

TRIBUNAL SUPREMO
Auto de 14 de enero de 2026
Sala de lo Contencioso-Administrativo.
Recurso n.º 9505/2024

SUMARIO:

IVA. Deducciones. En general. Refacturación. Obtención de un beneficio o margen económico. La sentencia recurrida sitúa la controversia en la aplicación de la excepción del art. 96. Dos Ley IVA, conectándola con el requisito de que la operación subsiguiente se realice «a título oneroso». Así, partiendo de que la entidad recurrente centraliza costes y refactura a sus socios bienes y servicios relativos a atenciones a clientes, la Sala de instancia razona que, aun existiendo refacturación, no aprecia onerosidad porque el importe refacturado coincide con el coste y no queda acreditada la prestación onerosa que, a su juicio, exige el precepto. Razona la Sala que no parece que exista dicha onerosidad, siendo que el sujeto pasivo del impuesto no tiene ánimo de lucro sino que, como reconoce el propio recurrente, se trata de una entidad centralizadora de costes y añade que aun cuando se produce refacturación, no por ello podemos considerar que exista una relación onerosa, antes al contrario, en este caso el importe refacturado es el coste del bien o servicio adquirido. El Tribunal Supremo ya se ha pronunciado sobre el alcance del art. 96 Ley IVA, si bien, de manera predominante, en supuestos en los que la operación posterior carecía de contraprestación, esto es, respecto a entregas o prestaciones gratuitas conectadas con la figura del autoconsumo, sin embargo el debate se centra ahora en la determinación del alcance «a título oneroso» previsto en el art. 96. Dos Ley IVA, cuando la operación subsiguiente no es gratuita, sino que comporta refacturación con repercusión del impuesto. Tal delimitación presenta, además, una proyección directa sobre el Derecho de la Unión, en la medida en que el requisito de que una operación se realice «a título oneroso» constituye un concepto autónomo del sistema común del IVA, cuya interpretación ha sido objeto de una jurisprudencia consolidada del TJUE, particularmente en relación con los arts. 2 y 168 de la Directiva 2006/112/CE. Junto a la interpretación del requisito «a título oneroso», la cuestión planteada presenta una evidente proyección sobre uno de los principios estructurales del sistema común del IVA, la neutralidad, estrechamente vinculada al derecho a la deducción como pieza central del tributo lo que se evidencia la conveniencia de un pronunciamiento de este Tribunal que permita precisar, sistematizar y, en su caso, complementar la doctrina ya establecida, en aras de la seguridad jurídica y de la igualdad en la aplicación del Derecho, delimitando el alcance del requisito «a título oneroso» a los efectos de la aplicación del art. 96 Ley IVA. La cuestión que presenta interés casacional consiste en determinar si, a efectos de la excepción prevista en el art. 96. Dos Ley IVA, que permite la deducción de las cuotas soportadas, el requisito de que la entrega de bienes o la prestación de servicios se realice «a título oneroso» exige la obtención de un beneficio o margen económico por quien refactura dichos bienes o servicios, o si basta la existencia de una contraprestación con repercusión del impuesto, aun cuando el importe refacturado coincida con el coste.

TRIBUNAL SUPREMO**AUTO**

Magistrados/as
PABLO MARÍA LUCAS MURILLO DE LA CUEVA
DIEGO CORDOBA CASTROVERDE
JOSE LUIS REQUERO IBAÑEZ
RAFAEL TOLEDANO CANTERO
ANGELES HUET DE SANDE
TRIBUNAL SUPREMO
SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO

Síguenos en...



SECCIÓN: PRIMERA**A U T O**

Fecha del auto: 14/01/2026

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 9505/2024

Materia:

Submateria:

Fallo/Acuerdo: Auto Admisión

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Rincón Llorente

Secretaría de Sala Destino: 002

Transcrito por:

Nota:

R. CASACION núm.: 9505/2024

Ponente: Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero

Letrada de la Administración de Justicia: Ilma. Sra. Dña. María Jesús Rincón Llorente

TRIBUNAL SUPREMO**SALA DE LO CONTENCIOSO-ADMINISTRATIVO****SECCIÓN: PRIMERA****A U T O**

Excmos. Sres. y Excma. Sra.

D. Pablo Lucas Murillo de la Cueva, presidente

D. Diego Córdoba Castroverde

D. José Luis Requero Ibáñez

D. Rafael Toledano Cantero

D.ª Ángeles Huet De Sande

En Madrid, a 14 de enero de 2026.

HECHOS**PRIMERO.-** Proceso de instancia y resolución judicial recurrida.

La representación procesal de Porcelanosa Grupo AIE interpuso recurso frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional [«TEAC»] de la Comunidad Valenciana, de 24 de julio de 2023, que desestimó la reclamación económico-administrativa, relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido [«IVA»], 2019 y sanción.

Interpuesto recurso contencioso-administrativo contra esta resolución, seguido con el n.º 917/2023, fue desestimado en sentencia de 18 de septiembre de 2024, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

A los efectos de situar adecuadamente el objeto del presente recurso de casación en su debido contexto, resulta necesario exponer -con carácter previo-, los datos fácticos relevantes que constan en la sentencia recurrida, así como aquellos otros que se desprenden de las actuaciones y del expediente administrativo.

1.1.- El 7 de diciembre de 2020 se inició por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la Delegación Especial de la AEAT de Valencia un procedimiento de gestión tributaria de comprobación limitada relativo al IVA de 2019 períodos 08. La causa de regularización practicada en la liquidación provisional radicaba en considerar que no eran deducibles las cuotas tributarias por corresponder a la adquisición de servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas, excluidos del derecho a deducir en virtud del artículo 96 Uno 5º de la LIVA.

1.2.- Contra la liquidación provisional se presentó recurso de reposición que se estimó en parte -admitiendo la deducibilidad de determinadas facturas- mediante Resolución de 11 de octubre de 2021 .

1.3.- El 10 de noviembre de 2021 se interpuso reclamación económico-administrativa que fue estimada parcialmente mediante Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana de 26 de junio de 2023, frente a la liquidación de IVA 2019 período 8 y sanción, anulando ésta última.

1.4.- Frente a la resolución de 10 de noviembre de 2021 del Tribunal Económico-Administrativo Regional de la Comunidad Valenciana, se interpuso recurso contencioso-administrativo seguido con el n.º 917/2023, que fue desestimado en sentencia de 18 de septiembre de 2024, dictada

por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Tercera, del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

La sentencia recurrida delimita el objeto del litigio en el fundamento jurídico primero, al declarar expresamente que «la actora, presta servicios de comercialización, intermediación, marketing, promoción y relación con los medios, coordinación de ferias y eventos e implantación de centros logísticos a requerimiento de los socios. Ello supone, y así se establece en los Estatutos, la obligación de la demandante de repercutir en los socios los costes de los servicios que la misma les preste y es por ello, que todos los servicios prestados a los socios le son, posteriormente facturados. Que por ello la actora realiza una serie de actividades programadas, a cuenta y a requerimiento de las mercantiles agrupadas, en la que la agrupación de interés económico, cargará y abonará en la cuenta de sus miembros los costes en los que incurra y los ingresos que reciba resultando así con un balance a cero, careciendo dicha entidad de ánimo de lucro. La recurrente ha venido repercutiendo en sus socios los costes por la adquisición de bienes y servicios realizada para el desarrollo de su objeto mediante las correspondientes facturas y, para que la recurrente pueda a su vez deducirse dichas facturas resulta necesario que las cuotas no figuren entre las exclusiones, restricciones del derecho a deducir establecidas en la LIVA. La recurrente no niega que los referidos costes tienen relación con atención a clientes de las mercantiles socias de la AIE, y si bien el IVA devengado por la adquisición de los mismos no es susceptible de ser deducido, sin embargo, la recurrente se remite al contenido del artículo 96, Dos apartados 2º y 3º de la LIVA».

La *ratio decidendi* de la sentencia, en lo que concierne a esta casación, se contiene en el fundamento jurídico segundo, donde la Sala concluye que:

«Entiende esta Sala que no siendo un hecho controvertido que las facturas cuyo IVA pretende deducirse el aquí recurrente viene referido a adquisiciones y prestación de servicios que conllevan atenciones a clientes de sus socios o asalariados de estos, centralizándose en la aquí recurrente los costes de dichas adquisiciones, y procediendo con posterioridad a refacturar esos mismos costes a dichos socios, nos debemos preguntar si concurre la excepción a la denegación de la deducción del IVA soportado regulado en el precepto antes referido; es cierto que se refactura dichas compras y servicios, pero el legislador pone el acento en que la prestación del servicio de quien refactura preste un servicio de forma onerosa, y aquí ciertamente no parece que existe dicha onerosidad, siendo que el sujeto pasivo del impuesto no tiene ánimo de lucro sino que como reconoce el propio recurrente se trata de una entidad centralizadora de costes, adquiere unos bienes o servicios siendo destinatarios de estos clientes de sus socios, no siendo controvertido que se trata de atenciones a los clientes de sus socios, adquisiciones que no son susceptibles de deducirse el IVA, y para que la intervención de una entidad que medie en la adquisición de dichas atenciones permita a esta deducirse el IVA que soportó en la adquisición de los mismos es imprescindible que la prestación del servicio de la entidad que refactura presta a terceros o a sus socios (como aquí ocurre), lo sea a título oneroso, e insistimos esto aquí no queda probado; por último decir que intervención de esta agrupación de interés económico no puede mutar la regla general de no admitirse la deducción del IVA soportado recogido en el artículo 96 LIVA, a menos que concurren los requisitos del apartado dos antes recogido, y en este caso aun cuando se produce refacturación, no por ello podemos considerar que existe una relación onerosa, antes al contrario en este caso el importe refacturado es el coste del bien o servicio adquirido, debiendo por tanto desestimarse el recurso, no siendo determinante para la resolución de este recurso las manifestaciones de la recurrente en el sentido que en regularizaciones de otros trimestres la administración admitió dicha deducción, dado que por una parte este extremo no queda probado a la vista de la documental aportada, y por otra que ello tampoco vincularía a la decisión de los Tribunales.

Nada se discute sobre la improcedencia de la deducción del IVA soportado por los gastos de arrendamiento de un vehículo, no quedando acreditada la afectación de este al ejercicio de la actividad del aquí recurrente».

Frente a la mencionada sentencia de 18 de septiembre de 2024, dictada por la Sección Tercera de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana, se ha preparado el presente recurso de casación.

SEGUNDO.- Preparación del recurso de casación.

1. Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos: los artículos 4 y 96.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido [«LIVA»]; y los artículos 2 y 168 a) de

la Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido [«Directiva IVA»].

2.Razona que tales infracciones han sido relevantes y determinantes de la decisión adoptada en la resolución recurrida, toda vez que el pronunciamiento desestimatorio se habría sustentado en la interpretación y aplicación efectuada del artículo 96. Dos de la Ley del IVA. En particular, sostiene que, de haberse aplicado correctamente dicho precepto, la sentencia habría debido considerar deducibles las cuotas soportadas por la sociedad en la adquisición de bienes y servicios posteriormente refacturados al resto de entidades del grupo por su coste, con la correspondiente repercusión del impuesto; lo que -afirma- habría conducido a estimar el recurso en la instancia, con la consiguiente anulación de la resolución económico-administrativa impugnada y de los actos de los que trae causa, en los términos interesados en la demanda. La propia sentencia recurrida, añade, evidencia el carácter determinante del precepto para el fallo, pues en su fundamento de derecho segundo -donde da respuesta a la cuestión controvertida- concluye que no resulta aplicable la excepción prevista en el artículo 96.Dos de la Ley del IVA y, por ello, niega la deducibilidad del IVA soportado en la adquisición de alimentos, bebidas y otros productos, al entender que las operaciones subsiguientes realizadas por la sociedad no son «a título oneroso», por no obtener un beneficio.

3.Subraya que la norma que entiende vulnerada forma parte del Derecho estatal o del de la Unión Europea.

4.Considera que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque se dan las circunstancias contempladas en las letras c) y f) del artículo 88.2 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-administrativa [«LJCA»] y la presunción contenida en la letra a) del artículo 88.3 de la misma ley.

4.1.La doctrina que sienta la sentencia recurrida afecta a un gran número de situaciones, bien en sí misma o por trascender del caso objeto del proceso [artículo 88.2.c) LJCA]. A tal efecto, razona la preparación que, el criterio aplicado en la sentencia recurrida -al negar la deducibilidad del IVA soportado por considerar que las operaciones subsiguientes no son «a título oneroso»- trasciende del litigio concreto y se proyecta sobre una realidad organizativa generalizada en el tejido empresarial. Así, afirma que «la mayor parte de grupos empresariales tienen entidades que centralizan los costes, bajo distintos formatos», y que dichas entidades «canalizan y refacturan los costes por distinto concepto al resto de entidades del grupo para así no generar duplicidad de costes administrativos y de gestión». Añade que, en la base de datos Orbis, «se pueden identificar fácilmente más de 1.000 sociedades pertenecientes a grupos con matriz en España que se dedican a prestar servicios de apoyo a las sociedades de su grupo y que, lógicamente, realizarán refacturaciones de sus costes», concluyendo que, «es un hecho notorio que la refacturación de costes entre empresas del mismo grupo es una práctica habitual en el sector empresarial español».

4.2.Interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia o en supuestos en que aun pueda ser exigible la intervención de éste a título prejudicial [artículo 88.2.f) LJCA].

Sostiene la preparación que la sentencia impugnada efectúa una interpretación del requisito de la realización de las operaciones «a título oneroso» -empleado por el artículo 96.Dos de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido- que podría no resultar compatible con el significado autónomo que, conforme al Derecho de la Unión, ha atribuido el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) a ese mismo concepto, particularmente en el marco de los artículos 2 y 168.a) de la Directiva 2006/112/CE.

Advierte la parte recurrente que, la Sala de instancia fundamenta el rechazo de la excepción al límite de deducción del artículo 96.Uno LIVA en la idea de que, aun produciéndose refacturación, no concurriría onerosidad por ausencia de lucro o beneficio. Frente a ello, el escrito de preparación afirma que esa lectura del requisito de onerosidad introduce un entendimiento del concepto que, en la perspectiva del Derecho de la Unión, no se correspondería con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre las operaciones realizadas «a título oneroso», por cuanto -según se razona- dicho concepto no vendría condicionado por el ánimo de lucro ni por el resultado económico de la operación, sino por la existencia de una relación directa entre la prestación y una contraprestación. En términos expresos del escrito de preparación, se denuncia que la sentencia recurrida considera que «"a título oneroso" (...) exige la obtención de un beneficio», mientras que, en cambio, «una reiterada jurisprudencia del TJUE establece que el concepto de operación "a título oneroso" en el sentido del artículo 2 de la Directiva y el artículo 4 de la Ley del IVA no exige ni ánimo de lucro ni la obtención de un beneficio, sino tan sólo una contraprestación y una relación jurídica directa entre ésta y la entrega del bien o la prestación de

ese servicio». A fin de sustentar esa contradicción aparente, el recurrente invoca, entre otras, la sentencia de 20 de enero de 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*(C-412/03) y la sentencia de 2 de junio de 2016, *Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft*(C-263/15). Sobre esa base, la preparación mantiene que la sentencia de instancia habría interpretado el requisito «a título oneroso» del artículo 96.Dos de la LIVA en un sentido disociado del que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha fijado para el mismo término en el ámbito del hecho imponible y del derecho a deducción en la Directiva IVA.

Junto a ello, el escrito de preparación conecta dicha interpretación con una eventual vulneración del principio de neutralidad del IVA, al considerar que la solución acogida por la sentencia recurrida rompe la cadena de deducción-repercusión propia del impuesto y convierte en consumidor final a quien no lo es, impidiendo la deducción de cuotas soportadas en adquisiciones que han sido objeto de una operación subsiguiente gravada. En términos del propio escrito de preparación, esta interpretación «supone limitar ese derecho a la deducción sin justificación alguna e incluso puede generar supuestos de doble imposición que vulneran el principio de neutralidad, en contra de la jurisprudencia del TJUE».

En estos términos, la preparación denuncia la existencia de un problema interpretativo con dimensión europea, tanto por afectar a la correcta delimitación del concepto de operación realizada «a título oneroso» como por las consecuencias que la interpretación controvertida puede proyectar sobre el principio de neutralidad del impuesto, lo que -a juicio de la parte recurrente- pone de manifiesto la necesidad de un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que precise el alcance del artículo 96.Dos LIVA a la luz del Derecho de la Unión y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

4.3.La parte recurrente invoca, asimismo, la presunción de interés casacional objetivo prevista en el artículo 88.3.a) de la LJCA, al sostener que la sentencia impugnada aplica, como elemento determinante de su *ratio decidendi*,el artículo 96.Dos de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en un extremo interpretativo respecto del cual -según se afirma- no existe jurisprudencia de este Tribunal Supremo en el sentido del artículo 1.6 del Código Civil.

En particular, el escrito de preparación aduce expresamente que «las sentencias dictadas hasta la fecha por el Tribunal Supremo respecto al artículo 96 de la Ley del IVA no abordan cómo debe interpretarse la onerosidad en la subsiguiente operación por la que se entregan los alimentos, bebidas o servicios del artículo 96 de la Ley del IVA, requisito que permitiría deducir el IVA soportado en su adquisición». En coherencia con ello, sostiene que la cuestión planteada no radica en la aplicación general del precepto, sino en la determinación del significado jurídico-tributario de la exigencia de que la entrega o la prestación se realice «a título oneroso» a los efectos de la excepción contemplada en el artículo 96.Dos LIVA, esto es, si dicho requisito demanda necesariamente la obtención de un beneficio o margen o, por el contrario, basta la existencia de una contraprestación -con la correspondiente repercusión del impuesto- aun cuando la refacturación se realice por el coste.

A este respecto, la preparación reconoce la existencia de pronunciamientos de este Tribunal Supremo sobre el artículo 96 LIVA en supuestos distintos -en los que la operación posterior era gratuita-, pero precisamente los invoca para subrayar que no resuelven la cuestión aquí controvertida. En concreto, afirma que este Tribunal «sí ha considerado que la interpretación del artículo 96 de la Ley del IVA presenta interés casacional en supuestos en los que la subsiguiente operación se realizaba a título gratuito, sin contraprestación», citando, en tal sentido, las sentencias de 25 de septiembre de 2020 (rec. 2989/2017), 22 de abril de 2021 (rec. 3882/2020) y 6 de octubre de 2021 (rec. 4337/2020). Esa premisa, a juicio de la preparación, refuerza la apreciación de la conveniencia de un pronunciamiento de esta Sala que precise, sistematico o completo la doctrina existente, delimitando con claridad el alcance de la excepción prevista en el artículo 96.Dos LIVA y su relación con el requisito «a título oneroso» en ese específico contexto.

5.Por todo lo expuesto reputa conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo, para determinar:

«Si el artículo 96.Dos de la Ley del IVA, cuando exige que la entrega o cesión de bienes, o la prestación de servicios previstos en el artículo 96.Uno de la Ley del IVA deben realizarse "a título oneroso" para permitir la deducibilidad de cuotas soportadas en su adquisición previa, exige que se obtenga un beneficio o simplemente exige que se haga a cambio de una contraprestación y, por tanto, se repercuta el impuesto, en coherencia con el artículo 4 de la Ley del IVA y el principio de neutralidad».

TERCERO.- Auto teniendo por preparado el recurso de casación y personación de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo.

La Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana tuvo por preparado el recurso de casación en auto de 12 de diciembre de 2024, habiendo comparecido la representación procesal de Porcelanosa Grupo AIE como parte recurrente, ante esta Sala Tercera del Tribunal Supremo, dentro del plazo señalado en el artículo 89.5 LJCA.

De igual modo lo ha hecho como parte recurrida el abogado del Estado, en la representación que legalmente tiene atribuida.

Es Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Rafael Toledano Cantero, Magistrado de la Sección.

RAZONAMIENTOS JURÍDICOS

PRIMERO.- Requisitos formales del escrito de preparación.

1. El escrito de preparación fue presentado en plazo (artículo 89.1 de la LJCA), la sentencia contra la que se dirige el recurso es susceptible de recurso de casación (artículo 86 de la LJCA, apartados 1 y 2) y la parte recurrente, se encuentra legitimada para interponerlo, al haber sido parte en el proceso de instancia (artículo 89.1 LJCA).

2. En el escrito de preparación se acredita el cumplimiento de tales requisitos reglados y se identifican con precisión las normas del ordenamiento jurídico estatal que fueron alegadas en la demanda y tomadas en consideración por la Sala de instancia. También se justifica que las infracciones imputadas a la sentencia han sido relevantes para adoptar el fallo impugnado [artículo 89.2 de la LJCA, letras a), b), d) y e)].

3. El repetido escrito fundamenta especialmente que concurre interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia impugnada fija, una doctrina (i) que afecta a un gran número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA], (ii) que interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [artículo 88.2.f) de la LJCA], (iii) que aplica normas sobre las que no existe jurisprudencia [artículo 88.3.a) de la LJCA]. De las razones que ofrece para justificarlo se infiere la conveniencia de un pronunciamiento del Tribunal Supremo, por lo que se cumple también el requisito exigido por el artículo 89.2.f) de la LJCA.

SEGUNDO.- Cuestiones litigiosas y marco jurídico.

La cuestión litigiosa que aquí se suscita consiste, en determinar si procede o no reconocer a la entidad recurrente el derecho a deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido soportadas con ocasión de la adquisición de bienes y servicios que, por su naturaleza, quedan comprendidos en las exclusiones y restricciones del derecho a deducir establecidas en el artículo 96.Uno de la Ley 37/1992, cuando tales bienes y servicios son adquiridos por una agrupación de interés económico que actúa como entidad centralizadora de costes para sus socios y son, posteriormente, objeto de refacturación a estos últimos con la correspondiente repercusión del impuesto. El debate se centra, por tanto, en dilucidar si, acreditada esa adquisición y posterior refacturación a las sociedades integrantes del grupo, concurre en el caso el presupuesto habilitante de la excepción prevista en el artículo 96.Dos, apartados 2.^º y 3.^º, de la Ley del IVA, en cuanto condiciona la deducibilidad a que los bienes se destinen exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, o los servicios se reciban para ser prestados como tales, «a título oneroso».

La controversia se proyecta específicamente sobre el alcance que ha de atribuirse, en el contexto descrito, a la exigencia de onerosidad -esto es, si la refacturación realizada por la entidad recurrente, que opera sin ánimo de lucro y repercuten a sus socios el coste de los bienes y servicios adquiridos, puede reputarse prestación realizada a título oneroso a los efectos del artículo 96.Dos LIVA- y, en consecuencia, si la intervención de dicha entidad en la adquisición y redistribución interna de esos costes permite excepcionar la regla general de no deducibilidad establecida en el apartado Uno del precepto.

Las normas que han de ser objeto de interpretación son: los artículos 4 y 96.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido [«LIVA»]; y, los artículos 2 y 168 a) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido [«Directiva IVA»].

TERCERO.- Verificación de la concurrencia de interés casacional objetivo en el recurso.

El presente recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia porque la sentencia recurrida, en la perspectiva jurídica que el caso ofrece, afecta a un gran

número de situaciones [artículo 88.2.c) de la LJCA], interpreta y aplica el Derecho de la Unión Europea en contradicción aparente con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [artículo 88.2.f) de la LJCA], lo que hace conveniente un pronunciamiento del Tribunal Supremo que la esclarezca, en beneficio de la seguridad jurídica y de la consecución de la igualdad en la aplicación judicial del Derecho (artículos 9.3 y 14 CE), y de conformidad con lo previsto en el artículo 82.3.a) de la LJCA, por apreciarse la conveniencia de precisar, aclarar o complementar la doctrina existente acerca de la cuestión planteada.

La cuestión suscitada en el recurso reviste interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, en cuanto exige determinar si, a efectos de la excepción prevista en el artículo 96.Dos de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, que permite la deducción de las cuotas soportadas, el requisito de que la entrega de bienes o la prestación de servicios se realice «a título oneroso» exige la obtención de un beneficio o margen económico por quien refactura dichos bienes o servicios, o si basta la existencia de una contraprestación con repercusión del impuesto, aun cuando el importe refacturado coincide con el coste.

Tal y como hemos visto, la sentencia recurrida sitúa la controversia en la aplicación de la excepción del artículo 96.Dos LIVA, conectándola con el requisito de que la operación subsiguiente se realice «a título oneroso». Así, partiendo de que la entidad recurrente centraliza costes y refactura a sus socios bienes y servicios relativos a atenciones a clientes, la Sala de instancia razona que, aun existiendo refacturación, no aprecia onerosidad porque el importe refacturado coincide con el coste y no queda acreditada la prestación onerosa que, a su juicio, exige el precepto. En términos literales, razona la Sala que «[...] no parece que exista dicha onerosidad, siendo que el sujeto pasivo del impuesto no tiene ánimo de lucro sino que, como reconoce el propio recurrente, se trata de una entidad centralizadora de costes». Y añade que, «aun cuando se produce refacturación, no por ello podemos considerar que exista una relación onerosa, antes al contrario, en este caso el importe refacturado es el coste del bien o servicio adquirido, debiendo por tanto desestimarse el recurso».

La cuestión suscitada en el presente recurso no es totalmente nueva en la jurisprudencia de este Tribunal Supremo, que se ha pronunciado en reiteradas ocasiones sobre el alcance del artículo 96 de la LIVA, si bien, de manera predominante, en supuestos en los que la operación posterior carecía de contraprestación, esto es, respecto a entregas o prestaciones gratuitas conectadas con la figura del autoconsumo [entre otras, sentencias de 25 de septiembre de 2020 (rec. 2989/2017), de 22 de abril de 2021 (rec. 3882/2020) y de 6 de octubre de 2021 (rec. 4337/2020)]. El debate que plantea el presente recurso se sitúa, en cambio, en la determinación del alcance «a título oneroso» previsto en el artículo 96. Dos de la LIVA, cuando la operación subsiguiente no es gratuita, sino que comporta refacturación con repercusión del impuesto.

Tal delimitación presenta, además, una proyección directa sobre el Derecho de la Unión, en la medida en que el requisito de que una operación se realice «a título oneroso» constituye un concepto autónomo del sistema común del IVA, cuya interpretación ha sido objeto de una jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, particularmente en relación con los artículos 2 y 168 de la Directiva 2006/112/CE.

En este sentido, el Tribunal de Justicia ha declarado en la sentencia de 20 de enero de 2005, *Hotel Scandic Gåsabäck*(C-412/03), que:

«Como señala acertadamente el Abogado General en el punto 35 de sus conclusiones, la circunstancia de que una actividad económica se lleve a cabo a un precio superior o inferior al de coste es irrelevante para calificarla de onerosa. En efecto, este concepto supone únicamente la existencia de una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de marzo de 1988, *Apple and Pear Development Council*,102/86 , Rec. p. 1443, apartado 12)» (apartado 22).

La delimitación del requisito de onerosidad ha sido abordada en pronunciamientos posteriores del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En particular, en la sentencia de 2 de junio de 2016, *Lajvér Meliorációs Nonprofit Kft*(C-263/15), dictada en un contexto de entidades sin ánimo de lucro, declaró que, «la explotación de las obras de ingeniería rural sólo podrá considerarse incluida en la categoría de prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso si existe una relación directa entre el servicio prestado y el canon de explotación percibido o que percibirán las demandantes en el litigio principal y si dicho canon constituye el contravalor efectivo del servicio prestado a los destinatarios del mismo» (apartado 39).

Junto a la interpretación del requisito «a título oneroso», la cuestión planteada presenta una evidente proyección sobre uno de los principios estructurales del sistema común del IVA, la neutralidad, estrechamente vinculada al derecho a la deducción como pieza central del tributo.

Así, en la sentencia de 17 de octubre de 2018, *Ryanair(C-249/17)*, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado que, «(e)l derecho a deducir (...) forma parte integrante del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse», precisando que, «(e)l régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA soportado o satisfecho en el marco de todas sus actividades económicas. De este modo, el sistema común del IVA garantiza la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas» (apartados 22 y 23). Doctrina que ha sido reiterada en pronunciamientos posteriores, entre ellos, en la sentencia de 12 de noviembre de 2020, *Sonaecom SGPS(C-42/19)* y en la sentencia de 25 de noviembre de 2021, *Amper Metal(C-334/20)*, donde el Tribunal de Justicia vuelve a pronunciarse en términos sustancialmente idénticos.

Tras lo expuesto, se evidencia la conveniencia de un pronunciamiento de este Tribunal Supremo que permita precisar, sistematizar y, en su caso, complementar la doctrina ya establecida, en aras de la seguridad jurídica y de la igualdad en la aplicación del Derecho, delimitando el alcance del requisito «a título oneroso» a los efectos de la aplicación del artículo 96 de la LIVA.

En consecuencia, en virtud de lo dispuesto en el artículo 88.1 de la LJCA, en relación con su artículo 90.4, y considerando que concurren los supuestos de interés casacional objetivo contemplados en el artículo 88.2, apartados c) y f), y la presunción contenida en el apartado a) del artículo 88.3 de la LJCA, procede admitir este recurso de casación.

CUARTO.- Admisión del recurso de casación. Normas objeto de interpretación.

1. Conforme a lo indicado anteriormente, y de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 88.1 LJCA, en relación con el artículo 90.4 de la misma norma, esta Sección de admisión aprecia que este recurso presenta interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, respecto de la siguiente cuestión:

Determinar si, a efectos de la excepción prevista en el artículo 96.Dos de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido , que permite la deducción de las cuotas soportadas, el requisito de que la entrega de bienes o la prestación de servicios se realice «a título oneroso» exige la obtención de un beneficio o margen económico por quien refactura dichos bienes o servicios, o si basta la existencia de una contraprestación con repercusión del impuesto, aun cuando el importe refacturado coincida con el coste.

2. A estos efectos, el recurrente plantea la necesidad de interpretar:

2.1. El artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido [«LIVA»], que dispone:

«Uno. Estarán sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen.

Dos. Se entenderán realizadas en el desarrollo de una actividad empresarial o profesional:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por las sociedades mercantiles, cuando tengan la condición de empresario o profesional.

b) Las transmisiones o cesiones de uso a terceros de la totalidad o parte de cualesquiera de los bienes o derechos que integren el patrimonio empresarial o profesional de los sujetos pasivos, incluso las efectuadas con ocasión del cese en el ejercicio de las actividades económicas que determinan la sujeción al Impuesto.

c) Los servicios desarrollados por los Registradores de la Propiedad en su condición de liquidadores titulares de una Oficina Liquidadora de Distrito Hipotecario.

Tres. La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular.

Cuatro. Las operaciones sujetas a este impuesto no estarán sujetas al concepto «transmisiones patrimoniales onerosas» del Impuesto sobre Transmisiones Patrimoniales y Actos Jurídicos Documentados.

Se exceptúan de lo dispuesto en el párrafo anterior las entregas y arrendamientos de bienes inmuebles, así como la constitución o transmisión de derechos reales de goce o disfrute que recaigan sobre los mismos, cuando estén exentos del impuesto, salvo en los casos en que el sujeto pasivo renuncie a la exención en las circunstancias y con las condiciones recogidas en el artículo 20.Dos».

2.2. El artículo 96.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido [«LIVA»], que establece:

«Uno. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos:

1.º Las joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino.

A efectos de este impuesto se considerarán piedras preciosas el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, el aguamarina, el ópalo y la turquesa.

2.º **(Suprimido)**

3.º Los alimentos, las bebidas y el tabaco.

4.º Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.

5.º Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas. No tendrán esta consideración:

a) Las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7, números 2.º y 4.º de esta Ley.

b) Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso, que, en un momento posterior a su adquisición, se destinan a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.

6.º Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades.

Dos. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las cuotas soportadas con ocasión de las operaciones mencionadas en ellos y relativas a los siguientes bienes y servicios:

1.º Los bienes que objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.

2.º Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso a título oneroso, directamente o mediante transformación por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de tales operaciones.

3.º Los servicios recibidos para ser prestados como tales a título oneroso por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de dichas operaciones».

2.3. Los artículos 2 y 168 a) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido [«Directiva IVA»].

QUINTO.- Publicación en la página web del Tribunal Supremo.

Conforme a lo dispuesto por el artículo 90.7 de la LJCA, este auto se publicará íntegramente en la página web del Tribunal Supremo.

SEXTO.- Comunicación y remisión.

Procede comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto, como dispone el artículo 90.6 de la LJCA, y conferir a las actuaciones el trámite previsto en los artículos 92 y 93 de la LJCA, remitiéndolas a la Sección Segunda de esta Sala, competente para su sustanciación y decisión de conformidad con las reglas de reparto.

Por todo lo anterior,

LA SECCIÓN DE ADMISIÓN ACUERDA:

1º) Admitir el recurso de casación n.º 9505/2024, preparado por la representación procesal de Porcelanosa Grupo AIE contra la sentencia dictada el 18 de septiembre de 2024, por la Sección Tercera, de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de la Comunidad Valenciana.

2º) La cuestión que presenta interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consiste en:

Determinar si, a efectos de la excepción prevista en el artículo 96. Dos de la Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido , que permite la deducción de las cuotas soportadas, el requisito de que la entrega de bienes o la prestación de servicios se realice «a título oneroso» exige la obtención de un beneficio o margen económico por quien refactura dichos bienes o servicios, o si basta la existencia de una contraprestación con repercusión del impuesto, aun cuando el importe refacturado coincida con el coste.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación: los artículos 4 y 96.2 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido;

y los artículos 2 y 168 a) de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido.

Ello sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, *ex artículo 90.4 de la LJCA*.

4º)Publicar este auto en la página web del Tribunal Supremo.

5º)Comunicar inmediatamente a la Sala de instancia la decisión adoptada en este auto.

6º)Para su tramitación y decisión, remitir las actuaciones a la Sección Segunda de esta Sala, competente de conformidad con las normas de reparto.

El presente auto, contra el que no cabe recurso alguno, es firme (artículo 90.5 de la LJCA).

Así lo acuerdan y firman.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ).