

DIRECCIÓN GENERAL DE TRIBUTOS

DGT: 09-07-2026

N.º CONSULTA VINCULANTE: V5134/2026

SUMARIO:

IVA. Fusión por absorción. Efectos de la inscripción en el Registro Mercantil. Operaciones sujetas y exentas. Aplicación de la regla de prorrata. De acuerdo con los arts. 4 y 5 LIVA tanto la contribuyente como la sociedad absorbida tienen la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realicen en el territorio de aplicación del Impuesto. Conforme al art. 51 del Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, y diversas contestaciones vinculantes de la DGT (V1323-11 / V0189-12), una operación de fusión producirá efectos desde el momento de su inscripción en el Registro Mercantil. Si como consecuencia de la operación de fusión la entidad absorbente pasara a realizar operaciones sujetas y exentas que no generan derecho a la deducción, la entidad deberá aplicar la regla de la prorrata para determinar la deducción del IVA prevista en el art. 105 de la LIVA.

Descripción sucinta de los hechos:

La sociedad consultante realizó una operación de fusión por absorción que fue inscrita en el Registro Mercantil en julio de 2026. La fusión tiene efectos contables retroactivos al 1 de septiembre de 2025. La entidad absorbida realizaba operaciones sujetas y exentas sin derecho a deducir en el Impuesto sobre el Valor Añadido.

Cuestión planteada:

Fecha desde la que se producen los efectos de la fusión a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, así como, los efectos de la fusión en la sociedad consultante.

Contestación:

1.- El artículo 4, apartado uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre), establece que “estarán sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan a favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.”.

El apartado dos, letras a) y b), del mismo precepto señala que “se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.”.

Por otra parte, de acuerdo con lo establecido en el artículo 5.uno de la citada Ley 37/1992, se reputarán empresarios o profesionales, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido:

“a) Las personas o entidades que realicen las actividades empresariales o profesionales definidas en el apartado siguiente de este artículo.

Síguenos en...

No obstante, no tendrán la consideración de empresarios o profesionales quienes realicen exclusivamente entregas de bienes o prestaciones de servicios a título gratuito, sin perjuicio de lo establecido en la letra siguiente.

b) Las sociedades mercantiles, salvo prueba en contrario.

(...).”.

En este sentido, el apartado dos, de este artículo 5, establece que “son actividades empresariales o profesionales las que impliquen la ordenación por cuenta propia de factores de producción materiales y humanos o de uno de ellos, con la finalidad de intervenir en la producción o distribución de bienes o servicios.

En particular, tienen esta consideración las actividades extractivas, de fabricación, comercio y prestación de servicios, incluidas las de artesanía, agrícolas, forestales, ganaderas, pesqueras, de construcción, mineras y el ejercicio de profesiones liberales y artísticas.”.

En consecuencia, tanto la consultante como la sociedad absorbida tienen la condición de empresario o profesional y estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las entregas de bienes y prestaciones de servicios que en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional realicen en el territorio de aplicación del Impuesto.

2.- Las operaciones de fusión están recogidas en la Real Decreto-ley 5/2023, de 28 de junio, por el que se adoptan y prorrogan determinadas medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania, de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad; de transposición de Directivas de la Unión Europea en materia de modificaciones estructurales de sociedades mercantiles y conciliación de la vida familiar y la vida profesional de los progenitores y los cuidadores; y de ejecución y cumplimiento del Derecho de la Unión Europea (BOE de 29 de junio).

El artículo 51 del Real Decreto-ley 5/2023 de dicho texto declara:

“1.¿La eficacia de la fusión se producirá con la inscripción de la nueva sociedad o, en su caso, con la inscripción de la absorción en el Registro Mercantil competente, que solo se podrá llevar a cabo una vez acreditado el cumplimiento de las condiciones anteriormente referidas.

2.¿Una vez inscrita la fusión se cancelarán los asientos registrales de las sociedades extinguidas.”

La eficacia de una operación de fusión ha sido ya objeto de análisis por este centro Directivo en diversas contestaciones, entre las que se puede destacar la contestación vinculante 24 de mayo de 2011, número V1323-11 o en la contestación vinculante de 31 de enero de 2012, número V0189-12.

De acuerdo con dichas contestaciones una operación de fusión producirá efectos desde el momento de su inscripción en el Registro Mercantil.

3.- Si como consecuencia de la operación de fusión la entidad absorbente pasara a realizar operaciones sujetas y exentas que no generan derecho a la deducción, la entidad deberá aplicar la regla de la prorrata para determinar la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este sentido, el artículo 105 de la Ley 37/1992 regula el porcentaje de deducción que deberá aplicar la consultante en tal caso:

“Uno. Salvo lo dispuesto en los apartados dos y tres de este artículo, el porcentaje de deducción provisionalmente aplicable cada año natural será el fijado como definitivo para el año precedente.

Síguenos en...



Dos. Podrá solicitarse la aplicación de un porcentaje provisional distinto del establecido en el apartado anterior cuando se produzcan circunstancias susceptibles de alterarlo significativamente.

Tres. En los supuestos de inicio de actividades empresariales o profesionales, y en los de inicio de actividades que vayan a constituir un sector diferenciado respecto de las que se viniesen desarrollando con anterioridad, el porcentaje provisional de deducción aplicable durante el año en que se comience la realización de las entregas de bienes y prestaciones de servicios correspondientes a la actividad de que se trate será el que se hubiese determinado según lo previsto en el apartado dos del artículo 111 de esta Ley.

En los casos en que no se hubiese determinado un porcentaje provisional de deducción según lo dispuesto en el apartado dos del artículo 111 de esta Ley, el porcentaje provisional a que se refiere el párrafo anterior se fijará de forma análoga a lo previsto en dicho precepto.

Cuatro. En la última declaración-liquidación del Impuesto correspondiente a cada año natural el sujeto pasivo calculará la prorrata de deducción definitiva en función de las operaciones realizadas en dicho año natural y practicará la consiguiente regularización de las deducciones provisionales.”

4.- Lo que comunico a Vd. con efectos vinculantes, conforme a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 89 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos de consultas tributarias de la Dirección General de Tributos.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

