

Boletín de IVA

Octubre 2026

I. NORMATIVA Y NOVEDADES

Aprobación del Reglamento (UE) 2026/2108, de 16 de septiembre de 2026, por el que se establece el nuevo Código Aduanero de la Unión

Publicado en el DOUE el 19 de septiembre de 2026 y en vigor desde el día siguiente, el Reglamento (UE) 2026/2108 sustituye al Código Aduanero de 2013 y se aplicará con carácter general desde el 21 de septiembre de 2027. Su implantación será, no obstante, gradual: el sistema informático común no será obligatorio para todos los operadores hasta 2034.

Entre las **principales novedades** que incorpora el nuevo Código destacan las siguientes:

► **Importador de ventas a distancia:**

En las ventas a distancia desde terceros países, **el consumidor deja de ser el importador, condición que pasa a corresponder a un único sujeto:** quien suministra la mercancía o quien facilita la venta, según cómo esté organizada la cadena.

Este importador deberá facilitar los datos de cada venta, responder de los derechos y garantizar que el producto cumple la normativa europea. Si no está establecido en la Unión, en la práctica deberá actuar a través de un representante indirecto que, para estas ventas, sea operador de confianza certificado u operador económico autorizado de simplificaciones aduaneras.

► **Régimen sancionador:**

En el ámbito de las ventas a distancia, las sanciones por incumplimiento sistemático se calculan sobre el total importado, no sobre las mercancías afectadas. **La primera infracción conlleva cargas de entre el 1 % y el 4 % del valor importado en los doce meses anteriores, horquilla que se eleva al 3 % al 6 % si se reincide en los seis meses siguientes.** Una tercera infracción puede dar lugar a la restricción temporal del acceso del operador a su interfaz en línea y a la suspensión del levante de todas sus mercancías durante al menos seis meses. Además, desde la primera infracción se suspende o revoca el estatuto de confianza y el operador queda clasificado como de alto riesgo.

Sobre BDO Abogados

Somos una firma de abogados internacional comprometida con ofrecer servicios de calidad y valor superior para impulsar el éxito de nuestros clientes en todo el mundo.

Adaptamos nuestro enfoque de trabajo, honorarios y equipos según las necesidades específicas que cada caso requiera, contando con una gran capacidad de recursos para abordar cualquier desafío legal con eficacia y eficiencia. Su éxito es nuestra prioridad.

People helping people achieve their dreams.

www.bdo.es

► **Tasa de gestión de la Unión:**

Se crea una tasa por el **despacho a libre práctica de mercancías vendidas a distancia**, consistente en un importe fijo por categoría de artículos —inferior si las mercancías salen de un depósito aduanero de ventas a distancia—, no reembolsable y a cargo del deudor de la deuda aduanera. Su cuantía se fija en 2 euros por categoría de artículo.

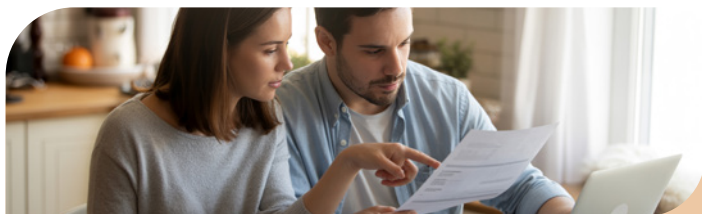
► **Centralización europea:**

El Centro de Datos Aduaneros de la UE sustituirá a los sistemas nacionales y será de **uso obligatorio para los importadores de ventas a distancia y los usuarios del IOSS desde el 1 de julio de 2028**. Para el resto de los operadores será voluntario a partir del 1 de marzo de 2031 y obligatorio desde el 1 de marzo de 2034. Desde julio de 2028, las autoridades aduaneras y tributarias y la OLAF podrán tratar sus datos, cada una con su propia finalidad. Por su parte, la Autoridad Aduanera de la UE, con sede en Lille, asumirá la gestión de riesgos a escala europea, y las aduanas nacionales deberán seguir sus recomendaciones de control o justificar por qué no lo han hecho.

► **Operador de confianza:**

Se mantiene el estatuto de operador económico autorizado, que será objeto de un seguimiento exhaustivo —incluida una visita sobre el terreno— al menos cada tres años. Junto a él nace el operador de confianza certificado (Trust and Check), dirigido a importadores, exportadores y representantes indirectos establecidos que acrediten dos años de operaciones aduaneras regulares. Este operador podrá ser autorizado a proceder al levante por cuenta de la aduana y a aplazar el pago de la deuda, a cambio de ofrecer datos de sus operaciones tan cerca del tiempo real como sea técnicamente posible.

En este contexto, las empresas con ventas a distancia deberían identificar quién figura como importador en cada flujo y reflejarlo en sus contratos con plataformas, vendedores y representantes.



Asimismo, conviene cuidar la coherencia entre declaraciones aduaneras, IVA y documentación comercial, porque los datos quedarán a disposición de las autoridades.



II. JURISPRUDENCIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Segunda), de 10 de septiembre de 2026. Asunto C-565/24 (P-GmbH & Co. KG)

Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Sexta Directiva 77/388/CEE — Regímenes especiales — Artículo 26 — Agencias de viajes — Excursión organizada por el comerciante fuera de sus establecimientos comerciales — Tributación conforme al sistema del margen sin deducción del IVA soportado — Margen negativo que genera potencialmente una devolución del IVA — “Viajes-café”

El litigio tiene su origen en Alemania, en relación con la tributación de los denominados Kaffeefahrten o viajes-café; se trata de excursiones en autocar organizadas por P-GmbH (P) para promocionar la venta de productos, en las que se ofrecía transporte, comida y un programa turístico, y durante las cuales los participantes podían adquirir mercancías comercializadas por la propia empresa. El precio abonado por los participantes no cubría la totalidad del coste del transporte contratado a terceros, cubriéndose la diferencia con las ganancias de la venta de productos, hasta el punto de que P llegó a ofrecer viajes íntegramente gratuitos financiados con dichas ventas.



Tras diversas inspecciones, la Administración tributaria alemana concluyó que las excursiones por las que se cobraba una parte del transporte quedaban sujetas al régimen especial de las agencias de viajes del artículo 26 de la Sexta Directiva, lo que impedía a P deducir el IVA soportado en la adquisición de los servicios de transporte.

El Tribunal Supremo alemán planteó al Tribunal de Justicia si dicho régimen especial resulta aplicable cuando el margen que constituye la base imponible es sistemáticamente negativo, y si, en tal caso, procedería una devolución del IVA a favor del sujeto pasivo.

El Tribunal de Justicia recuerda que el régimen especial del artículo 26 se aplica a los operadores que, en su propio nombre, adquieren de terceros prestaciones de viaje para revenderlas, con independencia de que ostenten formalmente el estatuto de agencia de viajes. El único criterio relevante para determinar su aplicabilidad es el carácter accesorio o no de la prestación de viaje respecto de la actividad principal del operador.

En el caso analizado, el Tribunal considera que la excursión en autocar constituye un fin en sí mismo para los participantes, que no están obligados a comprar producto alguno, y que los ingresos por el transporte no eran meramente marginales frente a los generados por la venta de mercancías, por lo que dicha prestación no puede calificarse de accesorio.

El hecho de que la actividad de excursiones generase sistemáticamente un margen negativo, financiado con las ganancias de la venta de productos, no desvirtúa esta conclusión ni excluye la aplicación del régimen especial, que no está condicionado a la finalidad perseguida por el viaje ni a los resultados económicos de la operación.

Por último, el Tribunal concluye que ni el artículo 26 ni el artículo 12 de la Sexta Directiva confieren al sujeto pasivo un derecho a la devolución del IVA soportado cuando el margen de una prestación única resulta negativo.

Reconocer tal derecho vaciaría de contenido la prohibición de calcular el margen de forma global y podría obligar al Estado miembro de establecimiento de la agencia a asumir una carga presupuestaria correspondiente a un impuesto recaudado por otro Estado miembro, contrariando el objetivo de reparto equilibrado de los ingresos del IVA entre Estados miembros que persigue el régimen especial.



De esta forma, el Tribunal concluye que el principio de neutralidad fiscal no puede prevalecer sobre una excepción expresamente prevista por el legislador de la Unión, por lo que la imposibilidad de deducir el IVA soportado en tales circunstancias es una simple consecuencia de los requisitos de aplicación del artículo 26.



Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea (Sala Quinta), de 9 de septiembre de 2026. Asunto T-366/25 (D.B. c. Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej)

Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del IVA — Transmisión de una universalidad total o parcial de bienes — Artículo 19 de la Directiva 2006/112/CE — Donación de una empresa, en dos partes iguales, a dos personas físicas — Transmisión posterior de las participaciones a una sociedad colectiva propiedad de las personas físicas que han recibido la donación.

En este caso, D.B., titular de una empresa individual polaca ("empresa B"), tenía intención de donar la totalidad de dicha empresa a sus dos hijas, A.K. y P.K., que recibirían una participación del 50 % cada una. D.B. no conserva ningún bien de la empresa tras la donación y cesa su actividad de inmediato. Las hijas gestionan otra empresa, denominada P., bajo la forma de sociedad colectiva, y tienen intención de integrar en ella la empresa B. para continuar su actividad de forma sustancialmente inalterada.

La Administración tributaria polaca denegó a D.B. una resolución interpretativa favorable, considerando que el objeto de la donación no era la empresa B. En su conjunto, sino una participación en sus componentes, insuficiente para el ejercicio autónomo de la actividad económica por cada una de las donatarias, ya que la actividad continuaría siendo ejercida por un tercero, la sociedad colectiva.

Esta postura fue confirmada en primera instancia por el Tribunal Administrativo Provincial, lo que motivó el recurso de casación de D.B. ante el Tribunal Supremo Administrativo polaco, que planteó la cuestión prejudicial.

El Tribunal General examina en primer lugar si el conjunto de operaciones proyectadas (la donación por mitades y la posterior aportación a la sociedad colectiva) debe analizarse como una operación única. Recuerda que, a efectos del IVA, cada operación debe normalmente considerarse distinta e independiente, salvo que estén tan estrechamente ligadas que, objetivamente, formen una sola operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial.

El Tribunal señala que no es este el caso, ya que las hijas de D.B. son sujetos jurídicos distintos, propietarias exclusivas de su respectiva participación y libres de disponer de ella sin el consentimiento de la otra, por lo que gozan de libertad individual para realizar o no la segunda operación, que además es independiente de la primera y posterior en el tiempo. Por tanto, las cuatro transmisiones implicadas deben considerarse operaciones distintas e independientes a los efectos del artículo 1, apartado 2, de la Directiva del IVA.

A continuación, el Tribunal recuerda que el concepto de transmisión de una universalidad total o parcial de bienes exige que los elementos transmitidos sean suficientes, por sí mismos, para permitir el desarrollo de una actividad económica autónoma, y que el beneficiario tenga la intención de explotarlos y no de liquidarlos de inmediato. Dado que las operaciones son independientes entre sí, este requisito debe verificarse individualmente respecto de cada una de las hijas de D.B., como subrayó el Abogado General en sus conclusiones.

El Tribunal concluye que una participación correspondiente a la mitad de una empresa no constituye, por sí sola, una unidad autónoma de activos que permita a su titular desarrollar de forma independiente la actividad económica de dicha empresa. El objetivo del artículo 19 de facilitar las transmisiones de empresas, simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario, no ampara una situación en la que ninguna de las beneficiarias recibe, individualmente, algo susceptible de explotación autónoma.



En **consecuencia**, el Tribunal declara que la transmisión gratuita, por mitades, de una empresa a dos personas físicas que después aportarán sus respectivas participaciones a una sociedad de la que son socias no constituye una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes en el sentido del artículo 19 de la Directiva del IVA, quedando dicha donación sujeta a las reglas generales del impuesto.

**Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea
(Sala Segunda), de 2 de septiembre de 2026. Asunto T-397/25
(A&P Deco NV c. Belgische Staat)**

Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del IVA — Artículos 19 y 29 de la Directiva 2006/112/CE — Transmisión de una universalidad total o parcial de bienes — Contrato concomitante y separado de arrendamiento de un bien inmueble — Asunción de la actividad — Arrendamiento de un inmueble — Local arrendado por el cedente al cesionario de un establecimiento mercantil y utilizado por el cesionario a efectos del ejercicio de la actividad imponible asumida — Derecho a deducción — Artículos 184 a 190 de la Directiva 2006/112 — Regularización de la deducción del IVA respecto del cedente.



En la sentencia analizada, A&P Deco, sujeto pasivo belga dedicado a la jardinería, encargó la construcción de sus locales empresariales en 2004-2005 y realizó obras de transformación

entre 2008 y 2011, deduciendo el IVA que gravó dichas operaciones. En 2013 cedió su establecimiento mercantil a la sociedad WR Woestijnroos, en el marco de una transmisión de universalidad de bienes no sujeta al IVA conforme al Derecho belga, y el mismo día le arrendó, con exención del IVA, los locales en los que había operado, que la cesionaria continuó utilizando para la misma actividad de jardinería.

Tras una inspección, la Administración tributaria belga regularizó el IVA que A&P Deco había deducido por las obras relativas a esos locales, al considerar que el arrendamiento posterior constituía una actividad exenta que no daba derecho a deducción. A&P Deco recurrió esta regularización, alegando que, en virtud de la ficción legal según la cual el cesionario continúa la personalidad del cedente, la obligación de regularización debería trasladarse al cesionario. El Tribunal de Casación belga planteó la cuestión prejudicial tras ser desestimados sus recursos en primera instancia y apelación.

El Tribunal General recuerda que el mecanismo de regularización de los artículos 184 a 190 de la Directiva del IVA persigue asegurar la neutralidad del impuesto, de forma que las operaciones anteriores solo den derecho a deducción en la medida en que sirvan para realizar prestaciones sujetas a gravamen.

Cuando un inmueble que hasta entonces se destinaba a una actividad sujeta pasa a utilizarse para el arrendamiento, actividad exenta conforme al artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva, se modifican los elementos determinantes del derecho a deducción, por lo que procede una regularización proporcional.

El Tribunal precisa que dicha regularización recae sobre el propio cedente-arrendador, sin que pueda trasladarse al cesionario-arrendatario, ajeno a la operación que la origina, ya que exigir que la deducción practicada por el arrendador sea regularizada por el arrendatario equivaldría a obligarle a asumir una deuda tributaria de una operación realizada en el marco de la actividad de otro sujeto pasivo. El Tribunal distingue este supuesto del resuelto en la sentencia Mydibel, referido a una operación de sale and lease back en la que el propietario mantenía la afectación del bien a operaciones sujetas.

Igualmente, el Tribunal analiza si el arrendamiento del inmueble forma parte de la propia transmisión de la universalidad de bienes. De esta forma, el Tribunal concluye que solo un derecho de arrendamiento preexistente a la transmisión y transferido como elemento inmaterial del negocio podría integrarse en dicha universalidad; cuando, como en este caso, el cedente-propietario constituye un derecho de arrendamiento con motivo de la propia transmisión, no transfiere un derecho ya existente, sino que crea un derecho nuevo, ajeno a la ficción de no entrega.

El Tribunal añade que esta interpretación resulta conforme con el principio de neutralidad del IVA, ya que el cedente-arrendador, tras la operación, se encuentra en una posición comparable a la de cualquier tercero que arrienda un inmueble comercial al beneficiario de una transmisión de universalidad de bienes, sin poder deducir el IVA soportado en su adquisición o reforma.



En **consecuencia**, el Tribunal declara que, cuando el cedente de un establecimiento mercantil transmitido como universalidad de bienes arrienda al cesionario, con exención del IVA, el inmueble en el que este continúa la actividad imponible asumida, debe practicarse al cedente la regularización de la deducción del IVA que gravó la adquisición, construcción, reforma o mejora de dicho inmueble.

**Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea
(Sala Quinta), de 2 de septiembre de 2026. Asunto T-413/25
(F R c. Finanzamt Österreich)**

Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del IVA — Entregas de bienes realizadas a título oneroso — Artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112/CE — Apropiación de un bien de una empresa para su transmisión a terceros a título gratuito o su afectación a fines ajenos a la empresa — Artículo 16 de la Directiva 2006/112 — Transmisión de una universalidad total o parcial de bienes — Artículo 19 de la Directiva 2006/112 — Aportación de bienes inmuebles edificadas — Facultad de los Estados miembros de excluir la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes del ámbito de aplicación del IVA — Efecto directo.

El Tribunal analiza el caso de F R, una persona física que explotaba una empresa individual austriaca cuyo patrimonio incluía varios inmuebles arrendados con sujeción al IVA, que habían dado derecho a deducción. En 2007, mediante un contrato de aportación no dineraria, F R aportó esos inmuebles a una sociedad de responsabilidad limitada de la que era socio único y administrador, sin recibir participaciones sociales adicionales a cambio, invocando el régimen de reorganización societaria austriaco (UmgrStG), que remite al artículo 19 de la Directiva del IVA.

La Administración tributaria austriaca rechazó la calificación de transmisión de universalidad de bienes, por entender que la normativa nacional reserva ese régimen a los activos destinados a generar rendimientos de actividades empresariales, categoría en la que no encajaba la actividad de arrendamiento inmobiliario de F R. La Administración sujetó la aportación al IVA y regularizó las deducciones practicadas. El Tribunal Supremo austriaco estimó parcialmente el recurso, y el Tribunal Administrativo planteó cuatro cuestiones prejudiciales.

Sobre la primera cuestión, el Tribunal concluye que la aportación de bienes inmuebles edificadas a una sociedad de la que el aportante es socio único, sin recibir participaciones adicionales como contraprestación, no constituye una entrega de bienes a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra a), al faltar la relación de prestaciones recíprocas exigida por dicho precepto.

En relación con la segunda cuestión, el Tribunal declara que dicha aportación sí queda comprendida en el artículo 16, párrafo primero, de la Directiva, al equivaler a la transmisión gratuita de un bien de la empresa a un tercero o a su afectación a fines ajenos a la propia empresa, siempre que dicho bien hubiera generado el derecho a deducción total o parcial del IVA, como sucedía en este caso, dado que F R había deducido el IVA soportado en la adquisición de los inmuebles.

Con respecto a la tercera cuestión, el Tribunal General declara que el artículo 19 de la Directiva del IVA se opone a una normativa nacional que reserva la regla de no sujeción únicamente a las aportaciones de activos destinados a generar determinados tipos de ingresos, salvo que dicha restricción esté justificada por alguno de los motivos tasados en el párrafo segundo del propio artículo 19 (evitar distorsiones de la competencia o el fraude o la evasión fiscal). Un Estado miembro que opta por el régimen de no sujeción debe aplicarlo a toda transmisión de universalidad de bienes, sin poder limitarlo por categorías.



Por último, el Tribunal reconoce efecto directo al artículo 19, párrafo primero, de modo que un sujeto pasivo puede invocar ante un órgano jurisdiccional nacional, frente a la autoridad tributaria competente, la regla según la cual la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes a un sujeto pasivo no supone la realización de ninguna entrega de bienes cuando el legislador nacional, antes de la adhesión del Estado miembro de que se trate a la Unión, optó por la aplicación de dicha regla, pero restringió su ámbito de aplicación a determinados casos concretos no contemplados por el artículo 19, párrafo segundo, de dicha Directiva.

Sentencia del Tribunal General de la Unión Europea (Sala Segunda, en formación de cinco Jueces), de 9 de septiembre de 2026. Asunto T-614/25 (AS Trading 4 c. Valsts ieņēmumu dienests)

Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del IVA — Exenciones relacionadas con las operaciones intracomunitarias — Exención de las entregas de bienes — Artículo 138, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE — Exención de las adquisiciones intracomunitarias de bienes — Artículo 141 de la Directiva 2006/112 — Cadena de entregas con transporte intracomunitario único — Operación triangular — Imputación del transporte — Transporte en régimen suspensivo de impuestos especiales — Transmisión al adquirente del poder de disposición sobre los bienes.

Se trata de una sociedad letona (Trading 4) que entregó entre 2016 y 2017 hidrocarburos en régimen suspensivo de impuestos especiales a empresas domiciliadas en Estonia y en el Reino Unido (sujetos pasivos B), que a su vez revendieron esas mismas mercancías a clientes establecidos en otros Estados miembros (sujetos pasivos C), siendo las mercancías transportadas directamente desde Trading 4 hasta los destinatarios finales en una única operación de transporte intracomunitario. Trading 4 aplicó el tipo del 0 % a sus entregas a los sujetos pasivos B.

La Administración tributaria letona consideró que dichas entregas debían calificarse de entregas interiores sujetas al tipo general, entendiendo que los sujetos pasivos B habían transmitido la propiedad de las mercancías a los sujetos pasivos C antes de que estas fueran transportadas, extremo del que Trading 4 habría tenido conocimiento por las indicaciones incluidas en la carta de porte CMR. Trading 4 recurrió ante los tribunales letones hasta llegar al Tribunal Supremo, que planteó tres cuestiones prejudiciales.

El Tribunal General recuerda que, en una cadena de dos entregas sucesivas con un único transporte intracomunitario, dicho transporte solo puede imputarse a una de ellas, que será la única exenta conforme al artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA. Para determinarlo debe identificarse en qué momento se transmitió al adquirente final el poder de disposición sobre el bien como propietario, mediante una apreciación global de todas las circunstancias: quién organiza el transporte, quién asume sus costes y aspectos logísticos, y quién ejerce el control efectivo sobre las mercancías.

El Tribunal precisa que ni el hecho de que las mercancías circularan en régimen suspensivo de impuestos especiales, ni el momento de firma del documento administrativo electrónico, afectan a los requisitos que rigen la transmisión del poder de disposición, pues el hecho imponible del IVA es la entrega de la mercancía y no

la percepción de los impuestos especiales. Tampoco son decisivos, a estos efectos, que el adquirente final sea deudor del IVA por el mecanismo de operación triangular ni que esté acreditado que las mercancías abandonaron físicamente el primer Estado miembro.

El Tribunal añade que el régimen de simplificación de las operaciones triangulares del artículo 141 de la Directiva del IVA presupone que el adquirente intermedio realiza una auténtica adquisición intracomunitaria, lo que exige que la primera entrega (del proveedor al intermediario) esté exenta como entrega intracomunitaria conforme al artículo 138, apartado 1; por tanto, que las partes hayan aplicado ese mecanismo de simplificación carece de pertinencia para determinar la imputación del transporte único.



En consecuencia, el Tribunal responde que ninguna de esas circunstancias constituye, por sí sola, un motivo que permita eximir del IVA la entrega efectuada por el proveedor inicial al adquirente intermedio, correspondiendo al órgano jurisdiccional nacional determinar, caso por caso, el momento real de la transmisión del poder de disposición. El Tribunal declara además inadmisibles la tercera cuestión prejudicial, relativa a la reventa posterior por el adquirente final, por no guardar relación con el objeto del litigio principal, que versaba sobre la primera entrega de la cadena.

III. SENTENCIAS DE TRIBUNALES DOMÉSTICOS

Sentencia del Tribunal Supremo número 988/2026, de 23 de julio de 2026 (recurso 5852/2023)

El recurso de casación tiene su origen en la regularización practicada a Anuda Gestión, S.L. respecto de varios períodos del IVA de los ejercicios 2015 a 2018. En el curso de las actuaciones inspectoras, la propia Inspección declaró prescrito el derecho a liquidar el primer, segundo y tercer trimestre de 2015 por haberse excedido el plazo máximo legal de duración de las actuaciones, pero procedió a comprobar y corregir el saldo de IVA pendiente de compensación que la sociedad había arrastrado desde esos períodos prescritos hasta el cuarto trimestre de 2015, período no prescrito. El TEAR de la Comunidad Valenciana confirmó la regularización, y el TSJ de la Comunidad Valenciana desestimó el posterior recurso contencioso-administrativo.

El Tribunal Supremo identificó como cuestión de interés casacional determinar si, tras la reforma introducida por la Ley 34/2015, la Administración puede comprobar los saldos a compensar o excesos de cuotas soportadas deducibles sobre las devengadas generados en períodos de IVA prescritos, a efectos de regularizar períodos posteriores no prescritos con ocasión de la comprobación y liquidación de estos últimos, debiendo interpretarse los artículos 66 bis y 115 de la Ley General Tributaria (LGT).



La entidad recurrente sostuvo que, en el IVA, no se compensan propiamente cuotas pendientes de compensación como en otros tributos, sino saldos derivados del exceso de cuotas soportadas deducibles sobre las devengadas, por lo que dichos saldos quedarían al margen del régimen del artículo 66 bis de la LGT; una vez prescrito el período de origen, la Administración no podría volver a examinar las operaciones que lo generaron sin vulnerar la seguridad jurídica inherente a la prescripción.

La Abogacía del Estado, por su parte, defendió que dichos saldos constituyen auténticos créditos fiscales comprendidos en el ámbito de dicho precepto.

El Tribunal Supremo recuerda que la Ley 34/2015 introdujo el artículo 66 bis de la LGT precisamente para separar conceptualmente el derecho a liquidar, sujeto a prescripción, de la potestad de comprobar e investigar, que puede proyectarse sobre créditos fiscales originados en ejercicios prescritos cuando estos continúan desplegando efectos en períodos no prescritos, dentro del límite temporal de diez años que dicho precepto establece. Esta distinción no fue creada por la reforma, sino que se confirmó legislativamente una doctrina jurisprudencial ya afirmada con anterioridad por el propio Tribunal Supremo.

El Tribunal rechaza el argumento de la recurrente, centrado en la distinción terminológica entre cuotas pendientes de compensación y saldos de IVA. Considera que dicha diferencia de nomenclatura no es determinante, puesto que los saldos de IVA pendientes de compensación constituyen, desde una perspectiva funcional y sustancial, auténticos créditos fiscales que producen efectos en la determinación de la deuda tributaria del período en que se aplican, en todo comparables a otros créditos fiscales expresamente comprendidos en el artículo 66 bis de la LGT, y así lo confirma el Preámbulo de la Ley 34/2015.

El Tribunal añade que exigir la comprobación del saldo arrastrado al cuarto trimestre de 2015 resulta inherente a la propia regularización de dicho período no prescrito; impedir cualquier examen de ese saldo equivaldría a imponer a la Administración la obligación de aceptar sin verificación un elemento determinante de la liquidación de un período respecto del cual conserva íntegramente su derecho a liquidar, resultado incompatible con el diseño y la finalidad del artículo 66 bis de la LGT.

El Supremo concluye que la prescripción del derecho a liquidar los períodos de origen impide practicar liquidación respecto de ellos, pero no impide comprobar el crédito fiscal (el saldo pendiente de compensación) que continúa proyectando sus efectos sobre un período posterior no prescrito, cuando dicha comprobación resulta necesaria para determinar correctamente la obligación tributaria de este último. Fija como doctrina jurisprudencial que, tras la reforma de la Ley 34/2015, la Administración tributaria puede comprobar, en el ámbito del IVA, los saldos pendientes de compensación o excesos de cuotas soportadas deducibles generados en períodos con el derecho a liquidar prescrito, cuando dichos saldos se apliquen en períodos posteriores no prescritos cuya regularización exija verificar su realidad y cuantía, todo ello dentro de los límites y condiciones de la LGT.



IV. RESOLUCIONES ADMINISTRATIVAS

Resolución TEAC de 18 de junio de 2026, sobre el momento en que debe acreditarse el período de liquidación mensual para optar por el régimen de diferimiento del IVA a la importación

El TEAC, en resolución de 18 de junio de 2026 (RG 1021/2025), analiza en qué momento debe cumplirse el requisito de tener un período de liquidación coincidente con el mes natural. El artículo 74.1.a) RIVA lo exige para optar por el diferimiento del ingreso de las cuotas de IVA a la importación previsto en el artículo 167.Dos LIVA.

La opción se ejerce mediante declaración censal en noviembre del año anterior a aquel en que deba surtir efectos. En el caso, la entidad optó sin liquidar mensualmente en ese momento por ninguna de las causas del artículo 71.3 RIVA. Alegó que su facturación del ejercicio en curso ya superaba los 6.010.121,04 euros, por lo que sería gran empresa en el año de efectos. La Administración inadmitió la opción aplicando el criterio de la DGT (V3437-16 y V1908-22), conforme al cual el período mensual debe existir ya al presentar la solicitud.

El TEAC recuerda que las contestaciones a consultas no vinculan a los tribunales económico-administrativos (artículo 89.1 LGT) y se aparta de ese criterio. A su juicio, el requisito debe cumplirse en el ejercicio en que la opción produce efectos, pues exigirlo en noviembre del año anterior puede resultar desproporcionado. Al optar, no obstante, el contribuyente debe acreditar que su liquidación será efectivamente mensual en ese ejercicio. La limitación a quienes liquidan mensualmente acota el alcance temporal del diferimiento, y esa función se perdería si el régimen se aplicara a quien acaba liquidando por trimestres.

El Tribunal admite como medio de acreditación la solicitud simultánea de inscripción en el Registro de Devolución Mensual, presentada en la misma declaración censal. El artículo 116 LIVA vincula esa inscripción a la liquidación mensual con independencia del volumen de operaciones, y el artículo 30 RIVA prevé el mismo plazo de solicitud. La Administración puede así comprobar ambas opciones a la vez.

No basta, en cambio, con haber superado el umbral durante el año en que se opta. Hasta el cierre del ejercicio, la resolución o anulación de operaciones puede reducir el volumen final. El propio artículo 10 RGAT sitúa en enero del año siguiente la comunicación del cambio de período de liquidación por esta causa. Como la entidad no acreditó la liquidación mensual por una vía admisible, el TEAC estima el recurso de la Administración y confirma la inadmisión.

El criterio es más flexible que el de la DGT, pero no favorece a quien simplemente prevé convertirse en gran empresa. Para aplicar el diferimiento desde el 1 de enero, la vía que valida el TEAC es solicitar el alta en el REDEME junto con la opción. Sin ella, la empresa que alcanza la condición de gran empresa por volumen de operaciones deberá esperar a optar en noviembre del ejercicio en que ya liquide mensualmente, con efectos en el siguiente.

V. CONSULTAS VINCULANTES

V5134-26: efectos de una fusión por absorción en el IVA y aplicación de la regla de prorrata



La Dirección General de Tributos, en la consulta vinculante V5134-26, analiza los efectos en el IVA de una operación de fusión por absorción cuya inscripción en el Registro Mercantil tuvo lugar en julio de 2026, aunque con efectos contables retroactivos desde el 1 de septiembre de 2025. En particular, examina si dicha retroacción contable puede surtir efectos a efectos del IVA y cómo afecta al régimen de deducción de la entidad absorbente cuando la sociedad absorbida realizaba operaciones exentas sin derecho a deducción.

La DGT indica que, de acuerdo con el artículo 51 del Real Decreto-ley 5/2023, la eficacia de una operación de fusión produce

efectos desde el momento de su inscripción en el Registro Mercantil. Este criterio ya había sido recogido, entre otras, en las consultas vinculantes V1323-11 y V0189-12.

En consecuencia, la retroacción contable acordada entre las partes no altera el momento en que la fusión despliega efectos a efectos del IVA.

Asimismo, recuerda que, si, como consecuencia de la fusión, la entidad absorbente pasa a realizar conjuntamente operaciones con y sin derecho a deducción, deberá determinar su derecho a deducir conforme a las reglas generales de prorrata previstas en la Ley del IVA.

A estos efectos, señala que el porcentaje provisional será, con carácter general, el definitivo del ejercicio anterior, sin perjuicio de la posibilidad de solicitar uno distinto cuando concurren circunstancias susceptibles de alterarlo significativamente. La prorrata definitiva deberá calcularse al cierre del ejercicio y regularizarse en la última autoliquidación del año.

V5178-26: modificación de la base imponible del Impuesto sobre el Valor Añadido de los créditos definitivamente incobrables

La Dirección General de Tributos, en la consulta vinculante V5178-26, analiza si un acreedor puede modificar la base imponible del IVA cuando, tras realizar diversas actuaciones de recobro frente a un deudor, decide poner fin definitivamente a las reclamaciones, dar de baja el crédito en su contabilidad y extinguir el derecho a exigir su cobro, notificando dicha circunstancia al deudor.

La DGT señala que este supuesto no debe analizarse necesariamente como un crédito incobrable a efectos del artículo 80.Cuatro de la Ley del IVA. Por el contrario, es criterio de la DGT considerar que puede resultar de aplicación el artículo 80.Dos, relativo a aquellos casos en los que las operaciones quedan sin efecto total o parcialmente o se altera su precio con posterioridad a su realización, indicando que la condonación de la deuda por impago determinará la modificación de la base imponible en dicha cuantía por modificación del precio de la operación.

Concluye que, si, como consecuencia del impago, este adquiere carácter definitivo, de tal manera que se extingue una parte del crédito, el reclamante podrá en ese momento proceder a modificar la base imponible conforme al artículo 80.Dos de la LIVA en la parte que corresponda.

En consecuencia, en los supuestos objeto de consulta en los que, habiéndose devengado las cuotas del Impuesto correspondiente a los servicios prestados por la consultante, el cliente no realiza el pago de la deuda pendiente y se produce el impago definitivo por parte del deudor tras haber realizado la entidad consultante las actuaciones referidas para su cobro, dando lugar a la baja contable del crédito, extinguiéndose el derecho de crédito correspondiente y notificando esta circunstancia al deudor, la entidad consultante podrá proceder a modificar la base imponible conforme al artículo 80.Dos de la Ley del IVA.

Por su parte, matiza que la rectificación de las referidas cuotas del Impuesto como consecuencia de la extinción definitiva de los créditos impagados deberá producirse en un plazo máximo de cuatro años desde el momento en el que se produjo dicha circunstancia. Ese momento será la fecha de notificación al deudor de que la deuda queda extinguida.



V5227-26: devolución de un saldo de IVA declarado a compensar por una entidad no establecida que deja de presentar autoliquidaciones periódicas

La Dirección General de Tributos analiza en la consulta V5227-26 la situación de una entidad establecida en otro Estado miembro, sin establecimiento permanente en España, que realizó operaciones sujetas al IVA español, obtuvo un saldo a su favor en una autoliquidación y optó por compensarlo en períodos posteriores. Posteriormente, la entidad dejó de realizar operaciones que le obligaran a seguir presentando autoliquidaciones periódicas, planteándose cómo recuperar el importe pendiente.

La DGT recuerda que los procedimientos de devolución regulados en los artículos 115 y 119 de la Ley del IVA responden a situaciones distintas y son incompatibles entre sí.



En particular, el procedimiento especial para empresarios no establecidos únicamente resulta aplicable cuando se cumplen los requisitos previstos para ello en el propio artículo 119.

La DGT, como consecuencia de la doctrina establecida por el TEAC, ha indicado que es importante precisar que el análisis de la concurrencia de los requisitos exigidos por el artículo 119 debe producirse durante un espacio temporal definido, en concreto, el periodo al que se refiere la solicitud de devolución a no establecidos.

La DGT concluye que la recuperación de dicho saldo debe efectuarse a través de los mecanismos ordinarios previstos para los sujetos pasivos del impuesto y no mediante el procedimiento de devolución para no establecidos.

En el presente caso, durante un periodo en que no procedía la aplicación del artículo 119, la consultante presentó declaración-liquidación de IVA obteniendo un saldo a su favor que decidió compensar. Durante el periodo siguiente, sí era de aplicación el procedimiento previsto en el artículo 119, pero en este procedimiento no puede incluirse el saldo declarado a compensar en la declaración-liquidación correspondiente al último periodo de liquidación.

Señala la DGT que la declaración-liquidación de IVA del periodo anterior, presentada conforme al procedimiento del artículo 115, no puede modificarse para solicitar la devolución, ya que la elección entre compensar o devolver es una opción y no el ejercicio de un derecho.

No obstante, se podrá solicitar la devolución del referido importe a compensar desde la finalización del plazo de declaración-liquidación en la que se declaró el saldo a compensar y durante el plazo señalado por la Ley General Tributaria para la prescripción de este derecho de 4 años.

En cuanto al procedimiento para ello, la DGT se apoya en lo establecido por el TEAC el 22 de marzo de 2022, que indicaba que el procedimiento a seguir para solicitar la devolución de las cuotas de IVA soportado si se ha optado por la vía de la compensación y ha transcurrido el plazo de cuatro años de caducidad sin que se hayan podido compensar, conforme a la doctrina jurisprudencial expuesta en el fundamento de derecho cuarto anterior, deberá presentarse ante la Administración tributaria una solicitud *ad hoc*.

V5234-26: adquisición y reforma de apartahoteles destinados posteriormente a la venta como viviendas. Regularización de las deducciones

La Dirección General de Tributos, en la consulta vinculante V5234-26, analiza el tratamiento en el IVA de una sociedad que adquirió varios apartahoteles con la intención de explotarlos económicamente y llevó a cabo obras para tal finalidad, pero que, antes de iniciar la actividad, solicitó el cambio de uso de los inmuebles para proceder a su venta como viviendas. La consulta aborda tanto la deducibilidad del IVA soportado en la adquisición y reforma de los inmuebles como la tributación de la venta posterior y la eventual regularización de las deducciones practicadas.

La DGT comienza analizando el tratamiento a efectos de IVA de la adquisición de los apartahoteles por parte del consultante, indicando que dicha adquisición estaría, en principio, exenta de IVA por aplicación del artículo 20.Uno.22º, salvo que las obras de reforma a realizar fueran consideradas de rehabilitación o el adquirente hubiera renunciado a la exención de IVA conforme al artículo 20.Dos de la Ley del IVA.

La contestación a la consulta parte de la premisa de que o bien las obras tenían consideración de rehabilitación o, no teniéndolas, la consultante renunció a la exención al tener derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Por tanto, la adquisición estuvo sujeta y no exenta de IVA.

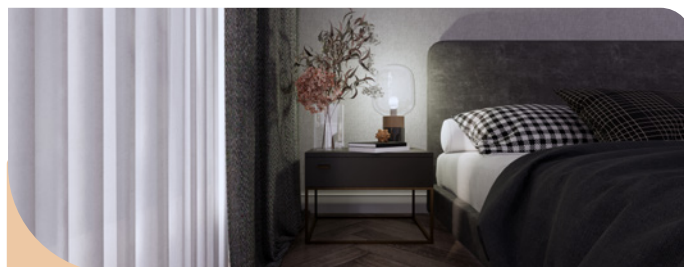
En este sentido, conforme al artículo 99 de la Ley del IVA, las deducciones se practicarán conforme al destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, sin perjuicio de su rectificación posterior si aquel fuese alterado. De este modo, la consultante tenía derecho a la deducción del IVA soportado en la adquisición de los inmuebles y en los bienes y servicios adquiridos para las reformas realizadas.

En relación con la futura transmisión de los apartahoteles, en caso de que las obras de reforma hubieran constituido obras de rehabilitación, la entrega efectuada por la consultante, una vez terminada la rehabilitación, tendrá la consideración de primera entrega, por lo que la misma estará sujeta y no exenta.

Por el contrario, en caso de que dichas obras no constituyeran rehabilitación, la entrega constituiría la segunda o ulterior entrega del inmueble, por lo que la misma estará sujeta y exenta, sin perjuicio de la posibilidad de renuncia tratada anteriormente.

En relación con la deducción de IVA realizada, en caso de que la transmisión esté exenta, dado que se produce un cambio de destino de los inmuebles, las cuotas deducidas en la adquisición y reforma deben regularizarse.

Tras un análisis de la Ley del IVA y de la jurisprudencia del TJUE, la DGT concluye lo siguiente en relación con la regularización de las cuotas soportadas:



- ▶ Si el cambio de destino previsible supone un autoconsumo de bienes de los previstos en el artículo 9.1º.c) y d) de la Ley del Impuesto, el ajuste de deducciones se realizará en el ámbito del propio autoconsumo de bienes.
- ▶ Si se trata de bienes de inversión, habrá que distinguir entre aquellos supuestos en que los bienes de inversión estén siendo ya utilizados cuando se produce el cambio de destino y cuando el cambio de destino se produce con anterioridad a la entrada en funcionamiento del bien de inversión. En el primer caso, la regularización se realiza de forma escalonada a través de la regularización de los bienes de inversión. En el segundo, la regularización se realizará de una vez antes del inicio del periodo de regularización.

En el caso concreto, el apartahotel tenía la condición de bien de inversión, puesto que se trataba de un bien corporal que, por su naturaleza y función, estaba normalmente destinado a ser utilizado por un periodo de tiempo superior a un año como medio de explotación y, previsiblemente, tuvo un valor superior a 3.005,06 euros. En consecuencia, en la medida en que se trata de un bien de inversión, no se produce un cambio de sector diferenciado y el cambio de destino previsible se produce con anterioridad al inicio del periodo de regularización, al no haberse producido la entrada en funcionamiento, las deducciones realizadas deberán regularizarse de una vez.

Dicha regularización habrá de realizarse en el momento en que se verifique el cambio de destino previsible y, en su caso, la aplicación o no de la exención tratada, que se pondrá de manifiesto, en el supuesto objeto de consulta, con ocasión de la venta de las viviendas.

V1450-26: IVA en gastos de vehículos: análisis independiente del combustible, reparaciones y mantenimiento

La Dirección General de Tributos, en la consulta vinculante V1450-26, analiza los gastos de una empresa dedicada a la publicidad del sector de la automoción que realiza rodajes en España, en otros Estados miembros y en terceros países. La consulta parte de una situación en la que, tras una comprobación tributaria, se había reconocido una afectación del 50 por ciento respecto del IVA soportado en la adquisición de los vehículos utilizados en la actividad.



La DGT recuerda que el artículo 95.Tres de la Ley del IVA establece una presunción de afectación del 50 por ciento para los vehículos automóviles de turismo cuando se acredita su utilización empresarial parcial.

Esta presunción puede ser desvirtuada mediante prueba en contrario y opera únicamente respecto de los propios vehículos, sin perjuicio de los supuestos específicos en los que la normativa presume una afectación del 100 por ciento.

No obstante, la consulta aclara que el porcentaje de deducción reconocido para la adquisición del vehículo no resulta automáticamente aplicable a los gastos posteriores asociados a su utilización. Apoyándose en el artículo 95.Cuatro de la Ley del IVA y en la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de marzo de 2001, asunto C-415/98, Bakcsi, la DGT señala que la afectación de un vehículo constituye una cuestión distinta de la deducibilidad del combustible, las reparaciones, el mantenimiento, los peajes o cualesquiera otros bienes y servicios relacionados con su utilización.

En consecuencia, las cuotas soportadas por combustible, reparaciones, revisiones y demás gastos vinculados a los vehículos podrán deducirse en la medida en que dichos bienes y servicios se utilicen efectivamente en el desarrollo de actividades que generen derecho a deducción y se cumplan los restantes requisitos exigidos por la normativa del impuesto. La entidad deberá acreditar dicha afectación mediante cualquier medio de prueba admitido en Derecho, sin que la simple contabilización de los vehículos o su inclusión en los registros de la actividad resulte suficiente para demostrar su grado efectivo de utilización empresarial.

En definitiva, la consulta confirma que la presunción de afectación del 50 por ciento reconocida para la adquisición de un vehículo no se extiende automáticamente a los gastos derivados de su utilización. La deducibilidad del combustible, mantenimiento y demás servicios asociados debe analizarse de forma individualizada atendiendo a su relación efectiva con la actividad empresarial y a la prueba que pueda aportar el sujeto pasivo.

V5412-26: Cápsulas de café no permeables. Sujeción al Impuesto sobre envases de plástico no reutilizables (IEPNR) desde el 12 de agosto de 2026

La Dirección General de Tributos (DGT), en la consulta vinculante V5412-26, analiza si las cápsulas de café no permeables que conservan en su interior el residuo de café ya consumido (denominado «marro») continúan excluidas del ámbito objetivo del IEPNR o si, por el contrario, pasan a quedar sujetas al mismo tras la entrada en vigor del Reglamento (UE) 2025/40 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 19 de diciembre de 2024, sobre los envases y residuos de envases, por el que se deroga la Directiva 94/62/CE.

La DGT recuerda que, conforme al criterio mantenido hasta la fecha —fijado en la consulta vinculante V0010-23, de 5 de enero—, las cápsulas de café eliminadas conjuntamente con el poso o residuo del producto no tenían la consideración de envase, tomando en consideración el listado de ejemplos de la Directiva 94/62/CE, y, por tanto, no formaban parte del ámbito objetivo del impuesto. No obstante, señala que el nuevo Reglamento (UE) 2025/40 incorpora expresamente dentro del concepto de envase, por un lado, las bolsitas permeables de té, café u otras bebidas previstas para ser utilizadas y eliminadas junto con el producto (artículo 3.1, letra f) y, por otro, las unidades monodosis no permeables de sistemas de café o té destinadas a utilizarse en una máquina y eliminarse junto con el producto (artículo 3.1, letra g).

A este respecto, el Centro Directivo destaca que el considerando (13) del propio Reglamento justifica esta modificación por razones medioambientales: habida cuenta del comportamiento efectivo de los consumidores en materia de eliminación, las cápsulas de café y té se desechan en la práctica junto con el residuo del producto, lo que genera contaminación de los flujos de compostaje y reciclado. El Reglamento subraya que este tratamiento resulta coherente con el objetivo de aumentar la recogida separada de biorresiduos exigida por el artículo 22 de la Directiva 2008/98/CE. En consecuencia, las cápsulas de café, tanto permeables como no permeables, pasan a tener la consideración jurídica de envase a efectos de la normativa sectorial europea.



Sobre esta base, la DGT concluye que, dado que el artículo 68.1 de la Ley 7/2022 incorpora al ámbito objetivo del impuesto los envases definidos por la normativa sectorial de envases, las cápsulas de café no reutilizables —en los términos del artículo 68.1.a) de dicha Ley— que contengan plástico, según se define este en la letra u) de su artículo 2, quedarán sujetas al IEPNR a partir del 12 de agosto de 2026, fecha de aplicación del Reglamento (UE) 2025/40.

V5423-26: Films adhesivos de procesado. Sujeción al Impuesto sobre envases de plástico no reutilizables (IEPNR)

La Dirección General de Tributos, en la consulta vinculante V1450-26, analiza el derecho a la deducción del IVA soportado en determinados gastos asociados a vehículos utilizados por una empresa dedicada a la publicidad en el sector de la automoción. La particularidad del caso radica en que, como consecuencia de una comprobación tributaria previa, se había determinado un porcentaje de afectación a la actividad del 50 % respecto de los vehículos adquiridos por la entidad.



La DGT recuerda que la presunción de afectación del 50 % prevista en el artículo 95 de la Ley del IVA para determinados vehículos se refiere exclusivamente a la deducción del IVA soportado en la adquisición, arrendamiento o cesión de uso de dichos bienes de inversión. No obstante, aclara que la deducibilidad de las cuotas soportadas por combustible, reparaciones, mantenimiento, peajes u otros bienes y servicios relacionados con los vehículos constituye una cuestión distinta que debe analizarse de forma autónoma.

Apoyándose en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asunto C-415/98, Bakcsi), la DGT señala que el derecho a deducir el IVA soportado en estos gastos accesorios depende de su vinculación efectiva con la actividad empresarial desarrollada por el sujeto pasivo y no del porcentaje de deducción aplicado en la adquisición del vehículo. En consecuencia, la deducibilidad de dichos gastos deberá determinarse atendiendo a su utilización real o previsible en el desarrollo de la actividad económica, correspondiendo al contribuyente acreditar dicho grado de afectación por cualquier medio de prueba admitido en Derecho y con independencia de que esté relacionada directa.

V1436-26: Envases reutilizables usados como no reutilizables. Obligación de autoliquidación del IEPNR y sujeción al IVA del depósito en un SDDR

La Dirección General de Tributos (DGT), en la consulta vinculante V1436-26, analiza dos cuestiones planteadas por una entidad envasadora que adquiere de su proveedor envases certificados como reutilizables, pero que los emplea efectivamente como envases de un solo uso.

Además, el fabricante percibe de la consultante, junto con la contraprestación por la compra del envase, una cantidad en concepto de depósito.

En relación con el IEPNR, la DGT recuerda que la condición de «reutilizable» que excluye un envase del ámbito del impuesto viene determinada por el artículo 68.1.a) de la Ley 7/2022: solo se considera reutilizable el envase que ha sido concebido, diseñado y comercializado para realizar múltiples circuitos o rotaciones a lo largo de su ciclo de vida, o para ser rellenado o reutilizado con el mismo fin para el que fue diseñado. Una vez comercializado reuniendo dicha condición, la Ley no exige que el envase sea efectivamente reutilizado, circunstancia que queda fuera del hecho imponible del impuesto.

En cuanto a la obligación de autoliquidar, la DGT precisa que el contribuyente del impuesto es el fabricante, importador o adquirente intracomunitario de los envases. Una entidad envasadora que no realice dichas operaciones ni incurra en la introducción irregular de envases en el territorio de aplicación del impuesto no tiene la condición de contribuyente. Por consiguiente, concluye que la consultante, envasadora pero no fabricante, no debe autoliquidar el IEPNR.

Respecto de la sujeción al IVA del importe del depósito, la DGT se remite a la doctrina fijada en sus consultas vinculantes V2005-25 y V1373-24 sobre los Sistemas de Depósito, Devolución y Retorno (SDDR). De conformidad con el artículo 78.Dos.6.º de la Ley 37/1992, el importe de los envases y embalajes cargado a los destinatarios de la operación se incluye en la contraprestación, cualquiera que sea el concepto por el que se perciba. En consecuencia, tanto en un SDDR abierto como en uno cerrado, el importe del depósito forma parte de la base imponible del IVA de la operación y queda gravado al tipo impositivo correspondiente a la naturaleza de los productos envasados.

V5086-26: Extinción de división horizontal, segregación y redistribución entre comuneros. Inaplicabilidad de la doctrina del TS sobre extinción de condominio

La Dirección General de Tributos (DGT), en la consulta vinculante V5086-26, analiza la tributación en el ITP y AJD de una operación compleja sobre una finca que en su día fue objeto de división horizontal, dando lugar a dos inmuebles diferenciados: uno adjudicado a un tío de la consultante y otro perteneciente a los abuelos. Tras el fallecimiento sucesivo de los abuelos y del padre de la consultante, los interesados pretenden formalizar en una única escritura pública la extinción de la división horizontal, la segregación de la finca en dos parcelas independientes y la redistribución de las titularidades entre los comuneros.



La consultante pretende que resulte aplicable la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en su sentencia 1286/2023, de 18 de octubre, según la cual la división en propiedad horizontal puede constituir un antecedente necesario para poner fin a una situación de indivisión, de modo que las operaciones previas imprescindibles quedan absorbidas por la extinción del condominio y se devenga un solo acto jurídico documentado (AJD). Sobre esta base, la consultante defiende que la extinción de la división horizontal y la posterior segregación son trámites imprescindibles

para la reorganización proyectada y que, por tanto, debe producirse una única tributación por AJD.

La DGT rechaza esta interpretación al apreciar que no concurre identidad de razón con el supuesto analizado por el Tribunal Supremo.

En la sentencia 1286/2023, existía un proindiviso preexistente que exigía necesariamente una división horizontal para poder adjudicar las fincas resultantes a los comuneros. Sin embargo, en el caso consultado ya existe una división horizontal previa de la que surgieron dos inmuebles, y solo hay proindiviso sobre uno de ellos. Lo que se pretende no es dividir para poder repartir un proindiviso, sino extinguir la división horizontal existente, segregar la finca y redistribuir las titularidades, opción que la propia DGT califica como una alternativa libremente escogida entre distintas posibilidades jurídicas. La DGT se apoya además en el fundamento de derecho cuarto de la propia sentencia invocada, que cita la STS 516/2020, de 19 de mayo, en la que se concluyó que determinadas operaciones urbanísticas no eran necesarias para la reordenación pretendida, al existir varias alternativas posibles. En consecuencia, cada convención conserva su autonomía a efectos tributarios.



Sobre esta base, la DGT concluye lo siguiente: (i) la extinción de la división horizontal no queda sujeta a la cuota variable de documento notarial en la modalidad de AJD, al carecer de contenido valuable; (ii) la segregación de la finca tributa de forma independiente por AJD, conforme al artículo 70 del Reglamento del ITP y AJD, tomando como base imponible el valor de la finca segregada; y (iii) la redistribución posterior de las titularidades no constituye una mera especificación de derechos preexistentes ni una disolución de la comunidad, sino la adquisición efectiva por parte de la consultante de una cuota perteneciente a su otro tío, operación que queda sujeta a la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO).

V5127-26: Segregación de zona común y disolución de condominio. Aplicabilidad de la doctrina del TS (STS 1286/2023). Tributación autónoma de la agrupación posterior

La Dirección General de Tributos (DGT), en la consulta vinculante V5127-26, analiza la tributación en el ITP y AJD de una operación formalizada en una única escritura pública que comprende tres convenciones sucesivas: la segregación de una zona común destinada a jardín de la que la consultante y su marido (casados en sociedad de gananciales) eran copropietarios junto con otros comuneros, la disolución del condominio sobre dicha superficie con adjudicación a cada comunero de la parte correspondiente, y la agrupación de las parcelas resultantes a las viviendas de los distintos propietarios. A diferencia del supuesto analizado en la consulta V5086-26, en este caso sí concurre un proindiviso preexistente cuya extinción exige necesariamente la segregación previa como operación instrumental.

La cuestión se centra en la aplicación de la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en su sentencia 1286/2023, de 18 de octubre, conforme a la cual, cuando en un mismo documento notarial se formaliza una operación previa (como una división horizontal o una segregación) junto con la extinción del condominio, solo procede liquidar por esta última si la operación previa constituye un antecedente necesario e imprescindible para la adjudicación individualizada a los comuneros. Mientras que en la consulta V5086-26 la DGT rechazó la aplicación de esta doctrina por considerar que la extinción de la división horizontal y la segregación eran alternativas libremente escogidas, en el presente supuesto la DGT aprecia que sí concurren los presupuestos de la sentencia.

En efecto, la DGT considera que la segregación del jardín constituye un requisito previo y necesario para la disolución de la comunidad de bienes, ya que sin ella no es posible proceder a la adjudicación individualizada de los terrenos. Por ello, en aplicación de la STS 1286/2023, concluye que la segregación no debe tributar de forma independiente por AJD, sino que queda absorbida por la tributación de la disolución del condominio. Además, el Centro Directivo precisa que la adjudicación a la sociedad de gananciales de la consultante supone igualmente una disolución de la comunidad, criterio que refleja el cambio doctrinal adoptado a partir de la consulta V0039-25, de 22 de enero, tras la STS 1058/2019, de 26 de marzo.

No obstante, la DGT distingue claramente esta operación de la agrupación posterior de las parcelas segregadas a las viviendas de sus respectivos propietarios. A diferencia de la segregación, la agrupación constituye un negocio jurídico autónomo con contenido económico propio e inscripción registral independiente, en el que concurren los cuatro requisitos del artículo 31.2 del TRL ITPAJD. En consecuencia, la agrupación queda sujeta a la cuota gradual de AJD, y su base imponible se determina conforme al artículo 70.3 del Reglamento del ITP y AJD, es decir, por el valor de la finca agregada (la resultante de la segregación) a la finca inicial. En síntesis, la consultante tributa por AJD por dos convenciones diferenciadas: la disolución de la comunidad sobre el jardín (sin tributación separada por la segregación previa) y la agrupación posterior del terreno a su vivienda.



V5122-26: Disolución de condominio sobre la nuda propiedad con subsistencia del usufructo. Coexistencia de comunidades diferenciadas. Base imponible en AJD

La Dirección General de Tributos (DGT), en la consulta vinculante V5122-26, analiza la tributación en el ITP y AJD de la disolución del condominio existente sobre la nuda propiedad de un inmueble cuya plena propiedad pertenece al 50 por ciento a cada uno de los dos comuneros (hijo y madre). El consultante pretende adjudicarse la totalidad de la nuda propiedad del inmueble, manteniendo su madre el usufructo sobre su mitad, y compensándola económicamente en metálico por el valor de la nuda propiedad que adquiere.

La cuestión central estriba en determinar si sobre el inmueble existe una única comunidad de bienes sobre la plena propiedad o, por el contrario, dos comunidades diferenciadas: una sobre la nuda propiedad y otra sobre el usufructo. La DGT, con apoyo en la Resolución de la Dirección General de los Registros y del Notariado de 4 de abril de 2005, confirma que la comunidad de bienes del artículo 392 del Código Civil exige que la propiedad de una cosa o derecho pertenezca proindiviso a varias personas, requisito que solo concurre respecto de la nuda propiedad, puesto que el usufructo de la madre le pertenece en exclusiva. Por tanto, coexisten dos comunidades autónomas sobre el mismo inmueble, y la operación proyectada solo disuelve la comunidad sobre la nuda propiedad.

En cuanto a la tributación, la DGT concluye que la disolución del condominio sobre la nuda propiedad, al tratarse de un bien inmueble indivisible adjudicado a uno de los comuneros con compensación en metálico, tributa por la cuota gradual de la modalidad de actos jurídicos documentados (AJD), conforme al artículo 61.2 del Reglamento del ITP y AJD, sin que resulte exigible la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas. El sujeto pasivo es el consultante, que se adjudica la nuda propiedad.

Respecto de la base imponible, la DGT aplica la jurisprudencia consolidada del Tribunal Supremo (SSTS 1484/2018, 344/2019, 1317/2019 y 1379/2019), conforme a la cual el valor de lo que se documenta en una disolución de condominio no equivale a la totalidad del bien inmueble, sino únicamente al valor de la parte que se adquiere *ex novo*. En consecuencia, la base imponible se limita al valor de la cuota de nuda propiedad correspondiente a la madre, cuya participación desaparece y es adquirida por el consultante, debiendo tenerse en cuenta lo previsto en el artículo 10 del TRL ITPAJD (valor de referencia catastral como suelo de valoración para bienes inmuebles).

Contacto



Álvaro Gómez-Elvira
Socio | Fiscal
alvaro.gomez@bdo.es
T: +34 689 872 741



Ignacio Porras
Gerente | Fiscal
ignacio.porras@bdo.es



Alberto Alba
Gerente | Fiscal
alberto.cousillas@bdo.es



Andrés Díaz
Gerente | Fiscal
andres.diaz@bdo.es



María González
Asociada | Fiscal
maria.gonzalezr@bdo.es

Esta publicación ha sido redactada en términos generales y debe ser contemplada únicamente como una referencia general. Esta publicación no puede utilizarse como base para amparar situaciones específicas y usted no debe actuar, o abstenerse de actuar, de conformidad con la información contenida en este documento sin obtener asesoramiento profesional específico. Póngase en contacto con BDO en cualquiera de nuestras oficinas para tratar estos asuntos en el marco de sus circunstancias particulares. BDO, sus socios y empleados no aceptan ni asumen cualquier responsabilidad ante cualquier pérdida derivada de cualquier acción realizada o no por cualquier individuo al amparo de la información contenida en esta publicación o ante cualquier decisión basada en ella.

BDO Abogados y Asesores Tributarios, S.L.P., una sociedad limitada española independiente, es miembro de la red internacional de BDO, constituida por empresas independientes asociadas de todo el mundo, y creada por BDO International Limited, una compañía limitada por garantía del Reino Unido.

BDO es la marca comercial utilizada por toda la red BDO y para todas sus firmas miembro.

Copyright © 2026. Todos los derechos reservados. Publicado en España.