIÓN DE BATERÍAS TRAS LAS PLACAS

IRPF. DEDUCCIÓN POR OBRAS DE MEJORA DE LA EFICIENCIA ENERGÉTICA DE VIVIENDAS. La instalación de baterías para el autoconsumo eléctrico permite aplicar una nueva deducción del 10 %, aunque previamente se haya disfrutado de una deducción por eficiencia energética

La DGT confirma que ambas deducciones son compatibles cuando corresponden a instalaciones diferentes, aunque se realicen en la misma vivienda. La nueva deducción exige finalizar la instalación en 2026 y tiene una base máxima de 5.000 euros.

Fecha: 16/09/2026 Fuente: web de la AEAT Enlace: Consulta DGT V5558-26 de 16/09/2026

SÍNTESIS: La DGT aclara que la deducción del 10 % por instalación de sistemas de autoconsumo renovable, con una base máxima anual de 5.000 euros, **es compatible con las deducciones por obras de mejora de la eficiencia energética aplicadas en ejercicios anteriores sobre el mismo inmueble, siempre que correspondan a instalaciones diferentes.** En consecuencia, un contribuyente que aplicó en 2023 una deducción por mejoras energéticas puede beneficiarse en 2026 de la nueva deducción por instalación de baterías destinadas a optimizar el autoconsumo eléctrico. Para ello, la instalación debe finalizar antes del 31 de diciembre de 2026 y cumplir los restantes requisitos legales, incluidos los relativos a medios de pago, autorizaciones y exclusión de cantidades subvencionadas.

CLAVES PARA EL ASESOR

¿Es nuevo?	**APLICA DOCTRINA A UN SUPUESTO NUEVO.** La DGT interpreta que la regla que impide combinar las dos deducciones se aplica por instalación, no por vivienda. Es una lectura literal de la norma, sin cambio de criterio.
¿A quién afecta?	A propietarios que ya se aplicaron la deducción por obras de eficiencia energética y piensan instalar en 2026 baterías u otro sistema de autoconsumo.
¿Qué hacer?	Comprobar que es una instalación distinta y que no se deduce dos veces el mismo gasto. Verificar también cuatro cosas: que la instalación acaba antes del 31/12/2026, que se paga por banco, que se descuentan las subvenciones y que existe el certificado de instalación eléctrica (CIE).

Orientación general e informativa. No constituye asesoramiento.

HECHOS EXPUESTOS POR EL CONSULTANTE

- El consultante es propietario de su vivienda habitual, que **dispone de una calificación energética «A» tras haber realizado, en 2023, determinadas obras de mejora de la eficiencia energética.**
- Por dichas obras aplicó la deducción del IRPF prevista en el apartado 2 de la disposición adicional quincuagésima de la Ley 35/2006 (LIRPF).
- Actualmente, **tiene previsto instalar un sistema de almacenamiento de energía mediante baterías** para optimizar el autoconsumo eléctrico de su vivienda.

CUESTIÓN PLANTEADA

- Se pregunta si puede acogerse a la nueva deducción del 10 % por la instalación de sistemas de autoconsumo renovable, regulada en el apartado 1 de la disposición adicional sexagésima segunda de la LIRPF, a pesar de haber aplicado anteriormente una deducción por mejora de la eficiencia energética en esa misma vivienda.

CONTESTACIÓN DE LA DGT Y FUNDAMENTOS JURÍDICOS

La DGT responde afirmativamente: el contribuyente puede aplicar la nueva deducción por autoconsumo renovable, siempre que cumpla los requisitos legalmente establecidos.

A. Compatibilidad entre las dos deducciones

- El apartado 5 de la disposición adicional sexagésima segunda de la LIRPF impide aplicar simultáneamente las deducciones por eficiencia energética y por autoconsumo renovable respecto de una misma instalación realizada en un mismo inmueble.
- Sin embargo, **esta incompatibilidad no se extiende a instalaciones distintas situadas en una misma vivienda.**
- En el supuesto analizado:
  - En 2023 se realizaron obras de mejora energética que dieron derecho a la deducción del artículo correspondiente de la disposición adicional quincuagésima.
  - En 2026 se pretende instalar un sistema de almacenamiento mediante baterías para optimizar el autoconsumo.
- Por tanto, la deducción practicada en 2023 no impide aplicar la nueva deducción de 2026, siempre que la instalación reúna los requisitos exigidos.
- La clave reside en que la prohibición de acumulación de deducciones se refiere a una misma instalación, no a un mismo inmueble.

B. Importe de la deducción

- El apartado 1 de la disposición adicional sexagésima segunda establece una deducción del 10 % de las cantidades satisfechas durante 2026 para instalar sistemas de autoconsumo de electricidad procedente de fuentes renovables, incluidos los sistemas de almacenamiento.

  Porcentaje de deducción: 10 %
  Base máxima anual: 5.000 €
- La norma contempla también una deducción del 20 % para determinadas instalaciones de autoconsumo en edificios de uso predominantemente residencial, pero la consulta se resuelve expresamente al amparo de la deducción del 10 %.

C. Requisitos para aplicar la deducción

La DGT recuerda las siguientes condiciones:

1. **Plazo:** los pagos y la instalación deben realizarse entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2026. La deducción corresponde al ejercicio en que finalice la instalación, que no puede ser posterior a 2026.
2. **Gastos deducibles:** se incluyen equipos, materiales, gastos de instalación y obras necesarias para su ejecución.
3. **Medios de pago:** debe utilizarse tarjeta bancaria, transferencia, cheque nominativo o ingreso en cuenta. Los pagos en efectivo quedan excluidos.
4. **Subvenciones:** deben descontarse de la base las cantidades subvencionadas o que vayan a serlo mediante resolución definitiva.
5. **Documentación:** deben obtenerse las autorizaciones y permisos exigibles, especialmente el Certificado de Instalaciones Eléctricas (CIE).
6. **Actividad económica:** los sistemas no pueden estar afectos a una actividad económica. Su afectación posterior determina la pérdida de la deducción.

La deducción se resta de la cuota íntegra estatal, después de las deducciones previstas en los apartados 1 a 5 del artículo 68 de la LIRPF.

> **Normativa aplicable**
> Disposición adicional 62.ª, apartados 1, 3, 4, 5 y 6, LIRPF. Regula la deducción del 10 %, sus límites, requisitos, incompatibilidades y aplicación sobre la cuota estatal. Es el fundamento principal de la contestación.
> Disposición adicional 50.ª, apartado 2, LIRPF. Regula la deducción por mejora de la eficiencia energética aplicada anteriormente por el consultante.
> Artículo 36.3 del Real Decreto-ley 7/2026. Introduce la nueva disposición adicional 62.ª en la LIRPF, con efectos desde el 1 de enero de 2026.
> Real Decreto 244/2019, de 5 de abril. Establece el marco técnico y administrativo de los sistemas de autoconsumo eléctrico a los que se refiere la deducción.
> Artículo 68, apartados 1 a 5, LIRPF. Determina las deducciones que deben aplicarse previamente sobre la cuota íntegra estatal.

Sentencia

ACTIVIDAD ECONÓMICA SIMULADA

LGT. SANCIONES POR FACTURA FALSA. El Tribunal Supremo confirma que no procede agravar un 100 % la sanción por facturas falsas cuando estas derivan de una actividad económica simulada

La emisión de facturas falsas puede constituir una infracción tributaria muy grave, pero no permite aplicar automáticamente la agravante por incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación cuando las operaciones han sido anuladas como consecuencia de la regularización tributaria.

Fecha: 02/10/2026 Fuente: web del Poder Judicial. Enlace: Sentencia del TS de 02/10/2026

SÍNTESIS: El Tribunal Supremo confirma que no procede agravar un 100 % la sanción por emitir facturas falsas cuando derivan de una actividad económica simulada

El Tribunal Supremo, en su sentencia de 20 de octubre de 2026 (STS 1166/2026), confirma que no resulta aplicable el incremento del 100 % de la sanción previsto en el artículo 201.5 LGT cuando las facturas falsas derivan de una actividad económica simulada y las operaciones facturadas han sido anuladas como consecuencia de la regularización tributaria. En estos casos, se mantiene la infracción muy grave por emisión de facturas falsas, sancionada con el 75 % del importe de las operaciones, pero no procede aplicar la agravante por incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación. **La sentencia reitera la doctrina fijada por el propio Tribunal Supremo en su sentencia de 18 de marzo de 2024 (STS 481/2024).**

CLAVES PARA EL ASESOR

¿Es nuevo?	**CONFIRMA DOCTRINA.** No establece un criterio jurisprudencial nuevo, sino que reitera el fijado por el Tribunal Supremo en su sentencia de 18 de marzo de 2024. Confirma que la agravante del artículo 201.5 LGT no resulta aplicable en las circunstancias examinadas, , aunque se mantenga la infracción muy grave por emitir facturas falsas.
¿A quién afecta?	A contribuyentes y sociedades implicados en operaciones de facturación simulada, especialmente cuando la Inspección elimina las operaciones entre las partes y, simultáneamente, pretende agravar las sanciones por incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación.
¿Qué hacer?	Revisar los expedientes sancionadores en los que se haya aplicado el incremento del 100 % del artículo 201.5 LGT, comprobando si las operaciones facturadas fueron anuladas por simulación y si concurren las circunstancias contempladas por esta jurisprudencia. En procedimientos todavía recurribles, valorar la impugnación de la agravante, sin confundirla con la sanción principal por facturación falsa.

Orientación general e informativa. No constituye asesoramiento.

ANTECEDENTES Y HECHOS

- El contribuyente sancionado era uno de los socios de Cargel 98, S.L., sociedad dedicada al transporte de mercancías por carretera.
- El contribuyente y otros dos socios se habían dado de alta individualmente en la actividad de transporte, acogidos al régimen de estimación objetiva del IRPF (módulos), y emitían facturas a la sociedad por operaciones que, según la Inspección, **no respondían a actividades económicas independientes**.
- La Administración tributaria comprobó que, aunque formalmente la actividad aparecía distribuida entre cuatro contribuyentes, **en realidad existía un único centro de decisión situado en Cargel 98, S.L.**
- Esta estructura permitía:
    - A la sociedad, deducir gastos en el Impuesto sobre Sociedades y cuotas de IVA soportado derivadas de las facturas emitidas por los socios.

  - A los socios, tributar conforme al régimen de módulos, con una carga tributaria inferior a la que habría correspondido si se hubiesen considerado los importes facturados como ingresos reales.

- **La Inspección consideró que existía una simulación relativa**, regularizó la situación tributaria del contribuyente en el IRPF y el IVA de los ejercicios 2008 y 2009 y anuló las operaciones realizadas entre los socios y la sociedad.
- Además, **impuso una sanción por la expedición de facturas con datos falsos o falseados**, conforme al artículo 201.3 LGT, aplicando también el incremento del 100 % previsto en el artículo 201.5 LGT por incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación.
- El acuerdo sancionador impugnado ascendía a 878.787,87 euros. La Audiencia Nacional estimó parcialmente el recurso del contribuyente, manteniendo la infracción, pero declarando improcedente la agravante.
- La Abogacía del Estado recurrió esta última decisión ante el Tribunal Supremo.

OBJETO DEL RECURSO DE CASACIÓN

- La cuestión de interés casacional consistía en determinar si puede aplicarse el criterio de graduación de las sanciones previsto en el artículo 201.5 LGT, en relación con el artículo 187.1.c) LGT, **cuando la conducta sancionada consiste en la expedición de facturas falsas o falseadas derivadas de una actividad económica simulada.**
- La Abogacía del Estado sostenía que, si la actividad económica era inexistente y no había operaciones reales sujetas al deber de facturación, **la emisión de facturas ficticias debía considerarse un incumplimiento sustancial que justificaba el incremento del 100 %.**
- **Por el contrario,** el contribuyente defendía que, una vez anuladas las operaciones simuladas, no podía apreciarse el incumplimiento sustancial exigido por la ley, dado que no existían operaciones sujetas a un deber de facturación propio de la actividad supuestamente desarrollada.

FALLO DEL TRIBUNAL SUPREMO Y DOCTRINA APLICABLE

- El Tribunal Supremo desestima el recurso de casación de la Abogacía del Estado **y confirma la decisión de la Audiencia Nacional.**
- **El fallo supone:**
  - Mantener la calificación de la conducta como infracción tributaria muy grave por la expedición de facturas falsas o falseadas.
  - **Confirmar la improcedencia de incrementar un 100 % la sanción por incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación.**
  - Reiterar la doctrina fijada en la STS 481/2024, de 18 de marzo.

Doctrina jurisprudencial que se reitera

- No resulta aplicable el criterio de graduación de las sanciones previsto en el artículo 201.5 LGT, en relación con el artículo 187.1.c) LGT, cuando las facturas falsas derivan de la simulación de una actividad económica y la regularización, referida a los mismos tributos y períodos, ha comportado la anulación de las operaciones facturadas entre los socios y la sociedad.
- Importante: el Tribunal Supremo no declara que toda facturación falsa quede excluida de la agravante. Su pronunciamiento se circunscribe a los supuestos en los que concurren las circunstancias descritas.

Fundamentos jurídicos de la sentencia

A. La expedición de facturas falsas constituye una infracción tributaria muy grave

- El artículo 201.3 LGT tipifica como infracción muy grave la expedición de facturas o documentos sustitutivos con datos falsos o falseados y establece una sanción proporcional del 75 % del importe de las operaciones que hayan originado la infracción.
- El Tribunal Supremo parte de que esta infracción está correctamente apreciada. La controversia en casación no se refiere a la existencia de la infracción, **sino exclusivamente a la procedencia de agravar la sanción.**

B. La agravante exige un incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación

- El artículo 201.5 LGT permite incrementar la sanción en un 100 % cuando exista un incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación.
- Por su parte, el artículo 187.1.c) LGT precisa las circunstancias que determinan ese incumplimiento sustancial, entre ellas que afecte a más del 20 % del importe de las operaciones sujetas al deber de facturación en relación con el tributo y período objeto de comprobación, o que impida a la Administración conocer el importe de dichas operaciones.
- Por tanto, la agravante no se aplica por el mero hecho de haberse emitido facturas falsas, sino cuando concurren los requisitos legales específicos para apreciar el incumplimiento sustancial.

C. La anulación de las operaciones simuladas impide aplicar la agravante en el caso examinado

- La Administración había concluido que los socios no desarrollaban realmente actividades económicas independientes y que las operaciones facturadas a la sociedad eran simuladas.
- Como consecuencia de la regularización, dichas operaciones fueron anuladas a efectos de los tributos y períodos comprobados.
- El Tribunal Supremo considera que estas operaciones no pueden reputarse sujetas a un deber de facturación del contribuyente en los términos exigidos por el artículo 187.1.c) LGT.
- **En consecuencia, no cabe utilizar esas mismas operaciones anuladas para justificar la existencia de un incumplimiento sustancial que permita incrementar la sanción en un 100 %.**

D. Aplicación de la doctrina precedente y principio de igualdad

- El Tribunal Supremo señala que la cuestión ya había sido resuelta por la STS 481/2024, de 18 de marzo, relativa a otro socio de Cargel 98, S.L.
- Dado que existe identidad tanto en la cuestión jurídica como en las circunstancias fácticas, el Tribunal aplica el mismo criterio por razones de seguridad jurídica e igualdad en la aplicación de la ley.

Normativa aplicable

Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT)

Artículo 201 LGT. Regula las infracciones por incumplimiento de las obligaciones de facturación. Su apartado 3 establece la sanción del 75 % por expedir facturas falsas, mientras que el apartado 5 prevé el incremento del 100 % por incumplimiento sustancial. Es el núcleo de la controversia.

Artículo 187.1.c) LGT. Define cuándo existe incumplimiento sustancial de las obligaciones de facturación o documentación. Su interpretación determina que la agravante resulte improcedente en el supuesto examinado.

Jurisprudencia relacionada

STS 481/2024, de 18 de marzo (recurso 5108/2022). Es el precedente jurisprudencial directo. Se refiere a otro socio de Cargel 98, S.L. y resuelve la misma cuestión jurídica y fáctica. El Supremo estableció entonces que no procedía aplicar la agravante del artículo 201.5 LGT cuando las operaciones facturadas habían sido anuladas como consecuencia de la regularización por simulación.La sentencia de 20 de octubre de 2026 no introduce una nueva doctrina, sino que reproduce y confirma expresamente ese pronunciamiento.

Sentencia de la Audiencia Nacional de 2 de marzo de 2022 (recurso 613/2019). La Abogacía del Estado invocó esta sentencia por haber mantenido un criterio contrario al de la Audiencia Nacional en el procedimiento analizado. El Tribunal Supremo, sin embargo, mantiene su doctrina anterior y desestima la casación.

Criterio administrativo relacionado: resolución del TEAC de 24 de septiembre de 2026

Resulta especialmente relevante que, antes de esta sentencia, el TEAC ya había asumido la doctrina del Tribunal Supremo en su resolución de 24 de septiembre de 2026 (RG 9528/2023). En un asunto relativo a la simulación de servicios y emisión de facturas falsas entre entidades vinculadas, el TEAC establece que no procede incrementar la sanción al amparo del artículo 201.5 LGT, debiendo aplicarse el porcentaje del 75 % previsto para la infracción. Se trata, por tanto, de un criterio que ya había sido acogido expresamente por el órgano económico-administrativo central.