

Cuestiones conflictivas IVA

Xavier Suñé



Vehículos de empresa: Prueba onerosidad

STS 24.01.2024 Rec. 00-06554-2023

- La cesión por el sujeto pasivo del uso de un vehículo afectado -un 50 por 100, por aplicación de la presunción establecida en el artículo 95. Tres. 2ª LIVA, no desvirtuada por la AEAT- a la actividad empresarial, a su empleado para su uso particular, a título gratuito, cuando dicho empleado no realiza ningún pago ni dejade percibir una parte de su retribución como contraprestación y el derecho de uso de ese vehículo no está vinculado a la renuncia de otras ventajas, es una operación no sujeta al IVA, aunque por tal bien se hubiere deducido, también en dicho porcentaje, IVA soportado por el renting del vehículo.

AN 29.12.2021 Rec. 235/2017

TEAC 22.02.2022 RG. 00-03161.2019

TEAC 22.03.2022 RG. 00-04916-2019



Vehículos de empresa: Prueba onerosidad

SAN 03.02.2025 Rec. 2671/2019

- Esto no significa que dentro de este tipo de relaciones laborales no pueda existir, entre empresa y empleado, una prestación onerosa de servicios sujeta al IVA. Pero para ello sería necesario que por parte del trabajador se entregase una renta a favor del empresario que se los prestara, ya fuera en dinero, ventaja o renuncia de derechos valuable económicamente. Lo que no cabe es presumir, mediando una relación laboral, que la cesión del vehículo constituye una prestación onerosa de servicios y no salario, porque también se presume que, a cambio y por su uso, se ha satisfecho una retribución, renta o ventaja económica por el trabajador al empresario...



Cesión vehículos uso mixto – IVA Soportado – Criterio Disponibilidad

TEAC 26.11.2024 RG. 00-06613-2022

TEAC 27.09.2024 RG. 00-09152-2021

- De conformidad con el criterio recogido en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 27 de septiembre de 2024 (R.G.: 00/9152/2021),- la presunción de afectación del artículo 95.Tres.2.^a de la Ley 37/1992 no puede considerarse desvirtuada a partir de un criterio fundamentado esencialmente en el contenido del convenio colectivo de las entidades cedentes, insuficiente a efectos de acreditar el grado efectivo de utilización. Si bien en el presente supuesto se alude a un certificado por el que se autoriza a los empleados a disponer del vehículo fuera del horario de trabajo -páginas 35 y 36 del acuerdo de liquidación-, y se indica que el porcentaje del 25%, empleado también en la retribución en especie -página 38 del acuerdo de liquidación-, "resultaba de tener en cuenta una disposición para uso particular los domingos, festivos y 22 días de vacaciones", dichos extremos no justifican la minoración de las presunciones establecidas por cuanto no permiten acreditar una utilización efectiva que se corresponda con el porcentaje del 20% determinado por la Inspección.



Cesión gratuita uso particular – Autoconsumo

TEAC 20.02.2025 RG. 00-02956-2023

TEAC 28.01.2025 RG. 00-05191-2022

- De conformidad con el criterio recogido en la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de fecha 27 de septiembre de 2024 (R.G.: 00/9152/2021),- la presunción de afectación del artículo 95.Tres.2.^a de la Ley 37/1992 no puede considerarse desvirtuada a partir de un criterio fundamentado esencialmente en el contenido del convenio colectivo de las entidades cedentes, insuficiente a efectos de acreditar el grado efectivo de utilización. Si bien en el presente supuesto se alude a un certificado por el que se autoriza a los empleados a disponer del vehículo fuera del horario de trabajo -páginas 35 y 36 del acuerdo de liquidación-, y se indica que el porcentaje del 25%, empleado también en la retribución en especie -página 38 del acuerdo de liquidación-, "resultaba de tener en cuenta una disposición para uso particular los domingos, festivos y 22 días de vacaciones", dichos extremos no justifican la minoración de las presunciones establecidas por cuanto no permiten acreditar una utilización efectiva que se corresponda con el porcentaje del 20% determinado por la Inspección.



MODIFICACIÓN BI: IMPAGO. CONCURSO

DGT V0080-25 de 03.02.2025

- La consultante es una entidad mercantil que tiene una deuda comercial pendiente de cobro de un cliente que le ha notificado el inicio de un plan de liquidación a través del Procedimiento especial para Microempresas previsto en el texto refundido de la Ley Concursal.
- En consecuencia con lo anterior, una interpretación literal del artículo 80.Tres de la Ley 37/1992 daría lugar a una limitación en su aplicación a microempresas que sería contraria al espíritu y la finalidad de la Ley 37/1992 por lo que de una interpretación teleológica del precepto atendiendo a los principios generales tributarios y la seguridad jurídica, debe señalarse que debe permitirse también su aplicación a las microempresas que por su naturaleza se acogen al procedimiento de insolvencia único introducido por la Ley 16/2022.
- A estos efectos, según lo señalado, la referencia contenida en el artículo 80.Tres relativa al auto de declaración de concurso se deberá entender realizada en estos supuestos al auto de apertura del procedimiento especial a que se refiere el nuevo artículo 692.1 del texto refundido de la Ley Concursal, introducido por la Ley 16/2022, transcrito anteriormente.

PS COMEDOR A EMPLEADOS A TÍTULO ONEROSO

DGT V0209-25 de 21.02.2025

- La consultante es una entidad mercantil que presta a sus trabajadores en nombre propio un **servicio de comedor a precio reducido** que adquiere, a su vez, de otra entidad mercantil. Los trabajadores disponen de un tiempo limitado para comer determinado en el contrato y, dado su elevado número, **no existen en las inmediaciones del centro de trabajo establecimientos de hostelería con la capacidad necesaria para la prestación del servicio en el tiempo exigido**. La responsabilidad de la prestación del servicio frente a los trabajadores es asumida, en todo caso, en la propia consultante.
- La consultante intermedia en nombre propio en la prestación de servicio de comedor para sus propios trabajadores, si bien lo contrata con otra entidad mercantil, de manera que, en estas circunstancias, dicho servicio se considera que es recibido de la otra entidad mercantil por la consultante que, a su vez, lo presta en nombre propio a sus trabajadores. En consecuencia con lo expuesto, en la medida en que el destinatario de los servicios de comedor objeto de consulta adquiridos por la entidad consultante es la propia consultante, el destinatario de las facturas emitidas por la entidad proveedora de los mismos será la entidad consultante.
- No resulta procedente entender que la prestación del servicio de comedor satisface necesidades privadas del personal dependiente de la consultante, dado que su finalidad consiste, en última instancia, en la provisión de un servicio que sirve primordialmente a los fines de la empresa. Las cuotas soportadas serían deducibles.

PS EVENTOS ONLINE

ORIGEN: Conclusiones adoptadas por el Comité del IVA, en su reunión de 19 de abril de 2021, relativas al análisis de las implicaciones de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (Sala Primera) de 8 de mayo de 2019, en el asunto C-568/17-L.W. Geelen, referente al lugar de realización de una actividad recreativa consistente en la visualización de sesiones interactivas de carácter erótico filmadas y retransmitidas en directo a través de internet.

La Directiva (UE) 2022/542 del Consejo, de 5 de abril, de 2022 por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, con entrada en vigor para el 1 de enero de 2025, en relación con las reglas referentes al lugar de realización de estos servicios de “streaming” o transmisión en directo, que, en su considerando 18 señala:

- *“(18) Con el fin de garantizar la tributación en el Estado miembro en que se disfruta el servicio, es necesario que todos los servicios que puedan prestarse al cliente por medios electrónicos se puedan gravar **en el lugar en que el cliente esté establecido, tenga su domicilio permanente o resida habitualmente**. Por tanto, es necesario modificar las normas que rigen el lugar de la prestación de servicios en relación con dichas actividades.”.*

Doctrina reciente – DG Tributos

Modificación artículos 53 y 54 Directiva 2006/2011 de la Subsección 4: Prestaciones de servicios culturales, artísticos, deportivos, científicos, educativos, recreativos o similares, servicios accesorios de transporte, tasación de bienes muebles y ejecuciones de obra sobre dichos bienes

Equivalencia Ley 37/1992: **arts 70.Uno.3º y 7º LIVA**

PS de acceso (venta de entradas) a manifestaciones de carácter cultural, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares, incluidas las ferias o exposiciones, referida a su visualización mediante su transmisión en directo

Pre 01.01.2025: Donde se realicen materialmente cualquiera que sea el destinatario (empresario / particular)

Post 01.01.2025: Se localizan en el **LUGAR DONDE SE ENCUENTRE ESTABLECIDO EL DESTINATARIO**, con independencia de que éste sea empresario-profesional o particular

Ventanilla única cuando los destinatarios sean particulares UE

Naturaleza de los servicios:

- Se trata de PS de **“inscripción en línea”** a los eventos comprendidos en los arts. 70.Uno.3º y 7º LIVA, para que el cliente pueda acceder a través de internet en directo al mismo, prestado por el organizador del evento (por tanto, de forma directa)
- Se tratará de PS por vía electrónica (70.Uno.4º y 8º LIVA) cuando el contenido del evento transmitido se difunda en el futuro por internet o cuando dicho contenido se transmita a un tercero para que éste, a su vez, lo retransmita en directo dentro de sus servicios de acceso a contenidos digitales.
- ¿¿**Efecto directo vertical inverso??**

DGT V1098-25 de 19.02.2025 (Vide: TEAC 20.09.2022 RG 00-03131-2020 y 22.01.2015 RG 00-05195-2013)

Descripción: Entidad mercantil propietaria de un establecimiento hotelero en construcción que suscribió con una cooperativa de viviendas un contrato de opción de compra en virtud del cual la cooperativa podrá adquirir el establecimiento (excluidas licencias, permisos ni otros medio materiales o humanos). El referido inmueble se encuentra gravado con varias hipotecas y, en caso de ejercitarse la opción de compra por parte de la entidad adquirente, se retendrá una parte del precio para proceder a la cancelación de las dichas hipotecas.

Cuestión planteada: Si en la transmisión resultaría de aplicación el supuesto de ISP del artículo 84.Uno.2º.e), tercer guion LIVA.

Será de aplicación el supuesto de ISP ex art. 84.Uno.2º.e), tercer guion, LIVA, en el supuesto planteado, en el que se produciría la transmisión de un inmueble gravado con una garantía real hipotecaria en el momento en que se devenga dicha transmisión, sin perjuicio de que **posteriormente el adquirente vaya a retener parte del precio de venta para destinarlo a la cancelación de dicha hipoteca**. No obstante, si la retención de parte del precio de transmisión del inmueble por parte de la entidad compradora se destinase a la cancelación de las referidas hipotecas **con anterioridad o en el mismo acto de otorgamiento** de la escritura de transmisión de manera que el referido inmueble se transmitiese libre de cargas hipotecarias, de conformidad con la reciente **doctrina del TEAC** recogida en las resoluciones mencionadas, no resultaría de aplicación el supuesto de ISP del artículo 84.Uno.2º.e), guion tercero, de la Ley 37/1992. Esta conclusión supone un cambio de criterio respecto de lo señalado, entre otras, en la contestación vinculante de 3 de abril de 2020, número V0692-20

ISP: EB EN EJECUCIÓN DE GARANTIA

DGT V1722-24 y V1723-24 de 15.07.2024

DESCRIPCION: La entidad consultante es promotora de eventos que pueden ser congresos, ferias, conciertos o competiciones deportivas que se realizarían en España y a los que se puede acceder de forma presencial o de forma virtual..

CONSULTA: Lugar de realización de los servicios de venta de entradas en el Impuesto sobre el Valor Añadido

CONTESTACION:

- El servicio de acceso a eventos como congresos, conciertos, espectáculos deportivos o ferias, cualquiera que sea su destinatario, empresario o profesional actuando como tal (artículo 70.uno.3º de la Ley 37/1992) o no (artículo 70.Uno.7º de la Ley 37/1992) se entenderá realizado en el territorio de aplicación del impuesto español cuando el referido evento se realice materialmente en dicho territorio.
- El servicio de inscripción en línea a los eventos objeto de consulta, para que el cliente pueda acceder a través de internet en directo al mismo, prestado por la consultante como organizador del evento (por tanto, de forma directa no tiene la consideración, en las condiciones señaladas, de un servicio prestado por vía electrónica
- A partir de 01.01.2025: lugar de establecimiento del destinatario

Doctrina reciente TEAC

ESTABLECIMIENTO PERMANENTE

TEAC 20.02.2025 RG 00-01074-2023

Asunto: Requisitos que deben concurrir para considerar que un sujeto pasivo tiene un establecimiento permanente. Medios humanos y técnicos. **Obras de construcción, instalación o montaje que se subcontratan a una entidad vinculada.**

Criterio:

De acuerdo con la jurisprudencia comunitaria, el concepto de “establecimiento permanente” exige un **grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada de medios humanos y técnicos**. Aunque no se exige que dichos medios sean propios, en caso de que pertenezcan a otra entidad, se requiere que pueda disponer de esos medios humanos y técnicos como si fueran propios. Así sucederá cuando la entidad que es propietaria de los medios no sea responsable de ellos y no realice las prestaciones por su cuenta y riesgo.

La circunstancia de que ambas entidades estén vinculadas por pertenecer al mismo grupo, no determina, por sí sola, la calificación de establecimiento permanente, debiendo realizarse dicha calificación a la luz de la realidad económica y mercantil.

Doctrina reciente TEAC

TIPO IMPOSITIVO ENTREGA VIVIENDAS

TEAC 20.02.2025 RG 00-01115-2023

Asunto: Aplicación del **tipo impositivo** reducido en **entregas de edificios** o partes de los mismos aptos para su utilización como viviendas.

Criterio: El concepto de vivienda incluido en el artículo 91.Uno.7º de la Ley del IVA se define desde una **perspectiva objetiva**, es decir, desde la noción de un edificio o parte de él apto para servir de alojamiento a personas físicas.

Según la sentencia del **Tribunal Supremo de 28 de enero de 2025, recurso de casación n.º 3389/2023**, la aptitud de la utilización como vivienda se desprende de las características objetivas del diseño y construcción del edificio, en conjunción con el destino legal posible en cuanto debe estar destinado a satisfacer la necesidad de vivienda, **no siendo necesario que cuente con la cédula de habitabilidad, licencia de ocupación o autorización semejante.**

La resolución del TEAC de 21-05-2021, RG: 00-00972-2018, admite la aplicación del tipo reducido en un supuesto en el que la cédula de habitabilidad se obtuvo en un momento posterior al de la entrega...

Doctrina reciente TEAC

ENTES DUALES – HOLDING MIXTO – CRITERIO REPARTO (Pendiente de publicación)

TEAC 27.03.2025 RG 00-05946-2023

Asunto: Holding mixto. Criterio de reparto: volumen de ingresos

Criterio:

- Gastos correspondientes a la retribución de los miembros del Consejo de Administración: constituyen gastos comunes a ambas actividades *“Atendiendo a los indicios en los que se basa la regularización, todo indica que los servicios prestados por las entidades administradoras también se destinaron al desarrollo de la actividad no sujeta por parte de G., la tenencia de participaciones, y no solo a la prestación de servicios a favor de las filiales”*.
- Criterio de reparto: En lo que respecta al cómputo de los dividendos cabe señalar que para determinar el porcentaje que representan las actividades económicas respecto de las no económicas desarrolladas por G, la Inspección ha escogido como criterio el de comparación de los ingresos generados por la actividad económica respecto del total de los ingresos obtenidos por la entidad. Dado que los dividendos representan los ingresos procedentes de la tenencia de participaciones y valores que, como hemos referido anteriormente, es una actividad clasificada dentro de las "no económicas", su importe debe ser tenido en cuenta necesariamente a efectos de cuantificar la citada proporción

ENTES DUALES – HOLDING MIXTO – CRITERIO REPARTO

AUTO TS 18.04.2024 Rec 4794/2024

- Determinar si una operación de transmisión intragrupo de participaciones sociales, efectuada por una sociedad holding mixta, debe ser necesariamente incluida en el sector diferenciado <actividad financiera> de esa sociedad holding, a los efectos de los artículos 9.1º.c).a) y 101.Uno de la LIVA. Precisar si una operación de transmisión intragrupo de participaciones sociales efectuada por una sociedad holding mixta puede estar no sujeta al IVA en virtud del artículo 7.1º de la LIVA, en tanto implique transmitir indirectamente una unidad económica autónoma capaz de desarrollar una actividad empresarial o profesional por sus propios medios y, por ende, puede resultar no computable en el cálculo de la prorrata por mor de lo dispuesto en el artículo 104.Tres, apartado 5º, de dicha ley.
- **DGT V 2109-22, de 5 de octubre de 2022:** En consecuencia con lo expuesto, puede señalarse que a la transmisión por parte de la consultante de la totalidad de las participaciones de una entidad holding que, en el supuesto objeto de consulta, comprende, a su vez, la totalidad de las participaciones de otras cinco entidades mercantiles completamente operativas, de tal forma que cada una de ellas consta de un conjunto de elementos materiales y humanos que, formando parte de su patrimonio empresarial o profesional, que constituye una unidad económica autónoma en los términos previstos en el artículo 7.1º de la Ley 37/1992, le resultará de aplicación también el referido supuesto de no sujeción. En estas circunstancias, y a falta de otros elementos de prueba, la transmisión objeto de consulta no estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

ESTABLECIMIENTO PERMANENTS

Sentencia TJUE de 13 de junio de 2024 (Asunto C-533/22)

No puede considerarse que una sociedad sujeta al impuesto sobre el valor añadido (IVA) que tiene la sede de su actividad económica en un Estado miembro, que recibe servicios prestados por una sociedad establecida en otro Estado miembro, dispone en este último Estado miembro de un establecimiento permanente, a efectos de la determinación del lugar de realización de la prestación de esos servicios, por el mero hecho de que ambas sociedades pertenezcan a un mismo grupo o de que esas sociedades estén vinculadas entre sí por un contrato de prestación de servicios.

Una sociedad sujeta al impuesto sobre el valor añadido que tiene la sede de su actividad económica en un Estado miembro, que se beneficia de servicios prestados por una sociedad establecida en otro Estado miembro, no posee un establecimiento permanente en este último Estado miembro si los medios humanos y técnicos de que dispone en dicho Estado miembro no son distintos de aquellos mediante los que se le prestan los servicios o si esos medios humanos y técnicos solo realizan actividades preparatorias o auxiliares.

AUTOCONSUMOS: BASE IMPONIBLE

STJUE 25.04.2024 Asunto C-207/23, Y KG

“El precio de coste, a efectos de esta disposición, incluye no solo los costes directos de fabricación o de producción, sino también los costes indirectamente imputables, como los gastos de financiación, **con independencia de que estos costes hayan sido gravados o no con el impuesto sobre el valor añadido soportado**”.

DGT V1318-24 de 05.06.2024

La base imponible del autoconsumo estará formada, en principio, por el precio de compra de ese bien o bienes similares. Tal precio de compra se corresponde con el valor residual del bien o bienes similares en el momento de su afectación a fines privados, entendido ese valor residual como el precio en el mercado de un bien similar teniendo en cuenta los costes de las transformaciones de dicho bien, de acuerdo con las sentencias del TJUE de 8 de mayo de 2013, asunto C-142/12, Marinov, y de 23 de abril de 2015, asunto C-16/14, Property Development Company.

en caso de que no se pueda disponer del precio de compra de tal bien o bienes similares, la base imponible estará constituida por el precio de coste. Dicho precio de coste incluye no solo los costes directos de fabricación o de producción, sino también los costes indirectamente imputables, como los gastos de financiación, con independencia de que estos costes hayan sido gravados o no con el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado.

TEAC resolución 17/04/2024 (RG 00/06821/2021)

CLÁUSULA STAND STILL (ART. 96 LIVA / ART. 176 DIRECTIVA)

CUESTION PREJUDICIAL C-515/24 de 18 de octubre de 2024 (AUTO TS 4804/2024 de 24 de abril de 2024)

¿Es conforme con los artículos 168.a) y 176, párrafo primero, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006¹, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, una norma como la del artículo 96. Uno.4.º y 5.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud de la cual no pueden ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición de bienes y servicios tales como los espectáculos deportivos, así como aquellos destinados a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas, aunque el contribuyente acredite que dichos gastos guardan una relación directa con su actividad empresarial o profesional y que se han realizado con una finalidad estrictamente empresarial o profesional, y que los bienes y servicios se han utilizado para la realización de operaciones imponibles por el sujeto pasivo y, aunque sí es gasto fiscalmente deducible su importe, a efectos de los impuestos personales sobre la renta (impuesto sobre la renta de las personas físicas e impuesto sobre sociedades)?

¿Es conforme con el segundo párrafo del artículo 176 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, una norma como la del artículo 96. Uno. 4.º y 5.º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del impuesto sobre el valor añadido, que introduce una condición limitativa del ejercicio del derecho de deducción, cuya entrada en vigor se produjo el mismo día que el Reino de España se incorporó a la Unión Europea, el 1 de enero de 1986, sin que ninguna norma en vigor hasta el día de la adhesión contemplara dicha limitación?

2ª edición ETL VAT Forum
*«Perspectivas Globales y Soluciones
Locales»*

**¡Gracias a todos por
vuestra atención!**

