

Índice

Consultas de la DGT



RETRIBUCIÓN EN ESPECIE

IRPF. USO DE VIVIENDA. SUMINISTROS.

La DGT analiza si los suministros de luz y agua de la vivienda del empleador cedida al empleado como retribución en especie están o no incluidos en la valoración de la renta por el uso de vivienda.

[pág. 2]

Sentencia de interés



NORMATIVA AUTONÓMICA

ISD. La aplicación de la normativa autonómica en el ISD por un contribuyente no residente en España **es un derecho** y no una opción con lo que el no residente puede modificar su autoliquidación para aplicar la normativa autonómica.

[pág. 4]

Artículo doctrinal

Por José M^a Tocornal Ruiz

Inspector de Hacienda

Sobre la Base Imponible de los autoconsumos internos en el IVA.

[pág. 6]

Consulta Vinculante de la DGT [V0255 de 14/02/2023](#), Resolución del [TEAC de 17/04/2024](#).

Consultas de la DGT

RETRIBUCIÓN EN ESPECIE

IRPF. USO DE VIVIENDA. SUMINISTROS. La DGT analiza si los suministros de luz y agua de la vivienda del empleador cedida al empleado como retribución en especie están o no incluidos en la valoración de la renta por el uso de vivienda.



Fecha: 28/05/2024

Fuente: web de la AEAT

Enlace: [Acceder a Consulta V1201-24 de 28/05/2024](#)

Los consumos de electricidad y gas, cuando se pueden determinar de manera individualizada respecto a la vivienda, **no están incluidos** en la valoración de la retribución en especie por la utilización de la vivienda. Por lo tanto, estos gastos constituyen un **rendimiento adicional del trabajo** para el empleado.

Normativa:

[Ley 35/2006, art. 43](#)

Descripción de hechos:

El consultante, un trabajador por cuenta ajena, recibe como **retribución en especie una vivienda** y su **empleador le imputa los suministros de luz y gas contratados**.

Cuestión planteada:

Incluir los consumos de luz y gas en la valoración resultante del artículo 43.1.1º.a) de la Ley 35/2006.

Artículo 43. Valoración de las rentas en especie.

1. Con carácter general, las rentas en especie se valorarán por su valor normal en el mercado, con las siguientes especialidades:

1.º Los siguientes rendimientos del trabajo en especie se valorarán de acuerdo con las siguientes normas de valoración:

a) En el caso de utilización de una vivienda que sea propiedad del pagador, el 10 por ciento del valor catastral.

La DGT:

El artículo 43.1.1º.a) de la Ley 35/2006 establece la valoración del rendimiento del trabajo en especie cuando se utiliza una vivienda propiedad del pagador. Esta valoración se basa en:

1. El 10% del valor catastral.

2. El 5% del valor catastral para inmuebles en municipios con valores catastrales revisados o modificados en los últimos diez períodos impositivos.

3. Si no hay valor catastral o no ha sido notificado, el 5% sobre el 50% del mayor de los siguientes valores: el comprobado por la Administración o el precio de adquisición.

La valoración no puede exceder del 10% de las restantes contraprestaciones del trabajo.

Interpretación sobre los suministros:

Comparando con la valoración de vehículos automóviles en el artículo 43.1.1º.b), donde todos los gastos necesarios para poner el vehículo en condiciones de uso (seguros, impuestos, mantenimiento) **están incluidos en la retribución en especie, pero no los consumos de carburantes, se concluye que:**

Los consumos de electricidad y gas, cuando se pueden determinar de manera individualizada respecto a la vivienda, no están incluidos en la valoración de la retribución en especie por la utilización de la vivienda. Por lo tanto, estos gastos constituyen un rendimiento adicional del trabajo para el empleado.

Sentencia de interés

NORMATIVA AUTONÓMICA

ISD. La aplicación de la normativa autonómica en el ISD por un contribuyente no residente en España **es un derecho** y no una opción con lo que el no residente puede modificar su autoliquidación para aplicar la normativa autonómica.



Fecha: 21/06/2024

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Acceder a Sentencia de la AN de 21/06/2024](#)



Esta sentencia permite la aplicación de la normativa autonómica catalana en la liquidación del impuesto sobre sucesiones de la herencia de la madre de la recurrente, reconociendo su derecho a optar por dicha normativa sin estar limitada por el plazo de declaración inicial.

Antecedentes de Hecho:

- Ascensión, madre de la recurrente Tomasa, y residente en Francia, falleció el 1 de julio de 2019.
- El 25 de septiembre de 2019, Tomasa **aceptó la herencia de su madre**, adquiriendo el caudal hereditario compuesto por bienes inmuebles situados en España.
- Tomasa presentó la **autoliquidación por el impuesto** sobre sucesiones el 3 de diciembre de 2019, **aplicando la normativa estatal española**.
- La Oficina Nacional de Gestión Tributaria emitió una **liquidación** el 28 de agosto de 2020, resultando en una cuota a ingresar de 10.979,38 euros. Esta cantidad incluye 10.716,94 euros de cuota y 26,43 euros de intereses de demora.
- La liquidación difería de lo declarado por Tomasa debido a varios factores, como la no procedencia de la deducción del impuesto soportado en la adquisición hereditaria precedente (del padre) y la aplicación de un tipo medio del 18,08% sobre el valor de los bienes inmuebles situados en España.

Solicitud de Rectificación:

- El 2 de octubre de 2020, Tomasa **solicitó la rectificación de la autoliquidación presentada** el 3 de diciembre de 2019, y la devolución de ingresos indebidos, **basándose** en la jurisprudencia derivada de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) de 3 de septiembre de

2014, **que establece que los residentes en la UE tienen derecho a aplicar la normativa autonómica de la Comunidad Autónoma donde se encuentren los bienes heredados.**

- Esta solicitud argumentaba que se había **cometido un error al no aplicar la legislación autonómica catalana**, conforme a la mencionada sentencia del TJUE.

Resoluciones administrativas:

- La Oficina Nacional de Gestión Tributaria **desestimó el recurso de reposición** presentado por Tomasa el 14 de octubre de 2020, confirmando la liquidación inicial.
- Tomasa interpuso una reclamación económico-administrativa ante el Tribunal Económico Administrativo Central (TEAC), que fue **desestimada el 28 de febrero de 2023**.

Cuestiones Litigiosas:

- El recurso planteaba si Tomasa tenía derecho a aplicar la normativa autonómica catalana en la liquidación del impuesto sobre sucesiones de su madre, o si este derecho debía ejercitarse **dentro del plazo de declaración inicial** según el [artículo 119 de la Ley General Tributaria](#) (LGT).
- La disposición adicional segunda de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones, adaptada por la sentencia del TJUE de 2014, permite a los contribuyentes optar por la normativa autonómica en ciertos casos de herencias transfronterizas dentro de la UE.

La AN:

Esta sentencia permite la aplicación de la normativa autonómica catalana en la liquidación del impuesto sobre sucesiones de la herencia de la madre de la recurrente, reconociendo su derecho a optar por dicha normativa sin estar limitada por el plazo de declaración inicial.

Fundamentos de Derecho:

- La disposición adicional segunda de la Ley del Impuesto sobre Sucesiones no regula una opción tributaria, sino un derecho ejercitable sin limitaciones temporales.
- El TEAC no se ajustó al ordenamiento jurídico al desestimar la aplicación de la normativa autonómica catalana en la liquidación del impuesto.

Artículo doctrinal

Por José M^a Tocornal Ruiz
Inspector de Hacienda

Sobre la Base Imponible de los autoconsumos internos en el IVA.

Consulta Vinculante de la DGT [V0255 de 14/02/2023](#), Resolución del [TEAC de 17/04/2024](#).

INTRODUCCIÓN.

El autoconsumo de bienes, en el IVA se configura como un hecho imponible que pretende evitar situaciones de privilegio. Viene regulado en el artículo 9.1 de la Ley 37/1992, y en los artículos 16 y 18 de la Directiva Comunitaria 2006/112/UE.

La razón de ser y la esencia de este hecho imponible viene perfectamente especificada en el Fundamento de derecho SEGUNDO de la Resolución del TEAC de 18 de diciembre de 2019 (RG 00961/2019), que establece lo siguiente:

“La de los autoconsumos de bienes es una figura que, en unos casos, los de las letras a) y b), que son los que se denominan "autoconsumos externos", trata de evitar que haya consumos que se queden sin tributar, ya que el IVA grava el consumo, y sin esta figura del autoconsumo se quedarían sin tributar las entregas de los bienes consumidos por el sujeto pasivo o trasladados a su patrimonio particular, así como las entregas de bienes realizadas a terceros sin contraprestación; con lo que esos bienes llegarían así al propio sujeto pasivo o a esos terceros sin IVA; mientras que en los otros dos casos, los de las letras c) y d), que son los que se denominan "autoconsumos internos", lo que se busca es evitar la indebida deducción de determinadas cuotas soportadas; como ocurre cuando se adquiere un bien para un sector diferenciado de la actividad que tiene prorrata 100%, con lo que la cuota soportada es deducible y se deduce, y ese bien se afecta después a otro sector diferenciado de la actividad que tiene una prorrata del 0%, que implica que no pueden deducirse las cuotas que se soportan; o como cuando se adquiere un bien para revenderlo, operaciones de adquisición y reventa sometidas al régimen de IVA ordinario, y ese bien se dedica luego a ser arrendado, tratándose de un arriendo exento de IVA -por ejemplo una vivienda-; en estos dos casos, sin esta figura del autoconsumo, se estarían deduciendo unas cuotas soportadas por la adquisición de unos bienes que no podrían haber sido deducidas nunca: pues son bienes adquiridos que terminan en unas actividades que no generan IVA devengado y, por tanto, sin derecho a deducción.”

En el caso previsto en la letra d) del mencionado artículo 9.1º de la Ley del IVA, para que se produzca dicho hecho imponible, se exige la afectación o cambio de afectación de bienes que tienen la consideración de existencias para su utilización como bienes de inversión (tal como aparecen definidos en el artículo 108 de la Ley del IVA). Ahora bien, este autoconsumo sólo tributará, cuando los bienes se vayan a afectar como bienes de inversión a una actividad que no otorga el derecho a deducir cuotas soportadas; siempre y cuando en la adquisición, construcción, importación,... de esos bienes cuando tenían la consideración de existencias, habían sido deducidas las respectivas cuotas soportadas.

El ejemplo típico es el del promotor inmobiliario que construye viviendas con la intención de venta: los pisos serán considerados como existencias. Y el promotor se habrá practicado las deducciones de cuotas soportadas de IVA relacionadas con las ejecuciones de obras.

Si posteriormente destina alguna vivienda al alquiler, esta vivienda se desafecta como existencia pasando a tener la consideración de bien de inversión. El cual se destina a operaciones exentas que no otorgan el derecho a deducciones de cuotas soportada (conforme a lo previsto en el artículo 20.Uno.23 de la Ley del IVA).

Ello determina la existencia del supuesto de autoconsumo previsto en el artículo 9.1.d) de la Ley del IVA, que genera una cuota de IVA devengado y una soportada por el mismo importe, de modo que atendiendo a la actividad a la que se afecta, las cuotas soportadas por dicho autoconsumo no son deducibles en la medida en que el arrendamiento posterior es una operación sujeta y exenta.

Con todo ello se pretende evitar la situación de privilegio de haberse practicado deducciones de cuotas soportadas para un bien que se al final se afecta a operaciones exentas que no otorgan el derecho a la deducción.

No obstante lo anterior, en la medida en que la vivienda se configura como bien de inversión, el IVA soportado por el autoconsumo devengado estará sometido a un plazo de regularización de deducciones conforme prevé el artículo 107 de la Ley del IVA.

Base Imponible del autoconsumo.

La determinación de la Base imponible del autoconsumo debe efectuarse, en este caso, conforme a lo dispuesto en el artículo 79.Tres.2º de la Ley del IVA según el cual la Base Imponible debe ser el coste de los bienes y servicios utilizados por el sujeto pasivo en la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal¹.

Dada la finalidad del autoconsumo interno que consiste en evitar que un sujeto pasivo que ha ejercido el derecho a deducir indebidamente goce de dicha ventaja económica injustificada, el TEAC concluye en la Resolución de fecha 16 de diciembre de 2021 (RG: 00-069342019), que no procedía incluir en el cómputo de la Base imponible del autoconsumo el coste de aquellos bienes sobre los que no se había soportado el impuesto.

En este sentido se manifiesta la Consulta Vinculante V0255-23 de la Dirección General de Tributos, de 14/02/2023, que plantea el caso de un sujeto pasivo del IVA que había adquirido un solar en virtud de una transmisión sujeta al Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales Onerosas, de modo que sobre el solar ejecuta obras para la rehabilitación, en las que soporta (y deduce) cuotas de IVA soportado. La intención inicial era la de proceder a la venta del inmueble una vez finalizadas las obras; no obstante ello acaba afectando dicha vivienda a la actividad de arrendamiento, exenta de IVA.

La Consulta concluye con los siguiente: tal y como señala el Tribunal Económico Administrativo Central en su Resolución de 16 de diciembre de 2021, la finalidad perseguida con esta asimilación a las entregas de bienes para someter a gravamen estas operaciones parece evidente dentro de la justificación general del

¹ 79.Tres Ley IVA. En los supuestos de autoconsumo y de transferencia de bienes, comprendidos en el artículo 9, números 1.º y 3.º, de esta Ley, serán de aplicación las siguientes reglas para la determinación de la base imponible:

1.ª Si los bienes fuesen entregados en el mismo estado en que fueron adquiridos sin haber sido sometidos a proceso alguno de fabricación, elaboración o transformación por el propio sujeto pasivo, o por su cuenta, la base imponible será la que se hubiese fijado en la operación por la que se adquirieron dichos bienes.

Tratándose de bienes importados, la base imponible será la que hubiera prevalecido para la liquidación del impuesto a la importación de los mismos.

2.ª Si los bienes entregados se hubiesen sometido a procesos de elaboración o transformación por el transmitente o por su cuenta, la base imponible será el coste de los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para la obtención de dichos bienes, incluidos los gastos de personal efectuados con la misma finalidad.

3.ª No obstante, si el valor de los bienes entregados hubiese experimentado alteraciones como consecuencia de su utilización, deterioro, obsolescencia, envilecimiento, revalorización o cualquier otra causa, se considerará como base imponible el valor de los bienes en el momento en que se efectúe la entrega.

A los efectos de lo dispuesto en la regla 3.ª precedente, se presumirá que ha tenido lugar un deterioro total cuando las operaciones a que se refiere el presente apartado Tres tengan por objeto bienes adquiridos por entidades sin fines lucrativos definidas de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo, siempre que se destinen por las mismas a los fines de interés general que desarrollen de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 3, apartado 1.º, de dicha Ley."

gravamen sobre los autoconsumos; en los casos de los apartados a) y b) del artículo 9.1º de la LIVA (autoconsumos externos) el evitar que como consecuencia de la deducción inmediata del IVA soportado, el posterior destino de los bienes al patrimonio personal o al consumo particular del contribuyente, o a su consumo gratuito por un tercero, permita a estos un consumo libre de impuesto. Y en los casos de los apartados c) y d) (autoconsumos internos), impedir que se consolide el disfrute de la deducción inmediata inicial cuando se produzca la afectación posterior a otros sectores diferenciados de actividad que tengan una prorrata de deducción inferior a la inicial. Si ésta es la finalidad perseguida, es claro que, si no se soportó el impuesto, carecería de justificación el gravamen en el momento del autoconsumo. En definitiva, no podrían incluirse en el cómputo de la Base imponible aquellos bienes sobre los que no se soportó el impuesto. Por tanto, en la base imponible del autoconsumo, no se computará el valor de los terrenos adquiridos sin haber soportado la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido.

En este mismo sentido se manifiesta la jurisprudencia comunitaria:

(Sentencias de fecha 8 de noviembre de 2012, [asunto C-299/11](#), Gemeente Vlaardingen y la de 28 de abril de 2016, [asunto C-128/14](#), Het Oudeland Beheer BV): la finalidad del gravamen del autoconsumo interno de bienes que radica en ajustar deducciones para evitar que un sujeto pasivo pueda llevar a cabo una deducción indebida de cuotas soportadas, debe entenderse englobada en una finalidad más genérica, cual es evitar una desigualdad de trato entre los sujetos pasivos del impuesto. Como dice el Tribunal, el objetivo de este precepto es que las empresas que ejercen una actividad exenta de IVA, por la que no pueden deducir el IVA soportado al adquirir sus bienes empresariales, estén sometidas a la misma carga fiscal que aquellas otras que realizan la misma actividad mediante bienes obtenidos sin pagar el IVA por producirlos ellos mismos. De la jurisprudencia citada (además de las Sentencias de 8 de mayo de 2013, Hristomir Marinov, ([asunto C-142/12](#)), y la de 23 de abril de 2015, (asunto C-16/2014, Property Development Company NV), se concluye que la determinación de la Base imponible en estos supuestos de autoconsumo atendería a los siguientes criterios:

- 1) La Base imponible está constituida por el precio de compra de los bienes, que debe interpretarse como el coste de reposición de los bienes (valor residual), entendido como aquel que un empresario o profesional que realiza un autoconsumo debería pagar por los referidos bienes para su sustitución en el momento de producirse la afectación.
- 2) La valoración debe efectuarse tomando como referencia el momento de realizarse el autoconsumo, en este caso, el cambio de afectación.
- 3) La base imponible sólo estará constituida por el "precio de coste" a falta de precio de compra de tales bienes o de bienes similares.
- 4) En ningún caso puede integrarse en la Base imponible el valor de bienes o servicios por los que el sujeto pasivo haya soportado cuotas de IVA no deducidas.

A la vista de esta jurisprudencia comunitaria citada la Resolución del TEAC de 17/04/2024 (RG 00/06821/2021/00/00), cambia el criterio mantenido hasta la fecha, al disponer lo siguiente:

A estos efectos, debe entenderse que el sujeto pasivo ha soportado cuotas de IVA que no han podido deducirse, no sólo cuando las haya soportado por repercusión directa, sino también cuando se encuentren incluidas en el precio de los bienes o servicios adquiridos, por haber sido soportado en fases anteriores del proceso de producción o distribución de tales bienes o servicios sin que aquellas hayan podido ser deducidas en alguna de dichas fases.

Se deduce de lo expuesto que la exclusión de la Base imponible del valor de aquellos bienes por los que no se ha soportado IVA, a la que se refiere la Resolución del TEAC de 16 de diciembre de 2021 (RG 00-06934-2019), debe entenderse referida únicamente a aquellos supuestos en los que el sujeto pasivo, si bien no ha soportado el impuesto por repercusión directa en la adquisición, este se encuentra incluido en el precio del mismo por haber sido soportado en algún eslabón previo de la cadena, sin posibilidad de deducción.

Esta es la limitación a la que reiteradamente se refiere el TJUE, que deben respetar los Estados miembros cuando hagan uso de la facultad de asimilación de los autoconsumos a entregas de bienes gravadas, como es el caso de España. Por ello el TEAC modifica el criterio recogido en las Resoluciones de 8 de octubre de 2008 (RG 00 01993 2005) y de 16 de diciembre de 2021 (RG 00 06934 2019) en el sentido señalado.

Concluye el TEAC, en la Resolución que aquí se analiza que, **si el sujeto pasivo había adquirido un terreno mediante una operación no sujeta al IVA (tributando pues, por el ITP), dicho coste no debe ser incluido en la Base Imponible, salvo que resulte acreditado por parte de la Administración que en algún eslabón previo de la cadena se hubieran soportado cuotas de IVA que habían sido deducidas.**