

SUMARI

- 1. NOTA SOBRE ELS EFECTES, EN L'ÀMBIT TRIBUTARI, DEL REIAL DECRET LLEI 16/2025, DE 23 DE DESEMBRE, I DEL REIAL DECRET LLEI 2/2026, DE 3 DE FEBRER**
L'AEAT ha emès una nota al respecte, que reproduïm.
- 2. IS.- REGULARITZACIÓ D'EXISTÈNCIES: QUAN LA INSPECCIÓ INCREMENTI EL VALOR DE LES EXISTÈNCIES FINALS, EL CONTRIBUENT TÉ DRET A RECTIFICAR L'AUTOLIQUIDACIÓ DE L'IMPOST DE SOCIETATS DE L'EXERCICI SEGÜENT**
En aplicació del principi de regularització íntegra, el Tribunal economicoadministratiu Central conclou que, després de la comprovació administrativa de les existències finals d'un exercici, l'ajust correlatiu en les existències inicials de l'exercici posterior no ha de realitzar-se com a correcció d'un error comptable, sinó rectificanc l'autoliquidació de l'Impost de Societats de l'exercici següent.
- 3. IRPF.- EL TRIBUNAL SUPREM CONSOLIDA EL CRITERI DE PROPORCIONALITAT EN LES SANCIIONS PER ÚS DE SOCIETATS INTERPOSADES**
El Tribunal Suprem, en la seva sentència 400/2026, de 30 de març, reitera la seva doctrina sobre el càlcul de la base de les sancions de l'article 191 de la LGT en supòsits de simulació mitjançant societats interposades.
- 4. TRACTAMENT FISCAL DELS INTERESSOS D'UN PRÉSTEC PARTICIPATIU ENTRE SOCIETATS NO VINCULADES**
La Direcció General de Tributs analitza en la consulta vinculant V0047-26 el tractament comptable i fiscal dels interessos derivats d'un préstec participatiu concedit entre dues societats que no formen part del mateix grup mercantil.
- 5. IVA.- LA DEDUCCIÓ I COMPENSACIÓ DE QUOTES D'IVA CONSTITUEIX UN DRET DEL CONTRIBUENT I NO UNA OPCIÓ TRIBUTÀRIA**
La deducció i compensació de quotes d'IVA constitueix un dret del contribuenc i no una opció tributària en el sentit de l'article 119.3 de la Llei General Tributària (LGT).
- 6. TRACTAMENT FISCAL, TANT EN L'IMPOST DE SOCIETATS COM EN L'IVA, DE L'ADQUISICIÓ D'UN VEHICLE PER UNA SOCIETAT, DESTINAT SUPOSADAMENT A ÚS EXCLUSIVAMENT EMPRESARIAL**
La Direcció General de Tributs analitza el tractament fiscal, tant en l'Impost de Societats com en l'IVA, de l'adquisició d'un vehicle per una societat, destinat suposadament a ús exclusivament empresarial.
- 7. OPERACIONS VINCULADES. VINCULACIÓ INDIRECTA ENTRE PERSONA FÍSICA I ENTITAT A L'EFECTE D'OPERACIONS VINCULADES: CRITERI DEL TEAC**
El TEAC considera que, encara que la literalitat de la norma estableix la vinculació entre una entitat i una altra entitat participada per la primera indirectament en, almenys, el 25% del capital social o dels fons propis, també és aplicable quan es tracta d'una persona física.
- 8. IVA .- CLAUS PER A DETERMINAR LA TRIBUTACIÓ DE L'IVA EN SERVEIS D'ENSENYAMENT EN LÍNIA I PUBLICACIONS DIGITALS**
La DGT analitza l'IVA aplicable a serveis de formació en línia prestats per plataformes digitals, diferenciant entre serveis educatius exempts i serveis electrònics subjectes al 21%, així com la tributació d'infoproductes i publicacions digitals al tipus superreduït del 4%.

1. NOTA SOBRE ELS EFECTES, EN L'ÀMBIT TRIBUTARI, DEL REIAL DECRET LLEI 16/2025, DE 23 DE DESEMBRE, I DEL REIAL DECRET LLEI 2/2026, DE 3 DE FEBRER

De conformitat amb els criteris establerts per la Direcció General de Tributs, els efectes en l'àmbit tributari produïts pel Reial decret llei 16/2025, de 23 de desembre, pel qual es prorroguen determinades mesures per a fer front a situacions de vulnerabilitat social, i s'adopten mesures urgents en matèria tributària i de Seguretat Social, i el Reial decret llei 2/2026, de 3 de febrer, pel qual s'adopten mesures urgents per a fer front a situacions de vulnerabilitat social, en matèria tributària i relatives als recursos dels sistemes de finançament territorial, tots dos no convalidats, són els següents:

Impost sobre la Renda de les Persones Físiques

Respecte a l'exercici 2025:

En la data de meritació de l'IRPF per a 2025, les modificacions introduïdes pel Reial decret llei 16/2025, de 23 de desembre, estaven en vigor i desplegant els seus plens efectes jurídics, per la qual cosa resulten d'aplicació en 2025 les següents mesures:

Imputació de rendes immobiliàries (disposició addicional cinquantesima cinquena de la LIRPF, modificada per l'article 14. Dos del Reial decret llei 16/2025).

Pròrroga de les deduccions per obres de millora d'eficiència energètica en habitatges regulats en els apartats 1 i 2 de la disposició addicional cinquantesima de la LIRPF (disposició addicional cinquantesima de la LIRPF, modificada per l'article 14. Un del Reial decret llei 16/2025). La deducció de l'apartat 3 s'aplicava en 2025 amb la redacció anterior.

Termini de renúncies i revocacions al mètode d'estimació objectiva de l'Impost sobre la Renda de les Persones Físiques (article 15 del Reial decret llei 16/2025). Són vàlides les renúncies i revocacions presentades durant la vigència del Reial decret llei 16/2025 i del Reial decret llei 2/2026.

Exempció per danys personals en incendis forestals (article 16 del Reial decret llei 16/2025).

Exempció de les ajudes aprovades per la Comunitat Valenciana (article 20 del Reial decret llei 16/2025) en:

El Decret 172/2024, de 26 de novembre, del Consell, pel qual s'aproven les bases reguladores i el procediment de concessió directa d'ajudes urgents dirigides a facilitar el manteniment de l'ocupació i la reactivació econòmica de les empreses que hagin sofert danys pel temporal de vent i pluges iniciat el 29 d'octubre de 2024 en la Comunitat Valenciana.

El Decret 176/2024, de 3 de desembre, del Consell, pel qual s'aproven les bases reguladores de les ajudes urgents dirigides a les persones treballadores autònomes de les zones de la Comunitat Valenciana afectades per la DANA.

Respecte a l'exercici 2026 es mantenen els límits per a l'aplicació del mètode d'estimació objectiva vigents en els exercicis 2016 a 2024 (disposició transitòria trentena segona de la LIRPF, modificada per l'article 14. Quatre del Reial decret llei 16/2025).

Impost sobre el Valor Afegit

Respecte a l'exercici 2026 es mantenen els límits per a l'aplicació dels règims simplificat i especial d'agricultura, ramaderia i pesca, vigents en els exercicis 2016 a 2024 (Disposició transitòria tretzena de la LIVA modificada per l'article 12 del Reial decret llei 16/2025).

2. IS.- REGULARITZACIÓ D'EXISTÈNCIES: QUAN LA INSPECCIÓ INCREMENTI EL VALOR DE LES EXISTÈNCIES FINALS, EL CONTRIBUENT TÉ DRET A RECTIFICAR L'AUTOLIQUIDACIÓ DE L'IMPOST DE SOCIETATS DE L'EXERCICI SEGÜENT

En la seva resolució de 25 de març de 2026, el Tribunal economicoadministratiu Central (TEAC) unifica criteri i estableix una doctrina de gran rellevància pràctica en l'Impost de Societats: quan la Inspecció incrementa el valor de les existències finals d'un exercici, **el contribuïent té dret a sol·licitar la rectificació de l'autoliquidació de l'exercici següent per a adaptar les existències inicials al nou valor fixat per l'Administració.**

Antecedents del cas

La controvèrsia sorgeix arran d'una actuació inspectora sobre una societat dedicada a la fabricació i venda de pernils. La Inspecció va comprovar que l'entitat valorava totes les seves existències a un preu únic, sense diferenciar entre pernils de gla i d'esquer, malgrat tractar-se de productes amb costos significativament diferents.

Com a resultat del procediment inspector, formalitzat mitjançant acta amb acord, l'Administració va incrementar el valor de les existències finals de l'exercici 2015, la qual cosa va generar un ajust positiu en la base imposable de l'Impost de Societats d'aquest exercici i la corresponent quota a ingressar.

Posteriorment, la societat va sol·licitar la rectificació de la seva autoliquidació de l'exercici 2016, al·legant que les existències inicials d'aquest període havien de coincidir amb les existències finals de 2015 segons el valor corregit per la Inspecció. Aquesta modificació implicava una despesa més gran per consum d'existències i, per tant, una menor base imposable en 2016.

Posició de l'Administració

L'AEAT va rebutjar la sol·licitud en considerar que la diferència detectada constituïa un error comptable d'exercicis anteriors. Segons aquest plantejament, la correcció havia de registrar-se conforme a la Norma de Registre i Valoració 22a del Pla General de Comptabilitat, mitjançant un ajust en reserves en l'exercici en què es va detectar l'error (2019), i no mitjançant la rectificació de l'autoliquidació de 2016.

Criteri del TEAC

El TEAC rebutja expressament la tesi administrativa i confirma el criteri prèviament adoptat pel TEAR de Castella i Lleó.

El Tribunal destaca que la regularització practicada per la Inspecció té naturalesa fiscal **i no pot produir únicament efectes perjudicials per al contribuïent**. Si l'Administració corregeix a l'alça les existències finals d'un exercici, ha d'admetre's de manera correlativa l'ajust de les existències inicials de l'exercici següent.

En conseqüència, el contribuïent té dret a instar la rectificació de l'autoliquidació del període posterior per a evitar una doble imposició econòmica derivada de la regularització inspectora.

Fonament jurídic: principi de regularització íntegra

La resolució es recolza en el principi de regularització íntegra, conforme al qual l'Administració ha de tenir en compte tant els elements que incrementen el deute tributari com aquells que afavoreixen a l'obligat tributari.

El TEAC recorda que les existències finals d'un exercici coincideixen necessàriament amb les existències inicials del següent. Per això, si la Inspecció modifica les primeres, ha de reconèixer-se el corresponent efecte en el període posterior.

Negar aquesta possibilitat suposaria consolidar una tributació superior a la capacitat econòmica real del contribuïent i permetre un enriquiment injust de l'Administració.

Doctrina fixada

El criteri unificat del TEAC és el següent:

Quan la Inspecció Tributària incrementi el valor de les existències finals al tancament d'un període impositiu, el contribuïent té dret a sol·licitar la rectificació de l'autoliquidació del període següent per a ajustar les seves existències inicials al valor determinat per l'Administració.

Rellevància pràctica

Aquesta resolució ofereix una important garantia per a les empreses sotmeses a comprovacions inspectores que afectin la valoració d'existències, ja que:

- Permet corregir de manera immediata l'exercici següent.
- Evita la doble imposició derivada d'ajustos parcials.
- Reforça el principi de regularització íntegra.
- Limita l'aplicació automàtica de la NRV 22^a del PGC quan la correcció deriva d'una regularització administrativa.

Conclusió

La resolució del TEAC de 25 de març de 2026 consolida un criteri favorable al contribuent i de notable transcendència pràctica. L'Administració no pot incrementar el valor de les existències finals d'un exercici sense reconèixer, de manera correlativa, el dret del contribuent a ajustar les existències inicials del període següent mitjançant la rectificació de la seva autoliquidació.

Es tracta d'una doctrina que reforça la coherència del sistema tributari i evita que les actuacions inspectores generin situacions de sobreimposició contràries al principi de capacitat econòmica.

3. IRPF.- EL TRIBUNAL SUPREM CONSOLIDA EL CRITERI DE PROPORCIONALITAT EN LES SANCIIONS PER ÚS DE SOCIETATS INTERPOSADES

El Tribunal Suprem, a la seva sentència núm. 400/2026, de 30 de març (rec. cas. 8721/2023), ha reiterat la seva doctrina sobre la determinació de la base de les sancions tributàries previstes en l'article 191 de la Llei General Tributària quan l'Administració regularitza rendes atribuïdes a persones físiques a través de societats instrumentals.

Antecedents del cas

La controvèrsia es va originar després de la regularització de l'IRPF de dos contribuents corresponents als exercicis 2013 a 2016. La Inspecció va considerar que una societat mercantil utilitzada pels recurrents mancava de substància econòmica real i actuava com a mera entitat interposada per a canalitzar rendes personals.

Com a conseqüència, les rendes declarades per la societat es van imputar directament als socis persones físiques, exigint-se les corresponents quotes de l'IRPF i imposant-se sancions per infracció de l'article 191 de la LGT per deixar d'ingressar el deute tributari.

L'element controvertit residia en el fet que la societat instrumental ja havia satisfet prèviament determinades quantitats en concepte d'Impost de Societats per aquestes mateixes rendes, si bé aquests ingressos van ser posteriorment considerats indeguts.

Qüestió amb interès cassacional

L'acte d'admissió va plantejar la següent qüestió jurídica:

Determinar si, en supòsits de simulació mitjançant societats interposades, la base de càlcul de la sanció ha de ser:

- La totalitat de la quota deixada d'ingressar per la persona física, o bé,
- La diferència entre aquesta quota i l'import prèviament ingressat per la societat instrumental respecte de les mateixes rendes.

Argumentació del Tribunal Suprem

El Tribunal Suprem recorda la seva doctrina consolidada en les sentències 770/2023, de 8 de juny, i 336/2024, de 28 de febrer, segons la qual la base sancionadora ha d'atendre el perjudici econòmic real ocasionat a la Hisenda Pública.

En conseqüència, quan una societat interposada ha ingressat quantitats per les rendes posteriorment imputades a la persona física, aquests imports han de minorar la base de la sanció.

La Sala destaca que ignorar aquests pagaments conduiria a una sanció desproporcionada, ja que s'estaria sancionant una quantia superior al mal patrimonial efectivament causat a l'Administració.

Doctrina jurisprudencial reiterada

La sentència fixa novament el següent criteri:

La base de càlcul de la sanció tributària prevista en l'article 191 de la LGT, en supòsits de regularització d'operacions simulades mitjançant societats instrumentals, serà la diferència entre la quota deixada d'ingressar pel contribuent i les quantitats prèviament ingressades per la societat interposada respecte de les mateixes rendes.

Sentència

El Tribunal Suprem:

1. Té per aplanat a l'advocat de l'Estat.
2. Casa i anul·la la sentència del TSJ de Catalunya.
3. Estima parcialment el recurs contenciós administratiu.
4. Declara la nul·litat de les sancions imposades.
5. Ordena el seu recàlcul conforme al criteri jurisprudencial reiterat.
6. Reconeix, si és el cas, el dret a la devolució d'ingressos indeguts amb els corresponents interessos de demora.
7. No imposa costes.

Rellevància pràctica

La resolució revesteix especial importància en les comprovacions inspectores sobre estructures societàries considerades artificioses.

El seu principal efecte pràctic és que limita l'import de les sancions al perjudici econòmic net realment causat a la Hisenda Pública, evitant que l'Administració sancioni sobre imports que ja havien estat ingressats, encara que formalment per una entitat distinta.

Això reforça:

- El principi de proporcionalitat de les sancions,
- La prohibició d'enriquiment injust de l'Administració,
- I l'exigència que la potestat sancionadora es basi en el mal econòmic efectiu.

Valoració final

Amb aquesta sentència, el Tribunal Suprem consolida definitivament una doctrina de gran transcendència per a la pràctica tributària, garantint que, **en els supòsits de regularització per interposició societària, la base sancionadora es calculi sobre la quota efectivament defraudada i no sobre magnituds artificialment incrementades.**

La resolució constitueix un important suport per als contribuents immersos en procediments sancionadors derivats de la utilització de societats instrumentals i obliga l'Administració Tributària a revisar els seus criteris de quantificació sancionadora.

4. TRACTAMENT FISCAL DELS INTERESSOS D'UN PRÉSTEC PARTICIPATIU ENTRE SOCIETATS NO VINCULADES

La Direcció General de Tributs analitza en la consulta vinculant V0047-26 el tractament comptable i fiscal dels interessos derivats d'un préstec participatiu concedit entre dues societats **que no formen part del mateix grup mercantil.**

Supòsit plantejat

La societat X posseeix una participació del 10% en el capital de la societat I a la qual li concedeix un préstec participatiu per a finançar l'adquisició de parcel·les urbanes. Com a remuneració del préstec, es pacta un interès variable equivalent al 25% dels beneficis obtinguts per I en la venda d'aquests terrenys.

Tractament comptable

Conforme a la Norma de Registre i Valoració 9a del Pla General de Comptabilitat, els préstecs participatius amb interessos contingents es defineixen com a instruments financers els rendiments dels quals depenen de l'evolució de l'activitat de l'entitat prestatària.

- Per a la societat prestadora (X), els interessos es comptabilitzen com a ingressos financers conforme al principi de meritació.
- Per a la societat prestatària (I), els interessos es reconeixen com a despeses financeres, igualment seguint el criteri de meritació.

Qualificació fiscal dels interessos

La DGT recorda que l'article 15.a) de la Llei de l'Impost de Societats considera retribució de fons propis —i, per tant, despesa no deduïble— únicament els interessos de préstecs participatius atorgats per entitats **que formin part del mateix grup mercantil segons l'article 42 del Codi de Comerç**.

En el cas analitzat, si no **existeix relació de grup**, els interessos no tenen la consideració de retribució de fons propis.

Conseqüències fiscals

En la societat prestadora (X)

Els interessos percebuts constitueixen ingressos financers plenament computables en la base imposable de l'Impost de Societats, imputant-se fiscalment conforme al criteri comptable de meritació.

En la societat prestatària (I)

Els interessos satisfets tenen la consideració de despeses financeres fiscalment deduïbles, sempre que:

1. Compleixin els requisits generals d'inscripció comptable, correlació amb els ingressos i justificació documental.
2. Respectin la limitació de l'article 16 de la LIS.

Limitació a la deduïbilitat

Les despeses financeres netes són deduïbles amb el límit del 30% del benefici operatiu de l'exercici, amb un mínim deduïble d'1.000.000€ anuals.

L'excés no deduït podrà aplicar-se en exercicis futurs sense límit temporal, conjuntament amb les despeses financeres del període corresponent.

Conclusió

Quan un préstec participatiu és concedit entre societats **que no formen part del mateix grup mercantil**:

- L'entitat prestadora integra els interessos com a ingressos financers en la seva base imposable.
- L'entitat prestatària pot deduir els interessos com a despesa financera.
- No resulta aplicable la qualificació de retribució de fons propis de l'article 15.a) de la LIS.
- La deducció queda subjecta a la limitació general de l'article 16 de la LIS.

Rellevància pràctica

La consulta confirma que la mera participació minoritària del 10% no altera la naturalesa fiscal dels interessos del préstec participatiu **si no existeix control efectiu en els termes de l'article 42 del Codi de Comerç**. En conseqüència, aquest instrument continua sent una alternativa eficient per a estructurar operacions de finançament entre socis minoritaris i societats participades, i això permet la deduïbilitat del cost financer en l'entitat receptora dels fons.

5. IVA.- LA DEDUCCIÓ I COMPENSACIÓ DE QUOTES D'IVA CONSTITUEIX UN DRET DEL CONTRIBUENT I NO UNA OPCIÓ TRIBUTÀRIA

El Tribunal Superior de Justícia de Madrid, en la seva Sentència núm. 105/2026, de 25 de febrer de 2026, estima el recurs interposat per una societat i declara que la deducció i compensació de quotes d'IVA constitueix un **dret del contribuent** i no una opció tributària en el sentit de l'article 119.3 de la Llei General Tributària (LGT). En conseqüència, l'autoliquidació pot rectificar-se fins i tot després de vençut el termini reglamentari, sempre que no hagi prescrit el dret.

Antecedents del cas

L'entitat recurrent havia presentat l'autoliquidació de l'IVA corresponent a abril de 2021 en el règim especial del grup d'entitats. Per un error material en l'emplenament del model, va ometre consignar en la casella corresponent quotes a compensar procedents de períodes anteriors per import de 6.773,54€.

Posteriorment, va sol·licitar la rectificació de l'autoliquidació a l'empara de l'article 120.3 LGT. L'Administració Tributària va rebutjar la sol·licitud en considerar que la decisió d'incloure o no aquestes quotes constituïa una opció tributària no modificable una vegada expirat el termini de presentació. El Tribunal economicoadministratiu Regional de Madrid va confirmar aquest criteri.

Qüestió controvertida

La controvèrsia jurídica se centrava en determinar si la compensació de quotes d'IVA:

- Constitueix una **opció tributària**, sotmesa a la limitació de l'article 119.3 LGT; o
- Representa un **dret autònom del contribuent**, susceptible d'exercici mitjançant rectificació d'autoliquidacions.

La qualificació és decisiva, ja que les opcions tributàries no poden modificar-se fora del termini reglamentari, mentre que els drets sí que poden exercitar-se a través del procediment de rectificació previst en l'article 120.3 LGT.

Fonamentació jurídica del Tribunal

El TSJ de Madrid dona suport a la seva decisió en la doctrina consolidada del Tribunal Suprem, especialment en les sentències de 23 de febrer de 2023 (recursos 6007/2021 i 6058/2021) i de 25 d'abril de 2023 (recurs 6591/2021), que afirmen que la deducció de l'IVA suportat no constitueix una opció tributària.

El Tribunal recorda que perquè existeixi una opció tributària han de concórrer dos requisits:

1. Que la norma ofereixi al contribuent una elecció entre règims jurídics distints i excloents.
2. Que la voluntat del contribuent d'optar sigui expressa i inequívoca.

La deducció de l'IVA no compleix aquestes condicions, ja que l'article 99 de la Llei de l'IVA simplement reconeix la facultat d'exercir el dret a deduir dins del termini de quatre anys, sense establir règims alternatius incompatibles entre si.

Error material i prevalença del dret substantiu

La Sala destaca que el cas no responia a una decisió conscient de renunciar a la compensació, sinó a una mera errata en la transcripció del model. No pot presumir-se una voluntat inequívoca de no exercir un dret pel simple fet de no consignar correctament una xifra en l'autoliquidació.

En aquest context, impedir la rectificació suposaria una restricció injustificada del dret reconegut legalment al contribuent i vulneraria el principi de neutralitat de l'IVA.

Part dispositiva de la sentència

El TSJ de Madrid estima el recurs contenciós administratiu, anul·la la resolució del TEAR de Madrid i reconeix el dret de l'entitat a rectificar l'autoliquidació de l'IVA d'abril de 2021, incorporant les quotes pendents de compensació per import de 6.773,54€.

Rellevància pràctica

Aquesta sentència confirma una doctrina de gran importància pràctica per als contribuents:

- La deducció i compensació de quotes d'IVA són drets del subjecte passiu.
- L'omissió de quotes deduïbles o compensables no implica automàticament una renúncia.
- És possible sol·licitar la rectificació d'autoliquidacions per a incorporar quotes no incloses inicialment.
- El límit temporal aplicable és el termini general de quatre anys.

Conclusió

La Sentència núm. 105/2026 del TSJ de Madrid consolida la jurisprudència del Tribunal Suprem segons la qual la deducció i compensació de l'IVA no constitueixen opcions tributàries, sinó drets del contribuent. Aquesta interpretació reforça la seguretat jurídica i permet corregir errors materials en les autoliquidacions mitjançant el procediment de rectificació de l'article 120.3 LGT, garantint així la plena efectivitat del principi de neutralitat de l'impost.

6. TRACTAMENT FISCAL, TANT EN L'IMPOST DE SOCIETATS COM EN L'IVA, DE L'ADQUISICIÓ D'UN VEHICLE PER UNA SOCIETAT, DESTINAT SUPOSADAMENT A ÚS EXCLUSIVAMENT EMPRESARIAL

La Direcció General de Tributs analitza en aquesta consulta el tractament fiscal, tant en l'Impost de Societats com en l'IVA, de l'adquisició d'un vehicle per una societat, destinat suposadament a ús exclusivament empresarial.

1. Deduïbilitat de l'amortització en l'Impost de Societats

La DGT confirma que el cost del vehicle podrà deduir-se mitjançant amortització fiscal sempre que l'automòbil estigui afecte a l'activitat econòmica i compleixi els requisits generals exigits per la normativa tributària i comptable.

En particular, la deduïbilitat exigeix:

- Correcta comptabilització;
- Imputació temporal conforme al criteri de meritació;
- Adequada justificació documental;
- Correlació entre ingressos i despeses;
- I que la despesa no tingui la consideració de fiscalment no deduïble conforme a l'article 15 de la LIS.

La DGT recorda a més que la utilització exclusiva del vehicle en l'activitat empresarial constitueix una qüestió de fet la prova de la qual correspon al contribuent, podent acreditar-se per qualsevol mitjà admès en Dret.

2. Deducció de l'IVA suportat en l'adquisició del vehicle

En relació amb l'IVA, la consulta reitera el criteri habitual de l'article 95 de la Llei de l'IVA respecte a vehicles de turisme.

L'Administració assenyala que:

- Els vehicles de turisme es presumeixen afectes a l'activitat empresarial en un 50%;
- Aquest percentatge pot incrementar-se o reduir-se si s'acredita un grau distint d'utilització professional;
- La deducció del 100% únicament es presumeix en els supòsits taxats prevists legalment.

Entre els casos amb presumpció legal d'afectació total destaquen:

- Vehicles mixtos destinats al transport de mercaderies;
- Transport de viatgers;
- Autoescoles;
- Vehicles de demostració o promoció;
- Desplaçaments professionals de representants o agents comercials;
- I serveis de vigilància.

La DGT considera que el supòsit consultat encaixa, amb caràcter general, en la presumpció ordinària del 50% de deducció, tret que l'entitat pugui acreditar una utilització empresarial superior.

3. Càrrega de la prova

La consulta insisteix especialment en la necessitat d'acreditar l'ús professional efectiu del vehicle. No n'hi ha prou amb:

- Que el vehicle figuri comptabilitzat;
- Que estigui retolat;
- O que s'inclogui en les autoliquidacions de l'impost.

La prova haurà de sustentat-se en elements objectius com:

- Quilometratge;
- Agenda comercial;
- Rutes;
- Visites a clients;
- Documentació de desplaçaments;
- O qualsevol altre mitjà admès en Dret.

4. Despeses associades al vehicle

Respecte a combustible, reparacions, manteniment, peatges i altres despeses vinculades al vehicle, la DGT aclareix que la seva deduïbilitat en IVA ha d'analitzar-se de manera independent a la deducció aplicada sobre la compra de l'automòbil. Per tant, la deducció d'aquestes quotes suportades dependrà del fet que cada despesa estigui efectivament vinculat a l'activitat empresarial i pugui acreditar-se adequadament.

Conclusió

La consulta reafirma el criteri restrictiu de l'Administració respecte a la deducció íntegra de l'IVA en vehicles de turisme. Encara que l'amortització del vehicle resulta deduïble en l'Impost de Societats si existeix afectació empresarial, en IVA continua aplicant-se amb caràcter general la presumpció del 50%, excepte prova suficient d'una utilització exclusivament professional o encaix en algun dels supòsits d'afectació plena prevists legalment.

7. OPERACIONS VINCULADES. VINCULACIÓ INDIRECTA ENTRE PERSONA FÍSICA I ENTITAT A L'EFECTE D'OPERACIONS VINCULADES: CRITERI DEL TEAC

El Tribunal economicoadministratiu Central (TEAC), en resolució de 19 de febrer de 2026, analitza l'abast de les regles de vinculació previstes en la normativa de l'Impost de Societats, conclouent que **la vinculació indirecta també resulta aplicable quan el soci últim és una persona física.**

Supòsit analitzat

El cas examinat afecta a una entitat dedicada a l'arrendament d'immobles, l'accionariat dels quals estava inicialment repartit entre dues entitats participades, en últim terme, per una persona física. Posteriorment, es va produir una reorganització societària, passant la societat a estar participada per una única entitat controlada igualment per aquesta persona física.

Dels quatre immobles que són propietat de la societat, dues estaven arrendats al soci últim persona física, un a tercers i un altre romaní desocupat.

En el marc d'una actuació inspectora, l'Administració va regularitzar, entre altres qüestions, **la valoració dels arrendaments efectuats a favor de la persona física, en considerar que no s'havia aplicat el valor de mercat malgrat existir vinculació entre les parts.** La Inspecció va fonamentar aquesta vinculació en l'article 18.2.a) de la LIS, relatiu a la participació d'almenys el 25% en el capital social o fons propis.

Arguments de l'entitat

La societat va rebutjar la regularització al·legant que no existia vinculació directa amb la persona física, atès que aquesta no ostentava participació directa en l'entitat i que la normativa de l'Impost de Societats no contempla expressament aquest supòsit per a persones físiques.

Criteri del TEAC

El TEAC confirma l'existència de vinculació, encara que no per la via utilitzada per la Inspecció. Considera que l'article 18.2.a) LIS únicament contempla suposats de participació directa, per la qual cosa no resulta aplicable al cas concret.

No obstant això, el Tribunal entén que sí que concorre vinculació a través de l'article 18.2.f) LIS, referit a la participació indirecta d'una entitat en una altra en almenys un 25% del capital o fons propis. **Segons el TEAC, aquest precepte ha d'interpretar-se extensivament per a incloure tant a persones jurídiques com físiques.**

La resolució destaca que la normativa de l'IRPF remet expressament a les regles de vinculació de l'Impost de Societats, determinant la seva aplicació "qualsevol que sigui la naturalesa dels subjectes vinculats".

Sobre aquesta base, el Tribunal sosté que la terminologia utilitzada en la LIS respon al fet que originalment està dissenyada per a subjectes passius societaris, però això no impedeix

estendre el concepte de control indirecte a les persones físiques quan aquestes exerceixen efectivament el domini sobre l'entitat.

Conseqüències pràctiques

El TEAC reforça una interpretació àmplia de les normes sobre operacions vinculades, **prioritzant la realitat econòmica i el control efectiu enfront d'una lectura estrictament literal de la norma**. En conseqüència, les persones físiques que controlin indirectament entitats a través d'estructures societàries podran quedar subjectes a les obligacions de valoració a mercat pròpies de les operacions vinculades.

No obstant això, el Tribunal anul·la finalment la liquidació practicada en aquest punt concret, en considerar incorrecta la fonamentació jurídica utilitzada per la Inspecció, que havia donat suport a la regularització en un supòsit distint del realment aplicable.

8. CLAUS PER A DETERMINAR LA TRIBUTACIÓ DE L'IVA EN SERVEIS D'ENSENYAMENT EN LÍNIA I PUBLICACIONS DIGITALS

La Direcció General de Tributs analitza el tractament en l'IVA de diferents models de formació en línia comercialitzats per una entitat dedicada a la prestació de serveis educatius a través d'internet. La qüestió central consisteix a determinar **quan una activitat pot considerar-se "servei educatiu" exempt d'IVA i quan ha de qualificar-se com a "servei prestat per via electrònica", subjecte al tipus general del 21%**.

1. Distinció essencial entre ensenyament i serveis electrònics

La DGT recorda que tenen la consideració de serveis prestats per via electrònica aquells subministraments automatitzats realitzats a través d'internet, com ara:

- Cursos gravats,
- Continguts descarregables,
- Accés a plataformes formatives,
- Programes automatitzats,
- Arxius digitals o materials en línia.

Així mateix, precisa que l'existència de tutories o suport docent accessori no altera la naturalesa electrònica del servei quan l'element principal continua sent l'accés automatitzat al contingut.

Per contra, existirà un autèntic servei educatiu quan la prestació consisteixi essencialment en l'ensenyament impartit directament per professors a través d'internet, utilitzant la xarxa únicament com a mitjà de comunicació entre docent i alumne. En aquests casos, els materials digitals han de tenir caràcter accessori respecte de la intervenció humana.

La DGT es recolza en el Reglament UE 282/2011, que exclou dels serveis electrònics els cursos impartits per professors en connexió remota directa amb els alumnes.

Requisits per a aplicar l'exempció educativa de l'article 20.U.9è LIVA

Fins i tot quan el servei tingui naturalesa educativa, l'exempció de l'IVA **no s'aplica automàticament**. Han de complir-se simultàniament dos requisits establerts per la jurisprudència del TJUE i reiterats per la DGT:

a) Requisit subjectiu

L'activitat ha de ser realitzada per:

Entitats de dret públic o entitats privades autoritzades o reconegudes per a impartir ensenyaments inclosos en plans oficials d'estudi.

L'autorització o reconeixement exigeix que l'activitat principal del centre correspongui a ensenyaments integrats en el sistema educatiu oficial.

b) Requisit objectiu

Ha d'existir una veritable activitat docent consistent en:

- Transmissió de coneixements i competències,
- Relació professor-alumne,
- Organització educativa estructurada,
- Finalitat formativa real i no merament recreativa.

A més, les matèries impartides han d'estar incloses en algun pla d'estudis oficial del sistema educatiu espanyol. La competència per a determinar-ho correspon al Ministeri d'Educació.

Conseqüències fiscals segons el tipus de formació en línia

La resolució diferencia clarament tres escenaris:

1. Formació automatitzada o cursos gravats

Quan l'usuari accedeix principalment a continguts digitals pregravats o automatitzats:

El servei es considera electrònic, no resulta aplicable l'exempció educativa, tributa al tipus general del 21%.

2. Formació impartida directament per professors en línia

Si existeix ensenyament real amb interacció docent predominant:

- El servei pot qualificar-se com a educatiu,
- Podrà quedar exempt si concorren els requisits subjectius i objectius indicats.

3. Ensenyaments no integrats en plans oficials

Encara que existeixi docència efectiva, si les matèries no formen part del sistema educatiu oficial:

- El servei estarà subjecte i no exempt,
- Tributant igualment al 21%.

Tributació dels "infoproductes" i publicacions digitals

La consulta també analitza la possible aplicació del tipus superreduït del 4% a determinats continguts digitals comercialitzats com "infoproductes".

La DGT recorda que els llibres, periòdics i revistes electrònics poden tributar al 4% quan:

- No predominin continguts audiovisuals o musicals,
- No consisteixin fonamentalment en publicitat,
- Tinguin veritable naturalesa editorial.

L'Administració considera especialment rellevant, encara que no obligatori, que la publicació **disposi d'ISBN**, en entendre-ho com a indicatiu que el producte pot qualificar-se com a "llibre".

Exclusió del 4% per a plataformes interactives i continguts multimèdia

La DGT adverteix que el tipus reduït **no pot** estendre's a:

- Plataformes educatives interactives,
- Bases de dades,
- Aplicacions,
- Programes formatius,
- Vídeos o continguts multimèdia predominants.

En conseqüència, quan el producte digital tingui una naturalesa tecnològica o interactiva superior al mer contingut editorial, tributarà al 21%.

Criteri final de la DGT

La Direcció General de Tributs conclou que:

- L'ensenyament en línia impartit principalment mitjançant continguts automatitzats constitueix un servei electrònic subjecte al 21%;
- Únicament l'ensenyament efectivament impartit per professors pot acollir-se a l'exempció educativa;
- Els llibres electrònics i determinades publicacions digitals poden aplicar el 4% si reuneixen veritable naturalesa editorial;
- Els productes digitals interactius o audiovisuals queden exclosos del tipus reduït.

BOU & ASSOCIATS

