ÍNDICE

Consultas de la DGT

EJECUCIÓN JUDICIAL
IVA. RENUNCIA A LA EXENCIÓN. La ejecución judicial de una opción de compra no permite al comprador renunciar unilateralmente a la exención del IVA
La DGT distingue entre el adjudicatario en un verdadero procedimiento de ejecución forzosa y el comprador contractual que obtiene judicialmente el cumplimiento del contrato: en este último caso, la renuncia a la exención corresponde al vendedor, salvo pacto contractual en contrario. pág. 2

TIPO IMPOSITIVO
IVA. CASAS PREFABRICADAS. El IVA de las casas prefabricadas: el 10 % depende de su unión permanente al suelo
La DGT confirma en la consulta vinculante V5259-26 que una casa prefabricada destinada a vivienda tributa al tipo reducido del 10 % cuando constituye una verdadera «edificación»; si puede trasladarse sin quebranto o menoscabo, la entrega queda sujeta al tipo general del 21 %. pág. 5

Consejo para la defensa del Contribuyente

INFORME 1/2026
Informe sobre la pérdida de la reducción del art. 188.3 de la LGT en supuesto de retraso puntual en el pago de una fracción de un aplazamiento o fraccionamiento pág. 7

Sentencia

CLÁUSULA ANTIABUSO
IS. FEAC. El Tribunal Supremo exige una motivación reforzada para eliminar el diferimiento de las plusvalías latentes del régimen FEAC al aplicar la cláusula antiabuso
La Sala limita la aplicación automática de la cláusula antiabuso: Hacienda debe identificar y acreditar específicamente que el diferimiento de las plusvalías fue la ventaja fiscal abusivamente perseguida para poder suprimirlo. El Tribunal concluye que en la cláusula antiabuso de la norma está implícito un principio de proporcionalidad que permite la inaplicación parcial del régimen FEAC. pág. 8

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico. Para cualquier aclaración póngase en contacto con nosotros

Consulta

EJECUCIÓN JUDICIAL

IVA. RENUNCIA A LA EXENCIÓN. La ejecución judicial de una opción de compra no permite al comprador renunciar unilateralmente a la exención del IVA

La DGT distingue entre el adjudicatario en un verdadero procedimiento de ejecución forzosa y el comprador contractual que obtiene judicialmente el cumplimiento del contrato: en este último caso, la renuncia a la exención corresponde al vendedor, salvo pacto contractual en contrario.

Fecha: 23/07/2026 Fuente: web del Poder Judicial Enlace: **Consulta V5249-26 de 23/07/2026**

SÍNTESIS: La ejecución judicial de una opción de compra no permite al comprador renunciar a la exención
La DGT analiza el caso de un empresario que, tras ejercer una **opción de compra sobre un inmueble**, obtuvo sentencia firme obligando al arrendador a formalizar la compraventa. Al tratarse de una segunda transmisión de edificación, la operación estaba inicialmente exenta de IVA, pero el vendedor se negaba a renunciar a la exención.
La DGT concluye que el comprador **no puede efectuar la renuncia en nombre del vendedor aplicando el régimen especial de los procedimientos de ejecución forzosa**. Aunque la sentencia se encuentre en fase de ejecución, el adquirente no tiene la condición de «adjudicatario» prevista en la disposición adicional sexta de la Ley del IVA: su derecho a adquirir el inmueble deriva del **contrato y del ejercicio de la opción de compra,** limitándose la sentencia a reconocer ese derecho y ordenar su cumplimiento.
En consecuencia, resulta aplicable el régimen general del **artículo 20.Dos LIVA.** La renuncia a la exención corresponde unilateralmente al vendedor, por lo que **el comprador no puede obligarle a renunciar aunque sea empresario con derecho a la deducción total del IVA**. La DGT introduce una salvedad relevante: la solución puede ser distinta cuando exista un **pacto contractual que obligue al vendedor a renunciar a la exención.**

HECHOS EXPUESTOS POR EL CONSULTANTE

- En 2018, el consultante suscribió un **contrato de arrendamiento con opción de compra sobre un inmueble**. Posteriormente ejercitó formalmente la opción, pero la entidad arrendadora se negó a reconocer dicho ejercicio, lo que dio lugar a un **procedimiento judicial**.
- El litigio concluyó mediante **sentencia firme favorable al consultante**, que condenó a la arrendadora a otorgar la escritura pública de compraventa y transmitirle la propiedad. En el momento de formular la consulta, la sentencia se encontraba en **fase de ejecución.**
- Desde la perspectiva del IVA, la transmisión tiene la consideración de **segunda entrega de una edificación**, por lo que se encuentra inicialmente exenta. El adquirente es empresario con derecho a la deducción total del IVA y, por ello, le interesa que se produzca la renuncia a la exención. Sin embargo, **la entidad vendedora se niega a renunciar.**

CUESTIÓN PLANTEADA

El consultante pregunta esencialmente si, encontrándose en ejecución una sentencia que obliga al vendedor a transmitir el inmueble:

1. puede **obligar al vendedor a renunciar a la exención** del IVA; o
2. subsidiariamente, puede **renunciar él mismo, en nombre y por cuenta del vendedor**, aplicando las reglas especiales previstas para los procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.

La cuestión decisiva consiste, por tanto, en determinar si la ejecución de esta sentencia convierte al comprador en un **«adjudicatario» dentro de un procedimiento de ejecución forzosa** a los efectos de la disposición adicional sexta de la Ley del IVA.

3. Contestación de la DGT y fundamentos jurídicos

La DGT responde negativamente a ambas posibilidades.

1. La ejecución de la sentencia no convierte al comprador en «adjudicatario» a efectos de la disposición adicional sexta LIVA

- La disposición adicional sexta de la Ley 37/1992 establece un régimen especial para los **procedimientos administrativos y judiciales de ejecución forzosa.** Cuando el adjudicatario es empresario o profesional, puede actuar en nombre y por cuenta del sujeto pasivo para, entre otras actuaciones, expedir factura y **renunciar a las exenciones inmobiliarias del artículo 20.Dos LIVA.**
- La disposición adicional quinta del Reglamento del IVA desarrolla detalladamente este mecanismo: comunicación al órgano judicial o administrativo, acreditación de los requisitos de la renuncia, comunicación al sujeto pasivo, facturación y, cuando proceda, declaración e ingreso del impuesto.
- Sin embargo, la DGT considera que **ese régimen excepcional no resulta aplicable al caso consultado**.
- El elemento determinante es el **título jurídico del que procede la adquisición**. El consultante obtuvo una sentencia favorable en un procedimiento ordinario destinado a reconocer que había ejercitado válidamente una **opción de compra contractual**. La posterior ejecución judicial no transforma la naturaleza de la adquisición.
- Por tanto:
  - el consultante **no adquiere el inmueble como consecuencia de una adjudicación forzosa**;
  - no tiene la condición de «adjudicatario» contemplada en la disposición adicional sexta;
  - su derecho a adquirir deriva del **contrato de arrendamiento con opción de compra y del ejercicio de esa opción;**
  - la sentencia se limita a reconocer esa situación jurídica y a imponer al vendedor su cumplimiento.
- La DGT distingue así entre **adquirir un inmueble por adjudicación dentro de la propia ejecución forzosa y obtener judicialmente el cumplimiento forzoso de una compraventa cuyo título adquisitivo es contractual**. Solo el primer supuesto entra en el régimen especial de la disposición adicional sexta.
- Esta es la aportación más relevante de la consulta.

2. El comprador no puede sustituir al vendedor en la renuncia a la exención

- Descartada la disposición adicional sexta, **se aplica el régimen ordinario del artículo 20.Dos LIVA**.
- Este precepto permite renunciar a determinadas exenciones inmobiliarias —entre ellas la correspondiente a las segundas y ulteriores entregas de edificaciones— cuando el adquirente actúa como sujeto pasivo en su actividad empresarial o profesional y tiene derecho a deducir total o parcialmente el IVA soportado o se cumplen las restantes condiciones legalmente previstas.
- Ahora bien, para la DGT resulta decisivo que la Ley atribuye la facultad de renuncia **al sujeto pasivo, esto es, en el supuesto analizado, al vendedor.**
- El artículo 8 del Reglamento del IVA exige además que la renuncia se practique operación por operación y sea comunicada fehacientemente al adquirente con carácter previo o simultáneo a la entrega. El adquirente debe justificar, a su vez, que reúne las condiciones necesarias relativas al derecho a la deducción.
- Por ello, **el cumplimiento por el comprador de los requisitos objetivos para que la operación pudiera tributar por IVA no le concede un derecho a imponer la renuncia al vendedor.**

3. La renuncia es una facultad unilateral del vendedor, salvo pacto contractual

- La DGT formula una conclusión especialmente relevante para la práctica contractual inmobiliaria: **la renuncia a la exención ha sido configurada como un derecho que corresponde unilateralmente al vendedor, salvo pacto contractual en contrario.**

Por consiguiente, si el contrato no contiene una obligación del vendedor de renunciar a la exención:

- **el vendedor no está obligado a efectuar la renuncia, aunque el adquirente sea empresario y tenga derecho a la deducción total del IVA.**

La DGT introduce, no obstante, una salvedad significativa: **«salvo pacto contractual en contrario».** Por ello, en operaciones inmobiliarias en las que la tributación por IVA sea económicamente relevante para el comprador, resulta especialmente importante que el contrato regule expresamente la obligación del transmitente de renunciar a la exención cuando concurran los requisitos fiscales.

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico. Para cualquier aclaración póngase en contacto con nosotros

Normativa

Artículo 20.**Dos de la Ley 37/1992, del IVA.** Es el precepto central sobre la **renuncia a las exenciones inmobiliarias**. Atribuye la renuncia al sujeto pasivo y establece las condiciones relativas al adquirente. Es la base de la conclusión de que reunir los requisitos como comprador no equivale a ostentar la facultad de renunciar.

Artículo 20.**Uno.22.º de la Ley 37/1992.** Es relevante porque regula la exención de las **segundas y ulteriores entregas de edificaciones**, presupuesto del caso. La consulta parte precisamente de que la transmisión litigiosa tiene esta naturaleza.

Disposición adicional sexta **de la Ley 37/1992.** Permite que determinados adjudicatarios empresarios o profesionales, en procedimientos administrativos o judiciales de ejecución forzosa, actúen en nombre y por cuenta del sujeto pasivo, incluso para renunciar a las exenciones del artículo 20.Dos. La DGT **descarta su aplicación** porque el consultante no adquiere como adjudicatario: adquiere como comprador contractual cuya opción de compra ha sido reconocida judicialmente.

Artículo 84.**Uno.2.º de la Ley 37/1992.** La disposición adicional sexta y su desarrollo reglamentario remiten a este precepto para excluir determinadas actuaciones del adjudicatario cuando, conforme a las reglas de **inversión del sujeto pasivo**, sea el propio destinatario quien ostente esa condición. Tiene un papel complementario en la explicación del régimen especial.

Artículo 8 **del Reglamento del IVA (Real Decreto 1624/1992).** Desarrolla los **requisitos formales de la renuncia a las exenciones inmobiliarias**: comunicación fehaciente, momento de la comunicación y declaración del adquirente acerca de su derecho a deducir.

Disposición adicional quinta del Reglamento del IVA. Desarrolla el régimen de la disposición adicional sexta LIVA para las ejecuciones forzosas. Es fundamental para comprender por qué el régimen está pensado para auténticos **adjudicatarios en procedimientos de ejecución**, y no para cualquier comprador que necesite ejecutar judicialmente una sentencia.

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico. Para cualquier aclaración póngase en contacto con nosotros

Consulta

TIPO IMPOSITIVO

IVA. CASAS PREFABRICADAS. El IVA de las casas prefabricadas: el 10 % depende de su unión permanente al suelo

La DGT confirma en la consulta vinculante V5259-26 que una casa prefabricada destinada a vivienda tributa al tipo reducido del 10 % cuando constituye una verdadera «edificación»; si puede trasladarse sin quebranto o menoscabo, la entrega queda sujeta al tipo general del 21 %.

Fecha: 24/07/2026 Fuente: web del Poder Judicial Enlace: **Consulta V5259-26 de 24/07/2026**

SÍNTESIS: IVA en casas prefabricadas: el tipo reducido exige su unión permanente al suelo
La DGT aclara cuándo la adquisición de una vivienda prefabricada tributa al 10 % y cuándo debe aplicarse el tipo general del 21 %.
La DGT, en la consulta vinculante V5259-26, de 24 de julio de 2026, analiza el tipo de IVA aplicable a la adquisición de una casa prefabricada destinada a vivienda.
El criterio determinante es que la casa tenga la consideración de **«edificación» a efectos del IVA**. Conforme al artículo 6 LIVA, ello exige que esté **unida permanentemente al suelo**, de forma que no pueda separarse sin quebranto de la materia o deterioro del objeto.
Por tanto, cuando la casa prefabricada está permanentemente incorporada al terreno y es **objetiva y legalmente apta para su utilización como vivienda**, su entrega tributa al **tipo reducido del 10 %,** conforme al artículo 91.Uno.1.7.º LIVA.
En cambio, si la construcción **puede trasladarse a otro lugar sin quebranto de la materia ni menoscabo del objeto, no tiene la consideración de edificación y su entrega queda sometida al tipo general del 21 %** del artículo 90.Uno LIVA.
La consulta **reitera doctrina administrativa anterior**, citando expresamente las consultas **V2583-12, de 27 de diciembre de 2012, y 0821-04, de 30 de marzo de 2004,** que ya utilizaban la incorporación permanente al suelo como criterio para distinguir las edificaciones de las construcciones prefabricadas trasladables.

HECHOS EXPUESTOS POR EL CONSULTANTE

- El supuesto de hecho planteado a la DGT es muy conciso: **el consultante ha adquirido una casa prefabricada para utilizarla como vivienda.**
- La consulta no proporciona más información acerca de sus características constructivas, sistema de cimentación, posibilidad de desmontaje o traslado, ni sobre la forma concreta en que queda incorporada al terreno. Esta ausencia de datos explica que la DGT formule su conclusión de manera condicionada, distinguiendo entre una vivienda permanentemente incorporada al suelo y otra susceptible de traslado.

CUESTIÓN PLANTEADA

- El consultante solicita conocer **qué tipo impositivo del IVA resulta aplicable a la adquisición de la casa prefabricada.**
- En particular, la cuestión consiste en determinar si la operación puede acogerse al **tipo reducido del 10 % previsto para la entrega de edificios o partes de ellos aptos para su utilización como viviendas, o si, por el contrario, debe tributar al tipo general del 21 %.**

CONTESTACIÓN DE LA DGT Y FUNDAMENTOS JURÍDICOS

- La DGT parte de la regla general del **artículo 90.Uno de la Ley 37/1992, del IVA (LIVA):** las operaciones sujetas al impuesto tributan al **21 %**, salvo que concurra alguno de los supuestos para los que la propia Ley establece un tipo reducido. La legislación consolidada mantiene esta regla.
- La excepción relevante se encuentra en el artículo 91.Uno.1.7.º LIVA, que establece el **tipo reducido del 10 % para las entregas de edificios o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas,** con las condiciones establecidas por el propio precepto.

- Por consiguiente, la cuestión decisiva pasa a ser si una **casa prefabricada puede calificarse como «edificación» a efectos del IVA.**
- Para resolverlo, la DGT acude al **artículo 6 LIVA**. Este precepto considera edificaciones las construcciones **unidas permanentemente al suelo o a otros inmuebles** y susceptibles de utilización autónoma e independiente. Además, exige que la unión sea fija, de manera que la construcción no pueda separarse del inmueble **sin quebranto de la materia ni deterioro del objeto**.
- De esta regulación, la DGT extrae una distinción fundamental:

  a) Casa prefabricada permanentemente unida al suelo.

  Cuando la construcción está incorporada permanentemente al terreno y, considerada objetiva y legalmente, es susceptible de ser utilizada como vivienda, tiene la consideración de **edificación apta para vivienda. En consecuencia, su entrega tributa al 10 % de IVA.**

  b) Casa prefabricada susceptible de traslado.

  Si la vivienda puede trasladarse a otro lugar **sin quebranto de la materia ni menoscabo del objeto**, no reúne el concepto fiscal de edificación. En ese supuesto no puede beneficiarse del artículo 91.Uno.1.7.º LIVA y **su entrega tributa al tipo general del 21 %.**

- Por tanto, el criterio puede sintetizarse de la siguiente manera:
  Casa prefabricada + unión permanente al suelo + aptitud objetiva y legal como vivienda = IVA del 10 %.
  Casa prefabricada trasladable sin quebranto o menoscabo = IVA del 21 %.
- Debe destacarse además la referencia de la DGT a que la construcción sea **«objetiva y legalmente» susceptible de utilización como vivienda.** Por ello, la mera intención del comprador de utilizarla residencialmente no constituye, por sí sola, el elemento determinante de la aplicación del tipo reducido.

Artículos en los que se basa la contestación
Artículo 6 de la Ley 37/1992 (LIVA) — Concepto de edificaciones. Es el precepto central del razonamiento. Permite decidir cuándo una casa prefabricada constituye fiscalmente una edificación: debe encontrarse permanentemente unida al suelo o a otro inmueble y, en particular, la unión debe ser suficientemente fija como para que no pueda separarse sin quebranto o deterioro. De esta calificación depende posteriormente la aplicación del tipo reducido.
Artículo 90.Uno de la Ley 37/1992 (LIVA) — Tipo impositivo general. Establece la regla residual del 21 %. Es aplicable cuando la casa prefabricada no reúne los requisitos necesarios para quedar comprendida en el tipo reducido del artículo 91.
Artículo 91.Uno.1.7.º de la Ley 37/1992 (LIVA) — Tipo reducido aplicable a viviendas. Constituye el fundamento inmediato de la tributación al 10 % de las entregas de edificios o partes de ellos aptos para ser utilizados como viviendas. La casa prefabricada únicamente entra en este supuesto cuando previamente puede calificarse como edificación conforme al artículo 6.
Doctrina administrativa citada por la propia DGT
La V5259-26 no establece un criterio novedoso, sino que se apoya expresamente en doctrina administrativa anterior.
En primer lugar, cita la consulta vinculante V2583-12, de 27 de diciembre de 2012. Según reproduce la propia V5259-26, el criterio de la DGT es que las casas prefabricadas y otras construcciones modulares tienen la consideración de edificaciones cuando se unen permanentemente al suelo y, objetiva y legalmente consideradas, pueden utilizarse como vivienda. La DGT señala asimismo que este criterio puede extenderse a construcciones modulares destinadas al desarrollo de actividades económicas, como aulas prefabricadas.
En segundo lugar, la consulta cita expresamente la consulta 0821-04, de 30 de marzo de 2004, relativa a viviendas prefabricadas tipo *mobil-home*. Esta resolución ya formulaba el criterio que ahora se reitera: cuando la casa se incorpora permanentemente al suelo y es apta para vivienda puede beneficiarse del tipo reducido entonces vigente; por el contrario, si puede trasladarse sin quebranto de la materia ni menoscabo del objeto, no constituye una edificación y tributa al tipo general. Los porcentajes que aparecen en aquella consulta eran los vigentes en 2004 —7 % y 16 %, respectivamente—, pero el criterio jurídico de delimitación entre edificación y bien trasladable coincide sustancialmente con el aplicado en V5259-26.
En definitiva, V5259-26 consolida una línea interpretativa mantenida por la DGT durante más de dos décadas: a efectos del IVA, el carácter prefabricado de una vivienda no impide aplicar el tipo reducido. Lo determinante es que la construcción haya adquirido la condición de edificación mediante su incorporación permanente al inmueble, además de resultar objetiva y legalmente apta para uso residencial. Si conserva una verdadera condición de bien trasladable, queda fuera del concepto de edificación y se aplica el 21 %.

Consejo para la defensa del contribuyente

INFORME 1/2026

Informe sobre la pérdida de la reducción del art. 188.3 de la LGT en supuesto de retraso puntual en el pago de una fracción de un aplazamiento o fraccionamiento

Fecha: 24/06/2026 Fuente: web del Poder Judicial Enlace: Informe

El Informe 1/2026 del Consejo para la Defensa del Contribuyente analiza si debe perderse la **reducción del 40 % de la sanción prevista en el artículo 188.3 LGT** cuando el contribuyente, tras obtener un aplazamiento o fraccionamiento, se retrasa puntualmente en el pago de una de las fracciones, pero posteriormente la abona con el correspondiente recargo y el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento continúa vigente.

El Consejo parte de que una **interpretación estrictamente literal de la normativa vigente conduce a la pérdida de la reducción**, puesto que la fracción satisfecha con retraso ya no se ingresa en período voluntario, sino en período ejecutivo. Sin embargo, cuestiona que esta consecuencia sea coherente con la finalidad actual del artículo 188.3 LGT.

Para ello destaca la evolución experimentada por esta reducción. Inicialmente estaba vinculada fundamentalmente a la eficacia recaudatoria y exigía el pago inmediato de la sanción. Posteriormente se admitió su aplicación en determinados aplazamientos y fraccionamientos y, con la **Ley 11/2021, la reducción se elevó del 25 % al 40 %**. Para el Consejo, esta evolución demuestra que la institución ya no persigue exclusivamente asegurar un cobro rápido, sino también **favorecer la conformidad del contribuyente, reducir la litigiosidad y facilitar una terminación eficiente de los procedimientos tributarios**.

El Informe se apoya asimismo en la doctrina del **TEAC de 16 de febrero de 2021 (RG 6542/2020)**, que consideró que la obtención de una dispensa de garantías legalmente procedente no podía provocar la pérdida de la reducción. El Consejo extrae de esta doctrina un criterio contrario a interpretaciones excesivamente formalistas cuando estas frustran la finalidad material del incentivo.

Además, el propio ordenamiento ya establece una consecuencia específica para el impago puntual de una fracción: conforme al **artículo 54 del Reglamento General de Recaudación**, se exigen el correspondiente recargo e intereses sobre la fracción incumplida, pero ello **no determina necesariamente la pérdida del aplazamiento o fraccionamiento**. El Consejo cuestiona, por tanto, que resulte proporcionado añadir a esa consecuencia la pérdida íntegra de la reducción de la sanción.

Sobre esta base, considera defendible una **interpretación teleológica del artículo 188.3 LGT** que permita mantener la reducción cuando existe conformidad con la regularización, no se han interpuesto recursos, la deuda acaba pagándose íntegramente, el retraso afecta únicamente a una fracción, se satisfacen los correspondientes recargos y el acuerdo de aplazamiento o fraccionamiento permanece vigente. En estas circunstancias, los objetivos esenciales de la reducción —aceptación de la regularización, ausencia de litigiosidad y cobro de la deuda— se habrían cumplido.

No obstante, el Consejo reconoce expresamente que **la literalidad de la regulación actual conduce a la pérdida de la reducción**. Por ello, además de considerar posible aquella interpretación finalista, propone estudiar una **reforma normativa** que garantice expresamente su conservación cuando el retraso sea meramente puntual, el aplazamiento o fraccionamiento continúe vigente y la deuda termine siendo satisfecha íntegramente.

En definitiva: el Consejo entiende que perder íntegramente la reducción del 40 % por el retraso puntual en una sola fracción, cuando este ya ha sido penalizado con recargos y no provoca la caída del fraccionamiento, resulta difícilmente compatible con la finalidad actual del artículo 188.3 LGT; aunque admite que la literalidad vigente conduce a esa pérdida, considera defendible una interpretación finalista favorable al contribuyente y, para eliminar la inseguridad jurídica, propone una reforma legal expresa.

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico. Para cualquier aclaración póngase en contacto con nosotros

Sentencias

CLÁUSULA ANTIABUSO

IS. FEAC. El Tribunal Supremo exige una motivación reforzada para eliminar el diferimiento de las plusvalías latentes del régimen FEAC al aplicar la cláusula antiabuso

La Sala limita la aplicación automática de la cláusula antiabuso: Hacienda debe identificar y acreditar específicamente que el diferimiento de las plusvalías fue la ventaja fiscal abusivamente perseguida para poder suprimirlo. El Tribunal concluye que en la cláusula antiabuso de la norma está implícito un principio de proporcionalidad que permite la inaplicación parcial del régimen FEAC.

Fecha: 20/07/2026 Fuente: web del Poder Judicial Enlace: Sentencia del TS de 20/07/2026

SÍNTESIS: El Tribunal Supremo refuerza los límites a la cláusula antiabuso en el régimen FEAC
La STS 949/2026, de 20 de julio, establece que la cláusula antiabuso del antiguo artículo 96.2 TRLIS está sometida al **principio de proporcionalidad**, por lo que la Administración no puede excluir automáticamente todo el régimen FEAC por la mera ausencia de motivos económicos válidos. La regularización debe dirigirse a eliminar las **concretas ventajas fiscales abusivamente perseguidas e identificadas** por la Administración.
En particular, el Supremo concluye que **Hacienda no puede eliminar automáticamente el diferimiento de las plusvalías latentes** inherente al régimen FEAC. Para hacerlas tributar de forma inmediata debe ofrecer una **"motivación reforzada",** acreditando mediante elementos probatorios que la obtención de ese diferimiento constituía el principal objetivo de la operación. En el caso analizado, como la Inspección había identificado otras ventajas fiscales —relacionadas con dividendos, Patrimonio y Sucesiones y Donaciones— pero no el diferimiento de las plusvalías, el Tribunal estima el recurso de la contribuyente y anula la regularización impugnada.

ANTECEDENTES Y HECHOS RELEVANTES

- En diciembre de 2006, una contribuyente, su esposo y sus dos hijas constituyeron la sociedad **Santo Mouro Inversiones Siglo XXI, S.L.** Los cónyuges aportaron a la nueva holding acciones y participaciones valoradas en más de 52 millones de euros, mientras que cada hija realizó una aportación dineraria de 3.000 euros. La operación se acogió al régimen fiscal especial de fusiones, escisiones, aportaciones de activos y canje de valores —régimen FEAC—, **de modo que la contribuyente no integró en su IRPF de 2006 ganancia patrimonial alguna por las plusvalías latentes puestas de manifiesto con las aportaciones.**
- La Inspección consideró que la operación no podía acogerse al régimen especial. Apreció, entre otras circunstancias, que no concurrían motivos económicos válidos y **sostuvo que los verdaderos objetivos de la estructura eran fiscales**: reducir la tributación de los dividendos, disminuir la tributación en el Impuesto sobre el Patrimonio y reducir en el futuro la correspondiente al Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. Como consecuencia de ello, **la AEAT aplicó el régimen general y obligó a la contribuyente a tributar en IRPF por las plusvalías latentes de las participaciones aportadas, eliminando íntegramente el diferimiento FEAC**.
- La cuestión de si existían o no **motivos económicos válidos había quedado fuera del debate casacional**. El Tribunal Supremo parte expresamente de que su inexistencia no era ya controvertida. Lo discutido era otra cosa: **qué consecuencias puede extraer la Administración de la cláusula antiabuso y, en particular, si la ausencia de motivos económicos válidos autoriza automáticamente a suprimir el diferimiento de las plusvalías latentes.**

Objeto del recurso de casación. El auto de admisión planteó esencialmente tres interrogantes: si el artículo 96.2 TRLIS incorporaba implícitamente el **principio de proporcionalidad** y permitía una inaplicación parcial del FEAC; si, de ser así, la Administración podía eliminar el diferimiento y hacer tributar inmediatamente las plusvalías latentes; y si la exención del artículo 21 TRLIS podía considerarse una ventaja fiscal abusiva.

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico. Para cualquier aclaración póngase en contacto con nosotros

La contribuyente defendía que el principio de proporcionalidad obligaba a limitar la regularización a las **concretas ventajas fiscales abusivamente perseguidas e identificadas por la Inspección, entre las que no figuraba el diferimiento de las plusvalías.** La Abogacía del Estado sostenía, por el contrario, que el antiguo artículo 96.2 TRLIS imponía la inaplicación total del régimen cuando existía abuso.

FALLO DEL TRIBUNAL SUPREMO Y DOCTRINA FIJADA

El Tribunal Supremo **estima el recurso de casación**, casa y anula la sentencia de la Audiencia Nacional y estima el recurso contencioso-administrativo de la contribuyente, anulando las resoluciones administrativas impugnadas. La razón decisiva es que la Administración había eliminado automáticamente el diferimiento pese a que esa ventaja no había sido identificada en la liquidación como el objetivo abusivo perseguido.

La Sala fija doctrina expresa:

- **El artículo 96.2 TRLIS contiene implícitamente un principio de proporcionalidad que permite la inaplicación parcial del régimen FEAC, incluso bajo la vigencia del antiguo TRLIS. Solo pueden eliminarse las ventajas fiscales abusivamente pretendidas y debidamente identificadas en el acuerdo de liquidación.**

Además, el Supremo establece una regla especialmente relevante para las aportaciones a sociedades holding: **la Administración únicamente puede eliminar el diferimiento y hacer tributar las plusvalías latentes cuando justifique, mediante una "motivación reforzada", que precisamente ese diferimiento constituyó el principal objetivo buscado con la operación.** Esa motivación debe identificar elementos probatorios claramente indicativos de dicha finalidad.

En cambio, **el Tribunal no resuelve la tercera cuestión sobre si la exención del artículo 21 TRLIS constituye una ventaja fiscal abusiva.** Considera que esa materia no había formado parte de la controversia en la instancia y que pronunciarse sobre ella vulneraría los límites del artículo 93.1 LJCA. Además, señala que en el supuesto concreto la norma materialmente relacionada con la deducción por doble imposición interna era el artículo 30 TRLIS, no el artículo 21, relativo fundamentalmente a rentas de fuente extranjera.

Argumentos jurídicos del Tribunal Supremo

- El primer eje del razonamiento es el **principio de proporcionalidad**. El artículo 96.2 TRLIS constituye una cláusula antiabuso que transpone el artículo 11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE. Para el Supremo, esa norma nacional debe interpretarse conforme al Derecho de la Unión y a la finalidad del régimen FEAC: permitir las reestructuraciones empresariales bajo un principio de **neutralidad fiscal**, evitando que la fiscalidad constituya un obstáculo para su realización. De ahí que la reacción frente al abuso no pueda ir más allá de lo necesario para eliminarlo.
- En consecuencia, la frase del antiguo artículo 96.2 TRLIS —"no se aplicará el régimen"— **no obliga a una expulsión total e indiscriminada del FEAC**. La falta de una mención expresa a la inaplicación "total o parcial", como sí contiene actualmente el artículo 89.2 LIS, puede integrarse mediante una interpretación conforme con la Directiva. No se trata, según la Sala, de una interpretación contra legem.
- El segundo eje es que **la inexistencia de motivos económicos válidos no produce automáticamente la pérdida total del régimen.** Puede operar como indicio o presunción de finalidad elusiva, pero lo determinante es identificar la concreta ventaja fiscal abusiva perseguida. El Supremo recuerda su jurisprudencia previa según la cual la obtención de una ventaja fiscal no es, por sí sola, ilegítima: el régimen FEAC está diseñado precisamente para generar neutralidad y diferimiento.
- El tercer argumento afecta específicamente **a las plusvalías latentes**. El diferimiento no es una anomalía del régimen, sino uno de sus elementos esenciales. La no tributación inmediata de la plusvalía que aflora con una operación de reestructuración constituye precisamente el mecanismo que permite mantener la neutralidad fiscal. Por ello, **no puede considerarse sin más una ventaja abusiva susceptible de eliminación automática.**
- En el caso concreto, la Inspección había identificado como ventajas perseguidas la reducción de la tributación de dividendos, del Impuesto sobre el Patrimonio y del Impuesto sobre Sucesiones y Donaciones. **No había identificado como objetivo abusivo el diferimiento de las plusvalías latentes.** Pese a ello, concluyó automáticamente que dichas plusvalías debían tributar inmediatamente en IRPF. Para el Supremo, ese salto argumental es insuficiente.

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico. Para cualquier aclaración póngase en contacto con nosotros

- De ahí surge la exigencia de **motivación reforzada**: para privar al contribuyente del diferimiento, la Administración debe demostrar que precisamente ese diferimiento era el principal objetivo perseguido y debe expresar cuáles son las pruebas o indicios concretos que permiten llegar a esa conclusión. La carga probatoria corresponde a la Administración, en línea con la jurisprudencia del TJUE en *Euro Park Service*.

La Sala sintetiza su posición en varias ideas: el FEAC es un régimen general ligado a la neutralidad; obtener una ventaja fiscal puede ser legítimo; solo son eliminables las ventajas perseguidas abusivamente; el diferimiento es inherente al régimen; **y solo puede eliminarse cuando se pruebe que fue el objetivo principal de la operación**.

Artículos y normas relevantes

Artículo 96.2 del Real Decreto Legislativo 4/2004, TRLIS. Es la norma central del litigio. Contenía la cláusula antiabuso del antiguo régimen FEAC y excluía el régimen cuando la operación tuviera como principal objetivo el fraude o la evasión fiscal. El Supremo interpreta este precepto conforme al principio de proporcionalidad y admite que su aplicación pueda ser parcial.

Artículo 89.2 de la Ley 27/2014, del Impuesto sobre Sociedades. Es la regulación actualmente vigente de la cláusula antiabuso FEAC y dispone expresamente que la comprobación puede determinar la inaplicación total o parcial del régimen y que se eliminarán exclusivamente los efectos de la ventaja fiscal. El Supremo lo utiliza como elemento confirmatorio de la interpretación proporcional del régimen anterior

Artículos 21 y 30 TRLIS. El auto de admisión planteaba si la exención del artículo 21 podía constituir una ventaja fiscal; sin embargo, el Supremo no resuelve esta cuestión porque no había sido debatida en la instancia. La sentencia advierte, además, que en el supuesto concreto la ventaja derivada de la doble imposición interna se vinculaba realmente al artículo 30 TRLIS. Ambos artículos pueden consultarse en el mismo texto consolidado del TRLIS.

Artículo 7.2 del Código Civil. Contiene la prohibición general del abuso del derecho. La sentencia recuerda jurisprudencia anterior del Tribunal Supremo según la cual la cláusula especial FEAC conecta con este principio general más que con la antigua figura del fraude de ley tributaria. Código Civil consolidado en el BOE

En el plano europeo, la norma esencial es el artículo 11.1.a) de la Directiva 90/434/CEE, hoy sustituido por el artículo 15.1.a) de la Directiva 2009/133/CE. Permite a los Estados negar total o parcialmente las ventajas del régimen cuando la operación persiga fraude o evasión fiscal. Es de esta regulación europea de donde el Supremo extrae el principio de proporcionalidad que condiciona la aplicación del artículo 96.2 TRLIS.

Jurisprudencia relacionada

La sentencia se apoya de manera especialmente significativa en la STS de 16 de noviembre de 2022, recurso 89/2018, ECLI:ES:TS:2022:4154, que ya había declarado que la obtención de una ventaja fiscal está ínsita en el propio régimen de diferimiento y que no toda ventaja fiscal convierte una operación en abusiva. La nueva STS 949/2026 desarrolla esa línea y añade una consecuencia concreta: la eliminación del diferimiento exige motivación reforzada.

También cita la STS de 31 de marzo de 2021, recurso 5886/2019, ECLI:ES:TS:2021:1258, que caracteriza la cláusula antiabuso FEAC como *lex specialis* directamente conectada con el Derecho de la Unión, y la STS de 23 de noviembre de 2016, recurso 3742/2015, ECLI:ES:TS:2016:5177, que conecta esta cláusula con el principio general de prohibición del abuso del derecho.

En el ámbito europeo son fundamentales Leur-Bloem, C-28/95, sobre la finalidad del régimen y los límites de las cláusulas antiabuso; Foggia, C-126/10, que identifica el artículo 11 de la Directiva como expresión del principio general de prohibición del abuso; Euro Park Service, C-14/16, especialmente relevante en materia de carga de la prueba a cargo de la Administración; y Modehuis, C-352/08, que sirve al Supremo para destacar que el diferimiento de las plusvalías forma parte de la lógica propia del régimen de neutralidad.

Resulta también relevante la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana de 2 de septiembre de 2024, recurso 454/2023, ECLI:ES:TSJCV:2024:4301, favorable a admitir la inaplicación parcial del FEAC. La propia resolución del TEAC de 8 de mayo de 2026 había comenzado a aceptar ese criterio provisionalmente, a la espera de que el Tribunal Supremo fijase jurisprudencia. La STS 949/2026 viene precisamente a cerrar esa discusión en favor de la proporcionalidad y de la posibilidad de inaplicación parcial.

La presente publicación contiene información de carácter general, sin que constituya opinión profesional ni asesoramiento jurídico. Para cualquier aclaración póngase en contacto con nosotros