

## Índice

### Boletines Oficiales

#### Bizkaia

Jueves, 12 de febrero de 2026



#### DECLARACIÓN INFORMATIVA ANUAL ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS. MOD 184

[ORDEN FORAL 66/2026, de 9 de febrero, de](#) la diputada foral de Hacienda y

Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 2229/2017, de 15 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el modelo 184 de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas.

[\[pág. 3\]](#)



### Consultas DGT

#### NO SUJECIÓN AL IVA

**IVA. FIANZAS.** La DGT aclara el tratamiento en IVA de las fianzas en contratos de fabricación de maquinaria agrícola.

*La constitución de la fianza no está sujeta al IVA al no constituir contraprestación, pero su aplicación al precio final determina su sujeción como pago anticipado de la operación principal*

[\[pág. 4\]](#)

#### INDEMNIZACIÓN PERCIBIDA POR UN COLEGIO PROFESIONAL

**IS. ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS.** La DGT concluye que la indemnización percibida por el colegio profesional como consecuencia de una condena por responsabilidad civil frente a su anterior administrador constituye renta sujeta y no exenta en el Impuesto sobre Sociedades.

*La DGT concluye que las cantidades abonadas en concepto de responsabilidad civil por la anterior administración no están amparadas por la exención del régimen de entidades parcialmente exentas, al no encuadrarse en los supuestos del artículo 110 LIS.*

[\[pág. 6\]](#)

#### ESCISIÓN EMPRESA FAMILIAR

**IS. RÉGIMEN DE NEUTRALIDAD FISCAL.** La escisión total proporcional en sociedades familiares mantiene la neutralidad fiscal y no frustra la reserva de capitalización ni la reserva de nivelación

*La DGT recuerda la subrogación de las sociedades beneficiarias en los incentivos fiscales pendientes, permitiendo su distribución conforme a un criterio razonable basado en valores de mercado.*

[\[pág. 8\]](#)



### Resolución del TEAC



#### PÉRDIDA DEL DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN A LIQUIDAR

**LGT. PROHIBICIÓN DE UNA TERCERA LIQUIDACIÓN.** El TEAC anula una tercera liquidación en el ISD y declara la pérdida del derecho de la Administración a liquidar

*La aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo sobre la prohibición del "triple tiro" impide a la Administración dictar una nueva liquidación tras la anulación de dos actos previos, reforzando los principios de buena administración y seguridad jurídica del contribuyente.*

[\[pág. 11\]](#)



## Sentencia



### DISOLUCIÓN DE UNA FARMACIA

**ISD. EXCESO DE ADJUIACIÓN.** El TSJ de Galicia confirma que, en la disolución de una comunidad de bienes titular de una oficina de farmacia, el exceso de adjudicación no compensado adecuadamente constituye una donación sujeta al ISD, rechazando su tributación por ITP.

[\[pág. 13\]](#)

*La Sala concluye que el enriquecimiento no compensado en la disolución de una comunidad de bienes constituye transmisión lucrativa sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

### REDUCCIÓN PROPORCIONAL DEL IAE

**IAE. COVID-19.** El Tribunal Supremo avala la devolución proporcional del IAE 2020 pese a liquidación firme por cierre total durante el estado de alarma

[\[pág. 15\]](#)

*La paralización total de la actividad por el estado de alarma en 2020 obliga a aplicar la reducción proporcional del IAE incluso frente a liquidaciones firmes, en garantía del principio de capacidad económica.*



## Actualidad del Consejo Europeo



El Consejo da luz verde definitiva a las nuevas normas sobre derechos de aduana para los paquetes pequeños

[\[pág. 17\]](#)

# Boletines Oficiales

**Bizkaia**

Jueves, 12 de febrero de 2026



## DECLARACIÓN INFORMATIVA ANUAL ENTIDADES EN RÉGIMEN DE ATRIBUCIÓN DE RENTAS. MOD 184

[ORDEN FORAL 66/2026, de 9 de febrero, de](#) la diputada foral de Hacienda y Finanzas, por la que se modifica la Orden Foral 2229/2017, de 15 de diciembre, del diputado foral de Hacienda y Finanzas, por la que se aprueba el **modelo 184** de declaración informativa anual a presentar por las entidades en régimen de atribución de rentas.

1. Se modifica la descripción de las subclaves 04 y 05 a utilizar en los registros correspondientes a la clave C, contenidas en el campo «Subclave», (..) en los siguientes términos:  
«04. Rendimientos totales obtenidos previstos en los apartados 2, 3, 4 y 5 del artículo 32 de la Norma Foral 13/2013 del IRPF.  
05. Rendimientos totales obtenidos previstos en los apartados 1 y 6 del artículo 32 de la Norma Foral 13/2013 del IRPF.»
2. Se modifica la descripción de las subclaves 04 y 05 a utilizar en los registros correspondientes a la clave C,, (...): registro de socio/a, heredero/a, comunero/a y participe en los siguientes términos:  
«04. Rendimientos del capital inmobiliario previstos en los apartados 2, 3, 4 y 5 del artículo 32 de la Norma Foral 13/2013 del IRPF.  
05. Rendimientos del capital inmobiliario previstos en los apartados 1 y 6 del artículo 32 de la Norma Foral 13/2013 del IRPF.»
3. Se modifica el contenido de los campos «Ingresos íntegros / importe rendimientos devengados / resultado contable» (posiciones 151-164), «Gastos», «Renta atribuible / rendimiento previo atribuible» y el campo «Importe (rendimiento/ retención/ deducción)» (...) para actualizar las referencias al artículo 32 de la Norma Foral 13/2023, de 5 de diciembre, del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, contenidos en las subclaves 04 y 05 de la clave C de los registros mencionados.

La presente Orden Foral entrará en vigor el día siguiente al de su publicación en el «Boletín Oficial de Bizkaia» y **será de aplicación, por primera vez, respecto de las rentas obtenidas y atribuibles del año 2025.** (del 1 de febrero al 28 de febrero)

# Consulta DGT

## NO SUJECCIÓN AL IVA

**IVA. FIANZAS.** La DGT aclara el tratamiento en IVA de las fianzas en contratos de fabricación de maquinaria agrícola.

*La constitución de la fianza no está sujeta al IVA al no constituir contraprestación, pero su aplicación al precio final determina su sujeción como pago anticipado de la operación principal*

Fecha: 13/11/2025

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V2169-25 de 13/11/2025](#)

**SÍNTESIS:** La Dirección General de Tributos, en su Consulta Vinculante V2169-25 (13 de noviembre de 2025), analiza el tratamiento en el IVA de las cantidades entregadas como fianza en contratos de fabricación de maquinaria agrícola bajo pedido.

La entidad fabricante exige a sus clientes una fianza equivalente al 50 % del precio como garantía del cumplimiento del contrato.

La DGT concluye que:

- **La constitución de la fianza no está sujeta al IVA**, al no constituir contraprestación de una entrega de bienes ni de una prestación de servicios.
- **Si la fianza se aplica posteriormente al pago del precio**, la cantidad pasa a tener la consideración de contraprestación y queda sujeta al impuesto.

El criterio consolida la doctrina administrativa previa en materia de arrendamientos y refuerza la distinción entre garantía y pago anticipado a efectos de determinar el momento de devengo y sujeción al IVA.

## HECHOS

- La entidad consultante se dedica a la **construcción de maquinaria agrícola bajo pedido específico de cada cliente**.
- En cada operación, el cliente debe constituir una **fianza equivalente al 50 % del precio acordado**, que queda en poder del fabricante como garantía del cumplimiento del contrato .

## CUESTIONES PLANTEADAS

El consultante formula dos preguntas:

1. Si la **constitución de la fianza** está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.
2. Si la **aplicación de la fianza al precio acordado** supone una operación sujeta al IVA .

## CONTESTACIÓN DE LA DGT

### A) Condición de empresario

- La entidad tiene la condición de empresario a efectos del IVA, conforme a los artículos 4 y 5 de la Ley 37/1992, dado que realiza una actividad de fabricación y venta de bienes en el desarrollo de una actividad económica .

### B) Naturaleza de la fianza

La DGT analiza el artículo 20.Uno.18º.f) de la Ley del IVA, que declara exentas determinadas operaciones financieras, entre ellas la prestación de fianzas.

Sin embargo, recuerda su doctrina previa (consultas V2507-19 y V2405-22), en la que distingue entre:

- **Fianza como garantía real/de depósito**, que no constituye contraprestación.
- Aplicación posterior de la fianza como pago del precio, que sí constituye contraprestación.

La DGT concluye:

✓ **La constitución inicial de la fianza no está sujeta al IVA**, porque no existe entrega de bienes ni prestación de servicios; no constituye contraprestación de operación alguna.

Se apoya en el artículo 78.Tres.1º LIVA, relativo a cantidades que no forman parte de la base imponible cuando no constituyen contraprestación.

✓ **Si la fianza se aplica al pago del precio de la maquinaria**, entonces sí constituye contraprestación de una operación sujeta al IVA, y por tanto debe integrarse en la base imponible.

Es decir:

- Mientras la cantidad actúa como garantía → **no sujeta**.
- Cuando se imputa al precio → **sujeta y gravada**.

La DGT refuerza su criterio con doctrina anterior en materia de arrendamientos (V2507-19 y V2405-22), trasladando la misma lógica al contrato de fabricación.

Finalmente, recuerda el carácter vinculante de la contestación conforme al artículo 89.1 LGT .

## Artículos

[Artículo 4 LIVA](#). Determina el hecho imponible: entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales.

[Artículo 5 LIVA](#). Define quién tiene la condición de empresario o profesional.

[Artículo 20.Uno.18º.f\) LIVA](#). Regula la exención relativa a la prestación de fianzas y garantías financieras. Se analiza para determinar si la operación puede calificarse como prestación financiera.

[Artículo 78.Tres.1º LIVA](#). Excluye de la base imponible las cantidades indemnizatorias que no constituyan contraprestación.

[Artículo 1822 CC](#). Define la fianza como obligación accesoria en la que un tercero responde por el deudor principal. La DGT lo menciona para distinguir la fianza civil típica de la entrega de cantidades en garantía en contratos bilaterales.

# Consulta DGT

## INDEMNIZACIÓN PERCIBIDA POR UN COLEGIO PROFESIONAL

**IS. ENTIDADES PARCIALMENTE EXENTAS.** La DGT concluye que la indemnización percibida por el colegio profesional como consecuencia de una condena por responsabilidad civil frente a su anterior administrador constituye renta sujeta y no exenta en el Impuesto sobre Sociedades.

*La DGT concluye que las cantidades abonadas en concepto de responsabilidad civil por la anterior administración no están amparadas por la exención del régimen de entidades parcialmente exentas, al no encuadrarse en los supuestos del artículo 110 LIS.*

Fecha: 13/11/2025

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V2153-25 de 13/11/2025](#)

**SÍNTESIS:** La Dirección General de Tributos, en la consulta vinculante V2153-25, analiza la tributación en el Impuesto sobre Sociedades de una **indemnización percibida por un colegio profesional de enfermería**, parcialmente exento, **como consecuencia de una condena judicial por responsabilidad civil de su anterior administrador.**

La DGT recuerda que los colegios profesionales están acogidos al **régimen de entidades parcialmente exentas** (art. 9.3 LIS), lo que implica que solo estarán exentas las rentas expresamente recogidas en el artículo 110 LIS.

En este caso, **la indemnización judicial no encaja en los supuestos tasados de exención** y no puede descartarse su vinculación con la actividad económica desarrollada por la entidad. En consecuencia, la renta se considera sujeta y no exenta, debiendo integrarse en la base imponible conforme a las reglas generales y tributar, con carácter general, al 25%.

La consulta reafirma el **carácter restrictivo en la interpretación de las exenciones** aplicables a entidades parcialmente exentas y la necesidad de que la renta se subsuma claramente en alguno de los supuestos legales para beneficiarse de la exención.

### HECHOS

- Un colegio profesional de enfermería, con la condición de entidad parcialmente exenta en el Impuesto sobre Sociedades, ha percibido en el ejercicio en curso una **cantidad abonada por el Juzgado** como consecuencia de un procedimiento judicial frente a la anterior administración del propio colegio.
- La cuantía tiene su origen en la condena al anterior administrador al resarcimiento por responsabilidad civil frente al colegio profesional.

### CUESTIÓN PLANTEADA

- Se plantea si las cantidades percibidas como consecuencia de dicha sentencia judicial deben considerarse exentas o no exentas a efectos del Impuesto sobre Sociedades.

### CONTESTACIÓN DE LA DGT

- La DGT parte de que los colegios profesionales tienen la consideración de entidades parcialmente exentas conforme al artículo 9.3 de la Ley 27/2014 del Impuesto sobre Sociedades (LIS).

#### a) Régimen de entidades parcialmente exentas

Conforme al artículo 110 LIS, estarán exentas:

- Las rentas procedentes de la realización de su objeto o finalidad específica, siempre que no tengan la consideración de actividad económica.
- Las derivadas de adquisiciones y transmisiones a título lucrativo obtenidas en cumplimiento de su objeto.
- Determinadas rentas derivadas de transmisión onerosa de bienes afectos al objeto social, si se reinvierten.

No obstante, el apartado 2 del artículo 110 LIS excluye de la exención:

- Los rendimientos derivados de explotaciones económicas.
- Los rendimientos del patrimonio.
- Las rentas obtenidas en transmisiones distintas de las expresamente contempladas.

#### b) Concepto de actividad económica

- La DGT recuerda el concepto del artículo 5.1 LIS: existe actividad económica cuando se ordenan por cuenta propia medios de producción y/o recursos humanos con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

#### c) Calificación de la renta obtenida

- En el caso concreto, la renta procede de una indemnización por responsabilidad civil derivada de la actuación de la anterior administración.
- La DGT señala que no puede descartarse la vinculación de dicha renta con la actividad económica desarrollada por la entidad. En consecuencia:
- La renta estará sujeta y no exenta del Impuesto sobre Sociedades.
- Es decir, no encaja en ninguno de los supuestos de exención del artículo 110 LIS y, por tanto, debe integrarse en la base imponible.

#### d) Determinación de la base imponible y tipo de gravamen

Conforme al artículo 111 LIS:

- La base imponible se determinará conforme a las reglas generales del Título IV.
- No serán deducibles los gastos imputables exclusivamente a rentas exentas.
- Los gastos parcialmente imputables a rentas no exentas serán deducibles proporcionalmente.

El tipo de gravamen aplicable será, con carácter general, el 25% (artículo 29.1 LIS).

#### e) Obligaciones formales

Según el artículo 124.3 LIS, las entidades parcialmente exentas deben declarar la totalidad de sus rentas (exentas y no exentas), salvo que concurren simultáneamente los requisitos de:

- Ingresos totales  $\leq 75.000$  €.
- Rentas no exentas  $\leq 2.000$  €.
- Todas las rentas no exentas sometidas a retención.

#### Artículos

[Artículo 9.3 LIS](#). Califica expresamente a los colegios profesionales como entidades parcialmente exentas, lo que determina el régimen jurídico aplicable.

[Artículo 110 LIS](#). Delimita el ámbito objetivo de la exención. La indemnización judicial no encaja en ninguno de los supuestos tasados del apartado 1, y además el apartado 2 excluye de la exención determinadas rentas, lo que fundamenta la sujeción.

[Artículo 5.1 LIS](#). Define el concepto de actividad económica. La DGT utiliza este precepto para valorar la posible vinculación de la indemnización con la actividad económica del colegio.

[Artículo 111 LIS](#). Regula la determinación de la base imponible en entidades parcialmente exentas y las especialidades en materia de gastos deducibles.

[Artículo 29.1 LIS](#). Establece el tipo general del 25%, aplicable a la renta no exenta.

[Artículo 124.3 LIS](#). Regula la obligación de declarar de las entidades parcialmente exentas, relevante al existir renta sujeta y no exenta.

# Consulta de la DGT

## ESCISIÓN EMPRESA FAMILIAR

**IS. RÉGIMEN DE NEUTRALIDAD FISCAL.** La escisión total proporcional en sociedades familiares mantiene la neutralidad fiscal y no frustra la reserva de capitalización ni la reserva de nivelación

*La DGT recuerda la subrogación de las sociedades beneficiarias en los incentivos fiscales pendientes, permitiendo su distribución conforme a un criterio razonable basado en valores de mercado.*

Fecha: 13/11/2025

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Consulta V2172-25 de 13/11/2025](#)

**SÍNTESIS:** En la **Consulta Vinculante V2172-25** la DGT analiza la **escisión total proporcional** de una sociedad familiar dedicada al arrendamiento inmobiliario, participada por cinco hermanos y acogida al régimen de entidades de reducida dimensión.

La operación proyectada —motivada por conflictos de gestión y orientada a facilitar la continuidad generacional y la eficiencia empresarial— cumple los requisitos del régimen especial de neutralidad fiscal del Capítulo VII del Título VII de la LIS, al tratarse de una escisión proporcional en la que los socios mantienen su participación relativa.

### **Motivos económicos válidos**

La DGT considera que la mejora organizativa, **la reducción de conflictos y la planificación sucesoria** constituyen motivos económicamente válidos conforme al artículo 89.2 LIS, descartando finalidad de ventaja fiscal indebida.

### **Reserva de capitalización**

Las sociedades beneficiarias se subrogan en la obligación de mantener el incremento de fondos propios y la reserva indisponible por el plazo restante, en aplicación del artículo 84 LIS. La reserva puede distribuirse entre las beneficiarias siguiendo un **criterio razonable basado en el valor de mercado relativo de los patrimonios escindidos**.

### **Reserva de nivelación**

Igualmente, la escisión no implica incumplimiento. Las entidades adquirentes asumen la obligación de futura adición a base imponible y mantenimiento de la reserva indisponible. Se admite el mismo criterio razonable de reparto basado en valores de mercado.

## HECHOS

- Sociedad participada al 20% por cinco hermanos.
- Actividad: arrendamiento de 77 inmuebles en territorio español.
- Tributa como entidad de reducida dimensión.
- No tiene BINs ni deducciones pendientes.
- Ha aplicado en ejercicios anteriores:
  - **Reserva de capitalización** (pendiente de mantenimiento).
  - **Reserva de nivelación** (pendiente de futuras adiciones a base imponible).
- Existen desavenencias graves entre socios que dificultan la gestión.
- Se proyecta una **escisión total proporcional**, dividiendo el patrimonio en 5 o 6 lotes inmobiliarios, transmitidos a nuevas o preexistentes sociedades, manteniendo la proporcionalidad en la participación de los socios.

Se manifiesta expresamente que:

- No se pretende obtener ventaja fiscal.

- No hay créditos fiscales pendientes.
- La finalidad es organizativa y de continuidad empresarial.

## QUÉ PREGUNTA EL CONSULTANTE

Se formulan cuatro cuestiones principales:

1. Si la escisión total cumple los requisitos del régimen especial del **Capítulo VII del Título VII de la LIS**.
2. Si los motivos alegados constituyen **motivos económicos válidos** conforme al artículo 89.2 LIS.
3. Si la operación puede provocar el incumplimiento de los requisitos de:
  - Reserva de capitalización.
  - Reserva de nivelación.
4. Qué criterio debe seguirse para distribuir dichas reservas entre las sociedades beneficiarias.

## CONTESTACIÓN DE LA DGT

### A) Aplicación del régimen especial de escisión

La DGT concluye que la operación encaja en el artículo 76.2.1º.a) LIS al tratarse de una escisión total proporcional .

Dado que la atribución a los socios es proporcional, **no es necesario que los patrimonios escindidos constituyan ramas de actividad**.

Se aplica el régimen de neutralidad fiscal:

- No integración de rentas (art. 77 LIS).
- Mantenimiento de valores fiscales y antigüedad (art. 78 LIS).
- Neutralidad en sede de socios (art. 81 LIS).

### B) Motivos económicos válidos (art. 89.2 LIS)

La DGT considera que:

- La finalidad de evitar conflictos.
- Mejorar la gestión.
- Garantizar la continuidad generacional.

Constituyen motivos económicamente válidos.

Se apoya en jurisprudencia del Tribunal Supremo (STS 23-11-2016 y STS 16-11-2022), señalando que la ventaja fiscal inherente al régimen no lo invalida si no es el objetivo principal.

**Por tanto, procede aplicar el régimen especial.**

### C) Reserva de capitalización (art. 25 LIS)

#### ✓ Subrogación por escisión

La DGT aplica el principio de subrogación del artículo 84 LIS.

Las sociedades beneficiarias:

- Se subrogan en la obligación de mantener:
  - El incremento de fondos propios.
  - La reserva indisponible.
- Durante el plazo restante.

#### ✓ Reducción del plazo a 3 años

Se analiza la Disposición Transitoria 43ª LIS:

- Si el plazo de 5 años no había vencido a 1-1-2024 → pasa a 3 años.

#### ✓ Distribución de la reserva

La reserva puede distribuirse entre las beneficiarias.

El criterio válido: **proporción según valor de mercado de los patrimonios escindidos respecto del total**.

La DGT rechaza implícitamente criterios como:

- Incremento de fondos propios generado por cada lote.
- Imputación histórica directa.

Opta por criterio objetivo y razonable: valor de mercado.

## D) Reserva de nivelación (art. 105 LIS)

### ✓ Naturaleza

Permite minorar hasta el 10% de la base imponible positiva (máx. 1M€).

Exige:

- Dotación de reserva indisponible.
- Adición futura en 5 años.

### ✓ Efectos de la escisión

El artículo 105.3.b) LIS establece que no se entiende dispuesta si se elimina por operación acogida al régimen especial.

Por tanto:

- No se incumple el requisito.
- Opera la subrogación del artículo 84 LIS.
- Las sociedades adquirentes asumen:
  - La obligación de adición futura.
  - El mantenimiento de la reserva.

### ✓ Criterio de reparto

Igualmente: **criterio razonable basado en el valor de mercado relativo de los patrimonios escindidos.**

#### Artículos

[Artículo 25](#) LIS. Regula la reserva de capitalización. Se aplica porque la sociedad tiene reducción pendiente y debe analizarse su mantenimiento tras la escisión.

[Artículo 76](#) LIS. Define la escisión total y requisitos estructurales.

[Artículo 77](#) LIS. No integración de rentas en operaciones acogidas al régimen.

[Artículo 78](#) LIS. Mantenimiento de valores fiscales.

[Artículo 81](#) LIS. Neutralidad en sede de socios.

[Artículo 84](#) LIS. Principio de subrogación en derechos y obligaciones tributarias. Es clave para trasladar obligaciones relativas a reservas.

[Artículo 89.2](#) LIS. Cláusula antiabuso y análisis de motivos económicos válidos.

[Artículo 105](#) LIS. Regula la reserva de nivelación y su adición futura.

# Resolución del TEAC

## PÉRDIDA DEL DERECHO DE LA ADMINISTRACIÓN A LIQUIDAR

**LGT. PROHIBICIÓN DE UNA TERCERA LIQUIDACIÓN.** El TEAC anula una tercera liquidación en el ISD y declara la pérdida del derecho de la Administración a liquidar

*La aplicación de la doctrina del Tribunal Supremo sobre la prohibición del “triple tiro” impide a la Administración dictar una nueva liquidación tras la anulación de dos actos previos, reforzando los principios de buena administración y seguridad jurídica del contribuyente.*

Fecha: 23/01/2026

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Resolución del TEAC de 23/01/2026](#)

### SÍNTESIS: prohibición de una tercera liquidación en el ISD tras dos anulaciones previas

El Tribunal Económico-Administrativo Central, en resolución de 23 de enero de 2026, estima el recurso de una contribuyente frente a una tercera liquidación girada en el Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones, **declarando la pérdida del derecho de la Administración a liquidar el hecho imponible.**

El TEAC aplica la reciente doctrina del Tribunal Supremo (STS 29 de septiembre de 2025), que limita la facultad administrativa de reiterar actos anulados: **solo cabe un segundo acto en sustitución del primero, pero no un tercero, con independencia de que los vicios apreciados sean formales o materiales.**

La resolución refuerza los principios de buena administración, buena fe y seguridad jurídica, y consolida una línea jurisprudencial especialmente relevante en procedimientos de comprobación limitada y en supuestos de reiteración de liquidaciones en materia de empresa familiar.

## HECHOS

### Actuación del contribuyente

- El causante falleció el 17 de octubre de 2009.
- Se otorgó escritura de adjudicación de herencia el 19 de marzo de 2010.
- En la autoliquidación del ISD se aplicó la reducción por adquisición de participaciones sociales (art. 20 LISD en relación con el art. 4 LIP), respecto de participaciones en una sociedad limitada titular de bienes inmuebles.
- La interesada defendía:
  - La **caducidad del procedimiento** de comprobación limitada.
  - La **prescripción del derecho a liquidar.**
  - La **incompetencia** de la Agencia Tributaria de Andalucía.
  - La procedencia de la **reducción por empresa familiar**, al considerar afectas a actividad económica las fincas rústicas aportadas a la sociedad.

### Actuación de la Administración

La Administración autonómica inició procedimiento de comprobación limitada y dictó:

1. **Primera liquidación (2014)** → anulada por omisión de la comunicación de derechos y obligaciones.
2. **Segunda liquidación (2017)** → anulada por indebido inicio del procedimiento.
3. **Tercera liquidación (2021)** → confirmó la improcedencia de la reducción, al entender que las fincas rústicas no estaban afectas a actividad económica.

El Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía confirmó la tercera liquidación y desestimó el recurso de anulación, si bien apreció un error material irrelevante.

Frente a ello, la contribuyente interpuso recurso de alzada ante el TEAC.

## FALLO DEL TRIBUNAL

El TEAC **estima los recursos de alzada** y:

- **Anula la tercera liquidación** dictada por la Administración.
- Declara la **pérdida del derecho de la Administración a liquidar** el hecho imponible.
- No entra a analizar el resto de alegaciones (caducidad, competencia o reducción), al resultar innecesario.

### Fundamentación jurídica

El núcleo de la resolución se basa en la reciente doctrina jurisprudencial fijada por el Tribunal Supremo en Sentencia de 29 de septiembre de 2025 ([rec. 4123/2023](#)), reiterada en resoluciones de 17 de noviembre y 11 de diciembre de 2025.

### Doctrina del “doble tiro”

El Tribunal Supremo establece que:

- La Administración puede dictar **un segundo acto** en sustitución de otro anulado.
- **No puede dictar un tercer acto** respecto del mismo hecho imponible, con independencia de que los vicios previos fueran formales o materiales.
- Esta limitación deriva de los **principios de buena administración y buena fe**.
- No es admisible conceder a la Administración oportunidades indefinidas para “acertar” en la liquidación.

### Aplicación al caso concreto

El TEAC constata que:

- La liquidación impugnada es la **tercera** relativa al mismo hecho imponible.
- Las dos anteriores fueron anuladas en vía económico-administrativa.
- Conforme a la doctrina jurisprudencial citada, el dictado de una tercera liquidación es jurídicamente improcedente.

En consecuencia, procede su anulación y la pérdida del derecho a liquidar, sin necesidad de analizar las cuestiones de fondo relativas a la reducción por empresa familiar.

#### Artículos

[Artículo 104](#) LGT. Regula el plazo máximo de duración del procedimiento de comprobación limitada (seis meses). Fue invocado en relación con la alegada caducidad.

[Artículo 140](#) LGT. Principio de preclusión en procedimientos de gestión. Es mencionado en la doctrina del Tribunal Supremo respecto a la imposibilidad de reabrir procedimientos sin hechos nuevos.

[Artículo 230](#) LGT. Permite la acumulación de recursos económico-administrativos, aplicada por el TEAC para resolver conjuntamente ambos recursos.

[Artículo 239.4](#) LGT. Regula causas de inadmisibilidad en vía económico-administrativa.

[Artículo 20](#) LISD. Regula la reducción por adquisición de empresa familiar o participaciones sociales, cuestión de fondo discutida en el procedimiento.

[Artículo 4.Ocho](#) LIP. Define los requisitos para considerar exentas las participaciones en entidades, especialmente la exigencia de que no gestionen un patrimonio mobiliario o inmobiliario. Este precepto resulta determinante para aplicar la reducción en el ISD.

#### Jurisprudencia

Sentencia del Tribunal Supremo de 29 de septiembre de 2025 ([rec. 4123/2023](#)): fija doctrina sobre la prohibición de dictar una tercera liquidación.

Sentencias del mismo Tribunal de [17 de noviembre de 2025](#) y [11 de diciembre de 2025](#): reiteran la doctrina.

# Sentencia

## DISOLUCIÓN DE UNA FARMACIA

**ISD. EXCESO DE ADJUICACIÓN.** El TSJ de Galicia confirma que, en la disolución de una comunidad de bienes titular de una oficina de farmacia, el exceso de adjudicación no compensado adecuadamente constituye una donación sujeta al ISD, rechazando su tributación por ITP.

*La Sala concluye que el enriquecimiento no compensado en la disolución de una comunidad de bienes constituye transmisión lucrativa sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones.*

Fecha: 16/10/2025

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Sentencia del TSJ de Galicia de 16/10/2025](#)

**SÍNTESIS:** El TSJ de Galicia confirma que el exceso de adjudicación no compensado en la disolución de una comunidad de bienes —en este caso, una oficina de farmacia— constituye una donación sujeta al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. La Sala rechaza su tributación por ITP al apreciar un enriquecimiento sin contraprestación suficiente y desestima el recurso, consolidando el criterio administrativo sobre la fiscalidad de estos supuestos.

## HECHOS

### Actuación del contribuyente

- D<sup>a</sup> Valentina y D. Bernabé eran comuneros al 50% de la comunidad de bienes titular de una **oficina de farmacia**.
- Mediante escritura pública de 7 de agosto de 2015 acordaron la **disolución de la comunidad**.
- Se adjudicó a D. Bernabé la totalidad de la oficina de farmacia, asumiendo deudas por importe relevante.
- D<sup>a</sup> Valentina recibió:
  - Liberación de deuda por subrogación.
  - Una cantidad en metálico de **160.340 €**, como compensación global.
- El valor contable de la comunidad ascendía a 866.192,76 €, correspondiendo a cada comunero 433.096,38 €.
- Sin embargo, la recurrente percibió un importe total superior a su cuota ideal.

### Actuación de la Administración

- La Axencia Tributaria de Galicia (ATRIGA) consideró que existía un **exceso de adjudicación no compensado**, cifrado por el TEAR en **51.144,42 €**, que debía tributar por el **Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (ISD)** como donación.
- El TEAR estimó parcialmente la reclamación económico-administrativa, pero mantuvo la sujeción al ISD respecto del exceso no compensado.
- La liquidación confirmada ascendía a **40.600,45 €** en concepto de ISD.

## FALLO DEL TRIBUNAL

El TSJ de Galicia:

- **Desestima íntegramente el recurso contencioso-administrativo.**
- Confirma la resolución del TEAR y, por tanto, la sujeción al ISD del exceso de adjudicación no compensado.
- No impone costas por apreciar dudas jurídicas razonables.

## FUNDAMENTOS JURÍDICOS DE LA DECISIÓN

El Tribunal estructura su razonamiento en tres grandes ejes:

### A) Naturaleza de la disolución de comunidad

Parte del principio consolidado por el Tribunal Supremo:

La división de la cosa común **no constituye transmisión patrimonial**, sino concreción de un derecho abstracto preexistente.

Ahora bien:

- Si no hay excesos → no hay transmisión.
- Si hay exceso de adjudicación → puede existir transmisión onerosa o lucrativa.

### B) Régimen fiscal de los excesos de adjudicación

El Tribunal distingue:

1. **Exceso compensado en metálico y derivado de indivisibilidad (art. 1062 CC)**  
→ No tributa por TPO; puede tributar por AJD.
2. **Exceso no compensado**  
→ Supone un enriquecimiento gratuito.  
→ Constituye donación sujeta al ISD.

En el caso concreto:

- La oficina de farmacia, aunque jurídicamente divisible, **desmerecería económicamente por su división**.
- Sin embargo, el exceso de 51.144,42 € no responde estrictamente a compensación por indivisibilidad.
- Existe un **enriquecimiento sin contraprestación suficiente**, **lo que revela un animus donandi implícito**.

### C) Rechazo de la tributación por ITP

La recurrente sostenía subsidiariamente que debía tributar por ITP y no por ISD.

El Tribunal rechaza este argumento apoyándose en:

- La Consulta V0456-24 de la DGT (19 de marzo de 2024).
- El concepto civil de donación (art. 618 CC).
- La necesidad de concurrencia de:
  - Empobrecimiento del donante.
  - Enriquecimiento del donatario.
  - Animus donandi.

Al no existir compensación suficiente, el exceso constituye transmisión lucrativa.

#### ARTÍCULOS

##### Código Civil

[Art. 392](#) CC. Define la comunidad de bienes. Es la base civil del análisis.

[Art. 1062](#) CC. Permite adjudicación íntegra por indivisibilidad con compensación en metálico. Clave para determinar cuándo el exceso no tributa como transmisión.

[Art. 618](#) CC. Define la donación como acto de liberalidad.

[Art. 623](#) CC. Regula la perfección de la donación.

##### Ley del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y AJD (TRLITPAJD)

[Art. 7.2.B](#)). Considera transmisiones patrimoniales los excesos de adjudicación, salvo excepciones del CC.

[Art. 31.2](#). Regula la tributación por AJD en disoluciones sin exceso transmisorio.

##### Ley del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones (LISD)

[Art. 3.1.b](#)). Configura como hecho imponible la adquisición por donación.

[Art. 5.b](#)). Determina como sujeto pasivo al donatario.

[Art. 9.b](#)). Establece la base imponible en donaciones.

# Sentencia

## REDUCCIÓN PROPORCIONAL DEL IAE

**IAE. COVID-19.** El Tribunal Supremo avala la devolución proporcional del IAE 2020 pese a liquidación firme por cierre total durante el estado de alarma

*La paralización total de la actividad por el estado de alarma en 2020 obliga a aplicar la reducción proporcional del IAE incluso frente a liquidaciones firmes, en garantía del principio de capacidad económica.*

Fecha: 26/01/2026

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Sentencia del TS de 26/01/2026](#)

### SÍNTESIS: El Supremo confirma la devolución proporcional del IAE 2020 pese a liquidación firme por cierre durante el estado de alarma

El Tribunal Supremo (STS 57/2026, de 26 de enero) desestima el recurso del Ayuntamiento de Barcelona y confirma que procede la devolución proporcional del IAE correspondiente a los días de paralización total de la actividad en 2020 por imposición del estado de alarma.

La Sala reitera su doctrina: aunque el devengo del impuesto se produzca al inicio del período impositivo y la liquidación sea firme, cabe aplicar el régimen de paralización de industrias (Regla 14.4 RDLeg 1175/1990) para ajustar la cuota al tiempo efectivo de actividad, en garantía del principio de capacidad económica.

La sentencia consolida una línea jurisprudencial favorable a la reducción proporcional del IAE en supuestos de inactividad total derivada del COVID-19, incluso mediante revisión de actos firmes.

## HECHOS

La controversia trae causa de la liquidación del **Impuesto sobre Actividades Económicas (IAE)** correspondiente al ejercicio 2020 girada por el Ayuntamiento de Barcelona a la mercantil *El Chiringuito de Moncho's, S.L.U.*, dada de alta en los epígrafes 646.5 y 673.2 de las Tarifas del impuesto (actividad de hostelería y máquinas expendedoras).

- La liquidación del IAE 2020 fue notificada colectivamente mediante edicto publicado el 14 de septiembre de 2020 y resultó **pagada**, adquiriendo firmeza.
- El 5 de marzo de 2022, la entidad solicitó la **devolución parcial de ingresos indebidos** y la revocación de la liquidación, alegando que, desde el 25 de marzo de 2020, se vio obligada a cesar totalmente su actividad como consecuencia del estado de alarma declarado por el Real Decreto 463/2020.
- El Instituto Municipal de Hacienda desestimó la solicitud al considerar que no concurrían los presupuestos del artículo 219.1 LGT para revocar un acto firme.
- El Juzgado de lo Contencioso-Administrativo nº 17 de Barcelona estimó parcialmente el recurso, declarando el derecho a la **devolución proporcional de la cuota correspondiente a 133 días de inactividad total**.
- El Ayuntamiento interpuso recurso de casación.

## Objeto del recurso de casación

- Precisar si la doctrina fijada por el Tribunal Supremo en las SSTS de 30 de mayo de 2023 (RC 1602/2022 y 2323/2022), que permite aplicar el régimen de paralización de industrias (Regla 14.4 del RDLeg 1175/1990) a los cierres derivados del estado de alarma, **permite dejar sin efecto una liquidación firme del IAE y obtener la devolución proporcional de la cuota ingresada en 2020**.

## FALLO DEL TRIBUNAL SUPREMO

El Tribunal Supremo:

- Reitera la doctrina fijada en la STS 36/2026 (RC 6761/2023).**

2. Desestima el recurso de casación del Ayuntamiento de Barcelona.
3. Confirma la sentencia de instancia.
4. No impone costas.

### Doctrina jurisprudencial fijada

- La doctrina de las SSTs de 30 de mayo de 2023 permite **dejar sin efecto una liquidación firme del IAE** y reconocer la devolución proporcional de la cuota ingresada cuando se acredite una **paralización total de la actividad en 2020** por imposición del estado de alarma, aplicando la Regla 14.4 del RDLeg 1175/1990.

### Fundamentación jurídica

#### 1. Naturaleza del hecho imponible y devengo

El Tribunal reitera que:

- El hecho imponible del IAE (art. 78 TRLRHL) es el mero ejercicio de la actividad económica.
- El devengo se produce el primer día del período impositivo (año natural).
- La paralización sobrevenida no impide que el hecho imponible se haya producido.

No obstante, ello **no impide la aplicación del régimen especial de reducción de cuota por paralización**.

#### 2. Aplicación directa de la Regla 14.4 RDLeg 1175/1990

La Sala considera que la paralización total por imposición de la autoridad durante el estado de alarma constituye un supuesto equiparable a los previstos en la Regla 14.4 (catástrofes, paralizaciones forzosas, etc.).

La reducción procede:

- Solo en casos de **inactividad total**.
- Únicamente respecto al período efectivo de paralización.
- Sin necesidad de prueba específica de cierre ni comunicación formal, cuando deriva directamente de una norma con rango legal.

#### 3. Liquidaciones firmes y revisión

El Tribunal sostiene que, ante una situación excepcional y por razones de equidad y capacidad económica:

- La Administración debía examinar la posibilidad de aplicar el régimen de paralización.
- La doctrina permite **dejar sin efecto la liquidación firme** mediante los mecanismos de revisión previstos en la LGT.
- Procede la devolución proporcional como instrumento de ajuste a la capacidad económica real.

#### 4. Principio de capacidad económica

La reducción encuentra fundamento en el artículo 31.1 CE, al resultar contrario a dicho principio exigir íntegramente la cuota cuando la actividad estuvo absolutamente impedida por mandato legal.

#### Artículos

[Artículo 78](#) TRLRHL. Define el hecho imponible del IAE. Determina que el devengo se produce pese al cierre posterior.

[Artículo 216](#) LGT. Regula los procedimientos especiales de revisión.

[Artículo 219.1](#) LGT. Revocación de actos en beneficio del interesado. El Ayuntamiento lo invocó para negar la revisión; el Tribunal considera que la vía de revisión era procedente.

[Artículo 221](#) LGT. Regula la devolución de ingresos indebidos. Instrumento jurídico para materializar la devolución proporcional.

#### Jurisprudencia

SSTs de 30 de mayo de 2023 ([RC 1602/2022](#) y [2323/2022](#)): fijan la aplicabilidad del régimen de paralización al cierre por COVID.

STS 3 de junio de 2024 ([RC 15/2023](#)): confirma la reducción proporcional.

STS 21 de enero de 2026 ([RC 6761/2023](#)): reiteración doctrinal inmediata.

Resoluciones del TEAC ([18 de mayo de 2022](#)) en el mismo sentido.

# Actualidad del Consejo Europeo

## PAQUETES PEQUEÑOS

El Consejo da luz verde definitiva a las nuevas normas sobre derechos de aduana para los paquetes pequeños

*El Consejo ha aprobado hoy formalmente nuevas normas sobre derechos de aduana para los artículos contenidos en paquetes pequeños que entran en la UE, en gran medida a través del comercio electrónico. Las nuevas normas responden al hecho de que estos paquetes entran actualmente en la UE libres de derechos, lo que da lugar a una competencia desleal para los vendedores de la UE.*

Fecha: 11/02/2026

Fuente: web del Consejo Europeo

Enlace: [Comunicado](#)

El acuerdo alcanzado hoy suprime la franquicia aduanera basada en umbrales para los paquetes **valorados en menos de 150 euros que entren en la UE**. Por lo tanto, se **empezarán a aplicar aranceles aduaneros a todas las mercancías que entren en la UE** en cuanto esté operativo el **Centro Aduanero de Datos de la UE**, que se está debatiendo como parte de una reforma fundamental más amplia del marco aduanero. Actualmente se prevé que eso **suceda en 2028**.

Hasta entonces, los Estados miembros de la UE han acordado introducir un **derecho de aduana provisional de tipo fijo de 3 euros** sobre los artículos contenidos en **paquetes pequeños valorados en menos de 150 euros enviados directamente a los consumidores de la UE**. A partir del 1 de julio de 2026, el derecho se aplicará a cada una de las diferentes categorías de artículos, identificadas por sus subpartidas arancelarias, contenidas en un paquete.

*Por ejemplo:*

Un paquete contiene una camisa de seda y dos camisas de lana.

Por lo tanto, dado que se trata de distintas subpartidas arancelarias, el paquete contiene dos artículos distintos, y habría que pagar 6 euros en concepto de derechos de aduana.

El nuevo sistema tendrá un efecto positivo tanto para el presupuesto de la UE como para las finanzas públicas nacionales, ya que los derechos de aduana constituyen un recurso propio tradicional de la Unión y los Estados miembros retienen parte de esos importes en concepto de gastos de recaudación. La medida es distinta de la denominada «tasa de tramitación» propuesta, que se está debatiendo actualmente en el contexto del paquete de reformas aduaneras.

### Siguientes etapas

El derecho de aduana provisional de tipo fijo de 3 euros se aplicará a cada categoría de artículo contenida en un paquete pequeño que entre en la UE **entre el 1 de julio de 2026 y el 1 de julio de 2028**, y podrá prorrogarse según convenga. Una vez que el nuevo Centro Aduanero de Datos de la UE entre en funcionamiento, este derecho provisional se sustituirá por aranceles aduaneros normales.

### Contexto

Según la Comisión Europea, el volumen de paquetes pequeños que llegan a la UE se ha duplicado cada año desde 2022. En 2024, 4 600 millones de paquetes de este tipo entraron en el mercado de la UE. El 91 % de los envíos de pequeño tamaño proceden de China.

En términos más generales, la UE está trabajando actualmente en reformar su sistema aduanero de modo que pueda hacer frente a la importante presión derivada del aumento de los flujos comerciales, los sistemas nacionales fragmentados, el rápido aumento del comercio electrónico y las realidades geopolíticas en evolución. Las negociaciones entre el Consejo y el Parlamento Europeo sobre la reforma, en particular en lo relativo a la creación del centro aduanero de datos supervisado por una nueva autoridad aduanera de la UE, están en curso.