ÍNDICE

Boletines oficiales

UE

21/09/20226

INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD. Reglamento Delegado (UE) 2026/1560 de la Comisión, de 3 de julio de 2026, por el que se completa la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo mediante el establecimiento de normas de presentación de información sobre sostenibilidad de aplicación voluntaria por parte de las empresas protegidas por el límite máximo para la cadena de valor. pág. 2

INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD. Reglamento Delegado (UE) 2026/1563 de la Comisión, de 3 de julio de 2026, por el que se modifica el Reglamento Delegado (UE) 2023/2772 en lo que respecta a la simplificación de determinadas normas de presentación de información sobre sostenibilidad pág. 3

Consultas de la DGT

REGULARIZACIÓN

IVA. CAMBIO DE DESTINO. La DGT exige regularizar de una sola vez el IVA deducido por un apartahotel que cambia de destino antes de entrar en funcionamiento

La consulta vinculante V5234-26 analiza la transformación del destino previsto de unos apartahoteles —inicialmente destinados a explotación hotelera y posteriormente a venta como viviendas— y concluye que, si el cambio se produce antes de su entrada en funcionamiento, las deducciones practicadas deben regularizarse de una sola vez conforme a los artículos 99.Dos y 114 de la Ley del IVA pág. 7

INCENTIVO EXTRAORDINARIO Y DISCRECIONAL

IS. GASTO DEDUCIBLE. PHANTOM UNITS. La DGT considera deducible, en principio, el coste de un plan de incentivos ligado al valor del grupo, pero niega su deducción en el momento de reconocer contablemente el pasivo: el gasto se integra fiscalmente cuando el incentivo se liquida y paga a los beneficiarios. pág. 11

La DGT confirma que los incentivos mediante "Phantom Units" son, en principio, fiscalmente deducibles, pero difiere su deducción hasta el momento de su liquidación y pago efectivo, con independencia de qué sociedad del grupo materialice el abono.

REDUCCIÓN

IRPF. PENSIÓN POR ALIMENTOS A LA MADRE. Las pensiones de alimentos satisfechas a una madre por decisión judicial reducen la base imponible

La DGT confirma en la consulta vinculante V5315-26 que las anualidades por alimentos satisfechas a un ascendiente pueden acogerse a la reducción del artículo 55 LIRPF, siempre que hayan sido fijadas judicialmente y quede acreditado su pago. pág. 16

Boletines oficiales

UE

21/09/20226

INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD. Reglamento Delegado (UE) 2026/1560 de la Comisión, de 3 de julio de 2026, por el que se completa la Directiva 2013/34/UE del Parlamento Europeo y del Consejo mediante el establecimiento de normas de presentación de información sobre sostenibilidad de aplicación voluntaria por parte de las empresas protegidas por el límite máximo para la cadena de valor.

Este **Reglamento Delegado (UE) 2026/1560** completa la Directiva 2013/34/UE estableciendo una norma europea para la **presentación voluntaria de información sobre sostenibilidad** y, paralelamente, un **límite máximo de información que puede solicitarse a determinadas empresas dentro de la cadena de valor.**

1. Objeto de la norma

La norma tiene un doble objeto. Por una parte, establece un **estándar voluntario de información sobre sostenibilidad** para las empresas que no están sometidas a las obligaciones de información previstas en los artículos 19 bis y 29 bis[1] de la Directiva 2013/34/UE. Por otra, configura dicho estándar como **«límite máximo para la cadena de valor»,** restringiendo la información sobre sostenibilidad que las empresas sujetas al régimen obligatorio pueden exigir a las empresas de su cadena de valor que no superen una media de **1.000 asalariados** durante el ejercicio anterior.

La finalidad es reducir las cargas indirectas de información que pueden recaer sobre empresas de menor tamaño como consecuencia de las solicitudes de clientes o contrapartes sometidos a las obligaciones europeas de reporting de sostenibilidad.

2. Qué regula

El Reglamento establece una **norma voluntaria estructurada en dos módulos**. El **módulo básico** comprende las informaciones B1 a B11 y constituye el nivel mínimo para las empresas que utilicen el estándar —siendo la opción específicamente indicada para las microempresas—. Incluye información general y parámetros ambientales, sociales y de gobernanza, entre ellos energía y emisiones de GEI, contaminación, biodiversidad, agua, economía circular y residuos, características de los trabajadores, salud y seguridad, remuneración y negociación colectiva, formación y corrupción y soborno.

El **módulo completo** añade las informaciones C1 a C9 y está pensado para atender necesidades adicionales de bancos, inversores y clientes corporativos. Comprende, entre otras materias, estrategia y modelo de negocio, políticas de sostenibilidad, objetivos de reducción de emisiones y transición climática, riesgos climáticos, derechos humanos, determinados ingresos sectoriales y diversidad de género en los órganos de gobierno. La aplicación del módulo básico es requisito previo para utilizar el completo.

La norma incorpora criterios de **proporcionalidad,** de manera que determinados puntos de información son voluntarios para las empresas con **diez asalariados o menos**. Asimismo, establece principios relativos a la calidad y comparabilidad de la información, consolidación, periodicidad, conexión con los estados financieros y supuestos excepcionales en los que determinada información puede omitirse.

Especial relevancia práctica tiene el **límite máximo de la cadena de valor**. Las empresas sometidas obligatoriamente a información de sostenibilidad conforme a los artículos 19 bis y 29 bis de la Directiva 2013/34/UE no podrán exigir, a estos efectos, a las empresas de su cadena de valor comprendidas dentro del umbral de 1.000 asalariados información superior a los puntos de datos esenciales especificados en el **anexo II.** Además, deben solicitar

[1] Las empresas que, en la fecha de cierre del balance, hayan generado un volumen de negocios neto superior a 450 000 000 EUR y superen un número medio de 1 000 empleados durante el ejercicio incluirán en su informe de gestión la información necesaria para comprender el impacto de la empresa en las cuestiones de sostenibilidad, y la información necesaria para comprender cómo afectan las cuestiones de sostenibilidad a la evolución, los resultados y la situación de la empresa.»

únicamente la información que efectivamente necesiten, pudiendo requerir menos datos que los contemplados en el estándar.

Este límite opera únicamente respecto de la información solicitada para cumplir las obligaciones de sostenibilidad derivadas de la Directiva 2013/34/UE, por lo que **no impide solicitar información adicional cuando resulte necesaria para cumplir otras obligaciones establecidas por el Derecho nacional o de la Unión.**

3. A quién va dirigido

El estándar voluntario se dirige principalmente a las **empresas que no estén sometidas a las obligaciones de información sobre sostenibilidad de los artículos 19 bis y 29 bis de la Directiva 2013/34/UE**. En particular, la norma está concebida para empresas que, al cierre del balance, no superen una media de **1.000 asalariados durante el ejercicio anterior,** incluyendo trabajadores por cuenta propia, empresas no constituidas en sociedad y microempresas cotizadas.

Al mismo tiempo, el Reglamento afecta directamente a las empresas sujetas al régimen obligatorio de información sobre sostenibilidad, dado que deben respetar el citado **límite máximo de la cadena de valor** cuando soliciten datos a empresas comprendidas dentro de dicho umbral.

La información resultante está especialmente orientada a satisfacer las necesidades de **clientes corporativos, entidades financieras e inversores,** facilitando además el acceso de las empresas a financiación y la gestión interna de sus riesgos e impactos de sostenibilidad.

4. Entrada en vigor y aplicación

El Reglamento fue publicado en el **Diario Oficial de la Unión Europea el 21 de septiembre de 2026** y dispone que entrará en vigor **a los tres días de su publicación**, esto es, el **24 de septiembre de 2026**.

Debe distinguirse, no obstante, la entrada en vigor de la aplicación del límite máximo de la cadena de valor: el **artículo 3 será aplicable a los ejercicios financieros que comiencen el 1 de enero de 2027 o con posterioridad a esa fecha**.

El Reglamento es **obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en todos los Estados miembros, sin necesidad de transposición nacional.** Asimismo, desde su entrada en vigor, la anterior **Recomendación (UE) 2025/1710** deja de producir efectos jurídicos.

INFORMACIÓN SOBRE SOSTENIBILIDAD. Reglamento Delegado (UE) 2026/1563 de la Comisión, de 3 de julio de 2026, por el que se modifica el Reglamento Delegado (UE) 2023/2772 en lo que respecta a la simplificación de determinadas normas de presentación de información sobre sostenibilidad.

El **Reglamento Delegado (UE) 2026/1563** modifica el Reglamento Delegado (UE) 2023/2772 con el propósito de **simplificar las Normas Europeas de Información sobre Sostenibilidad (NEIS/ESRS)** aplicables a las empresas sujetas a las obligaciones de información de los artículos 19 bis y 29 bis de la Directiva 2013/34/UE.

1. Objeto de la norma

El objeto principal del Reglamento es **revisar y simplificar las normas europeas obligatorias de presentación de información sobre sostenibilidad (NEIS),** adaptándolas a los cambios introducidos por la **Directiva (UE) 2026/470 («Ómnibus I»).**

Para ello, sustituye íntegramente los **anexos I y II del Reglamento Delegado (UE) 2023/2772**, incorporando una nueva versión de las NEIS y de sus definiciones.

La reforma persigue, fundamentalmente, **reducir la carga administrativa y los costes de cumplimiento** asociados al reporting de sostenibilidad, manteniendo al mismo tiempo información relevante para sus usuarios.

2. Situación actual de España

En estos momentos la norma de aplicación es la Ley 11/2018, de 28 de diciembre, por la que se modifica el Código de Comercio, el texto refundido de la Ley de Sociedades de Capital aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2010, de 2 de julio, y la Ley 22/2015, de 20 de julio, de Auditoría de Cuentas, en materia de información no financiera y diversidad :

Para los ejercicios económicos que se inicien a partir del 1 de enero de 2021 todas aquellas sociedades que forman parte del ámbito de aplicación del TRLSC (sociedad de responsabilidad limitada, la sociedad anónima y la comanditaria por acciones, según el artículo 1 del TRLSC)

con más de 250 trabajadores y que,

- bien tengan la consideración de entidades de interés público,
- bien, durante dos ejercicios consecutivos reúnan, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos una de las circunstancias siguientes:

1º. Que el total de las partidas del activo sea superior a 20 millones de €.

2º. Que el importe neto de la cifra anual de negocios supere los 40 millones de €.

Tendrán la obligación de presentar el estado de información no financiera a nivel individual previsto en el apartado 262.5. del TRLSC.

Proyecto de Ley de información empresarial sobre sostenibilidad, mediante la que se modifican el Código de Comercio, la Ley de Sociedades de Capital y la Ley de Auditoría de Cuentas. (121/000038)
Tipo de tramitación
Competencia Legislativa Plena; Urgente
Tramitación seguida por la iniciativa
Comisión de Justicia Publicación desde 12/11/2024 hasta 15/11/2024
Comisión de Justicia Enmiendas desde 15/11/2024
(....)
Hasta: 23/09/2026 (18:00) Ampliación de enmiendas
(...)
Propuesta de modificación (nuevo artículo 262 bis LSC)
a) Que tengan la consideración de empresa grande, considerando como tal a estos exclusivos efectos aquellas que, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, cumplan, al menos, dos de los tres criterios siguientes:
1.º Que el total de las partidas del activo supere los 25 millones de €.
2.º Que el importe neto de la cifra anual de negocios supere los 50 millones de €.
3.º Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 250.
Las sociedades cesarán en la obligación de elaborar el informe de sostenibilidad si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias anteriormente mencionadas.
En los dos primeros ejercicios sociales desde su constitución, la sociedad estará obligada a elaborar el informe de sostenibilidad cuando al cierre del primer ejercicio se cumplan, al menos, dos de las tres circunstancias mencionadas.
b) Que, teniendo la consideración de empresa pequeña o mediana de acuerdo con los umbrales establecidos en la legislación de auditoría de cuentas, sean entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados regulados de cualquier Estado miembro, a excepción de las microempresas.
A estos efectos, se entenderá por microempresas aquellas empresas que cumplan, durante dos ejercicios consecutivos, a la fecha de cierre de cada uno de ellos, al menos dos de las siguientes circunstancias:
1.º Que el total de las partidas del activo no sea superior a 450.000 €.
2.º Que el importe neto de la cifra anual de negocios no supere los 900.000 €.
3.º Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 10.
Las sociedades perderán la condición de microempresa si dejan de reunir, durante dos ejercicios consecutivos, dos de las circunstancias anteriormente mencionadas.

La propuesta de entrada en vigor de esta modificación era por escalones, pero, evidentemente, no será la contenida en el siguiente cuadro porque se han sobrepasado algunas fechas:

	Ejercicios económicos que comiencen a partir de
Grandes empresas que sean entidades de interés público, que superen a la fecha de cierre del ejercicio el **número medio de 500 empleados**	**Enero 2024**
Entidades de interés público que sean sociedades dominantes de un grupo de gran tamaño, que superen a la fecha del cierre del ejercicio, de manera consolidada, el **número medio de 500 empleados**	
Grandes empresas distintas de las de entidades de interés público, que superen a la fecha de cierre del ejercicio **Empleados > 250** **Facturación > 50 millones ; o partidas del activo > 25 millones**	**Enero 2025**
Sociedades dominantes de grupos de gran tamaño, que no sean entidades interés público	
Pequeñas y medianas empresas, que sean entidades emisoras de valores admitidos a negociación en mercados regulados de cualquier Estado Miembro que no sean microempresas	**Enero 2026**
Entidades de crédito pequeñas y no complejas, siempre que tengan la consideración de grande, o, que siendo pequeñas empresas, hayan emitido valores admitidos a negociación en mercados regulados de cualquier Estado Miembro que no sean microempresas	
Entidades aseguradoras cautivas y entidades reaseguradoras cautivas, siempre que tengan la consideración de grande, o que siendo pequeñas empresas, hayan emitido valores admitidos a negociación en mercados regulados de cualquier Estado Miembro que no sean microempresas	
Empresas no europeas que generen una facturación de 150 millones € en la UE en cada uno de los dos últimos ejercicios y tengan una filial o sucursal en la UE, cuando además se superen determinados umbrales	**Enero 2028**

3. Qué regula

La norma introduce una **revisión sustancial de las NEIS**. La simplificación se articula principalmente mediante seis líneas de actuación: reducción del número de puntos de datos exigidos; prioridad de los datos cuantitativos frente a explicaciones descriptivas; diferenciación más clara entre información obligatoria y voluntaria; simplificación de la aplicación del principio de importancia relativa; mayor coherencia con el resto de la legislación de la Unión; y mayor interoperabilidad, en la medida de lo posible, con las normas internacionales de información sobre sostenibilidad.

Uno de los elementos centrales sigue siendo el principio de **doble importancia relativa o doble materialidad**. Las empresas deben informar tanto sobre sus **incidencias materiales sobre las personas y el medio ambiente** —materialidad de impacto— como sobre los **riesgos y oportunidades de sostenibilidad que puedan tener efectos financieros materiales para la empresa** —materialidad financiera—.

La reforma simplifica especialmente el proceso para determinar qué información debe publicarse. Se permite, entre otras cuestiones, un **enfoque descendente (top-down)** basado inicialmente en el análisis de la estrategia, modelo de negocio, sectores, zonas geográficas y características de la cadena de valor. La empresa tampoco está obligada a realizar una búsqueda exhaustiva de información ni necesariamente a utilizar puntuaciones cuantitativas para determinar la materialidad; en determinados supuestos puede ser suficiente un análisis cualitativo.

Asimismo, se refuerza el denominado **filtro de materialidad**: con carácter general, la empresa no debe divulgar un requisito o punto de datos previsto por las NEIS cuando la información correspondiente **no sea material**. Cuando las NEIS no permitan representar adecuadamente una incidencia, riesgo u oportunidad material propia de la empresa, deberá incorporarse información específica de la entidad.

La norma también simplifica la consideración de la **cadena de valor**. Para evaluar la doble materialidad, las empresas pueden utilizar información razonable y fundamentada disponible sin incurrir en costes o esfuerzos desproporcionados y no tienen que analizar todas las posibles incidencias, riesgos y oportunidades en todos los puntos de su cadena de valor. Incluso pueden realizar determinadas evaluaciones sin obtener información

directamente de los agentes de dicha cadena, recurriendo a datos sectoriales, regionales u otra información generalmente disponible.

Las NEIS revisadas mantienen la estructura de información en torno a cuatro grandes áreas: **gobernanza; estrategia y efectos financieros; gestión de incidencias, riesgos y oportunidades —incluidas políticas y actuaciones—; y parámetros y metas.**

La reforma afecta también a materias concretas como los **efectos financieros previstos, emisiones de gases de efecto invernadero, planes de transición climática, microplásticos, emisiones contaminantes, sustancias extremadamente preocupantes, gestión de activos, incidentes relacionados con derechos humanos y discriminación,** así como a la coordinación entre las NEIS y las obligaciones derivadas de la Directiva (UE) 2024/1760 sobre diligencia debida empresarial.

Debe destacarse que las NEIS son **normas de información**, no normas que impongan con carácter general determinadas conductas empresariales. El propio Reglamento precisa que no establecen comportamientos específicos salvo los relacionados con la presentación de información, ni sustituyen las restantes obligaciones legales —incluidas las de diligencia debida— que correspondan a la empresa.

4. A quién va dirigido

El Reglamento se dirige a las **empresas sujetas a las obligaciones de presentación de información sobre sostenibilidad establecidas en los artículos 19 bis y 29 bis de la Directiva 2013/34/UE**, en la redacción resultante de la Directiva (UE) 2026/470.

Por tanto, a diferencia del Reglamento Delegado (UE) 2026/1560 anteriormente analizado —que establece un estándar **voluntario** dirigido fundamentalmente a empresas fuera del ámbito obligatorio—, el Reglamento 2026/1563 establece las **NEIS aplicables al reporting obligatorio**.

La información está concebida para resultar útil principalmente a **inversores actuales y potenciales, prestamistas y otros acreedores,** incluidos gestores de activos, entidades de crédito y aseguradoras, pero también a otros usuarios como socios comerciales, sindicatos y organizaciones empresariales, sociedad civil y organizaciones no gubernamentales.

4. Entrada en vigor y aplicación

El Reglamento establece expresamente dos fechas diferentes.

Su **entrada en vigor se producirá el 10 de noviembre de 2026.**

No obstante, las nuevas NEIS serán **obligatoriamente aplicables a los ejercicios financieros que comiencen a partir del 1 de enero de 2027**. El Reglamento es obligatorio en todos sus elementos y directamente aplicable en cada Estado miembro.

Además, establece un **régimen transitorio para los ejercicios iniciados entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2026**. Durante esos ejercicios, las empresas incluidas en el ámbito del Reglamento Delegado 2023/2772 pueden optar, en esencia, entre aplicar las NEIS anteriores —en su versión modificada por el Reglamento Delegado (UE) 2025/1416— o aplicar anticipadamente las nuevas NEIS del Reglamento 2026/1563. También se permite utilizar determinadas nuevas exenciones aun cuando se mantengan las normas anteriores. La empresa deberá indicar claramente en su estado de sostenibilidad qué versión ha aplicado.

Consulta de la DGT

REGULARIZACIÓN

IVA. CAMBIO DE DESTINO. La DGT exige regularizar de una sola vez el IVA deducido por un apartahotel que cambia de destino antes de entrar en funcionamiento

La consulta vinculante V5234-26 analiza la transformación del destino previsto de unos apartahoteles —inicialmente destinados a explotación hotelera y posteriormente a venta como viviendas— y concluye que, si el cambio se produce antes de su entrada en funcionamiento, las deducciones practicadas deben regularizarse de una sola vez conforme a los artículos 99.Dos y 114 de la Ley del IVA.

Fecha: 22/07/2026 Fuente: web de la AEAT. Enlace: **Consulta V5234-26 de 22/07/2026**

SÍNTESIS: regularización de las deducciones por cambio de destino de apartahoteles antes de su entrada en funcionamiento

La DGT concluye que el IVA deducido debe regularizarse de una sola vez cuando un inmueble inicialmente destinado a explotación hotelera pasa a destinarse a la venta como vivienda antes de haber iniciado su actividad.

La consulta vinculante **V5234-26, de 22 de julio de 2026**, analiza el caso de una sociedad que adquirió y reformó unos apartahoteles con la intención de explotarlos como tales, pero que, **antes de iniciar la actividad**, decidió cambiar su uso para venderlos como viviendas.

La DGT considera que tanto el IVA **soportado en la adquisición como el correspondiente a las reformas era inicialmente deducible,** partiendo de que el destino previsto —la explotación como apartahotel— daba derecho a deducción y siempre que se cumplieran los restantes requisitos legales.

Respecto de la posterior venta, distingue según la naturaleza de las obras. **Si constituyen rehabilitación a efectos del IVA,** la transmisión posterior tendrá la consideración de primera entrega y estará **sujeta y no exenta**. Si las obras **no alcanzan la consideración de rehabilitación**, la venta será, en principio, una segunda o ulterior entrega **sujeta y exenta**, sin perjuicio de la posible renuncia a la exención.

La principal conclusión de la consulta se refiere al **cambio de destino del inmueble**. Si la futura venta resulta exenta y no se renuncia a la exención, deberán regularizarse las cuotas previamente deducidas. Como los apartahoteles tienen la consideración de **bienes de inversión pero nunca llegaron a entrar en funcionamiento,** la DGT, siguiendo la doctrina del **TJUE en el asunto Stichting Schoonzicht (C-791/18),** descarta una regularización escalonada durante el período correspondiente a los bienes de inversión.

En consecuencia, **el IVA deducido debe regularizarse de una sola vez, conforme a los artículos 99.Dos y 114 de la Ley del IVA,** cuando se verifique el cambio de destino y la aplicación de la exención, circunstancia que en el supuesto consultado se pondrá de manifiesto con ocasión de la venta de las viviendas.

HECHOS QUE EXPONE EL CONSULTANTE

- La consultante es una **sociedad mercantil que adquirió unos apartahoteles con la intención de explotarlos como tales.** Con esa finalidad realizó diversas obras de reforma dirigidas a preparar los inmuebles para el inicio de la actividad.
- Sin embargo, la explotación hotelera **nunca llegó a iniciarse**. Antes de comenzar la actividad, la sociedad solicitó un cambio de uso de los inmuebles con objeto de venderlos como viviendas.
- Por tanto, existe una diferencia entre el **destino inicialmente previsto** de los inmuebles —explotación como apartahoteles, actividad que en principio genera derecho a deducción— y su **destino posterior y real —venta como viviendas—,** que puede constituir una operación exenta de IVA dependiendo de si las obras realizadas tienen o no la consideración fiscal de rehabilitación.
- Este cambio de destino, producido antes de la entrada en funcionamiento del inmueble, constituye el elemento central de la consulta.

QUÉ PREGUNTA EL CONSULTANTE

La sociedad solicita a la DGT que determine el tratamiento en el IVA de tres cuestiones:

1. **La deducibilidad del IVA soportado en la adquisición de los apartahoteles.**
2. **La deducibilidad del IVA soportado por las obras de reforma.**
3. **La sujeción y, en su caso, exención del IVA de la posterior venta de los inmuebles como viviendas.**

La contestación acaba abordando una cuarta cuestión decisiva: **cómo deben regularizarse las deducciones inicialmente practicadas cuando cambia el destino previsto de los inmuebles antes de su entrada en funcionamiento.**

CONTESTACIÓN DE LA DGT Y FUNDAMENTOS JURÍDICOS

1. La sociedad tiene la condición de empresario o profesional

- La DGT comienza aplicando los artículos 4 y 5 de la Ley 37/1992. La sociedad mercantil tiene la condición de empresario o profesional y las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas en el desarrollo de su actividad quedan, con carácter general, sujetas al IVA.
- Esta consideración se mantiene aunque finalmente no llegue a iniciarse la explotación inicialmente proyectada.

2. IVA correspondiente a la adquisición de los apartahoteles

- Si el transmitente actuaba como empresario o profesional, la adquisición estaba, en principio, **sujeta al IVA**.
- La cuestión es determinar si estaba además exenta.
- Conforme al artículo 20.Uno.22.º de la Ley del IVA, las **segundas y ulteriores entregas de edificaciones** están, con carácter general, exentas. Por ello, si los apartahoteles habían sido utilizados ininterrumpidamente durante al menos dos años en los términos establecidos por dicho precepto, su transmisión constituiría una segunda o ulterior entrega y estaría exenta.
- La conclusión cambia, sin embargo, si los inmuebles son adquiridos para realizar sobre ellos auténticas **obras de rehabilitación** a efectos del IVA.
- Para que las obras tengan tal consideración deben concurrir los requisitos del artículo 20.Uno.22.º.B), entre ellos, esencialmente:
  - que **más del 50 % del coste total del proyecto** corresponda a obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas, cubiertas u obras análogas o conexas; y
  - que el **coste total de las obras exceda del 25 %** del precio de adquisición —si esta se produjo durante los dos años anteriores— o, en otro caso, del valor de mercado de la edificación, descontándose en ambos casos el valor correspondiente al suelo.
- Si se cumplen esos requisitos, la adquisición para rehabilitación queda fuera de la exención en los términos analizados por la DGT.
- Si las obras **no constituyen rehabilitación**, la adquisición podría haber estado exenta, aunque cabe renunciar a la exención si se cumplen las condiciones del artículo 20.Dos de la Ley y del artículo 8 del Reglamento del IVA.
- La DGT construye expresamente su respuesta sobre la premisa de que **o bien las obras tenían la consideración de rehabilitación o bien, no teniéndola, se había renunciado válidamente a la exención**, de forma que la sociedad soportó IVA en la adquisición y, atendiendo al destino inicialmente previsto, tenía derecho a deducirlo.

3. Deducción del IVA de la adquisición y de las reformas

- La explotación proyectada como apartahotel constituía una actividad que originaba derecho a deducir.
- El artículo 94.Uno permite deducir las cuotas correspondientes a bienes y servicios utilizados para realizar operaciones sujetas y no exentas. A su vez, el artículo 99.Dos establece una regla especialmente importante para este caso: **las deducciones se practican atendiendo al destino previsible de los bienes y servicios**, sin perjuicio de su posterior rectificación cuando ese destino cambie.
- Por ello, la DGT admite inicialmente la deducción:
  - del **IVA soportado en la adquisición del inmueble**, en las condiciones que presupone la consulta; y
  - del **IVA soportado en las obras de rehabilitación o reforma**, siempre que concurran los restantes requisitos legales para ejercer el derecho a deducir.

- La posterior decisión de vender los inmuebles como viviendas no convierte retroactivamente en incorrecta la intención empresarial inicial, pero sí obliga a determinar si las deducciones practicadas deben **regularizarse como consecuencia del cambio de destino.**

4. IVA correspondiente a la posterior venta como viviendas

Aquí la DGT distingue dos escenarios.

- **Si las obras realizadas tienen la consideración de rehabilitación**, la transmisión efectuada por la consultante después de terminarlas, sin utilización ininterrumpida del inmueble durante dos años o más, tendrá la consideración de **primera entrega de edificación**. En consecuencia, estará **sujeta y no exenta de IVA.**
- **Si las obras no constituyen rehabilitación**, la posterior venta tendrá la consideración de **segunda o ulterior entrega**, por lo que estará **sujeta pero exenta de IVA** conforme al artículo 20.Uno.22.º.
  En este último supuesto podría existir renuncia a la exención si se cumplen sus requisitos. Si se renuncia, opera además la **inversión del sujeto pasivo** del artículo 84.Uno.2.º.e): el sujeto pasivo será el empresario o profesional adquirente.

5. El cambio de destino obliga a revisar las deducciones

- El punto de mayor interés de la consulta aparece cuando la futura venta resulta **exenta sin renuncia a la exención.**
- El destino inicialmente previsto —explotación como apartahotel— permitía deducir el IVA. Sin embargo, el nuevo destino —venta exenta de viviendas— no genera ese derecho.
- Por ello, la DGT concluye que **las cuotas soportadas y deducidas tanto en la adquisición como en la reforma deben ser objeto de regularización.**
- La cuestión pasa entonces a ser **qué mecanismo de regularización debe emplearse**: autoconsumo, regularización plurianual de bienes de inversión o rectificación de la deducción inicial.

6. El apartahotel constituye un bien de inversión

- Conforme al artículo 108 de la Ley del IVA, el inmueble tiene la consideración de **bien de inversión**, porque por su naturaleza y función estaba destinado normalmente a ser utilizado durante más de un año como medio de explotación.
- Esto podría llevar, en principio, a pensar en la regularización plurianual prevista para los bienes de inversión. Para edificaciones, el artículo 107 establece un período de regularización que comprende **los nueve años naturales siguientes a la adquisición** —o a su efectiva utilización si esta comienza posteriormente—.
- Pero existe aquí una circunstancia determinante: **el inmueble nunca entró en funcionamiento como apartahotel.**

7. La doctrina del TJUE determina cómo debe efectuarse la regularización

La DGT fundamenta su solución especialmente en la sentencia del TJUE de **17 de septiembre de 2020, Stichting Schoonzicht, asunto C-791/18.**

En aquel asunto se había deducido inicialmente el IVA de un complejo inmobiliario porque estaba destinado a operaciones gravadas. Posteriormente, parte de los apartamentos comenzaron a utilizarse en arrendamientos exentos.

El TJUE consideró que ese cambio de utilización modificaba los elementos tomados en consideración para calcular la deducción inicial y hacía necesaria su regularización. La sentencia aborda específicamente la relación entre la rectificación inicial y el régimen temporal de regularización de bienes de inversión.

La DGT extrae de esta jurisprudencia una distinción fundamental:

- **Si el bien de inversión ya está siendo utilizado cuando cambia su destino**, la regularización se realiza de forma escalonada mediante el régimen de regularización de bienes de inversión.

- **Si el cambio de destino se produce antes de la entrada en funcionamiento**, la regularización debe efectuarse **de una sola vez**, antes del comienzo del período de regularización propio de los bienes de inversión.

8. Conclusión concreta de la DGT

En este caso concurren tres circunstancias:

a) el apartahotel constituye un bien de inversión;

b) no existe un cambio entre sectores diferenciados que determine, en las circunstancias examinadas, la aplicación del mecanismo de autoconsumo; y

c) el cambio de destino se produce **antes de la entrada en funcionamiento del inmueble**.

Por ello, la DGT concluye que:

las deducciones realizadas deberán regularizarse de una sola vez conforme a los artículos 99.Dos y 114 de la Ley del IVA.

La regularización debe efectuarse **cuando se verifique el cambio del destino previsible y pueda determinarse la aplicación o no de la exención,** circunstancia que, en el supuesto consultado, se pondrá de manifiesto **con ocasión de la venta de las viviendas**.

Esta es la principal conclusión práctica de la consulta V5234-26.

Artículos en los que se basa la contestación

Art. 4 LIVA. Determina la sujeción al IVA de las operaciones efectuadas por empresarios o profesionales y permite encuadrar las operaciones inmobiliarias de la sociedad dentro de su actividad empresarial.

Art. 5 LIVA. Define quién tiene la condición de empresario o profesional. Fundamenta la consideración de la sociedad consultante como empresario a efectos del IVA.

Art. 9.1.º.c) y d) LIVA. Regula determinados cambios de afectación como autoconsumos. La DGT lo examina para decidir si la modificación del destino del inmueble debe regularizarse mediante este mecanismo y concluye que, en el supuesto planteado, la solución procede por otra vía.

Art. 20.Uno.22.º LIVA. Precepto esencial para distinguir entre primera y segunda o ulterior entrega de edificaciones y para determinar cuándo existe una rehabilitación fiscalmente relevante. De ello depende que la futura venta esté exenta o no.

Art. 20.Dos LIVA. Permite renunciar a determinadas exenciones inmobiliarias cuando concurren los requisitos legales. Es relevante tanto respecto de la adquisición como, eventualmente, respecto de la futura venta.

Art. 84.Uno.2.º.e) LIVA. Establece la inversión del sujeto pasivo en determinadas entregas inmobiliarias exentas cuando se renuncia a la exención.

Art. 93 LIVA. Regula los requisitos subjetivos del derecho a deducir y contempla las cuotas soportadas antes del inicio habitual de las operaciones empresariales.

Art. 94.Uno LIVA. Vincula el derecho a deducir con la utilización de los bienes y servicios en operaciones que generan ese derecho. La explotación hotelera prevista justificaba inicialmente la deducción.

Art. 95.Tres.3.ª LIVA. Establece la regularización cuando el grado efectivo de utilización empresarial difiere del inicialmente considerado y remite al régimen de bienes de inversión.

Art. 99.Dos LIVA **Precepto central de la conclusión.** Las deducciones se efectúan según el destino previsible, pero deben rectificarse si posteriormente ese destino cambia.

Art. 107 LIVA. Regula la regularización temporal de las deducciones correspondientes a bienes de inversión. Para inmuebles establece un régimen de diez años en total, pero la DGT descarta aquí su aplicación escalonada porque el cambio se produce antes de la entrada en funcionamiento.

Art. 108 LIVA. Define los bienes de inversión. Permite calificar los apartahoteles como tales.

Art. 114 LIVA. **Junto con el art. 99.Dos, fundamenta la regularización de una sola vez** de las deducciones inicialmente practicadas cuando el destino finalmente confirmado no coincide con el previsto.

Jurisprudencia y otros antecedentes citados

La consulta no cita otras consultas vinculantes ni resoluciones del TEAC. Sí utiliza expresamente **dos sentencias del TJUE**, ambas en sentido coherente con su conclusión.

TJUE, sentencia de 17 de septiembre de 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18 (ECLI:EU:C:2020:731). Es el precedente fundamental. El TJUE examina la regularización del IVA inicialmente deducido sobre un inmueble considerado bien de inversión cuando su utilización efectiva difiere del destino que justificó la deducción. La DGT toma de esta sentencia la distinción entre el cambio producido antes y después del inicio de la utilización del bien.

TJUE, sentencia de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C-532/16 (ECLI:EU:C:2018:228). Aparece citada por la propia sentencia Stichting Schoonzicht y es recogida en la consulta para sustentar el principio de que las **deducciones indebidas deben ser rectificadas**, en conexión con el principio de neutralidad del IVA.

Consulta de la DGT

INCENTIVO EXTRAORDINARIO Y DISCRECIONAL

IS. GASTO DEDUCIBLE. PHANTOM UNITS. La DGT considera deducible, en principio, el coste de un plan de incentivos ligado al valor del grupo, pero niega su deducción en el momento de reconocer contablemente el pasivo: el gasto se integra fiscalmente cuando el incentivo se liquida y paga a los beneficiarios.

La DGT confirma que los incentivos mediante "Phantom Units" son, en principio, fiscalmente deducibles, pero difiere su deducción hasta el momento de su liquidación y pago efectivo, con independencia de qué sociedad del grupo materialice el abono.

Fecha: 13/07/2026 Fuente: web del Poder Judicial Enlace: **Consulta V5144-26 de 13/07/2026**

SÍNTESIS: La consulta vinculante V5144-26 aclara el tratamiento en el Impuesto sobre Sociedades de los planes de incentivos ligados al valor del grupo y condicionados a un evento de liquidez.

La DGT analiza un plan de incentivos mediante **"Phantom Units"** concedido a directivos y empleados de distintas sociedades de un grupo fiscal. El bonus, de carácter extraordinario, está vinculado al retorno obtenido por los socios y solo se hace efectivo cuando se produce un determinado **evento de liquidez** y se cumplen las restantes condiciones del plan.

Siguiendo el criterio del ICAC, la DGT considera que **el gasto debe reconocerse en la sociedad que recibe los servicios del empleado o directivo,** con independencia de que el compromiso o el pago material del incentivo sea asumido por la dominante u otra sociedad del grupo. Al poder liquidarse en efectivo o mediante un número variable de acciones equivalente al importe del incentivo, el compromiso tiene naturaleza de **pasivo**.

Fiscalmente, el gasto tiene, en principio, carácter **deducible** siempre que responda a una retribución onerosa por los servicios prestados, esté correctamente contabilizado y justificado y no concurra ninguna causa específica de no deducibilidad. No obstante, la DGT aplica los **artículos 14.3.e) y 14.5 de la LIS:** el gasto no es deducible cuando se registra contablemente el pasivo o provisión, sino **cuando el incentivo se liquida y paga a los beneficiarios**, una vez producido el evento de liquidez.

La DGT extiende este criterio a los **consejeros ejecutivos**, siempre que su remuneración cumpla los requisitos mercantiles y fiscales correspondientes, remitiéndose a la consulta V1927-24 y a la **STS de 13 de marzo de 2024 (rec. 9078/2022).** Asimismo, la consulta consolida la doctrina administrativa contenida, entre otras, en las consultas **V2045-24, V2047-24, V2049-24, V0812-26 y V0818-26.**

HECHOS QUE EXPONE EL CONSULTANTE

- La entidad X fue constituida en 2024 por un inversor de capital privado. Entre sus actividades se encuentran la adquisición y gestión de participaciones, la dirección de sus sociedades participadas y la prestación de servicios de financiación y apoyo a dichas entidades.
- El 7 de marzo de 2024, X adquirió el 100 % de las sociedades Y y Z. Tras la adquisición, X, Y y otras sociedades residentes dependientes pasaron a formar un **grupo de consolidación fiscal**, siendo X su dominante.
- Coincidiendo con la adquisición, X aprobó un **incentivo extraordinario y discrecional** destinado a determinados directivos, *managers* y empleados clave de X y de otras sociedades del grupo. El objetivo declarado del plan es atraer y retener talento, recompensar la contribución a la creación de valor y la consecución de objetivos y compensar determinadas obligaciones adicionales —permanencia, no competencia, cooperación en una eventual desinversión y determinadas renuncias en materia de propiedad intelectual—.
- El incentivo se articula mediante **"Phantom Units",** que pueden generar el derecho a percibir un bonus extraordinario y no recurrente, satisfecho en metálico o en acciones cotizadas, cuando tenga lugar un denominado **Evento de Liquidez**. Entre estos eventos se encuentran el cambio de control de X, la transmisión

de la mayoría de sus participaciones, la transmisión de todo o sustancialmente todo el negocio o los activos del grupo y determinadas admisiones a cotización.

- La cuantía del incentivo está vinculada al retorno financiero obtenido por los socios de X, exigiéndose determinados umbrales mínimos de rentabilidad. Además, el beneficiario debe permanecer prestando servicios en el grupo cuando se produzca el evento de liquidez o encontrarse en determinadas situaciones de salida (*Good Leaver* o *Intermediate Leaver*).
- En el momento de formularse la consulta existían seis participantes: el consejero delegado y el CFO & Head M&A de X, y cuatro directivos de Y. Respecto del consejero delegado, la retribución estaba contemplada tanto en los estatutos sociales como en el correspondiente contrato aprobado por el consejo de administración.
- Según manifiesta el consultante, ninguno de los participantes tiene la consideración de persona vinculada a efectos del artículo 18 LIS.
- Finalmente, se prevé que **cada sociedad empleadora contabilice como gasto de personal el incentivo correspondiente a sus propios trabajadores o directivos**, con independencia de que materialmente el pago pueda efectuarlo X u otra entidad del grupo.

QUÉ PREGUNTA EL CONSULTANTE

- La consulta plantea si el gasto contable derivado del incentivo, registrado como gasto de personal por X e Y respecto de sus respectivos *managers*, tiene la consideración de **gasto fiscalmente deducible en el Impuesto sobre Sociedades.**
- Más específicamente, solicita confirmar si, por aplicación del artículo 14 LIS, el gasto:
  - **no es fiscalmente deducible cuando se registra contablemente el correspondiente pasivo o provisión, y**
  - pasa a ser deducible **cuando dicha provisión se aplica o el gasto se destina a su finalidad**, esto es, cuando se produce la liquidación y pago del incentivo a los participantes, incluso aunque materialmente lo pague otra sociedad del grupo.

CONTESTACIÓN DE LA DGT Y FUNDAMENTOS JURÍDICOS

La DGT **confirma sustancialmente el criterio propuesto por el consultante.**

A. El gasto corresponde a la entidad que recibe los servicios

- La primera cuestión relevante es quién debe contabilizar el gasto cuando el compromiso frente al beneficiario lo asume X, pero determinados participantes trabajan para Y.
- La DGT incorpora expresamente un informe solicitado al **Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC).** El ICAC aplica la **NRV 17.ª del Plan General de Contabilidad**, relativa a las transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio.
- El elemento decisivo es que el gasto corresponde a **la sociedad que recibe los servicios del empleado o directivo**. Por tanto, X debe reconocer el correspondiente a quienes trabajan para X y Y el de quienes prestan servicios para Y.
- Si la dominante satisface el incentivo correspondiente a empleados de una dependiente, esta última reconocerá, conforme al criterio contable señalado por el ICAC, el gasto de personal y, cuando proceda, la correspondiente aportación de socios. Si paga otra sociedad del grupo, habrá que atender adicionalmente al tratamiento contable de las operaciones entre empresas del grupo.
- Esta conclusión no cambia por el hecho de que el pago material sea realizado por una sociedad diferente de aquella que ha recibido los servicios.

B. Las Phantom Units generan un pasivo

- La calificación contable resulta determinante para la solución fiscal.
- El incentivo puede liquidarse en efectivo o mediante un **número variable de acciones cotizadas equivalente al importe del incentivo,** correspondiendo la elección, según la hipótesis asumida por la DGT, a la dominante o al grupo y no a los participantes.
- Por ello, el ICAC considera que el compromiso tiene **naturaleza de pasivo**.
- La NRV 17.ª establece precisamente que las transacciones con empleados cuyo importe esté basado en el valor de instrumentos de patrimonio y que deban reconocerse como pasivo se valoran por su **valor**

razonable, actualizándose posteriormente hasta su liquidación y llevando a pérdidas y ganancias los cambios de valoración.

- El PGC consolidado puede consultarse en el Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre.

C. Devengo contable y deducción fiscal no coinciden

Aquí se encuentra la principal conclusión de la consulta.

- Desde el punto de vista contable, el ICAC aplica el **principio de devengo**: el coste de la remuneración debe registrarse en el ejercicio en que se devenga, utilizando la mejor estimación del importe que deberá abonarse.
- Sin embargo, que el gasto deba contabilizarse **no significa que sea inmediatamente deducible fiscalmente.**
- La DGT califica el incentivo como un gasto de personal correspondiente a **pagos basados en instrumentos de patrimonio utilizados como fórmula de retribución a empleados y satisfechos en efectivo**. En consecuencia, aplica la regla especial del **artículo 14.3.e) LIS.**
- Esta disposición impide la deducción fiscal del gasto asociado a la provisión o pasivo en el ejercicio de su reconocimiento contable.
- A continuación entra en juego el **artículo 14.5 LIS**: el gasto inicialmente no deducible se integra en la base imponible cuando **se aplique la provisión o se destine el gasto a su finalidad**.
- En este caso, la DGT identifica ese momento con **la liquidación del incentivo y su correspondiente pago a los participantes,** una vez producido el Evento de Liquidez y cumplidas las restantes condiciones del plan.
- Por tanto, puede existir una diferencia temporal clara:
  devengo y registro contable → no deducible fiscalmente todavía → liquidación y pago → deducción fiscal.

D. No resulta aplicable el artículo 14.6 LIS

- La DGT realiza una precisión relevante respecto de consultas anteriores.
- En precedentes relativos a planes satisfechos mediante **entrega de instrumentos de patrimonio**, la deducibilidad se había examinado conforme al artículo 14.6 LIS.
- Aquí, sin embargo, el ICAC considera que existe un **pasivo,** porque el incentivo puede satisfacerse en efectivo o mediante un número variable de acciones equivalente al importe correspondiente.
- Por ello, la DGT concluye expresamente que la regla aplicable **no es el artículo 14.6, sino los artículos 14.3.e) y 14.5 LIS.**

E. Requisitos generales para que el gasto sea deducible

- El diferimiento temporal del artículo 14 no elimina la necesidad de cumplir los restantes requisitos de deducibilidad.
- La DGT considera que el incentivo será, en principio, fiscalmente deducible cuando constituya una **retribución onerosa por servicios prestados en beneficio de la entidad**, esté debidamente contabilizado, se encuentre correctamente imputado conforme a las reglas contables, esté documentalmente justificado y no concurra ninguna causa específica de no deducibilidad de la LIS.
- Por tanto, la consulta no concede una deducibilidad automática: establece la **regla temporal aplicable una vez verificada la deducibilidad material del gasto.**

F. Especial referencia a los consejeros ejecutivos

- La DGT dedica una consideración específica al consejero delegado incluido en el incentivo.
- Dado que, según los hechos declarados, su retribución está prevista en los estatutos y en el correspondiente contrato aprobado por el consejo de administración, la DGT considera que el gasto puede ser deducible cuando constituya una **retribución onerosa vinculada al ejercicio de sus funciones,** incluidas las funciones de administración y ejecutivas, y cumpla los restantes requisitos fiscales.
- La consulta conecta esta conclusión con la **STS de 13 de marzo de 2024 (rec. 9078/2022)**. El Tribunal Supremo rechazó una utilización expansiva de la denominada "teoría del vínculo" para negar automáticamente la deducción fiscal de estas retribuciones y destacó su naturaleza onerosa cuando están acreditadas y contabilizadas.

Normativa en la que se basa la contestación

Artículo 10.3 LIS — **determinación de la base imponible.** La base imponible parte del resultado contable, corregido mediante los ajustes previstos por la propia LIS. Es el fundamento de la conexión entre el tratamiento contable del incentivo y su posterior tratamiento fiscal.

Artículo 11 LIS — **imputación temporal.** Establece con carácter general el principio de devengo y la necesidad de inscripción contable. Explica por qué el correcto reconocimiento contable del gasto constituye el punto de partida, aunque posteriormente el artículo 14 establezca una regla fiscal especial que difiere su deducción.

Artículo 14.3.e) LIS — **provisiones por pagos basados en instrumentos de patrimonio.** Es el **precepto central de la consulta**. Declara no deducibles los gastos de personal correspondientes a pagos basados en instrumentos de patrimonio utilizados como fórmula de retribución a empleados cuando se satisfagan en efectivo. Impide, por tanto, deducir inmediatamente el pasivo reconocido por las *Phantom Units*.

Artículo 14.5 LIS — **recuperación posterior de la deducción.** Permite integrar el gasto previamente no deducido en la base imponible del período en que se aplique la provisión o se destine el gasto a su finalidad. En este caso, la DGT sitúa ese momento en la **liquidación y pago efectivo del incentivo**.

Artículo 14.6 LIS — **pagos mediante instrumentos de patrimonio.** La DGT lo menciona precisamente para **descartar su aplicación** al supuesto analizado. Era relevante en precedentes en los que el incentivo se satisfacía mediante instrumentos de patrimonio, mientras que las *Phantom Units* examinadas generan, según el ICAC, un pasivo.

Artículo 15.e) LIS — **donativos y liberalidades.** Resulta relevante para comprobar que una remuneración onerosa vinculada a servicios efectivamente prestados no queda excluida de la deducción como mera liberalidad. El propio artículo contempla específicamente determinadas retribuciones de administradores.

Artículo 15.f) LIS — **actuaciones contrarias al ordenamiento jurídico.** Se analiza indirectamente en conexión con las retribuciones de administradores y con la jurisprudencia del Tribunal Supremo. La existencia de eventuales irregularidades mercantiles no permite convertir automáticamente una verdadera remuneración en gasto fiscalmente no deducible por esta vía.

Artículo 18 LIS — **operaciones vinculadas.** Aunque los beneficiarios no son personas vinculadas según los hechos declarados, la DGT advierte que las relaciones económicas entre las distintas sociedades del grupo derivadas de que una de ellas asuma el coste correspondiente a otra deberán valorarse, cuando proceda, conforme a este artículo.

Artículos 56.1 y 62 LIS — **consolidación fiscal.** El artículo 56 atribuye al grupo fiscal la condición de contribuyente y el artículo 62 establece las reglas para determinar su base imponible. Son relevantes porque X e Y pertenecen al mismo grupo de consolidación fiscal y la DGT parte expresamente de que concurren los requisitos para aplicar dicho régimen.

Artículo 63 LIS — **bases imponibles individuales en consolidación fiscal.** Complementa al artículo 62 en la determinación de las bases individuales que posteriormente forman la base imponible consolidada.

Además, desde el punto de vista contable resulta esencial la NRV 17.ª del Plan General de Contabilidad — Real Decreto 1514/2007, que regula las **transacciones con pagos basados en instrumentos de patrimonio** y sustenta la calificación del incentivo como pasivo y su reconocimiento a valor razonable.

Consultas y criterios administrativos relacionados

La propia V5144-26 contiene una relación especialmente amplia de precedentes.

Consultas DGT V2197-18, V3529-20 y V1807-22. Abordan planes de retribución basados en instrumentos de patrimonio concedidos por una dominante a empleados de dependientes. Admiten que sea la sociedad dependiente que recibe los servicios la que reconozca el gasto, aunque el plan sea asumido por la dominante y no exista reembolso. Son precedentes coincidentes en cuanto a **qué sociedad debe reconocer el gasto**, pero se diferencian del supuesto V5144-26 porque se referían a planes satisfechos mediante instrumentos de patrimonio.

Consulta V2118-22. Forma parte de la línea interpretativa relativa a planes de incentivos basados en instrumentos de patrimonio o ligados al valor de la entidad y a eventos de liquidez.

Consultas V2045-24, V2047-24 y V2049-24. Mantienen el criterio de que, cuando existe un pasivo asociado a pagos basados en instrumentos de patrimonio empleados como fórmula retributiva, el gasto no se deduce cuando se registra contablemente, sino cuando la provisión se aplica o el gasto se destina a su finalidad.

Consultas V0812-26 y V0818-26. Son los precedentes más recientes expresamente citados. Confirman tanto el diferimiento derivado del artículo 14 LIS como el posible carácter deducible de las remuneraciones de consejeros ejecutivos cuando constituyen contraprestaciones onerosas por sus funciones y cumplen los requisitos generales de deducibilidad.

Consulta V1927-24. Se refiere específicamente a una retribución variable satisfecha a un consejero delegado. La DGT considera deducibles las retribuciones satisfechas conforme a los estatutos siempre que concurran inscripción contable, correcta imputación temporal, justificación documental y ausencia de una prohibición específica de deducción.

En materia contable, el informe del ICAC invocado por la DGT remite asimismo a la **consulta 2 del BOICAC 143 (septiembre de 2025)**, sobre retribuciones extraordinarias a empleados y directivos; **consulta 1 del BOICAC 131**, sobre

planes de retribución a empleados satisfechos por una entidad vinculada; **consulta 2 del BOICAC 97**, relativa al reconocimiento por la empleadora del gasto cuando paga la dominante; y **consulta 4 del BOICAC 79**, sobre condonaciones de créditos y débitos entre empresas del grupo.

Jurisprudencia relevante

La consulta cita expresamente la **Sentencia del Tribunal Supremo de 13 de marzo de 2024, recurso de casación 9078/2022**.

Su relevancia se concentra en las retribuciones de administradores y consejeros ejecutivos. El Tribunal Supremo rechaza que la denominada teoría del vínculo permita negar sin más la deducción y señala que las cantidades que responden a verdaderas prestaciones retributivas, onerosas, acreditadas y contabilizadas **no pueden calificarse automáticamente como liberalidades**.

La V5144-26 utiliza esta doctrina para reforzar que el incentivo correspondiente al consejero ejecutivo **puede ser gasto fiscalmente deducible**. La cuestión es distinta de su **momento de deducción**: aun siendo materialmente deducible, las características de este concreto plan hacen que opere el diferimiento temporal de los artículos 14.3.e) y 14.5 LIS.

Consulta de la DGT

REDUCCIÓN

IRPF. PENSIÓN POR ALIMENTOS A LA MADRE. Las pensiones de alimentos satisfechas a una madre por decisión judicial reducen la base imponible

La DGT confirma en la consulta vinculante V5315-26 que las anualidades por alimentos satisfechas a un ascendiente pueden acogerse a la reducción del artículo 55 LIRPF, siempre que hayan sido fijadas judicialmente y quede acreditado su pago.

Fecha: 28/07/2026 Fuente: web del Poder Judicial Enlace: **Consulta V5315-26 de 28/07/2026**

SÍNTESIS: IRPF: reducción por alimentos satisfechos a una madre por decisión judicial

La DGT admite que las cantidades abonadas a un ascendiente en concepto de alimentos pueden reducir la base imponible del pagador cuando hayan sido fijadas judicialmente.

La consulta vinculante **V5315-26, de 28 de julio de 2026**, analiza el caso de un contribuyente obligado por sentencia judicial firme a pagar una pensión de alimentos a su madre, que carece de recursos propios. El consultante pregunta si puede aplicar la reducción prevista en el artículo 55 LIRPF.

La **DGT responde afirmativamente**. Los artículos 142 y 143 del Código Civil reconocen la obligación de alimentos entre ascendientes y descendientes, mientras que el artículo 55 LIRPF permite reducir la base imponible por las anualidades por alimentos satisfechas por decisión judicial, excluyendo únicamente las fijadas a favor de los hijos del contribuyente. Por tanto, **las cantidades judicialmente establecidas a favor de la madre sí pueden beneficiarse de la reducción.**

La reducción se aplica primero sobre la **base imponible general**, sin que pueda resultar negativa, y el eventual remanente puede reducir la **base imponible del ahorro**, igualmente hasta el límite de cero, conforme al artículo 50 LIRPF. Además, el contribuyente deberá poder **acreditar el efectivo pago de las anualidades mediante cualquier medio de prueba admitido en Derecho**, correspondiendo su valoración a los órganos de gestión e inspección de la AEAT.

HECHOS EXPUESTOS POR EL CONSULTANTE

- El consultante manifiesta que, en virtud de **sentencia judicial firme**, se encuentra obligado a satisfacer una **pensión de alimentos a su madre,** quien, según la consulta, está incapacitada judicialmente y carece de recursos propios.
- Por tanto, no se trata de una prestación voluntaria del hijo a su madre, sino de una **obligación alimenticia establecida judicialmente** entre descendiente y ascendiente.

CUESTIÓN PLANTEADA

- El consultante pregunta si las cantidades satisfechas a su madre pueden acogerse a la **reducción de la base imponible prevista en el artículo 55 de la Ley 35/2006 del IRPF (LIRPF)** para las pensiones compensatorias y determinadas anualidades por alimentos.
- La cuestión resulta especialmente relevante porque el artículo 55 excluye expresamente de esta reducción las anualidades por alimentos satisfechas a los **hijos** del contribuyente, pero no establece la misma exclusión respecto de las satisfechas a otros familiares.

CONTESTACIÓN DE LA DGT Y ARGUMENTOS JURÍDICOS

La DGT responde **afirmativamente:** las cantidades satisfechas por el consultante en concepto de alimentos a su madre **pueden reducir su base imponible**, siempre que hayan sido fijadas por decisión judicial.

La argumentación se articula en tres planos.

- En primer lugar, la DGT determina que estamos efectivamente ante **"alimentos" en sentido jurídico-civil.** Para ello acude al artículo 142 del Código Civil, que integra dentro de los alimentos lo indispensable para el sustento, habitación, vestido y asistencia médica, entre otros conceptos. A su vez, el artículo 143 CC establece expresamente la obligación recíproca de prestarse alimentos entre **ascendientes y descendientes**.

Por tanto, la pensión satisfecha por un hijo a su madre puede constituir jurídicamente una obligación de alimentos de las contempladas por el Código Civil.

- En segundo lugar, la DGT traslada esa calificación al ámbito tributario y aplica el **artículo 55 LIRPF**. Este precepto permite reducir la base imponible por las anualidades por alimentos satisfechas por decisión judicial, estableciendo como excepción las fijadas a favor de los hijos del contribuyente.
- La DGT interpreta literalmente esta excepción: dado que la beneficiaria **no es una hija del contribuyente sino su madre,** la exclusión no resulta aplicable. En consecuencia, las anualidades satisfechas a la madre, siempre que hayan sido fijadas judicialmente, entran en el ámbito de la reducción.
- Debe advertirse de una circunstancia probatoria que recoge expresamente la consulta: aunque el consultante afirma que existe sentencia judicial firme, **no aportó la resolución judicial a su escrito de consulta.** Esta circunstancia explica que la DGT formule su conclusión condicionándola a que las anualidades estén efectivamente fijadas por decisión judicial.
- En tercer lugar, la DGT explica **cómo opera cuantitativamente la reducción** a través del artículo 50 LIRPF. La cantidad satisfecha reduce inicialmente la **base imponible general**, pero esta no puede resultar negativa como consecuencia de la reducción. Si existe un remanente que no ha podido aplicarse, este reduce la **base imponible del ahorro**, que tampoco puede resultar negativa por este motivo. La legislación consolidada de la LIRPF puede consultarse en el BOE.
- Finalmente, la DGT introduce una precisión esencial en materia de **prueba.** No basta con que exista la obligación judicial: el contribuyente debe poder **acreditar el efectivo pago** de las anualidades cuya reducción pretende aplicar.
- Conforme a los artículos 105 y 106 LGT, corresponde al contribuyente acreditar los hechos constitutivos del derecho tributario que invoca, pudiendo hacerlo mediante los medios de prueba admitidos en Derecho. La DGT señala además que la valoración concreta de esa prueba no corresponde al Centro Directivo en una consulta vinculante, sino a los **órganos de gestión e inspección de la AEAT.**

En definitiva, la doctrina puede sintetizarse así: **la pensión de alimentos judicialmente impuesta a un hijo en favor de su madre puede reducir la base imponible de su IRPF conforme al artículo 55 LIRPF, pero el contribuyente deberá acreditar tanto la existencia de la decisión judicial como, en su caso, la realidad de los pagos efectuados**.

> Preceptos
> Artículo 142 del Código Civil — concepto de alimentos. Se aplica porque permite determinar que las cantidades destinadas al sustento, habitación, vestido y asistencia médica constituyen jurídicamente alimentos. Es la premisa civil necesaria para calificar la prestación que posteriormente recibe tratamiento tributario.
> Artículo 143 del Código Civil — obligación de alimentos entre parientes. Es especialmente relevante porque incluye expresamente a ascendientes y descendientes entre las personas recíprocamente obligadas a prestarse alimentos. Proporciona, por tanto, el fundamento civil de la obligación alimenticia del hijo respecto de su madre.
> Artículo 55 LIRPF — reducción por pensiones compensatorias y anualidades por alimentos. Es el precepto central de la consulta. Permite reducir las anualidades por alimentos satisfechas por decisión judicial, exceptuando las fijadas en favor de los hijos. Precisamente porque la beneficiaria es la madre del contribuyente y no uno de sus hijos, la DGT admite la reducción.
> Artículo 50 LIRPF — base liquidable general y del ahorro. Determina el mecanismo mediante el cual se aplica la reducción: primero contra la base imponible general, sin hacerla negativa, y, si existe remanente de la reducción del artículo 55, contra la base imponible del ahorro, también con el límite de cero.
> Artículos 105 y 106 LGT — carga, medios y valoración de la prueba. Se aplican porque el contribuyente debe acreditar el efectivo pago de las anualidades. El artículo 105 establece, con carácter general, que quien pretende hacer valer un derecho debe probar sus hechos constitutivos; el artículo 106 regula los medios y la valoración de la prueba en los procedimientos tributarios.