ÍNDICE

Preguntas del INFORMA

PREGUNTAS
IVA. Novedades publicadas en el INFORMA durante el mes de SEPTIEMBRE. pág. 2

Resolución del TEAC

LLEVANZA NCORRECTA DE LOS LIBROS DE CONTABILIDAD
LGT. INFRACCIONES Y SANCIONES. El TEAC estima que superar el 50 % de incidencia de las irregularidades contables no basta para apreciar medios fraudulentos y calificar la infracción como muy grave
Para calificar la infracción como muy grave, la Administración debe acreditar y motivar que la anomalía contable fue deliberadamente utilizada con un propósito específico de eludir el pago de impuestos y explicar su incidencia en la comisión de la infracción. pág. 4

PROCEDIMIENTO ESPECIAL DE DEVOLUCIONES A NO ESTABLECIDOS
IVA. REQUISITO IMPORTE NO INFERIOR A 400 EUROS DEL IMPUESTO INCLUIDO EN SOLICITUD TRIMESTRAL. El TEAC mantiene los límites de reciprocidad para devolver el IVA a empresas canadienses, pero aclara que el mínimo de 400 euros se calcula sobre toda la solicitud y no factura por factura
Una empresa canadiense no puede obtener la devolución del IVA soportado por servicios de instalación y montaje si no acredita que son accesorios a una reparación o suministro de repuestos. No obstante, el TEAC corrige a la Administración: para comprobar el umbral mínimo de 400 euros de una solicitud trimestral debe atenderse al importe total del IVA cuya devolución se solicita, aunque finalmente parte de las cuotas resulte no reembolsable. pág. 7

Sentencia

REFACTURACIÓN DE COSTES
IVA. CONCEPTO "A TÍTULO ONEROSO". El Supremo avala la deducción del IVA en la refacturación de gastos sin margen: cobrar a coste también es una operación «a título oneroso»
No es necesario obtener un beneficio o margen económico para que una operación sea onerosa a efectos del IVA: basta con que exista una contraprestación directamente vinculada a la prestación. La Abogacía del Estado se allana al recurso de Porcelanosa Grupo AIE a la vista de la jurisprudencia reiterada del TJUE. pág. 10

Noticias

OCDE
MODELO. Publicado el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio 2025 (Versión Completa 2512 páginas) pág. 12

Preguntas incorporadas al INFORMA

PREGUNTAS

IVA. Novedades publicadas en el INFORMA durante el mes de septiembre.

Fecha: 01/10/2026 Fuente: web de la AEAT. Enlace: **Informa**

149566 - SANCIÓN POR FABRICACIÓN

Son apreciables las circunstancias de las letras a) a d) del artículo 201 bis de la LGT desde el 11 de octubre 2021. Las circunstancias de las letras e) y f) requieren un desarrollo reglamentario previo, por lo que, en sistemas de facturación para usuarios sujetos obligados por el Reglamento, se puede apreciar desde el 29 de julio de 2025.

149567 - SANCION: ALTERACIÓN DE REGISTROS

Cualquier funcionalidad o mecanismo del sistema informático contable, de facturación o de gestión, que permita alterar los registros de las operaciones **sin que quede constancia de ello mediante la debida anotación en el sistema mismo**, supondría un incumplimiento.

149568 - CONCEPTO DE PROGRAMA O SISTEMA INFORMÁTICO

Sistemas informáticos contables o de gestión se entienden como los definidos para la facturación, con arreglo a las funcionalidades de **entrada, procesamiento y conservación de la información** que en ellos se introduzca.

149703 - VIEDOJUEGOS: INGRESOS PERCIBIDOS DE LA PLATAFORMA DIGITAL

La venta de videojuegos de desarrollo propio a través de una plataforma digital constituye una prestación de servicios realizada por vía electrónica, dado su carácter automatizado. Cuando la plataforma actúa en nombre propio fijando las condiciones de la transacción y gestionando el cobro, opera la presunción de que dicha interfaz recibe y presta los servicios por sí misma, ostentando la condición de sujeto pasivo frente al consumidor final.

149704 - ROPA DE SEGUNDA MANO VENDIDA A PARTICULARES DE OTROS EM

En caso de no optarse por el régimen especial de bienes usados y operar bajo el régimen general, las ventas a particulares en la Unión Europea **tributarán en destino cuando se supere el umbral de 10.000 euros o se opte por ello**, pudiendo el vendedor acogerse al sistema de ventanilla única (OSS).

149705 - GESTIÓN DE RESERVAS ON LINE EN RESTAURANTES DE UN PAÍS TERCERO

A pesar de que los servicios prestados por plataformas y portales en internet se realizan a través de una página web y por medios electrónicos, estos servicios habrán de ser calificados **como servicios de mediación y no como servicios prestados por vía electrónica.**

149706 - SOCIEDAD GESTORA DE FONDO DE TITULIZACIÓN

Los servicios de gestión prestados por una sociedad gestora a un fondo de titulización están sujetos y exentos del IVA en los términos del artículo 20.Uno.18º.n) LIVA.

149707 - AGUA MINERAL EN ENVASE DE ALUMINIO RELLENABLE

Las entregas de agua mineral natural envasada están sujetas, con carácter general, al tipo impositivo del 10%. No obstante, cuando el producto se entregue en continentes específicos la tributación del conjunto dependerá de las características de los mismos.

149709 - FACTURACIÓN y REQUISITOS DE LOS SIF (I)

Las obligaciones formales son distintas y diferentes, aunque estén relacionadas. Los empresarios pueden elegir el medio de expedición de la factura, sin que el RRSIF haya establecido ninguna modificación al respecto. Ello sin perjuicio de las **obligaciones que se deriven de la utilización**, en su caso, de un **sistema informático de facturación** (SIF) como soporte de facturación.

149710 - FACTURACIÓN y REQUISITOS DE LOS SIF (II)

Las obligaciones formales son distintas y diferentes, aunque estén relacionadas. Los empresarios pueden elegir el medio de expedición de la factura, sin que el RRSIF haya establecido ninguna modificación al respecto. Ello sin perjuicio de las **obligaciones que se deriven de la utilización**, en su caso, de un **sistema informático de facturación** (SIF) como soporte de facturación.

149711 - FACTURACIÓN ELECTRÓNICA y FACTURA EMITIDA POR UN SIF

Una factura emitida utilizando un SIF no siempre constituye una «factura electrónica». **Una factura electrónica puede emitirse sin utilizar un SIF.** Los empresarios pueden elegir el medio de expedición de la factura, sin que el RRSIF haya establecido ninguna modificación al respecto. Ello sin perjuicio de las **obligaciones que se deriven de la utilización,** en su caso, de un **sistema informático de facturación** (SIF) como soporte de facturación.

149712 - FACTURACIÓN: SERIE POR CADA LOCAL

No es exigible la utilización de distintas series de facturas por el SIF de cada local, si bien podrán ser utilizados **potestativamente** por los empresarios o profesionales.

149713 - FACTURACIÓN: SERIE POR SIF DE CADA ACTIVIDAD

No es exigible la utilización de distintas series de facturas por el SIF de cada actividad, si bien podrán ser utilizados potestativamente por los empresarios o profesionales.

149714 - REQUISITOS DE LOS SIF: ACREDITACIÓN

El usuario puede exigir que la **declaración responsable** que debe constar por escrito y de forma visible en cada versión del sistema, o bien solicitarla directamente al fabricante o comercializador del software.

149715 - MODALIDADES DE FUNCIONAMIENTO: EMISIÓN POR DESTINATARIO

La modalidad de sistemas informáticos de facturación de la parte de actividad de facturación sea llevada a cabo por el **destinatario obliga al proveedor.**

149716 - MODALIDADES DE FUNCIONAMIENTO: CALENDARIO DISTINTO DESTINATARIO

La modalidad de sistemas informáticos de facturación de la parte de actividad de facturación sea llevada a cabo por el **destinatario no obliga al proveedor** hasta la fecha correspondiente, sin perjuicio de la aplicación voluntaria previa.

Resolución del TEAC

LLEVANZA INCORRECTA DE LOS LIBROS DE CONTABILIDAD

LGT. INFRACCIONES Y SANCIONES. El TEAC estima que superar el 50 % de incidencia de las irregularidades contables no basta para apreciar medios fraudulentos y calificar la infracción como muy grave

Para calificar la infracción como muy grave, la Administración debe acreditar y motivar que la anomalía contable fue deliberadamente utilizada con un propósito específico de eludir el pago de impuestos y explicar su incidencia en la comisión de la infracción.

Fecha: 24/09/2026 Fuente: web de la AEAT. Enlace: **Resolución del TEAC de 22/09/2026**

SÍNTESIS: El TEAC exige acreditar un ánimo fraudulento específico para calificar una infracción como muy grave por anomalías contables

La incorrecta llevanza de la contabilidad o de los libros registro, aunque su incidencia supere el 50 % de la base de la sanción, no permite por sí sola apreciar la utilización de medios fraudulentos y calificar la infracción tributaria como muy grave. El TEAC rechaza cualquier automatismo y exige que la Administración motive específicamente que las anomalías contables fueron deliberadamente utilizadas con el propósito de eludir el pago de impuestos, con conocimiento de su falsedad o ilegalidad, así como su incidencia concreta en la comisión de la infracción. No basta, por tanto, con acreditar la irregularidad contable y superar el umbral cuantitativo previsto en el artículo 184.3.a).3.º LGT.

ANTECEDENTES

- Una sociedad fue objeto de un procedimiento inspector de alcance general que comprendía el **IVA de los ejercicios 2019 a 2021.** Como consecuencia de la comprobación, la Inspección practicó diversos ajustes: redujo bases y cuotas de IVA repercutido correspondientes a determinados servicios que consideró no reales; rechazó la deducción de cuotas soportadas por falta de justificación documental; y negó también la deducción de determinadas cuotas correspondientes a facturas de un proveedor al apreciar **simulación relativa**, al no ser el emisor de las facturas el verdadero prestador de los servicios.
- Paralelamente se inició procedimiento sancionador por la infracción **del artículo 191 LGT —dejar de ingresar la deuda tributaria—**, que la Inspección calificó como **muy grave por utilización de medios fraudulentos.**
- La Administración entendió que existía una **llevanza incorrecta de la contabilidad**, concretamente por la existencia de **cuotas falsas registradas en cuentas genéricas**. Como la incidencia de esas irregularidades contables sobre la base de la sanción era **superior al 50 % en cada ejercicio**, consideró automáticamente cumplido el requisito del artículo 184.3.a).3.º LGT y calificó las infracciones como muy graves.
- La sociedad recurrió ante el **TEAR de Cataluña**, que confirmó tanto la regularización tributaria como la existencia de culpabilidad y de ocultación, pero rechazó la existencia de medios fraudulentos.
- Para el TEAR, no bastaba con comprobar que las irregularidades contables superaban cuantitativamente el 50 % de la base de la sanción. Era necesario justificar **cómo el contribuyente se había valido de esas irregularidades para cometer la infracción**, pues la utilización de medios fraudulentos constituye una circunstancia específica que determina la calificación de la infracción como muy grave. Resolucion_TEAC_51115_2026
- El Director del Departamento de Inspección de la AEAT recurrió esta interpretación ante el TEAC. Sostenía que el artículo 184.3.a).3.º LGT únicamente exige acreditar la existencia de determinadas incorrecciones contables —falsedad de asientos, omisión de operaciones o contabilización incorrecta— y que su incidencia supere el 50 %, **sin que la ley exija probar adicionalmente un ánimo fraudulento específico.**

FALLO DEL TEAC

- El TEAC **desestima el recurso extraordinario de alzada de la AEAT y confirma el criterio del TEAR de Cataluña.**

- Fija como criterio que, para calificar una infracción como muy grave por utilización de medios fraudulentos derivados de la llevanza incorrecta de libros o registros, **no basta con acreditar materialmente las irregularidades contempladas en el artículo 184.3.a).3.º LGT y comprobar que su incidencia supera el 50 % de la base de la sanción.**
- La Administración debe motivar adicionalmente la existencia de **un ánimo fraudulento específico**: las anomalías contables deben haber sido buscadas con el propósito de eludir el pago de impuestos, con conocimiento de su falsedad o ilegalidad, y debe explicarse cómo su utilización afectó al correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

Fundamentos del fallo

1. Culpabilidad y utilización de medios fraudulentos son cuestiones diferentes.

- El TEAC parte de una distinción importante. Una cosa es acreditar el **elemento subjetivo de la infracción tributaria** —dolo, culpa o negligencia— y otra distinta justificar la existencia de la circunstancia específica de **utilización de medios fraudulentos** que permite elevar la infracción a muy grave.
- Por tanto, haber demostrado que el contribuyente actuó culpable o incluso dolosamente **no permite concluir automáticamente que utilizó medios fraudulentos.**
- **El deber de motivación debe extenderse separadamente a ambas cuestiones**. De lo contrario, se produciría una equiparación automática entre culpabilidad y utilización de medios fraudulentos incompatible con las garantías propias del Derecho administrativo sancionador.

2. El umbral superior al 50 % es necesario, pero no suficiente.

El artículo 184.3.a).3.º LGT considera anomalía sustancial la llevanza incorrecta de libros o registros mediante:

- falsedad de asientos, registros o importes;
- omisión de operaciones realizadas; o
- contabilización en cuentas incorrectas alterando su consideración fiscal,

siempre que la incidencia de la llevanza incorrecta represente **más del 50 % de la base de la sanción**.

Pero el TEAC rechaza una lectura puramente objetiva de este precepto. **Superar el 50 % no convierte automáticamente la irregularidad contable en un medio fraudulento.**

Debe existir además una conexión entre la anomalía y una actuación específicamente dirigida a defraudar.

3. Debe acreditarse un propósito específico de eludir el impuesto.

- Este es probablemente el aspecto más relevante de la resolución.
- La Administración debe explicar por qué las anomalías contables no son simplemente irregularidades —aunque sean graves—, sino que fueron **especialmente buscadas para eludir el pago de los impuestos,** con conocimiento de su falsedad o ilegalidad.
- Además, debe motivar **cómo esas anomalías incidieron en la comisión de la concreta infracción tributaria.**
- Por tanto, no es suficiente una motivación estereotipada basada en afirmar que existe una contabilización incorrecta y que cuantitativamente supera el porcentaje establecido por la LGT.

4. Se rechaza el automatismo en materia sancionadora.

- El TEAC considera que aceptar la tesis de la AEAT permitiría convertir prácticamente cualquier anomalía contable que superase el umbral cuantitativo del 50 % en una infracción muy grave.
- Ello supondría aplicar la circunstancia agravatoria con criterios generales y automáticos, incompatibles con el **principio de culpabilidad y la presunción de inocencia**.
- La resolución sancionadora debe realizar un análisis individualizado de los hechos y justificar específicamente por qué la conducta contable constituye un auténtico instrumento fraudulento.

> Normativa aplicada
> Artículo 183 LGT — **Concepto y clases de infracciones tributarias.** Exige que la conducta sancionable sea dolosa o culposa, incluso a título de simple negligencia. Es la base del principio de culpabilidad sobre el que construye el TEAC su razonamiento.

Artículo 184.2 LGT — **Ocultación.** Regula cuándo existe ocultación a efectos de calificar la infracción. En este caso, el TEAR sí consideró acreditada esta circunstancia.
Artículo 184.3.a).3.º LGT — **Medios fraudulentos y anomalías sustanciales en la contabilidad.** Es el precepto central de la resolución. Exige que la llevanza incorrecta se produzca mediante falsedad, omisión o contabilización incorrecta y que su incidencia supere el 50 % de la base de la sanción.
Artículo 191 LGT — **Dejar de ingresar la deuda tributaria.** Tipifica la infracción cometida en este caso. Su apartado 4 establece que la utilización de medios fraudulentos determina su calificación como **muy grave**, con sanción proporcional del **100 % al 150 %**. Resolucion_TEAC_51115_2026
Artículo 179 LGT — **Principio de responsabilidad en materia de infracciones tributarias.** Refuerza la exigencia de culpabilidad y excluye un sistema de responsabilidad objetiva.
Artículos 4 y 11 **del Reglamento General del Régimen Sancionador Tributario (RD 2063/2004).** Desarrollan, respectivamente, qué debe entenderse por falsedad, omisión o contabilización incorrecta y cómo debe calcularse la incidencia de dichas irregularidades sobre la base de la sanción.

Resolución del TEAC

PROCEDIMIENTO ESPECIAL DE DEVOLUCIONES A NO ESTABLECIDOS

IVA. REQUISITO IMPORTE NO INFERIOR A 400 EUROS DEL IMPUESTO INCLUIDO EN SOLICITUD TRIMESTRAL. El TEAC mantiene los límites de reciprocidad para devolver el IVA a empresas canadienses, pero aclara que el mínimo de 400 euros se calcula sobre toda la solicitud y no factura por factura

Una empresa canadiense no puede obtener la devolución del IVA soportado por servicios de instalación y montaje si no acredita que son accesorios a una reparación o suministro de repuestos. No obstante, el TEAC corrige a la Administración: para comprobar el umbral mínimo de 400 euros de una solicitud trimestral debe atenderse al importe total del IVA cuya devolución se solicita, aunque finalmente parte de las cuotas resulte no reembolsable.

Fecha: 24/09/2026 Fuente: web de la AEAT. Enlace: **Resolución del TEAC de 22/09/2026**

SÍNTESIS: El TEAC aclara el régimen de devolución del IVA a empresas de terceros países

El TEAC confirma que las empresas establecidas en Canadá solo pueden obtener la devolución del IVA soportado en España respecto de las operaciones comprendidas en la Resolución de reciprocidad de 1994, sin que la evolución posterior del sistema fiscal canadiense ni el acuerdo CETA permitan ampliar sus supuestos. Además, corresponde al solicitante probar que los servicios de instalación o montaje son accesorios a una reparación o suministro de repuestos amparados por dicha reciprocidad.

No obstante, el Tribunal precisa que el **mínimo de 400 euros exigido para las solicitudes trimestrales de devolución debe calcularse sobre el importe total del IVA incluido en la solicitud y no sobre cada factura individualmente considerada,** por lo que estima parcialmente la reclamación.

ANTECEDENTES

- Una sociedad establecida en **Canadá**, dedicada a prestar soluciones tecnológicas y servicios de mantenimiento a empresas del sector hotelero, solicitó el **15 de noviembre de 2024** la devolución de **28.633,67 euros de IVA** correspondiente al período julio-septiembre de 2024.
- La Oficina Nacional de Gestión Tributaria d**enegó la devolución fundamentalmente por dos razones.**
- **Por un lado,** tratándose de una empresa establecida en Canadá, resultaba aplicable el **principio de reciprocidad del artículo 119 bis LIVA.** La Resolución de la DGT de 16 de mayo de 1994 reconoce la reciprocidad con Canadá únicamente respecto de determinados conceptos, fundamentalmente **servicios de reparación y alojamiento y suministro de repuestos utilizados en actividades empresariales**. La Administración entendió que buena parte de los conceptos facturados no encajaban en esas categorías.
- Por otro, varias de las facturas incorporadas a la solicitud correspondían a períodos anteriores al tercer trimestre de 2024, por lo que no podían incluirse en aquella solicitud trimestral.
- Finalmente, respecto de una factura correspondiente a **servicios de alojamiento**, cuya cuota sí era susceptible de devolución conforme al régimen de reciprocidad, la Administración también rechazó la devolución porque su importe era **inferior a 400 euros**, mínimo exigido para las solicitudes trimestrales.
- La empresa recurrió alegando, entre otras cuestiones, que la Resolución de reciprocidad España-Canadá de 1994 había quedado desactualizada por la evolución posterior del sistema canadiense GST/HST y que el régimen actual canadiense permitiría una reciprocidad material más amplia. También invocó el acuerdo comercial **CETA.**
- Respecto de dos de las facturas controvertidas, defendió además que, aunque formalmente recogieran conceptos de **instalación y montaje**, en realidad se trataba de trabajos vinculados a reparaciones, sustitución de componentes y suministro de repuestos. La instalación y puesta en funcionamiento serían prestaciones meramente accesorias de la reparación principal y, por tanto, deberían seguir su mismo tratamiento a efectos del IVA.

FALLO DEL TEAC

El TEAC **estima parcialmente la reclamación.**

- Confirma la denegación de la devolución correspondiente a las facturas relativas a los servicios de instalación y montaje porque la sociedad **no acreditó suficientemente que su verdadera prestación principal fuera una reparación o suministro de repuestos** comprendida en la Resolución de reciprocidad con Canadá.
- Sin embargo, **anula la denegación correspondiente a la factura de alojamiento.** La Administración había considerado que, como el IVA correspondiente a esa factura individual **era inferior a 400 euros**, no podía devolverse en una solicitud trimestral.
- El TEAC rechaza esta interpretación: **el límite de 400 euros se aplica al importe total del IVA incluido en la solicitud de devolución, no al importe de cada factura que finalmente resulte susceptible de devolución**. Como la solicitud trimestral presentada superaba globalmente los 400 euros, se cumplía el requisito cuantitativo reglamentario.
- Este último criterio ya había sido seguido por el TEAC en su Resolución de **19 de junio de 2025, RG 00-6704-2023**, y la resolución señala expresamente que constituye doctrina del Tribunal.

Fundamentos del fallo

1. La reciprocidad con Canadá continúa rigiéndose por la Resolución de la DGT de 16 de mayo de 1994

- El artículo 119 bis LIVA permite solicitar la devolución del IVA a empresarios establecidos fuera de la UE, Canarias, Ceuta y Melilla, pero España ha condicionado este derecho, con determinadas excepciones, a que exista **reciprocidad de trato**, que debe ser reconocida mediante resolución de la DGT.
- En el caso de Canadá sigue vigente la Resolución de la DGT de **16 de mayo de 1994**, que admite la devolución fundamentalmente respecto de **servicios de reparación y alojamiento y suministro de repuestos utilizados en actividades empresariales.**
- El TEAC rechaza expresamente que pueda dejar de aplicar esta resolución por su antigüedad. La eventual ampliación posterior del derecho a recuperar el GST/HST en Canadá podría justificar que la Administración revisase formalmente el régimen de reciprocidad, pero **el TEAC no puede ampliar por vía interpretativa los supuestos reconocidos en la resolución vigente.**
- Tampoco considera que el **CETA** haya modificado el régimen de devolución establecido en el artículo 119 bis LIVA ni haya dejado sin efecto la Resolución de 1994.

2. Instalación, montaje y reparación pueden formar una prestación única, pero hay que probarlo

- La empresa sostenía que la instalación y puesta en funcionamiento eran inseparables de los trabajos de reparación y sustitución de componentes.
- El TEAC admite conceptualmente esta posibilidad y desarrolla extensamente la doctrina del TJUE sobre **prestaciones principales y accesorias**.
- En síntesis, una prestación es accesoria cuando **no constituye para el cliente un fin en sí misma**, sino un medio para disfrutar en mejores condiciones de la prestación principal. Igualmente existe una prestación única cuando varios elementos están tan estrechamente vinculados que forman objetivamente una sola operación económica y separarlos resultaría artificial.
- El Tribunal sistematiza varios criterios: deben valorarse todas las circunstancias de la operación; debe determinarse cuál es el elemento predominante desde la perspectiva del consumidor medio; debe atenderse a la importancia cualitativa de los diferentes elementos, y no únicamente a su peso económico; y el hecho de que exista un precio único no resulta por sí solo determinante.

3. La empresa no probó que la reparación fuese realmente la prestación principal

- Aquí está una de las cuestiones prácticas más relevantes de la resolución.
- Conforme al artículo 105.1 LGT, quien pretende hacer valer un derecho debe acreditar los hechos constitutivos del mismo.
- Por ello correspondía a la empresa canadiense demostrar que los servicios descritos en las facturas como instalación y montaje eran realmente prestaciones accesorias de una reparación o suministro de repuestos.
- Y el TEAC considera que no lo hizo.

- No se aportaron **partes de trabajo, informes técnicos, albaranes de sustitución u otros documentos equivalentes** que acreditasen averías concretas, sustitución efectiva de componentes defectuosos o suministro de repuestos vinculado a trabajos de reparación. Por el contrario, las propias facturas calificaban los trabajos como servicios de «instalación y montaje».
- Por ello no quedó probado que esos servicios careciesen de autonomía y fueran meramente accesorios de una reparación. En consecuencia, no podían beneficiarse de la devolución prevista por la Resolución de reciprocidad España-Canadá.

4. El umbral de 400 euros se refiere a la solicitud completa, no a cada factura

Este es probablemente el criterio más novedoso de la resolución.

- El Reglamento del IVA establece que cuando una solicitud de devolución se refiere a un período inferior al año natural pero no inferior a tres meses, **el importe del IVA incluido en la solicitud no puede ser inferior a 400 euros.** Si la solicitud comprende un año natural o la parte restante del año, el mínimo es de 50 euros.
- La Administración había interpretado que, una vez excluidas las demás facturas, quedaba únicamente una factura de alojamiento cuya cuota era inferior a 400 euros y, por ello, tampoco podía devolverse.
- El TEAC considera incorrecta esta interpretación. El importe que debe compararse con el mínimo reglamentario es **la totalidad de las cuotas de IVA incluidas en la solicitud**, no exclusivamente las cuotas que, tras analizar individualmente cada factura, resulten finalmente reembolsables.
- Como el importe conjunto solicitado por la empresa para el período julio-septiembre de 2024 superaba los **400 euros,** el requisito se cumplía. Por ello se anula la denegación respecto de la factura de alojamiento.

Normativa aplicada

Artículo 119 bis de la Ley 37/1992 del IVA: regula la devolución a empresarios o profesionales establecidos fuera de la UE y establece, con determinadas excepciones, el requisito de reciprocidad. Es la norma central del asunto.

Artículo 119 LIVA: contiene las condiciones generales del régimen de devolución a no establecidos a las que se remite el artículo 119 bis.

Artículo 31 bis del Reglamento del IVA (RD 1624/1992): desarrolla reglamentariamente la devolución correspondiente a empresarios establecidos en terceros países y fija, entre otras cuestiones, los períodos de devolución y los umbrales mínimos de 400 y 50 euros.

Artículo 105.1 LGT: establece la regla de carga de la prueba. Resulta decisivo porque correspondía a la empresa acreditar que los servicios de instalación eran accesorios a las reparaciones y al suministro de repuestos.

Artículo 70.Uno.1.º LIVA: se utiliza para localizar en España los servicios relacionados con bienes inmuebles —en este caso, instalaciones y mantenimiento de redes en hoteles situados en el TAI.

Jurisprudencia y doctrina citadas

La resolución se apoya ampliamente en la jurisprudencia del TJUE sobre prestaciones únicas y accesorias, destacando, entre otras, *Card Protection Plan* (C-349/96), *Levob* (C-41/04), *Madgett y Baldwin* (C-308/96 y C-94/97), *Aktiebolaget NN* (C-111/05), *Bog y otros*, *Field Fisher Waterhouse* (C-392/11), *Stadion Amsterdam* (C-463/16) y *Q* (C-907/19).

Sentencia

REFACTURACIÓN DE COSTES

IVA. CONCEPTO "A TÍTULO ONEROSO". El Supremo avala la deducción del IVA en la refacturación de gastos sin margen: cobrar a coste también es una operación «a título oneroso»

No es necesario obtener un beneficio o margen económico para que una operación sea onerosa a efectos del IVA: basta con que exista una contraprestación directamente vinculada a la prestación. La Abogacía del Estado se allana al recurso de Porcelanosa Grupo AIE a la vista de la jurisprudencia reiterada del TJUE.

Fecha: 24/09/2026 Fuente: web del Poder Judicial. Enlace: **Sentencia del TS de 21/09/2026**

SÍNTESIS: El Supremo admite la deducción del IVA en la refacturación de gastos sin margen
El Tribunal Supremo estima el recurso de una AIE que **centralizaba determinados gastos y los refacturaba a sus socios por el mismo importe, sin obtener margen ni beneficio**. A efectos del artículo 96.Dos LIVA, una operación puede realizarse «a título oneroso» aunque se facture a coste, pues lo relevante es que exista una contraprestación directamente vinculada al servicio, y no la obtención de un beneficio. La Abogacía del Estado se allanó conforme a la jurisprudencia reiterada del TJUE, por lo que el Supremo no llega a fijar formalmente doctrina jurisprudencial propia sobre la cuestión.

ANTECEDENTES

- El litigio afecta a **Porcelanosa Grupo AIE**, agrupación de interés económico que presta a las sociedades integrantes del grupo servicios de comercialización, intermediación, marketing, promoción, coordinación de ferias y eventos, entre otros.
- La AIE actúa como **centralizadora de determinados costes**: adquiere bienes y servicios para desarrollar esas actividades y posteriormente **refactura íntegramente su coste a las sociedades integrantes**, repercutiendo el IVA correspondiente. Por su propia configuración, la agrupación carece de ánimo de lucro y la refacturación se realiza **sin margen**, de manera que ingresos y costes se compensan.
- La AEAT regularizó el IVA correspondiente a determinados períodos de 2018 y negó la deducción de cuotas soportadas correspondientes a **atenciones a clientes, asalariados o terceras personas**, al considerar aplicable la exclusión del artículo 96.Uno.5.º LIVA. La liquidación provisional ascendió a **105.622,84 euros**.
- La cuestión esencial era determinar si resultaba aplicable la excepción contemplada en el **artículo 96.Dos LIVA,** dado que esos costes eran posteriormente objeto de refacturación.
- El TSJ de la Comunidad Valenciana rechazó la pretensión de la AIE. Consideró que, aunque existiera refacturación, **no había verdadera onerosidad**, porque el importe repercutido coincidía exactamente con el coste soportado y la AIE no obtenía beneficio alguno.
- El Tribunal Supremo admitió el recurso para determinar precisamente si el concepto de operación realizada **«a título oneroso»** exige que quien refactura obtenga un beneficio o margen económico o si, por el contrario, **es suficiente la existencia de una contraprestación con repercusión del IVA aunque se facture exactamente a coste.**

FALLO

- El Tribunal Supremo **estima el recurso de casación de Porcelanosa Grupo AIE, casa y anula la sentencia del TSJ de la Comunidad Valenciana** y estima el recurso contencioso-administrativo, anulando la resolución administrativa impugnada.
- Un aspecto importante de la sentencia es que la **Abogacía del Estado se allanó al recurso**. La propia Administración reconoce, a la vista de la jurisprudencia reiterada del TJUE, que el concepto de operación «a título oneroso» **exige contraprestación, pero no necesariamente beneficio o margen económico.**

FUNDAMENTOS DEL FALLO

1. «A título oneroso» no equivale a obtener un beneficio.

- El Tribunal parte de la jurisprudencia del TJUE sobre el concepto autónomo de operación onerosa en el sistema común del IVA. Para que exista onerosidad debe existir una **relación directa entre la entrega de bienes o prestación de servicios y la contraprestación efectivamente recibida**. Que el precio sea superior, igual o inferior al coste no determina por sí mismo la existencia de onerosidad.
- Por tanto, una sociedad puede prestar servicios **a título oneroso aunque los refacture exactamente por su coste y no obtenga margen alguno.**

2. Lo relevante es la existencia de prestaciones recíprocas y un vínculo directo.

- Existe operación onerosa cuando hay una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la cantidad satisfecha constituye el **contravalor efectivo del servicio prestado**. Es la denominada doctrina del **«vínculo directo»** del TJUE.
- Por ello, el hecho de que una AIE se limite a centralizar gastos y posteriormente los refacture a sus socios **no elimina la onerosidad de la operación** si existe esa relación directa entre el servicio y la contraprestación.

3. La ausencia de ánimo de lucro tampoco excluye la onerosidad.

- La interpretación del TSJ vinculaba la falta de margen y el carácter no lucrativo de la AIE con la inexistencia de una prestación onerosa. La jurisprudencia europea utilizada en el recurso separa ambos conceptos: **actividad onerosa y actividad lucrativa no son equivalentes.**
- De hecho, el TJUE ha aplicado el concepto de prestación a título oneroso también respecto de entidades sin ánimo de lucro cuando existe una relación directa entre el servicio prestado y la cantidad percibida como contrapartida.

4. Principio de neutralidad del IVA.

- La sentencia recuerda igualmente la jurisprudencia del TJUE conforme a la cual el derecho a deducir constituye una pieza esencial del mecanismo del IVA. El sistema de deducciones pretende liberar al empresario de la carga del IVA soportado en el desarrollo de sus actividades económicas y garantizar la **neutralidad del impuesto**, con independencia de los fines o resultados económicos de la actividad.

5. El Supremo no fija formalmente doctrina jurisprudencial.

- Este matiz es importante para el boletín. Aunque el resultado del procedimiento confirma la interpretación favorable al contribuyente, el Tribunal Supremo señala expresamente que, debido al **allanamiento de la Administración**, la cuestión no llegó a ser objeto de verdadero debate ante la Sala. Por ello, estima el recurso pero **no fija doctrina jurisprudencial propia sobre la cuestión.**

Noticias

OCDE

MODELO. Publicado el Modelo de Convenio Tributario sobre la Renta y el Patrimonio 2025 (Versión Completa 2512 páginas)

Fecha: 01/10/2026 Fuente: web del Poder Judicial. Enlace: **Model Tax**

Esta edición contiene el texto completo del Modelo de Convenio Tributario en su versión del 18 de noviembre de 2025, incluidos los artículos, los comentarios, las posiciones de las economías no miembros, la Recomendación del Consejo de la OCDE, así como las notas históricas y los informes de antecedentes. El Modelo de Convenio Tributario se actualiza periódicamente para reflejar la evolución de la fiscalidad internacional.
La versión anterior era de 2017

Summary of key changes

La actualización 2025 incluye los siguientes cambios principales:

Cambios al Artículo 25 y sus Comentarios que incluyen como nuevo párrafo 6 del Artículo 25 una disposición que confirma el papel de las autoridades competentes en la determinación de si un asunto entra dentro del ámbito de un tratado fiscal a efectos de los mecanismos de resolución de diferencias Previsto bajo el Acuerdo General sobre el Comercio de Servicios (GATS).

Cambios en el Comentario al Artículo 5 para aclarar las **circunstancias en las que un el domicilio del individuo podría constituir un "lugar de negocio" de la empresa para la que el obras individuales.** Estos cambios son una evolución de principios existentes y aseguran que El comentario refleja los arreglos de trabajo modernos, aportando una certeza adicional sobre cuando un establecimiento permanente fijo de lugar de negocio será creado o no será creado por un Persona que trabaja desde casa u otro lugar relevante.

Cambios en el Comentario sobre el Artículo 5 que añaden al Comentario una alternativa (opcional) disposición sobre actividades relacionadas con la exploración y explotación de recursos naturales extraíbles, junto con comentarios relacionados. La pieza central de la La disposición alternativa es un umbral más bajo para el establecimiento permanente, que se superaría después de que una empresa no residente hubiera operado en un Estado durante más de lo acordado bilateralmente Periodo de tiempo.

Cambios en el Comentario del Artículo 9 que responden a las preguntas planteadas en el contexto del trabajo del Grupo de Trabajo 6 sobre los aspectos de precios de transferencia en las transacciones financieras (véase Capítulo X de las Directrices de Precios de Transferencia) y que aclaran la aplicación del artículo 9, especialmente en lo que respecta a las leyes nacionales sobre la deducibilidad de intereses, como las que recomendado en el informe final sobre la Acción 4 de BEPS. Cambios relacionados al Comentario sobre el Artículo 7 y el Comentario al Artículo 24 acompañan estos cambios.

Cambios en el Comentario sobre el Artículo 25 relativos al Importe B que señalan algo específico Lenguaje relativo a la certeza fiscal y la eliminación de la doble imposición incluido en el informe sobre el Importe B. Estos cambios tienen como objetivo garantizar que se preserve la opcionalidad en toda disputa mecanismos de resolución para jurisdicciones no adoptivas.

Los cambios en el Comentario sobre el Artículo 26 a: (i) indican expresamente que la información recibidos mediante intercambio de información pueden utilizarse para asuntos fiscales que afecten a personas distintas de aquellos respecto a los cuales se recibió inicialmente la información; y (ii) reflejan Orientación interpretativa acordada sobre el acceso de los contribuyentes a la información intercambiada y el divulgación de información reflexiva no contribuyente específica sobre o generada sobre la base de intercambiaron información.

La Actualización 2025 también incluye los cambios y añadidos realizados a las observaciones y reservas de Países miembros de la OCDE y a las posiciones de los miembros no miembros de la OCDE.

Para acceder al contenido de la Actualización 2025, visite: https://doi.org/10.1787/5798080f-en.