

ÍNDICE

Boletines oficiales

Bizkaia
18/09/2026



PROCEDIMIENTO AYUDA EXTRAORDINARIA SUFRAGAR PRECIO DEL GASÓLEO. [Orden Foral 349/2026](#), de 14 de septiembre, por la que se regula el procedimiento para la gestión y pago de la ayuda extraordinaria y temporal para sufragar el precio del gasóleo consumido por los titulares de los vehículos que tienen derecho a la devolución parcial del impuesto sobre hidrocarburos por el gasóleo de uso profesional, prevista en el Real Decreto-ley 18/2026, de 29 de junio, y se amplía el ámbito temporal de aplicación del procedimiento previsto para los productores agrarios.

[pág. 2](#)

Consultas de la DGT



TIPO IMPOSITIVO

IVA. JARDINERÍA. IVA en servicios de jardinería: el mantenimiento periódico tributa al 21 %, pero las obras de renovación o reparación pueden aplicar el 10 %

La DGT distingue entre el mantenimiento ordinario de jardines, que constituye una prestación de servicios sujeta al tipo general, y las actuaciones no periódicas que supongan una verdadera ejecución de obra de renovación o reparación, susceptibles del tipo reducido si concurren los requisitos legales.

[pág. 4](#)



EXENCIÓN O NO DE IVA

IVA. CURSOS DE IA. Cursos de inteligencia artificial: la DGT condiciona la exención de IVA al contenido formativo y distingue entre docencia online y servicios electrónicos

La consulta vinculante V5202-26 concluye que la formación en inteligencia artificial puede quedar exenta de IVA cuando las materias estén incluidas en un plan de estudios del sistema educativo; en la formación online, además, resulta decisivo que exista una intervención docente real y no una prestación esencialmente automatizada.

[pág. 7](#)

Sentencia



RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO

LGT. DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS. La Audiencia Nacional rechaza utilizar la responsabilidad patrimonial como vía alternativa para obtener una devolución de IVA condicionada a su previa comprobación

La Audiencia Nacional descarta la responsabilidad patrimonial cuando el perjuicio reclamado consiste realmente en una devolución tributaria cuya procedencia está sometida a comprobación administrativa previa.

[pág. 10](#)

Auto admitido a trámite



DEDUCCIÓN

IRNR. GASTOS ALQUILERES. El Tribunal Supremo admite a casación el debate sobre la deducción de gastos de alquiler por no residentes de terceros países

El Alto Tribunal analizará si impedir a los residentes de terceros países deducir los gastos vinculados al alquiler de inmuebles en España vulnera la libre circulación de capitales y si esta restricción puede quedar amparada por la cláusula standstill del Derecho de la Unión.

[pág. 13](#)

Boletines oficiales

Bizkaia

18/09/2026



PROCEDIMIENTO AYUDA EXTRAORDINARIA SUFRAGAR PRECIO DEL GASÓLEO. Orden Foral 349/2026, de 14 de

septiembre, por la que se regula el procedimiento para la gestión y pago de la ayuda extraordinaria y temporal para sufragar el precio del gasóleo consumido por los titulares de los vehículos que tienen derecho a la devolución parcial del impuesto sobre hidrocarburos por el gasóleo de uso profesional, prevista en el Real Decreto-ley 18/2026, de 29 de junio, y se amplía el ámbito temporal de aplicación del procedimiento previsto para los productores agrarios.

La **Orden Foral 349/2026, de 14 de septiembre, del Departamento de Hacienda y Finanzas de la Diputación Foral de Gipuzkoa**, regula determinadas ayudas extraordinarias y temporales destinadas a sufragar el coste del gasóleo, en desarrollo de las medidas previstas en los Reales Decretos-leyes 7/2026 y 18/2026.

1. Objeto de la norma

La Orden Foral tiene un **doble objeto**:

- **Ampliar el ámbito temporal** del procedimiento de gestión y pago de la ayuda extraordinaria y temporal destinada a sufragar el precio del gasóleo consumido por los **productores agrarios**, prevista en el artículo 46 del Real Decreto-ley 7/2026.
- **Regular el procedimiento de gestión y pago** de la ayuda extraordinaria y temporal destinada a sufragar el precio del gasóleo consumido por los **titulares de vehículos con derecho a la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por gasóleo de uso profesional**, prevista en el artículo 22 del Real Decreto-ley 18/2026.

2. Qué regula

En relación con los **productores agrarios**, se amplía hasta el **30 de septiembre de 2026** la vigencia de la ayuda extraordinaria y temporal. Para el período comprendido entre el **1 de julio y el 30 de septiembre de 2026**, continuarán aplicándose el procedimiento de gestión y pago y las reglas de competencia previstas en la Orden Foral 160/2026, de 17 de abril.

Respecto del **gasóleo de uso profesional**, la Orden determina los beneficiarios, los requisitos para acceder a la ayuda y su procedimiento de gestión y pago. En particular, cuando el gasóleo se adquiriera en instalaciones de venta al por menor, deberá abonarse mediante las **tarjetas de gasóleo profesional**, cuya utilización tendrá la consideración de **solicitud de la ayuda**. Para suministros realizados en instalaciones de consumo propio deberán cumplirse los requisitos establecidos por la normativa reguladora de la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos.

La ayuda se tramitará **simultánea y conjuntamente con la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por gasóleo profesional**. Al finalizar cada mes natural, la Administración calculará su importe y, en su caso, acordará su pago mediante transferencia bancaria a la cuenta comunicada por el beneficiario. Si transcurren **seis meses desde la finalización del mes en que se adquirió el gasóleo** sin que se haya concedido y pagado la ayuda, la solicitud podrá entenderse desestimada, siendo recurrible mediante recurso de reposición o reclamación económico-administrativa.

Asimismo, se establece una **incompatibilidad**: los vehículos que perciban esta ayuda no podrán beneficiarse de la ayuda directa extraordinaria y temporal prevista para determinadas empresas de transporte por carretera que no sean beneficiarias de la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por gasóleo profesional.

La competencia para gestionar estas ayudas corresponde a la Administración tributaria competente para la devolución parcial del impuesto. En concreto, será competente la **Diputación Foral de Gipuzkoa cuando el beneficiario tenga su domicilio fiscal en el Territorio Histórico de Gipuzkoa**. La plena efectividad de las ayudas queda, además, vinculada al cumplimiento del régimen de compatibilidad aplicable en materia de **ayudas de Estado de la Unión Europea**.

3. A quién va dirigida

La norma afecta principalmente a dos colectivos: los **productores agrarios beneficiarios de la ayuda extraordinaria por el gasóleo consumido**, cuya vigencia se amplía, y los **titulares de vehículos matriculados en España que tengan reconocido el derecho a la devolución parcial del Impuesto sobre Hidrocarburos por el gasóleo de uso profesional**, en los términos previstos en el artículo 52 bis del Decreto Foral Normativo 4/2023 y en la Orden Foral 154/2023.

En el ámbito competencial de esta Orden, la Diputación Foral de Gipuzkoa gestionará las ayudas cuando dichos beneficiarios tengan su **domicilio fiscal en Gipuzkoa**.

4. Entrada en vigor

La Orden Foral establece que entrará en vigor **el mismo día de su publicación en el Boletín Oficial de Gipuzkoa**. Dado que fue publicada en el BOG núm. 178, de **18 de septiembre de 2026**, su entrada en vigor se produce en esa misma fecha.

Consulta

TIPO IMPOSITIVO

IVA. JARDINERÍA. IVA en servicios de jardinería: el mantenimiento periódico tributa al 21 %, pero las obras de renovación o reparación pueden aplicar el 10 %

La DGT distingue entre el mantenimiento ordinario de jardines, que constituye una prestación de servicios sujeta al tipo general, y las actuaciones no periódicas que supongan una verdadera ejecución de obra de renovación o reparación, susceptibles del tipo reducido si concurren los requisitos legales.

Fecha: 15/07/2026

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Consulta V5171-26 de 15/07/2026](#)

SÍNTESIS: La DGT diferencia entre los servicios ordinarios de conservación de jardines y las verdaderas ejecuciones de obra de renovación o reparación.

La Consulta Vinculante V5171-26, de 15 de julio de 2026, analiza el tipo de IVA aplicable a los servicios de jardinería prestados a particulares y comunidades de propietarios.

La DGT concluye que los **servicios periódicos de mantenimiento de jardines tributan al tipo general del 21 %**, al tratarse de prestaciones de servicios y no de ejecuciones de obra. Se incluyen aquí las actuaciones habituales de conservación, revisión y puesta a punto realizadas de forma continuada o mediante visitas periódicas.

En cambio, las **actuaciones no periódicas que constituyan auténticas obras de renovación o reparación del jardín pueden tributar al 10 %** cuando supongan una modificación sustancial o el arreglo de elementos deteriorados y se cumplan los requisitos del artículo 91.Uno.2.10.º de la Ley del IVA. Entre ellos, que se trate de viviendas —incluidas determinadas comunidades de propietarios—, que hayan transcurrido al menos dos años desde su construcción o rehabilitación y que **los materiales aportados no excedan del 40 % de la base imponible**. Si se supera este límite, toda la operación tributa al 21 %.

HECHOS QUE EXPONE LA CONSULTANTE

- La consultante es una pequeña empresa dedicada a la jardinería, dada de alta en el epígrafe 911 del Impuesto sobre Actividades Económicas. Su actividad consiste en prestar **servicios de mantenimiento de jardines a comunidades de propietarios y a particulares**.
- La DGT parte de que la empresa tiene la condición de empresario o profesional a efectos del IVA y de que los servicios que presta en el ejercicio de su actividad están sujetos al impuesto.

CUESTIÓN PLANTEADA

- La empresa pregunta a la Dirección General de Tributos **qué tipo de IVA debe aplicar a los trabajos de jardinería que realiza**: el tipo general del **21 %** o el tipo reducido del **10 %** previsto para determinadas obras de renovación y reparación de viviendas.

CONTESTACIÓN DE LA DGT Y ARGUMENTOS JURÍDICOS

- La DGT establece una distinción fundamental entre **mantenimiento periódico y ejecuciones de obra de renovación o reparación**.
- Mantenimiento periódico de jardines: 21 %.** La DGT considera que el mantenimiento ordinario de jardines **no constituye una ejecución de obra a efectos del IVA**. Se trata de una prestación de servicios que comprende normalmente inspección, revisión, conservación, puesta a punto y, en su caso, sustitución de elementos de escaso valor. Un elemento especialmente indicativo es su carácter continuado: visitas periódicas y generalmente programadas y una contraprestación articulada mediante pagos mensuales, trimestrales o anuales.
- Por tanto, aunque el jardín pertenezca a una vivienda particular o a una comunidad de propietarios, **el mero mantenimiento periódico tributa al tipo general del 21 %**. No puede acogerse al artículo 91.Uno.2.10.º

LIVA porque falta precisamente el presupuesto que permite aplicar ese precepto: la existencia de una **ejecución de obra de renovación o reparación**.

- **Trabajos no periódicos de renovación o reparación: posible aplicación del 10 %.** La conclusión cambia cuando no estamos ante mantenimiento ordinario, sino ante una actuación puntual que constituya una auténtica obra de **renovación o reparación del jardín**.

Ante la ausencia de una definición específica de estos conceptos en la LIVA, la DGT acude al sentido ordinario de los términos: renovar supone hacer de nuevo algo y reparar, arreglar aquello que se encuentra roto o deteriorado. En consecuencia, en el ámbito de la jardinería debe existir **una modificación sustancial del jardín o el arreglo de sus elementos que exceda del mantenimiento ordinario**.

Ahora bien, la consideración de la actuación como renovación o reparación no basta por sí sola. Para aplicar el **10 %** deben concurrir los requisitos del artículo 91.Uno.2.10.º LIVA:

1. La obra debe realizarse en un **edificio o parte del mismo destinado a vivienda**. La DGT señala que se considera destinado a vivienda cuando, al menos, el **50 % de la superficie construida tenga ese destino**.
2. El destinatario debe ser una **persona física que no actúe como empresario o profesional y utilice la vivienda para su uso particular**, aunque la norma incluye expresamente como destinatarias a las comunidades de propietarios.
3. La construcción o rehabilitación de la vivienda debe haber finalizado **al menos dos años antes del inicio de las obras**.
4. El empresario no debe aportar materiales o, si los aporta, **su coste no puede exceder del 40 % de la base imponible de la operación**.

El límite del 40 % de los materiales es determinante. La DGT precisa que deben computarse todos los bienes corporales que queden incorporados materialmente como consecuencia de la obra, así como los materiales correspondientes a actuaciones subcontratadas a terceros.

Como coste se toma, con carácter general, su **precio de adquisición a terceros**; si los materiales son obtenidos por la propia empresa como resultado de su proceso productivo y no son objeto de comercialización, se atiende a su **coste de producción**.

Si el coste de los materiales supera el 40 % de la base imponible, **toda la operación tributa al 21 %**. La DGT rechaza expresamente que pueda dividirse artificialmente una misma ejecución de obra entre materiales y servicios con objeto de someter una parte al tipo reducido.

- **Acreditación de los requisitos.** El artículo 26 del Reglamento del IVA permite acreditar mediante una **declaración escrita y firmada por el destinatario**, dirigida al sujeto pasivo, determinadas circunstancias exigidas para aplicar el 10 %: que el destinatario no actúa como empresario o profesional, que utiliza la vivienda para uso particular y que han transcurrido al menos dos años desde su construcción o rehabilitación.
- En definitiva, el criterio puede sintetizarse así: **mantenimiento periódico = 21 %; obra no periódica de auténtica renovación o reparación = 10 %, siempre que se cumplan todos los requisitos del artículo 91.Uno.2.10.º LIVA, incluido el límite del 40 % de materiales**.

Normativa

[Artículos 4.Uno y 4.Dos de la Ley 37/1992, del IVA](#). Determinan la sujeción al IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por empresarios o profesionales en el desarrollo de su actividad. En este caso permiten establecer que los trabajos realizados por la empresa de jardinería están sujetos al impuesto.

[Artículo 5.Uno y Dos LIVA](#). Define quién tiene la condición de empresario o profesional y qué se entiende por actividad empresarial o profesional. Su aplicación permite a la DGT calificar a la empresa consultante como empresario o profesional a efectos del IVA.

[Artículo 90.Uno LIVA](#). Establece el **tipo general del IVA del 21 %**, salvo que resulte aplicable alguno de los tipos previstos en el artículo 91. Es la norma que determina la tributación de los servicios periódicos de mantenimiento de jardines y de aquellas obras que no cumplan las condiciones del tipo reducido.

[Artículo 91.Uno.2.10.º LIVA](#). Es el precepto central de la consulta. Permite aplicar el **10 % a determinadas ejecuciones de obra de renovación y reparación en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas**, siempre que concurran los requisitos relativos al destinatario, antigüedad de la vivienda y límite de materiales. Es el fundamento para que determinadas obras puntuales de renovación o reparación de jardines puedan tributar al 10 %.

Artículo 26 del Real Decreto 1624/1992, Reglamento del IVA. Regula la forma de **acreditar determinadas circunstancias necesarias para aplicar el tipo reducido**, permitiendo hacerlo mediante declaración escrita firmada por el destinatario de las obras.

Doctrina administrativa relacionada

La propia V5171-26 cita expresamente la **consulta vinculante V3202-21, de 23 de diciembre de 2021**, como antecedente doctrinal respecto de qué debe entenderse por «ejecución de obra» a efectos del IVA.

Además, existen consultas anteriores específicamente referidas a jardinería que mantienen el **mismo criterio** que la V5171-26. Destacan la **V0909-22, de 28 de abril de 2022**, y la **V1707-22, de 15 de julio de 2022**. En ellas la DGT ya diferenciaba entre las verdaderas ejecuciones de obra de reparación o renovación y los servicios periódicos de mantenimiento de jardines. Estos últimos se caracterizan por la revisión y conservación continuada mediante visitas periódicas y no tienen la consideración de ejecución de obra, por lo que quedan fuera del tipo reducido.

Por tanto, **la V5171-26 no supone un cambio de criterio**, sino que continúa una línea administrativa anterior: el factor decisivo no es que la actividad sea genéricamente «jardinería» ni que se preste a una comunidad de propietarios, sino **la naturaleza concreta de la actuación realizada**. El mantenimiento periódico queda sujeto al 21 %, mientras que una intervención puntual que constituya realmente renovación o reparación puede acceder al 10 % si satisface todos los requisitos legales.

Consulta

EXENCIÓN O NO DE IVA

IVA. CURSOS DE IA. Cursos de inteligencia artificial: la DGT condiciona la exención de IVA al contenido formativo y distingue entre docencia online y servicios electrónicos

La consulta vinculante V5202-26 concluye que la formación en inteligencia artificial puede quedar exenta de IVA cuando las materias estén incluidas en un plan de estudios del sistema educativo; en la formación online, además, resulta decisivo que exista una intervención docente real y no una prestación esencialmente automatizada.

Fecha: 10/07/2026

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Consulta V5202-26 de 17/07/2026](#)

SÍNTESIS: IVA en cursos de inteligencia artificial: exención condicionada al contenido y a la modalidad de impartición

La DGT aclara cuándo la formación presencial y online sobre inteligencia artificial puede beneficiarse de la exención educativa del IVA.

La consulta vinculante V5202-26, de 17 de julio de 2026, analiza la tributación en el IVA de los cursos de formación sobre inteligencia artificial impartidos tanto presencialmente como online.

La DGT concluye que estos cursos **pueden quedar exentos de IVA conforme al artículo 20.Uno.9.º LIVA cuando las materias impartidas estén incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo español**, circunstancia cuya determinación corresponde al Ministerio de Educación o a la comunidad autónoma competente. Además, la actividad debe constituir una verdadera enseñanza y no tener carácter meramente recreativo.

Para los **cursos online**, la DGT introduce una distinción esencial. Si Internet actúa simplemente como medio de comunicación y existe una **intervención docente efectiva del profesor**, el curso puede considerarse un servicio educativo y acogerse a la exención si cumple los restantes requisitos. En cambio, la descarga o acceso a **cursos grabados, automatizados o contenidos formativos digitales**, cuando la intervención humana sea meramente accesoria, constituye un servicio prestado por vía electrónica y **tributa al tipo general del 21 %**.

La consulta sigue la doctrina de la **V0297-13** y la jurisprudencia del TJUE sobre la exención de los servicios educativos.

HECHOS EXPUESTOS POR EL CONSULTANTE

- El consultante desarrolla una actividad consistente en la **impartición de cursos de formación relativos a la inteligencia artificial**. Estos cursos se ofrecen mediante dos modalidades: **presencial y online**.
- La consulta no proporciona mayor detalle acerca del contenido concreto de los programas formativos ni, especialmente, acerca del funcionamiento de la modalidad online —clases en directo, cursos grabados, plataforma automatizada, tutorías, etc.—, circunstancia que posteriormente resulta determinante para la respuesta de la DGT.

CUESTIÓN PLANTEADA

- Se pregunta a la DGT si estos cursos de formación sobre inteligencia artificial **están exentos del IVA en virtud del artículo 20.Uno.9.º de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA)**.

CONTESTACIÓN DE LA DGT Y FUNDAMENTOS JURÍDICOS

- La DGT no establece una exención automática por el mero hecho de que la actividad tenga naturaleza formativa. Su conclusión depende de **qué se enseña y, en el caso de los cursos online, de cómo se presta efectivamente el servicio**.
- Como punto de partida, la prestación de cursos realizada por un empresario o profesional a título oneroso constituye una prestación de servicios sujeta al IVA conforme al artículo 4.Uno LIVA. A partir de esta regla general debe analizarse si concurre la exención educativa del artículo 20.Uno.9.º.

- Este último precepto exime, entre otras actividades, la enseñanza escolar, universitaria y de postgrado, la enseñanza de idiomas y la **formación y reciclaje profesional**, cuando sean realizadas por entidades de Derecho público o entidades privadas autorizadas para desarrollar dichas actividades. La DGT recuerda que esta disposición constituye la transposición del artículo 132 de la Directiva 2006/112/CE.
- De acuerdo con la jurisprudencia del TJUE y con su propia doctrina, la DGT estructura la aplicación de la exención alrededor de **dos requisitos**.
- El **requisito subjetivo** exige que las actividades sean desarrolladas por una entidad de Derecho público o por una entidad privada autorizada. A estos efectos, la DGT considera autorizado o reconocido un centro cuando su actividad consiste única o principalmente en la enseñanza de **materias incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo español**. No resulta necesario que el centro disponga de un local determinado. Incluso cuando el empresario desarrolla otra actividad principal distinta de la enseñanza, la exención puede aplicarse a su actividad formativa si el servicio de enseñanza está objetivamente incluido en dichos planes de estudios.
- El **requisito objetivo** se refiere a la propia naturaleza de la enseñanza. Siguiendo al TJUE, la DGT la identifica con una actividad de transmisión de conocimientos y competencias entre profesor y estudiantes, dentro de una relación docente y de un marco organizativo, siempre que la actividad **no tenga carácter meramente recreativo**.
- De ello resulta una conclusión especialmente relevante para los cursos sobre IA: **la exención no depende de que la materia sea novedosa, tecnológica o relacionada con la inteligencia artificial, sino de que las materias impartidas se encuentren incluidas en algún plan de estudios** de cualquiera de los niveles o grados del sistema educativo español.
- La DGT añade que no le corresponde decidir si una determinada materia cumple esta condición. La competencia corresponde al **Ministerio de Educación, Formación Profesional y Deportes o a la comunidad autónoma competente**. Por tanto, los cursos sobre IA estarán exentos si sus materias forman parte de algún plan de estudios conforme al criterio de dichos órganos.

Especialidad de los cursos online: docencia por Internet frente a servicio electrónico

Esta es probablemente la cuestión de mayor interés práctico de la consulta.

La DGT distingue entre **enseñanza prestada mediante Internet y servicios prestados por vía electrónica**. No son conceptos equivalentes a efectos del IVA.

El artículo 69.Tres.4.º LIVA incluye dentro de los servicios electrónicos determinados servicios suministrados a través de medios electrónicos. La DGT completa esta regulación con el artículo 7 del Reglamento de Ejecución (UE) 282/2011 y su Anexo I. Conforme a esta normativa europea, el elemento característico de un servicio electrónico es su **automatización y la inexistencia o mínima intervención humana**.

Así, la DGT considera **servicio prestado por vía electrónica** el suministro o descarga de archivos, cursos grabados o automatizados, programas o contenidos formativos por Internet, así como el acceso a estos mediante una plataforma. Esta calificación puede mantenerse aunque existan tutorías o sesiones de apoyo con profesores, cuando esa intervención humana sea meramente **accesoria** respecto del suministro de contenidos.

Por el contrario, existe un **servicio educativo prestado a través de Internet** cuando son los profesores quienes prestan la docencia mediante Internet o una red electrónica que funciona como medio de comunicación entre profesor y alumno. La utilización de materiales digitales no modifica esta conclusión cuando esos contenidos sean accesorios respecto de la interacción docente.

La diferencia tiene una consecuencia fiscal directa:

Cursos online con intervención docente sustancial → pueden beneficiarse de la exención educativa del artículo 20.Uno.9.º LIVA, si además las materias están incluidas en un plan de estudios y no tienen carácter meramente recreativo.

Cursos grabados, automatizados o basados esencialmente en contenidos digitales → son servicios prestados por vía electrónica y **no pueden acogerse a esta exención**. En tal supuesto quedan sujetos y no exentos, tributando, conforme al criterio expresado por la DGT, al **tipo general del 21 %**.

La propia DGT reconoce que la documentación aportada por el consultante es insuficiente para determinar en cuál de estas dos categorías se encuentran sus cursos online. Por ello, la consulta establece los criterios de calificación, pero **no determina definitivamente la tributación concreta de esos cursos**.

Conclusión de la DGT

La conclusión puede sintetizarse de la siguiente manera:

- **Los cursos sobre inteligencia artificial no están exentos de IVA por su mera naturaleza formativa. La exención exige que las materias impartidas estén incluidas en algún plan de estudios del sistema educativo y que la actividad no sea meramente recreativa. En los cursos online, además, debe existir una verdadera prestación docente y no un servicio electrónico esencialmente automatizado.**
- En consecuencia, cuando el curso online constituya realmente docencia impartida por profesores a través de Internet, podrá resultar aplicable la exención en las mismas condiciones materiales que a la enseñanza presencial. **Cuando predomine la automatización o el acceso a contenidos pregrabados, la operación quedará sujeta y no exenta al 21 %.**

Preceptos

[Artículo 4.Uno](#) de la Ley 37/1992 (LIVA). Establece la sujeción al IVA de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso. Es el punto de partida: la impartición remunerada de los cursos constituye, en principio, una operación sujeta.

[Artículo 20.Uno.9.º](#) LIVA. Es el **precepto central de la consulta**. Regula la exención correspondiente a determinadas actividades educativas, entre ellas la formación y el reciclaje profesional. De su interpretación deriva la exigencia de que las materias estén integradas en los planes de estudios y que concurra una verdadera actividad educativa.

[Artículo 69.Tres.4.º](#) LIVA. Define los servicios prestados por vía electrónica y resulta esencial para diferenciar la enseñanza online propiamente dicha de los cursos automatizados o contenidos digitales suministrados electrónicamente.

[Artículos 90 y 91](#) LIVA. La DGT los invoca para concluir que, cuando el curso sea un servicio electrónico y no resulte aplicable la exención educativa, tributará al **tipo general del 21 %**.

Doctrina administrativa y jurisprudencia citadas. La propia consulta V5202-26 cita expresamente como precedente la **consulta vinculante DGT V0297-13**, de 1 de febrero de 2013. En ella se sistematizaron los dos requisitos —subjetivo y objetivo— necesarios para aplicar la exención del artículo 20.Uno.9.º LIVA. Se trata, por tanto, de un precedente **en el mismo sentido** que la consulta analizada.

Además, este criterio continúa apareciendo en consultas posteriores de la DGT. Por ejemplo, la [V0982-23](#), de 20 de abril de 2023, reproduce la exigencia de los requisitos subjetivo y objetivo y vuelve a remitirse expresamente a la V0297-13.

La V5202-26 también fundamenta su interpretación en tres pronunciamientos del **Tribunal de Justicia de la Unión Europea**: la sentencia de 17 de febrero de 2005, asuntos acumulados [C-453/02 y C-462/02](#); la sentencia de 28 de enero de 2010, [asunto C-473/08](#); y la sentencia de 20 de junio de 2013, [asunto C-319/12](#). La DGT utiliza esta jurisprudencia para delimitar tanto el reconocimiento de las entidades educativas como el concepto material de enseñanza, especialmente la transmisión organizada de conocimientos y competencias entre profesor y estudiantes y la exclusión de actividades meramente recreativas.

Sentencia

RESPONSABILIDAD PATRIMONIAL DEL ESTADO

LGT. DEVOLUCIÓN DE INGRESOS INDEBIDOS. La Audiencia Nacional rechaza utilizar la responsabilidad patrimonial como vía alternativa para obtener una devolución de IVA condicionada a su previa comprobación

La Audiencia Nacional descarta la responsabilidad patrimonial cuando el perjuicio reclamado consiste realmente en una devolución tributaria cuya procedencia está sometida a comprobación administrativa previa.

Fecha: 04/06/2026

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Sentencia de la AN de 04/06/2026](#)

SÍNTESIS: Responsabilidad patrimonial y devolución de ingresos indebidos: no son vías intercambiables

La Audiencia Nacional desestima la reclamación de responsabilidad patrimonial formulada por una sociedad que pretendía ser indemnizada por los perjuicios derivados de no haber obtenido la devolución de determinadas cuotas de IVA indebidamente repercutidas. El TEAR había contemplado dicha devolución, pero **condicionándola a la previa comprobación de que las cuotas hubieran sido efectivamente declaradas e ingresadas por los proveedores**, por lo que no existía un derecho de crédito líquido, vencido y exigible, **sino una devolución eventual sujeta a comprobación.**

La Sala concluye que la **responsabilidad patrimonial no puede utilizarse como vía alternativa para conseguir una devolución de ingresos indebidos** ni para eludir los requisitos del procedimiento tributario específicamente establecido. Tampoco puede operar como mecanismo de revisión indirecta de actos administrativos firmes. La controversia sobre la procedencia de la devolución debe resolverse mediante los procedimientos tributarios correspondientes y, en su caso, a través de los mecanismos previstos para garantizar la correcta ejecución de las resoluciones económico-administrativas.

ANTECEDENTES Y ORIGEN DEL LITIGIO

- El asunto se remonta a unas actuaciones inspectoras relativas al **IVA de los ejercicios 1996, 1997 y 1998** de Montoro Cañete, S.A. La Inspección dictó el 9 de junio de 2003 una liquidación por **297.056,34 euros**, al considerar improcedente la deducción de determinadas cuotas de IVA soportado.
- La razón era que dichas cuotas habían sido indebidamente repercutidas por los proveedores, pues en las operaciones controvertidas resultaba aplicable la **inversión del sujeto pasivo** prevista en el artículo 84.Uno.2.º.b) de la Ley del IVA.
- El TEAR de Andalucía, en resolución de 28 de enero de 2005, confirmó la liquidación, pero introdujo un pronunciamiento especialmente relevante: **contempló la devolución del IVA indebidamente repercutido siempre que previamente se comprobara que esas cuotas habían sido efectivamente declaradas e ingresadas por los proveedores.**
- La liquidación fue posteriormente confirmada por el TEAC, por la Audiencia Nacional en sentencia de 27 de enero de 2009 y, finalmente, por el Tribunal Supremo mediante sentencia de **10 de mayo de 2012**, que desestimó el recurso de casación para la unificación de doctrina de la sociedad.
- Por tanto, quedaron firmes tanto la regularización tributaria como el carácter **condicionado** de la eventual devolución.
- Tras la sentencia del Supremo, la Administración dictó acuerdo de ejecución el 12 de junio de 2012 e inició las actuaciones necesarias para comprobar, proveedor por proveedor, si las cuotas habían sido declaradas e ingresadas. La sentencia destaca la complejidad de esa comprobación: distintos domicilios fiscales, proveedores desaparecidos o inexistentes, falta de constancia de determinados ingresos e incluso procedimientos penales pendientes.
- La Administración llegó a reconocer en **2017 una devolución parcial** respecto de determinados proveedores.

¿Qué pretendía el contribuyente?

- Montoro Cañete consideraba que la Administración había incurrido en una prolongada inactividad en la ejecución de la resolución del TEAR. Afirmaba que Hacienda disponía de medios suficientes —entre ellos, la información de los modelos 347 y 390— para comprobar el ingreso de las cuotas.
- Por ello promovió una reclamación de **responsabilidad patrimonial**, solicitando una indemnización por el perjuicio que vinculaba fundamentalmente a la deuda tributaria liquidada y a sus consecuencias: recargos de apremio, intereses y embargos.
- Sostenía, en esencia, que **no pretendía obtener por esta vía una devolución de ingresos indebidos, sino ser indemnizada por los daños provocados por la falta de ejecución administrativa del pronunciamiento del TEAR.**

¿Qué sostenía Hacienda?

- La Administración defendía exactamente lo contrario: materialmente, la sociedad estaba intentando conseguir mediante una acción de responsabilidad patrimonial **la misma devolución que debía determinarse en los procedimientos tributarios específicamente previstos para ello.**
- Además, la resolución del TEAR nunca había reconocido un derecho automático e incondicionado a la devolución, sino una restitución supeditada a comprobar previamente el efectivo ingreso del IVA por cada proveedor.
- La AEAT desestimó la reclamación de responsabilidad patrimonial el **24 de mayo de 2021**, resolución contra la que se interpuso el recurso contencioso-administrativo resuelto por esta sentencia.

FALLO DE LA AUDIENCIA NACIONAL

- La Audiencia Nacional **desestima íntegramente el recurso** de Montoro Cañete, S.A. y confirma la resolución administrativa que rechazó su reclamación de responsabilidad patrimonial.
- Además, impone las costas a la recurrente, aunque las limita a un máximo de **3.000 euros por la intervención del Abogado del Estado.**

La idea central del pronunciamiento puede sintetizarse así:

- **La responsabilidad patrimonial no puede convertirse en una vía indirecta para obtener una devolución de ingresos indebidos cuando el ordenamiento tributario establece un procedimiento específico para determinar su procedencia y, además, la resolución administrativa firme condicionó expresamente la devolución a una comprobación previa.**

Fundamentos jurídicos de la decisión

La resolución del TEAR no reconoció un crédito líquido y exigible

- Este es el punto de partida de toda la argumentación.
- La Audiencia Nacional rechaza la interpretación de la sociedad según la cual el TEAR habría reconocido ya su derecho a recuperar las cantidades.
- La resolución de 2005 contenía realmente **dos pronunciamientos distintos**: por un lado, confirmaba íntegramente la liquidación tributaria; por otro, contemplaba una **posible devolución futura**, condicionada a que se comprobase que el IVA indebidamente repercutido había sido efectivamente declarado e ingresado en el Tesoro por los proveedores.
- Por ello, según la Sala, el contribuyente **no era titular de un crédito líquido, vencido y exigible**, sino de una expectativa de restitución sometida al cumplimiento de determinados requisitos.

Debe atenderse a la verdadera naturaleza de la pretensión

- Para la Audiencia Nacional no resulta determinante que el contribuyente denomine formalmente su pretensión como una reclamación de responsabilidad patrimonial.
- Lo decisivo es **qué resultado persigue realmente.**
- Y el perjuicio alegado por la recurrente se identifica, en último término, con no haber obtenido determinadas devoluciones correspondientes al IVA indebidamente repercutido por sus proveedores.

- Por tanto, la controversia pertenece materialmente al ámbito de la **devolución de ingresos indebidos**, no al de la responsabilidad patrimonial.

Existía un procedimiento tributario específicamente previsto

- La devolución debía resolverse mediante los procedimientos tributarios correspondientes y con arreglo a las condiciones establecidas en la resolución económico-administrativa firme.
- Precisamente, el artículo 221 LGT regula el procedimiento para reconocer y ejecutar las devoluciones de ingresos indebidos. Su apartado 2 contempla específicamente los supuestos en los que el derecho deriva de un acto administrativo o de una resolución económico-administrativa o judicial.
- La Sala considera que no puede acudir a la responsabilidad patrimonial para **eludir las condiciones probatorias y procedimentales de ese régimen específico**, especialmente la comprobación de que las cuotas repercutidas fueron realmente ingresadas por los proveedores.

La responsabilidad patrimonial no es una vía de revisión indirecta de actos firmes

- La regularización tributaria había adquirido firmeza tras superar las sucesivas instancias administrativas y judiciales.
- También había quedado consolidado el contenido del pronunciamiento relativo a la devolución: **era una posibilidad condicionada, no un derecho incondicionado**.
- Permitir que mediante una reclamación de responsabilidad patrimonial se alcanzase un resultado diferente supondría, según la Sala, transformar esta institución en una **vía alternativa de revisión de actos firmes**, incompatible con los principios de seguridad jurídica, firmeza de los actos administrativos y respeto a los procedimientos legalmente establecidos.

No existe un daño indemnizable autónomo

- La responsabilidad patrimonial exige una lesión antijurídica derivada del funcionamiento de los servicios públicos. Así lo establece actualmente el artículo 32 de la Ley 40/2015: el daño debe ser, además, efectivo, económicamente evaluable e individualizado.
- Sin embargo, aquí no existe, para la Sala, un perjuicio indemnizable **autónomo y desvinculado de la controversia tributaria**.
- Lo reclamado depende precisamente de determinar si concurrían o no los requisitos para devolver las cuotas.
- Por ello, una vez declarada inadecuada la vía de responsabilidad patrimonial, la Audiencia Nacional considera innecesario analizar exhaustivamente los restantes argumentos de la demanda.
- No obstante, añade que, incluso examinando el fondo, tampoco se habría demostrado suficientemente **ni un daño antijurídico ni una relación causal directa e inmediata** entre la actuación administrativa y el perjuicio reclamado.

Preceptos relevantes

Artículo 106.2 de la Constitución Española. Reconoce constitucionalmente el derecho de los particulares a ser indemnizados por las lesiones sufridas como consecuencia del funcionamiento de los servicios públicos. Es el fundamento constitucional de la responsabilidad patrimonial invocada por la recurrente.

Artículos 32 y siguientes de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público. Regulan la responsabilidad patrimonial. El artículo 32 exige una lesión derivada del funcionamiento de los servicios públicos y que el particular no tenga el deber jurídico de soportarla; además, el daño debe ser efectivo, evaluable económicamente e individualizado. La Sala entiende que esos presupuestos no permiten transformar la responsabilidad patrimonial en un mecanismo para obtener una devolución tributaria.

Artículo 221 de la Ley 58/2003, General Tributaria. Regula específicamente el procedimiento de devolución de ingresos indebidos y resulta especialmente relevante porque la Sala considera que es en el ámbito tributario donde debe dilucidarse la pretensión material de la sociedad.

Artículo 108.2 de la Ley General Tributaria. Fue invocado por la recurrente en relación con la prueba del ingreso de las cuotas. El precepto establece las condiciones para admitir presunciones no establecidas normativamente, exigiendo un enlace preciso y directo entre el hecho demostrado y el que pretende deducirse. La sociedad lo utilizaba para sostener que Hacienda disponía de elementos suficientes para efectuar las comprobaciones.

Auto admitido a trámite

DEDUCCIÓN

IRNR. GASTOS ALQUILERES. El Tribunal Supremo admite a casación el debate sobre la deducción de gastos de alquiler por no residentes de terceros países

El Alto Tribunal analizará si impedir a los residentes de terceros países deducir los gastos vinculados al alquiler de inmuebles en España vulnera la libre circulación de capitales y si esta restricción puede quedar amparada por la cláusula standstill del Derecho de la Unión.

Fecha: 15/07/2026

Fuente: web del Poder Judicial

Enlace: [Auto del TS de 15/07/2026](#)

SÍNTESIS: El Tribunal Supremo ha admitido a trámite un recurso de casación para determinar si el régimen del **IRNR que impide a los residentes de países ajenos a la UE y al EEE deducir los gastos vinculados al alquiler de inmuebles situados en España vulnera la libre circulación de capitales** prevista en el artículo 63 TFUE.

El asunto afecta a una contribuyente residente en Estados Unidos. La Audiencia Nacional ([SAN 28/07/2026](#)) reconoció su derecho a rectificar las autoliquidaciones y considerar deducibles los gastos directamente vinculados a los rendimientos del alquiler, al entender discriminatorio el diferente tratamiento respecto de residentes de la UE y del EEE. Hacienda recurrió esta decisión.

El Supremo deberá resolver, además, si una eventual restricción a la libre circulación de capitales puede quedar amparada por la **cláusula standstill del artículo 64.1 TFUE**, teniendo en cuenta que la legislación española vigente a 31 de diciembre de 1993 ya contemplaba la tributación de los no residentes sobre los rendimientos íntegros.

ANTECEDENTES Y HECHOS

- El asunto parte de una contribuyente **residente en Estados Unidos** y propietaria de un inmueble situado en Barcelona que obtenía rentas por su arrendamiento.
- El 9 de abril de 2019 presentó autoliquidaciones complementarias del **Impuesto sobre la Renta de no Residentes (IRNR), modelo 210**, correspondientes al cuarto trimestre de 2016, 2017 y 2018. Declaró los rendimientos del alquiler y resultaron cuotas a ingresar de **5.073,79 euros, 4.378,40 euros y 3.959,20 euros**, respectivamente.
- Posteriormente solicitó la **rectificación de esas autoliquidaciones**. La controversia radica en que el artículo 24 TRLIRNR permite a determinados residentes de la UE/EEE deducir gastos directamente relacionados con los rendimientos obtenidos en España, mientras que, conforme a su tenor literal aplicable al caso, un residente en un tercer Estado como Estados Unidos debía tributar por el **importe íntegro del alquiler, sin deducción de gastos**.
- La Oficina Nacional de Gestión Tributaria rechazó las rectificaciones y el TEAC, mediante resolución de 22 de febrero de 2021, confirmó ese criterio. La contribuyente acudió entonces a la Audiencia Nacional.
- La **Audiencia Nacional estimó su recurso**. Consideró, esencialmente, que limitar la posibilidad de deducir los gastos necesarios para obtener los ingresos del alquiler a residentes de la UE o del EEE, excluyendo a residentes de terceros países, resultaba contraria a la **libre circulación de capitales del artículo 63 TFUE**. La Audiencia anuló, por ello, la resolución del TEAC y la resolución administrativa de la que traía causa, aceptando la rectificación de las autoliquidaciones.
- Es importante precisar que en el litigio **no se discutió si los gastos concretos cumplían materialmente los requisitos para ser deducibles** —relación directa con los rendimientos obtenidos en España y vínculo económico directo e indisoluble—, sino la posibilidad misma de que un residente estadounidense accediera a esa deducción.

¿QUÉ PRETENDE HACIENDA?

- La **Abogacía del Estado** recurrió en casación la decisión de la Audiencia Nacional. Defiende, en esencia, la aplicación de los artículos 24.1 y 24.6 TRLIRNR en sus propios términos y plantea que debe examinarse si el

diferente régimen aplicable a residentes de terceros Estados es realmente incompatible con la libre circulación de capitales y, especialmente, si puede quedar protegido por la denominada **cláusula standstill del artículo 64.1 TFUE**.

Objeto del recurso de casación

- Este es el núcleo del auto.
- El Tribunal Supremo admite el recurso para determinar **dos cuestiones sucesivas**.
- Primero**, deberá establecer si el régimen del artículo 24.1 y 6 TRLIRNR —que lleva a calcular la base imponible sobre el importe íntegro de las rentas del alquiler, sin deducir gastos cuando el propietario reside en un tercer Estado ajeno a la UE o alEEE— **constituye una restricción a la libre circulación de capitales** de los artículos 63 y siguientes TFUE.
- Segundo**, si concluye que existe tal restricción, deberá determinar **si puede mantenerse jurídicamente** porque esté amparada por la **cláusula standstill del artículo 64.1 TFUE** o, alternativamente, pueda justificarse conforme al **artículo 65 TFUE**.
- Esta segunda cuestión puede acabar siendo decisiva: **no basta con constatar una diferencia de trato o incluso una restricción a la libre circulación de capitales; habrá que decidir si esa restricción está protegida o justificada por el propio Derecho de la Unión**.

Admisión a trámite por el Tribunal Supremo:

- El Tribunal Supremo **admite a trámite el recurso de casación 6741/2025** preparado por la Abogacía del Estado.
- Por tanto, el Supremo **no declara todavía que los no residentes extracomunitarios puedan deducirse los gastos**, pero tampoco declara que Hacienda tenga razón al negarles esa posibilidad.
- Y, al tratarse de un **auto de admisión, no fija doctrina jurisprudencial sobre el fondo**. Precisamente admite el recurso porque considera necesario que posteriormente se dicte sentencia que pueda formar jurisprudencia sobre una cuestión respecto de la cual aprecia que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo que resuelva el problema planteado.

Argumentos jurídicos que justifican la admisión

El Supremo aprecia **interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia** por dos razones particularmente relevantes.

- Por una parte, considera que la sentencia recurrida aplica normas determinantes de la decisión **sobre las que no existe jurisprudencia del Tribunal Supremo**, supuesto contemplado en el artículo 88.3.a) LICA. Por otra, entiende que el problema **puede afectar a un gran número de situaciones**, conforme al artículo 88.2.c) LICA.
- Pero el elemento jurídico más interesante del auto está en la interacción entre **IRNR y libre circulación de capitales**.
- El Tribunal parte de que la literalidad del artículo 24.1 y 6 TRLIRNR conduce a que el residente en un tercer Estado tribute por el importe íntegro de las rentas arrendaticias sin deducir los gastos. Sin embargo, advierte que esa regulación nacional debe confrontarse con el **artículo 63 TFUE**, que prohíbe las restricciones a los movimientos de capitales no sólo entre Estados miembros, sino también **entre Estados miembros y terceros países**.
- Aquí adquiere relevancia la jurisprudencia del TJUE. El auto presta especial atención a la **STJUE de 12 de octubre de 2023, asunto C-670/21**, relativa al Impuesto sobre Sucesiones. Aunque se refiere a otro tributo, el Supremo considera relevante que el TJUE aplicara los artículos 63 a 65 TFUE ante un tratamiento fiscal diferente de inmuebles relacionado con un tercer Estado.

La cláusula standstill: el punto clave del futuro pronunciamiento

- El auto identifica expresamente la aplicación del **artículo 64.1 TFUE como “el eje del presente procedimiento”**.
- El artículo 64.1 introduce una excepción respecto de terceros países: permite, bajo determinadas condiciones, conservar ciertas restricciones a movimientos de capitales que **ya existieran el 31 de diciembre de 1993**, incluidas las relativas a inversiones directas e inmobiliarias.

- Por eso el Supremo retrocede hasta la legislación española vigente en esa fecha. Constata que, a 31 de diciembre de 1993, las rentas inmobiliarias obtenidas por no residentes ya tributaban, bajo la normativa entonces existente, tomando como referencia **cuantías íntegras**. La Ley 18/1991 establecía para determinadas rentas de personas físicas sujetas por obligación real sin establecimiento permanente una base constituida por la cuantía íntegra devengada.
- El problema jurídico será, por tanto, determinar si el actual régimen del IRNR constituye la **continuación sustancial de una restricción existente antes del 31 de diciembre de 1993** y queda protegido por el artículo 64.1 TFUE, o si, por el contrario, debe prevalecer la prohibición de restricciones del artículo 63.
- El artículo 65 TFUE introduce además determinadas posibilidades de diferenciación fiscal y de adopción de medidas justificadas, pero impide que se conviertan en **discriminaciones arbitrarias o restricciones encubiertas** a la libre circulación de capitales. Los artículos 63, 64 y 65 forman conjuntamente el marco europeo que deberá interpretar el Supremo.