



Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia del IVA en 2023 y su aplicación práctica a nuestro país

Javier Bas Soria

Doctor en Derecho.

Inspector de Hacienda del Estado (España)

Extracto

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) dicta, todos los años, un número creciente de sentencias tanto en procedimientos prejudiciales como de incumplimiento. Siendo el impuesto sobre el valor añadido (IVA) un impuesto armonizado a nivel comunitario, los criterios interpretativos del TJUE tienen gran relevancia para la comprensión y correcta aplicación del IVA.

El presente trabajo realiza un estudio detallado las sentencias dictadas en 2023, acompañándose de un juicio sobre las principales conclusiones que cabe extraer para nuestro país tanto de orden normativo como en la aplicación de los tributos.

Palabras clave: Tribunal de Justicia de la Unión Europea; IVA; jurisprudencia 2023.

Recibido: 07-03-2024 / Aceptado: 22-04-2024 / Publicado (en avance online): 17-05-2024

Cómo citar: Bas Soria, J. (2024). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia del IVA en 2023 y su aplicación práctica a nuestro país. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 495, 33-62. <https://doi.org/10.51302/rct.2024.21459>



ECJ Case Law on VAT in 2023 and its practical application in Spain

Javier Bas Soria

Abstract

Each year, the ECJ enacts an increasing number of rulings (preliminary rulings and infringement procedures). Since VAT is a harmonized tax at EU level, ECJ's interpretation in this field has an important impact on its comprehension and proper application.

This article contains a deep study of the ECJ decisions enacted in 2023 and also an analysis of the main consequences of these judgments.

Keywords: ECJ; VAT; case-law 2023.

Received: 07-03-2024 / Accepted: 22-04-2024 / Published (online preview): 17-05-2024

Citation: Bas Soria, J. (2024). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia del IVA en 2023 y su aplicación práctica a nuestro país. *Revista de Contabilidad y Tributación*. CEF, 495, 33-62.
<https://doi.org/10.51302/rct.2024.21459>



Sumario

1. Introducción
2. Hecho imponible
3. Reglas de localización
4. Exenciones
5. Base imponible
6. Tipos de gravamen
7. Deducciones
8. Devoluciones
9. Regímenes especiales
10. Otras cuestiones



1. Introducción

La Unión Europea se ha configurado como un sujeto particular entre los actores del derecho internacional por su capacidad innovativa en el mundo del derecho, independientemente de la voluntad de los Estados miembros que la forman. Así, los tratados constitutivos contienen pocas cláusulas materiales, que, en la mayoría de los casos, fijan y definen objetivos y finalidades que les son propias y definen los medios normativos a través de los cuales se desarrollará su actividad. La puesta en práctica de esos objetivos se confía a las instituciones comunitarias que disponen de poder normativo. Este poder decisorio de las instituciones se expresa a través de los reglamentos, directivas y decisiones.

El artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) establece: «Para ejercer las competencias de la Unión, las instituciones adoptarán reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes». El párrafo tercero del citado artículo 288 del TFUE configura la directiva, dentro de estos instrumentos normativos, en los siguientes términos: «La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios».

La característica fundamental de la directiva es, pues, que impone una obligación de resultado comunitario a los Estados, dejando a los mismos la elección de las formas y los medios para obtener dicho resultado. Su propósito es aproximar o armonizar el contenido de las disposiciones normativas nacionales de los Estados miembros sin imponer una uniformidad de estas. Surge, por tanto, la necesidad de transponer la norma al ordenamiento interno mediante los mecanismos normativos que el Estado en cuestión considere pertinentes.

Esta necesidad de transposición del derecho comunitario, así como todos los demás casos de conflicto entre las normas nacionales y comunitarias, se han solucionado mediante la afirmación de dos principios generales fundamentales en la aplicación del derecho comunitario: la primacía del derecho comunitario (sostenida por primera vez en la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas –TJUE–, de 15 de julio de 1964, asunto C-6/64, Costa vs. ENEL) y el efecto directo (proclamado en la Sentencia del TJUE de 5 de febrero de 1963, asunto C-26/62, Van Gend und Loos). En particular, la primera de estas reglas exige una aplicación uniforme e incondicionada del derecho comunitario en todos los Estados miembros, por lo que las normas comunitarias prevalecen sobre las normas internas incompatibles con ellas.



Consecuentemente con estas consideraciones, muchos son los procedimientos consagrados en el ámbito comunitario para garantizar el acomodo de la normativa y de las actuaciones de las Administraciones a las exigencias del derecho comunitario. De entre todos ellos, conviene destacar especialmente dos: los recursos prejudiciales y los recursos de incumplimiento.

La cuestión prejudicial (art. 267 del TFUE) es el instrumento básico de colaboración entre las jurisdicciones nacionales y la jurisdicción comunitaria que permite a las primeras instituirse como jueces comunitarios, manteniendo la unidad interpretativa del derecho comunitario, mediante la petición de un pronunciamiento al Tribunal de Luxemburgo sobre la interpretación o validez de los tratados o de los actos de las instituciones adoptados en virtud. Se produce así un reparto de competencias entre el Tribunal de las Comunidades, que ostenta las relativas a la declaración sobre la interpretación y validez del derecho comunitario, y los tribunales nacionales, a los que les corresponde la aplicación del derecho al caso concreto. El TJUE no se pronuncia directamente sobre la validez de las normas nacionales ni sobre el posible incumplimiento de las obligaciones derivadas de los tratados por parte de los Estados miembros, limitándose a declarar la validez e interpretación de las disposiciones del derecho comunitario, correspondiendo a los órganos judiciales que han planteado la cuestión prejudicial la obligación de dejar inaplicada la norma contraria al derecho comunitario para resolver el caso concreto, sin perjuicio de otras obligaciones posteriores.

El recurso de incumplimiento (arts. 258 y 259 del TFUE) se fundamenta en la obligación de los Estados miembros de adoptar todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones resultantes del tratado y de los actos de las instituciones. Los incumplimientos de esta obligación pueden derivar tanto de comportamientos activos, consistentes en la adopción de disposiciones contrarias a los objetivos del tratado, como de comportamientos pasivos, por omisión o abstención de la obligación de actuar que pesa sobre los mismos. Cuando la Comisión u otro Estado miembro estiman que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones, podrán demandarlo ante el Tribunal de Justicia. Este, en su fallo, declarará que el Estado miembro ha incumplido sus obligaciones, aunque no puede, por sí mismo, anular o derogar las disposiciones del Estado miembro que ocasionan dicho incumplimiento. El alcance de la resolución es puramente declarativo, quedando el Estado miembro en cuestión obligado a adoptar todas las medidas apropiadas para la ejecución de la sentencia del tribunal que declara el incumplimiento, que deben comprender la eliminación del incumplimiento y de sus consecuencias pasadas y futuras.

Ante la práctica ausencia de consecuencias que tenía en muchos casos la constatación de los incumplimientos, el Tratado de Maastricht introdujo un nuevo artículo en el Tratado CEE (actualmente, art. 260 del TFUE) permitiendo que si la Comisión estimase, transcurrido un periodo de tiempo prudencial, que un Estado no ha adoptado las medidas exigidas por una sentencia que declara el incumplimiento, podrá someter la cuestión al tribunal, proponiendo una sanción, de tal forma que, si este estima que el Estado ha incumplido las obligaciones que derivan de su sentencia declarativa del incumplimiento, puede imponerle una sanción al Estado infractor sobre la base de la propuesta de la Comisión.



Como sabemos, el IVA es un impuesto armonizado a nivel comunitario, siendo la norma reguladora fundamental del impuesto, en el ámbito comunitario, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA.

El control de la correcta interpretación y de la adecuación de la normativa de los Estados miembros a la directiva refundida, así como completar la correcta inteligencia de los preceptos comunitarios y nacionales a partir de las interpretaciones que realiza el TJUE, ha sido y es un elemento fundamental para la correcta aplicación del IVA.

El propósito de este estudio es presentar, ordenado por las materias en las que incide, los principales pronunciamientos emanados del TJUE en el año 2023.

2. Hecho imponible

En la Sentencia de 16 de febrero de 2023 (asunto C-519/21 –NFJ088733–), ASA y otros, se plantean varias cuestiones sobre el ejercicio de una actividad económica por un ente sin personalidad jurídica.

En particular, se trata de un caso en el que dos personas físicas, ASA, y su hermana, PP, eran propietarias de un solar, habiendo convenido con otras dos personas físicas la constitución de un ente sin personalidad para promover la construcción y venta de los pisos edificados en dicho solar. El ente sin personalidad nunca se registró ante la Administración. Los pisos construidos se inscribieron a nombre de ASA, de PP o de ambas, según los casos, y las ventas se hicieron por quienes eran propietarias registrales. La Administración liquidó el IVA de dicha actividad económica a ASA y PP, sin permitir deducir además las cuotas soportadas que no iban a nombre suyo, sino de las otras personas físicas participantes en el ente sin personalidad.

Se plantea, en primer lugar, si es correcta dicha liquidación o si, habiendo conocido la Administración la existencia del contrato para la promoción de la construcción, debió liquidarse al ente sin personalidad jurídica, y, por otra parte, si resulta correcta la exclusión de deducibilidad aplicada a las cuotas soportadas, según factura, por otros sujetos.

En cuanto a la primera cuestión, el TJUE comienza recordando que el artículo 11 de la directiva (que, como sabemos, es el fundamento, tanto para la consideración como sujetos pasivos de los entes sin personalidad que contiene el art. 84 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido –LIVA– como para el desarrollo del régimen especial de grupo) permite a los Estados miembros considerar como un sujeto pasivo a diversas personas fuertemente integradas; a lo que había alegado Rumanía que su país no había hecho uso de esa autorización.

Se plantea, como cuestión fundamental, si liquidar a las personas físicas, ignorando al ente que no se ha declarado e inscrito ante la Administración tributaria, es contrario a los principios de proporcionalidad y neutralidad fiscal, negando el tribunal que sea así, pues en todo caso es medida proporcionada para evitar abusos.



En cuanto a la segunda cuestión, también se concluye que no se puede ejercer el derecho a la deducción por persona que no está identificada como destinatario de la factura.

En conjunto, la sentencia no resulta especialmente llamativa, pues se trata de una situación extraordinariamente particular, en la que, al menos aparentemente, los intervenientes se han comportado de una manera bastante negligente.

Ciertamente, de los criterios establecidos, resulta más relevante el primero, sobre todo cuando existen precedentes en nuestro país en los que se ha entendido que el sujeto pasivo era, de manera indubitable, el ente sin personalidad (comunidad de bienes) y que por tanto debía liquidarse al mismo y no a los comuneros. La exclusión de deducibilidad de las facturas con destinatario distinto no presenta novedad alguna.

En la Sentencia de 28 de febrero de 2023 (asunto C-695/20 –NFJ088872–), Fenix International, se examina la condición de sujeto pasivo de un comisionista que actúa en nombre propio en las prestaciones de servicios por vía electrónica.

El caso planteado es el de una entidad que gestiona la plataforma conocida como Only Fans. La entidad fijaba las condiciones de prestación del servicio y cobraba los importes pagados por los usuarios, que distribuía entre los creadores de contenidos de la plataforma, percibiendo una comisión del 20 % de todos los pagos realizados. La entidad consideraba que solo estaba sujeta su comisión, ya que actuaba en nombre ajeno, al ser perfectamente conocido por los usuarios la identidad del creador al que le pagaban a través de la plataforma.

La Administración liquidó los importes totales facturados, no solo la comisión del 20 %, al considerar aplicable el artículo 9 bis del reglamento de ejecución, que dispone:

A efectos del artículo 28 de la Directiva 2006/112/CE, cuando se presten servicios por vía electrónica a través de una red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal, como por ejemplo un mercado de aplicaciones, se presumirá que un sujeto pasivo que toma parte en la prestación actúa en nombre propio pero por cuenta del prestador de dichos servicios, salvo que el prestador sea reconocido expresamente como tal por ese sujeto pasivo y que ello quede reflejado en los acuerdos contractuales entre las partes.

[...]

A efectos del presente apartado, un sujeto pasivo que, respecto a la prestación de servicios efectuada por vía electrónica, autorice el cargo al cliente o la prestación de los servicios, o fije los términos y las condiciones generales de la prestación, no podrá indicar expresamente a otra persona como prestadora de dichos servicios.

La entidad recurrente invoca en su recurso que el citado artículo es contrario al artículo 28 de la directiva, por lo que la Comisión habría excedido de su facultad que se limita a completar,



no a modificar, la directiva. El mencionado artículo 28 dispone: «Cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate».

El TJUE comienza sus consideraciones destacando que el artículo 9 bis del reglamento de ejecución es útil, y puede que hasta necesario, para la ejecución uniforme del artículo 28 de la directiva sobre el IVA; pasando a analizar sus tres apartados para comprobar si concurre el exceso que denuncia la empresa.

En cuanto el artículo 9 bis, apartado 1, párrafo primero, del reglamento de ejecución, considera el TJUE que el hecho de que se refiera únicamente a algunos de servicios y no a toda mediación, como hace el artículo 28 de la directiva, no obsta para que pueda considerarse como precisión y complemento de la directiva.

Añade, además, que establece una presunción, atendiendo a la realidad económica y comercial subyacente en el caso de los servicios telemáticos, que puede ser destruida, por lo que no existe exceso alguno.

El párrafo segundo (que hemos omitido en la transcripción) se limita a exponer los medios de prueba en contrario, por lo que se estima también ajustado a la directiva.

Finalmente, afirma el TJUE que el párrafo tercero atiende a una realidad económica y comercial de la prestación de servicios por vía electrónica a través de una red de telecomunicaciones, de una interfaz o de un portal. Resulta que, cuando un sujeto pasivo que media en la prestación de un servicio por vía electrónica operando, por ejemplo, con una plataforma *online* de redes sociales, está facultado para autorizar la prestación del servicio o el cargo de este al cliente, o bien para fijar los términos y las condiciones generales de tal prestación, entonces dicho sujeto pasivo tiene la posibilidad de definir unilateralmente elementos esenciales de la prestación, como son su realización y el momento en que tendrá lugar esta, o bien las condiciones en que será exigible la contraprestación, o incluso las normas que forman el marco general de la prestación, por lo que debe considerarse que el sujeto pasivo es el prestador de los servicios a efectos del artículo 28 de la directiva sobre el IVA.

A la vista de cuanto se ha expuesto, concluye el TJUE que no existe el exceso en el reglamento de ejecución denunciado y que sus previsiones son compatibles con la directiva.

Tratándose de un precepto del reglamento de ejecución, que goza de aplicación directa sin necesidad de transposición, y que atiende a una realidad tan relevante en el mercado actual como son las prestaciones por vía telemática, el pronunciamiento, aunque no hubiera afectado a la normativa española, hubiera condicionado sin lugar a dudas la actuación de la Administración en este sector. Resulta innegable, por ello, la gran trascendencia de este pronunciamiento.

En la Sentencia de 30 de marzo de 2023 (asunto C-612/21 –NFJ089085–), Gmina O., se examina la no sujeción de las actividades de los entes públicos.



En concreto, se trata en este caso de un municipio polaco que participa en un proyecto de instalación de energías renovables, que realizará una empresa. La normativa polaca permite al municipio decidir la modalidad de financiación del proyecto, habiendo decidido este municipio financiarlo en parte, que no excedería del 25 % de los costes subvencionables, que son inferiores al total de los costes del proyecto, mediante contribuciones de los particulares beneficiados por el proyecto. El proyecto ejecutado pasaría a ser propiedad del municipio durante cinco años y, tras ese periodo, se transmitiría a los propietarios sin nuevo pago. Se plantea si se puede considerar que esta intervención del municipio lo convierte en sujeto pasivo del IVA.

El tribunal señala que indudablemente existe una entrega de bienes por la entrega de los bienes vinculados al proyecto y una prestación de servicios por su instalación efectuada por la empresa para el municipio, pero que podría existir otra operación que sería la que efectuaba el municipio para los propietarios beneficiados por el proyecto.

Destaca que existe una entrega de bienes o prestación de servicios gravada siempre que exista un cruce de prestaciones, la efectuada por el empresario, y la contraprestación recibida del destinatario de los bienes y los servicios, recordando que es indiferente que tal contraprestación sea superior, igual o inferior al coste de los bienes o servicios.

A pesar de ello, destaca el TJUE que, cuando un municipio solo recupera, a través de las contribuciones que percibe, una parte mínima de los gastos efectuados y el resto es asumido con cargo a fondos públicos, una diferencia de esa importancia entre tales gastos y los importes percibidos como contraprestación por los servicios ofrecidos tiende a sugerir que esas contribuciones deben asimilarse en mayor medida a un canon que a una remuneración propiamente dicha.

Añade además que no resultaría económicamente viable que los propietarios solo soporen una cuarta parte, como máximo, de los costes que se le han ocasionado al municipio, a la vez que queda a la espera de una compensación, mediante subvención, de lo esencial de las tres cuartas partes restantes de esos costes. Dicho mecanismo no solo provocaría que su tesorería quedase en una situación estructuralmente deficitaria, sino que, además, haría recaer sobre él una incertidumbre inusual para un sujeto pasivo, puesto que la cuestión de si un tercero reembolsará y, en su caso, en qué medida, una parte tan importante de los costes soportados queda efectivamente abierta.

A la vista de estas consideraciones, se considera que la actividad del municipio no es una actividad económica, ya que el pago que habrá de percibir de los residentes solo cubre, como máximo, una cuarta parte de los costes ocasionados, financiándose el resto con fondos públicos.

Resulta incuestionable la relevancia de la sentencia que acabamos de comentar no solo por los criterios que recuerda, sino por contener una cuantificación poco habitual, en la que se afirma el carácter no empresarial de una actividad que se financia solo mínimamente



en el mercado, cifrando que un importe del 25 % no es financiación en el mercado. Este criterio no solo se trasladará a otras entidades públicas, sino que también es trasladable, a nuestro juicio, a otros casos como las estructuras abusivas de las denominadas tipo Halifax.

En la Sentencia de 30 de marzo de 2023 (asunto C-616/21 –NFJ089084–), Gmina L., se repite el mismo pronunciamiento que acabamos de ver, negando el carácter de actividad económica, en este caso, a una actividad llevada a cabo por un municipio de retiro de amianto y de recogida de productos y residuos de amianto en beneficio de los residentes propietarios de inmuebles que hayan manifestado estar interesados, cuando tal actividad no tiene por objeto obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que no da lugar, por parte de esos residentes, a ningún pago, al estar financiadas las operaciones con fondos públicos.

En la Sentencia de 20 de abril de 2023 (asunto C-282/22 –NFJ089387–), P. w W., se plantea la identificación de la operación principal para un servicio complejo de recarga de vehículos.

Se suscita el caso de una entidad que pretende instalar puntos de recarga de vehículos eléctricos poniendo a disposición de los clientes una prestación compleja que incluye:

- la puesta a disposición de equipos de recarga (incluida la integración del cargador con el sistema operativo del vehículo);
- la provisión de flujo de electricidad a las baterías del vehículo con unos parámetros adecuadamente adaptados;
- la asistencia técnica necesaria;
- la puesta a disposición de una aplicación informática que permitan que el usuario de que se trate reserve un conector determinado y consulte el historial de operaciones y pagos realizados.

En concreto, se plantea si lo principal es la entrega de electricidad (que constituye una entrega de bienes) o la prestación de servicios de puesta a disposición de equipos con diferentes modalidades de carga (rápida y lenta) y equipamiento para su conexión.

El TJUE concluye que la transmisión de electricidad constituye el elemento característico y predominante de la prestación única y compleja que se le ha planteado.

La cuestión que se plantea había sido planteada y resuelta en idénticos términos por la Dirección General de Tributos (DGT) en la Consulta V0807/2019, de 15 de abril (NFC072095), en la que se entendió que se trataba de un servicio complejo y en el que el elemento predominante era la entrega de energía eléctrica.

En la Sentencia de 27 de abril de 2023 (asunto C-677/21 –NFJ089390–), Fluvius, se suscita el sometimiento al impuesto de operaciones ilícitas.



Se plantea, en concreto, la sujeción al impuesto de un consumo de energía eléctrica efectuado de manera ilegal por un particular que se conectó de manera ilícita a la red y obtuvo de manera ilícita el suministro de energía. El tribunal que plantea la cuestión prejudicial condenó al particular a «indemnizar» a la entidad suministradora por dicho consumo ilícito, planteándose si dicho consumo se encuentra sujeto al impuesto.

El TJUE destaca que se ha podido cuantificar de forma cierta el importe del consumo, existiendo, una relación directa entre el importe de la cantidad exigida como indemnización y el consumo realizado por el particular, y que, de acuerdo con su reiterada jurisprudencia, el principio de neutralidad fiscal se opone en materia de percepción del IVA a una diferenciación generalizada entre transacciones lícitas e ilícitas, por lo que tal operación debe considerarse como una entrega de bienes efectuada a título oneroso.

Se plantea además si, por la naturaleza pública del distribuidor de electricidad, puede considerarse que dicha indemnización no está sujeta al impuesto. El TJUE destaca que dentro de las operaciones no sujetas efectuadas por las Administraciones públicas existen determinadas exclusiones, entre las que se encuentra el suministro de energía, que queda sujeto en todo caso. También descarta que pueda considerarse dicha operación como insignificante, pues este concepto se reserva para operaciones de dimensión mínima, ya sea en el espacio o en el tiempo, y, por consiguiente, con un impacto económico tan reducido que las distorsiones de la competencia que pueden resultar de ella sean, si no nulas, al menos insignificantes, lo que no es el caso.

Concluye de cuanto se ha expuesto con la plena sujeción al impuesto de la operación.

Resulta difícil extraer una consecuencia inmediata de esta sentencia para el caso español. En primer lugar, porque el sometimiento pleno de las transacciones ilícitas que constituyan la realización del hecho imponible era una cuestión clara. En este sentido, podemos recordar la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Cataluña, de 16 de febrero de 2021 (resolución núm. 1116/2018 –NFJ092787–), en la que se consideró como operación sujeta y no exenta la prostitución, actividad ilícita, pero no penada. Por otro lado, la segunda parte del pronunciamiento, relativo a la delimitación de la no sujeción de la actividad pública, aunque también relevante, choca con el distinto sistema de gestión de la distribución eléctrica en España realizada por compañías privadas. En cualquier caso, como en toda ocasión, debemos tener presente los principios que derivan de esta sentencia para la correcta aplicación del impuesto en cualquier caso similar que se nos pudiera asomar.

En la Sentencia de 13 de junio de 2023 (asunto C-344/22 –NFJ090355–), Gemeinde A, se suscita la sujeción de las actividades de un ente local.

En concreto, se plantea la sujeción como una prestación de servicios por la percepción de una tasa por parte de una entidad municipal, tasa que se percibe de los visitantes que se alojan en el municipio, de visitantes que asisten a conferencias en dicho municipio



y de determinados residentes. Dicha tasa se destina al mantenimiento de unas instalaciones termales que hay en el municipio, que son de libre acceso y en las que no se requiere ni el pago de la tasa ni tarjeta alguna para el ingreso. La entidad municipal consideraba que dicha tasa era la contraprestación del uso de las instalaciones termales y, siendo empresario, dudaría el IVA soportado por el mantenimiento de la instalación.

El TJUE reafirma que hay una prestación de servicios «a título oneroso» cuando existe, entre quien efectúa la prestación y el beneficiario de esta, una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo de un servicio individualizable prestado al beneficiario. En el caso controvertido, no puede considerarse que la retribución percibida por el municipio, la tasa termal, resulte de la prestación de un servicio, la puesta a disposición de instalaciones termales, de la que constituiría el contravalor directo, pues la obligación de pagar la tasa termal no está vinculada a la utilización, por las personas sujetas a dicha obligación, de las instalaciones termales puestas a disposición por el municipio, sino a la estancia en el término municipal.

La sentencia que analizamos no introduce novedad esencial, limitándose a aplicar al caso concreto lo que es una jurisprudencia consolidada. En nuestro país, esta jurisprudencia ha sido recibida y afirmada en numerosos casos de entes públicos y entes duales. Ejemplo de ello, entre otros, podemos citar la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 20 de octubre de 2021 (RG 364/2018 –NFJ083842–) o la Consulta de la DGT V1915/2021, de 18 de junio (NFC080596).

En la Sentencia de 21 de diciembre de 2023 (asunto C-288/22 –NFJ091593–), TP, se plantea la sujeción al IVA de la actividad ejercida por el miembro de un consejo de administración de una sociedad.

Se trata de un consejero independiente en varias sociedades mercantiles luxemburgesas, de las que no es socio, que participa en las funciones propias de dirección de la entidad, como miembro del consejo de administración, sin funciones de gestión de la entidad, con un nombramiento con una duración temporal limitada, máxima de seis años, libremente removible, y que percibe como retribución un porcentaje de los beneficios de la entidad.

En la medida en que la sujeción al IVA se predica de las actividades económicas que se realicen con carácter independiente, el TJUE en esta sentencia examina si se cumplen estas dos condiciones: la existencia de una actividad económica y que la misma se ejerza con carácter independiente.

En cuanto a la primera, se exige que se perciba una remuneración como contraprestación por los servicios prestados al destinatario, condición que, a juicio del TJUE, se cumple, aunque la retribución se fije como un porcentaje de los beneficios. No obstante, traslada al tribunal de instancia que examine si se cumpliera en aquellos casos en los que las sociedades no tengan beneficios, no existiendo contraprestación por el servicio prestado.



En cuanto a la independencia, de las distintas circunstancias que se examinan por el TJUE, se destaca que, aunque el consejero organiza libremente la forma de ejecución de su trabajo y adopta las decisiones sin subordinación a instrucciones, sus responsabilidades son análogas a las de un asalariado y que, además, aunque perciba una retribución variable, no parece que soporte el riesgo económico ligado al ejercicio de sus actividades que se soportaría por la entidad de la que es consejero.

El análisis de la sujeción al impuesto de los servicios prestados a una sociedad por sus administradores se ha centrado, a raíz de los pronunciamientos que se han ido produciendo por el TJUE, en el análisis de las dos cuestiones que se examinan en este caso: si existe una actividad económica y si la misma se realiza en régimen de independencia. Ejemplo claro de este análisis es la Consulta V1785/2019, de 11 de julio (NFC072932), en la que la DGT, con apoyo en pronunciamientos del TJUE, expone exactamente los mismos criterios que ahora recoge el TJUE.

Sin embargo, no puede dejarse de destacar que, a pesar de su falta de novedad, esta sentencia parece inclinarse a favor de considerar que no existe independencia para una relación en la que, al menos en la práctica administrativa, se puede haber entendido en ocasiones que había sujeción al IVA. En este sentido, no es descartable que este pronunciamiento suponga no ya un giro copernicano, pero sí una matización, a algunas actuaciones administrativas.

3. Reglas de localización

En la Sentencia de 29 de junio de 2023 (asunto C-232/22 –NFJ090211–), Cabot Plastics Belgium SA, se plantea la posible existencia de un establecimiento permanente a efectos del IVA.

En concreto, se cuestiona si puede existir un establecimiento permanente en el territorio de un Estado miembro para una empresa establecida en territorio tercero, que no cuenta con una estructura propia en ese Estado miembro, pero que ha suscrito una serie de contratos con otra entidad, perteneciente al mismo grupo empresarial y que está establecida en ese mismo Estado miembro, para procurar la venta de las mercancías en ese Estado miembro. En concreto, almacena en sus instalaciones las materias primas, las transforma en productos, almacena esos productos antes de que se vendan, si bien las retiradas y el transporte de las mercancías desde las instalaciones de la empresa establecida en el Estado miembro son realizadas, bien por estos clientes, bien por transportistas externos a los que recurre la entidad de territorio tercero. La entidad establecida en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) de la Unión Europea se encarga, además, de una serie de prestaciones adicionales como la gestión de los productos almacenados en locales de terceros, el envío de recomendaciones con el fin de optimizar el proceso de producción, los controles y las evaluaciones técnicas internas y externas, la comunicación de los resultados a la entidad establecida en territorio tercero o las entregas o los servicios necesarios a otras unidades de producción.



El TJUE destaca que la localización de los servicios en la sede de un establecimiento permanente solo opera en los casos en los que la localización de los servicios en la sede del destinatario no conduzca a una solución racional o cree un conflicto con otro Estado miembro, pues esta regla permite evitar, tanto a las autoridades competentes de los Estados miembros como a los prestadores de servicios, realizar exámenes complejos para determinar el punto de conexión a efectos fiscales.

La existencia de un establecimiento permanente debe examinarse desde la perspectiva del destinatario de los servicios para determinar si el mismo dispone, de manera suficientemente permanente y adecuada, de medios humanos y técnicos en el Estado miembro en el que se realizan las prestaciones de servicios y, en su caso, si esos medios le permiten efectivamente recibir y utilizar en él tales prestaciones.

El tribunal entiende que estas prestaciones son recibidas y utilizadas para la actividad económica de venta de los bienes resultantes de esos servicios, que se debe entender reactualizada desde territorio tercero, puesto que entiende que no dispone en el territorio del Estado miembro de una estructura adecuada a tal fin.

Concluye el tribunal que el artículo 44 de la directiva del IVA y el artículo 11 del reglamento de ejecución deben interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo destinatario de servicios, que tiene la sede de su actividad económica fuera de la Unión, no dispone de un establecimiento permanente en el Estado miembro en el que está establecido el prestador de los servicios de que se trate, jurídicamente distinto de ese destinatario, cuando este no dispone en él de una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que puedan constituir ese establecimiento permanente, y ello incluso cuando el sujeto pasivo prestador de servicios realiza en beneficio de ese sujeto pasivo destinatario, en ejecución de un compromiso contractual exclusivo, prestaciones de trabajo externalizado, así como una serie de prestaciones accesorias o adicionales, que contribuyen a la actividad económica del sujeto pasivo destinatario en ese Estado miembro.

Esta sentencia es relevante y con una incidencia directa sobre el criterio que se sostiene en nuestro país. El Tribunal Supremo (TS), en la Sentencia de 12 de enero de 2012 (rec. núm. 1626/2008 –NFJ045817– [confirmando el criterio manifestado anteriormente por la Audiencia Nacional –AN– en su Sentencia de 24 de enero de 2008, rec. núm. 894/2004 –NFJ031824–, y por la Resolución del TEAC de 20 de abril de 2006, RG 1979/2003 –NFJ023700–]), conocida como «sentencia Roche», considera que una entidad no residente, unida por una serie de contratos con una entidad vinculada residente, que le permiten desarrollar la práctica totalidad de su actividad en el TAI español, aunque no tiene un establecimiento permanente en el sentido «típico», ya que ni tiene un lugar fijo de negocios en España ni tiene un agente dependiente con poderes para vincularle, dispone de un establecimiento permanente, ya que cuenta con un agente que desarrolla otras actividades distintas de la de «concluir contratos en nombre de la empresa», pero que, por la naturaleza de su actividad, le implica en las actividades empresariales del mercado nacional, incluidas las que hubiera podido realizar



directamente a través de un lugar fijo de negocios. Esta jurisprudencia es generalmente conocida como *spanish approach*.

Aunque esta jurisprudencia despliega realmente sus efectos de una manera particularmente importante en el impuesto sobre la renta de no residentes, siguiéndose en el IVA más por no introducir una innecesaria diferenciación entre el establecimiento permanente en un impuesto que en otro (y ello a pesar de la clara advertencia del TJUE, que, en Sentencia de 23 de marzo de 2006 [asunto C-210/04 –NFJ021920–], FCE Bank, declaró: «En cuanto al Convenio de la OCDE, procede declararlo carente de pertinencia, ya que se refiere a la fiscalidad directa, mientras que el IVA forma parte de los impuestos indirectos»), resulta evidente que, aun no tratándose de los mismos contratos examinados por el TS, existe un paralelismo entre ambos pronunciamientos con soluciones distintas.

En un juicio muy personal, entendemos que este pronunciamiento viene condicionado por el examen exclusivo de la localización del servicio desde la perspectiva del prestador del mismo, marcando la decisión del tribunal el complejo examen que requiere la identificación de un establecimiento permanente de este tipo, aun en un caso como el presente, en el que la entidad residente participa del entramado contractual destinado a generar la confusión o complicación para la aplicación de la regla. Aun a pesar de este pronunciamiento, consideramos que, bajo otros parámetros de presentación ante el TJUE, la conclusión sobre la existencia de un establecimiento permanente sobre la aplicación del *spanish approach* podría ser muy diferente.

En la Sentencia de 23 de noviembre de 2023 (asunto C-532/22 –NFJ091327–), SC West-side Unicat, se plantea la regla de localización aplicable a sesiones interactivas eróticas difundidas en *streaming*.

Se examina, en concreto, el caso de una empresa rumana que explota un estudio de grabación de vídeo con el que comercializa contenidos digitales de carácter erótico en forma de sesiones de comunicación visual en línea y cara a cara para una empresa americana, que es la que difunde en directo, en su sitio de internet, los vídeos de estas sesiones y pone a disposición de sus clientes, personas físicas, la interfaz necesaria para interactuar con los modelos. La empresa americana es la que cobra los servicios de los clientes, transfiriendo un porcentaje a la empresa rumana. La empresa rumana, además, contrata a las personas físicas que ejecutan estas actuaciones, cobrando por cuenta de ellas los importes correspondientes de la empresa americana.

Se plantea si resulta de aplicación a este caso la regla de localización especial prevista en el artículo 53 de la directiva (que coincide con la transpuesta en el art. 70.uno.3.^º de la LIVA, que localiza los servicios de acceso a manifestaciones culturales, recreativas y asimiladas prestados a personas que tengan la condición de empresario en el lugar de prestación material), como declarara el tribunal en Sentencia de 8 de mayo de 2019 (asunto C-568/17 –NFJ073230–), Geelen.



El TJUE destaca que la citada sentencia que se cita como precedente se refirió a la regulación previa a la reforma de las reglas de localización y que, tras esta, la regla contenida en el artículo 53 de la directiva refundida (art. 70.uno.3.^º de la LIVA) se refiere únicamente, en los servicios prestados para otro empresario, al acceso a las manifestaciones, lo que destaca que cabe entender que se restringe a los supuestos de comercialización a los clientes del derecho de acceso a tales manifestaciones a cambio de una entrada o de un pago.

En consecuencia, la citada regla no es aplicable a este caso, en el que los servicios son distintos del acceso a tales manifestaciones.

Esta sentencia concreta de forma clara el alcance del mencionado artículo 70.uno.3.^º de la LIVA de forma idéntica a como hace el artículo 33 bis del reglamento de ejecución, sin que quepa hacerle observación alguna. Establece, eso sí, una interesante comparación con la ya citada de Sentencia 8 de mayo de 2019 (asunto C-568/17 –NFJ073230–), Geelen, si bien el TJUE razona la razón de su diferencia, y con la Sentencia de 13 de marzo de 2019 (asunto C-647/17 –NFJ072795–), Srf konsulterna AB, en la que la definición del acceso, sin lugar a dudas, resulta mucho más confusa que en este caso.

4. Exenciones

En la Sentencia de 2 de marzo de 2023 (asunto C-664/21 –NFJ088919–), Nec Plus Ultra Cosmetics, se suscita la validez de la exclusión de la exención para entrega intracomunitaria (entrega intracomunitaria de bienes –EIB–) cuando la documentación justificativa de la misma ha sido aportada con retraso y tras varios requerimientos.

La empresa recurrente realizó varias EIB desde un almacén situado en Eslovenia. Requerida por la Administración la aportación de la documentación justificativa de la exención, se aportó parte de lo requerido (facturas y CMR), aunque no se pudo aportar otra parte (notas de entrega). La empresa justificó esta falta de entrega en que la documentación se conservaba por una oficina que había cesado en sus actividades y no se le había facilitado. Extendida acta, antes de producirse el acto de liquidación, se aportó la documentación pendiente, pero fue rechazada por su presentación tardía.

En el procedimiento suscitado ante el TJUE se plantea si la presentación tardía de la documentación que justifica la exención puede fundar el rechazo a la aplicación de la exención.

El TJUE comienza destacando la competencia nacional, ante la ausencia de regulación comunitaria, para el establecimiento de las normas sobre momento de aportación de las pruebas, siempre y cuando no resulten menos favorables que las que regulan situaciones similares de índole interna (principio de equivalencia) y no hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de



la Unión (principio de efectividad). Añade además que permitir aportar pruebas adicionales en cualquier momento de los procedimientos de liquidación y de revisión, sin ninguna limitación temporal, sería contraria al principio de seguridad jurídica.

Destaca, además, el TJUE que, sin bien puede denegarse el derecho a la exención del IVA en determinadas situaciones, en particular, debido a la presentación tardía de las pruebas necesarias para acreditar la existencia de ese derecho tras varios requerimientos infructuosos, debe garantizarse el pleno cumplimiento del principio de neutralidad fiscal, para lo que la negativa a la aportación de nuevas pruebas debe fundarse en circunstancias especiales como la ausencia de justificación alguna del retraso en el que se haya incurrido o el hecho de que el retraso haya ocasionado la pérdida de ingresos fiscales.

El tribunal concluye que la normativa europea no se opone a una normativa nacional que prohíbe presentar y recabar nuevos elementos de prueba que demuestren que se cumplen los requisitos materiales para la aplicación de la exención en la EIB durante el procedimiento administrativo que condujo a la práctica de la liquidación tributaria, en particular, tras las actuaciones de inspección tributaria, pero antes de la práctica de la referida liquidación, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad.

Quizá lo más llamativo de esta sentencia sea la comparación de su fundamentación con el pronunciamiento final, pues, si bien a lo largo de la misma se ha ido destacando el carácter excepcional de las limitaciones a la aportación de pruebas, el pronunciamiento final incluye una mención genérica a las mismas.

En todo caso, esta es una controversia que ha sido relevante en nuestro país, si bien ya cerrada por el TS, que permite la aportación de nuevas pruebas en cualquier momento de los procedimientos de aplicación y revisión, estableciendo como límite la mala fe de quien ha negado la aportación de pruebas para sustraerla al conocimiento de los órganos encargados de la comprobación, reservándola maliciosamente para los procedimientos de revisión en los que no se puede verificar igualmente la veracidad y corrección de tales pruebas. Indudablemente, este criterio resulta compatible con cuanto demanda el TJUE para aceptar la restricción a la aportación de pruebas.

En la Sentencia de 9 de marzo de 2023 (asunto C-239/22 –NFJ088946–), Promo 54, se examina el alcance de la exención en las entregas de inmuebles después de operaciones de transformación.

Se plantea el caso de una entidad que convino con la propietaria de un colegio su transformación en viviendas para su venta. La venta de los apartamentos se instrumentó a través de un montaje jurídico integrado por dos contratos distintos celebrados con los compradores; uno por el que la propietaria del colegio vendía una parte del antiguo colegio, exento del IVA, y otro con la recurrente de prestación de servicios para llevar a cabo las obras de renovación, al que se aplicaba el tipo del 6 %. Con ello se evitaba la repercusión del 21 % en la venta del inmueble, que fue lo que liquidó la Administración.



El motivo del recurso es que, aunque la directiva permite considerar como primera entrega la realizada después de una transformación, dejando a los Estados miembros la facultad de definir cuando una operación constituye una transformación, el Estado belga no había hecho uso de esta facultad, cuestionándose por tanto por la empresa a la que se le liquidó el IVA que pudiera considerarse la operación como primera entrega.

El TJUE resuelve la cuestión con una invocación al espíritu de la exención. Así, viene a explicar que las primeras entregas tienen una importante adición de valor; adición de valor que también está presente cuando se realizan operaciones transformación. Por el contrario, la venta de un edificio con posterioridad a su primera entrega a un consumidor final no genera un valor añadido significativo y, por lo tanto, en principio, debe quedar exenta.

Añade además que el propio tribunal ha precisado los límites del concepto de «transformación de inmueble» al considerar que el edificio del que se trate debe haber sufrido modificaciones sustanciales destinadas a modificar su uso o a cambiar considerablemente sus condiciones de ocupación, lo que no puede quedar condicionado, visto el razonamiento anterior, por la intermediación que haya realizado cada Estado.

Esta sentencia atiende, como acabamos de ver, a una particularidad o, más bien, a un defecto de transposición de Bélgica. La situación no es trasladable en absoluto al caso español, que define de una forma detallada cuándo nos encontramos ante una primera entrega de edificaciones después de un proceso de transformación. Por ello, el interés del pronunciamiento no afecta a nuestro país, en la medida que en España la transposición de la directiva ha sido, en este punto, exhaustiva, haciendo uso de la autorización concedida.

En la Sentencia de 9 de marzo de 2023 (asunto C-42/22 –NFJ088948–), Generali Seguros SA, se suscita el alcance de la exención para las operaciones de seguro.

Se plantea la posible aplicación de la exención prevista para las operaciones de seguro y reaseguro a las entregas por una compañía aseguradora de los restos de vehículos accidentados en siniestros cubiertos por esa compañía.

Entiende el tribunal que se trata de una operación con sustantividad propia, independiente y diferenciada de las operaciones de seguro que realiza la compañía, ya que ambas operaciones no están estrechamente ligadas. Tampoco pueden considerarse como bienes afectos a una actividad que no genera el derecho a la deducción, por lo que no es aplicable tampoco la exención técnica. En conclusión, el TJUE afirma que dichas entregas no pueden aplicar la exención invocada.

Este criterio coincide con el que había sido mantenido por la DGT en la Consulta 88/2005, de 3 de marzo (NFC020788), en la que entendía que las entregas de los vehículos que tengan la consideración de chatarra, por ser definitivamente inutilizables por cualquier causa (roturas, cortes, desgaste, golpes, incendio, etc.), que serán posteriormente objeto de desguace por las empresas adquirentes, efectuadas por otros empresarios o profesionales para



aquella, estarían sujetas al impuesto, siéndoles aplicable la regla de inversión que el legislador español ha establecido para las entregas de chatarra.

En la Sentencia de 4 de mayo de 2023 (asunto C-516/21 –NFJ089397–), Y, se plantea la aplicación de la exención para el arrendamiento de terrenos agrícolas a la cesión de elementos fijos instalados en la explotación y necesarios para esta.

Se plantea, en concreto, la posible aplicación de la exención en el arrendamiento de un edificio agrícola que albergaba una granja de pavos, contando con maquinaria de instalación para el servicio y funcionamiento de dicha granja, como una cinta transportadora de comida o sistemas de colección y ventilación.

El elemento decisivo para la resolución es que se determine que el arrendamiento de los equipos constituye una prestación única con el arrendamiento del inmueble, siendo esta la operación principal. El TJUE destaca que ya ha confirmado tal posibilidad, y ello aunque el artículo 135 de la directiva excluye de manera específica el arrendamiento de herramientas y maquinaria de instalación fija de la exención del arrendamiento de terrenos agrícolas. No obstante, no ofrece una respuesta definitiva, pues compete al tribunal que remite la cuestión comprobar si existe tal unidad de prestación.

Este pronunciamiento, si no choca, supone una interesante comparación con el criterio administrativo en España. Así, en la Consulta de la DGT V0296/2020, de 7 de febrero (NFC075000), se reafirma el criterio administrativo que sostiene que cualquier arrendamiento de una finca rústica en el que, juntamente con el terreno y las construcciones inmobiliarias de carácter agrario necesarias para la explotación de la finca, se arriendan otros elementos necesarios para el desarrollo de la explotación como, por ejemplo, los elementos de riego, la maquinaria agrícola o los aperos, no podrá acogerse a la exención, porque lo que realmente se está realizando no es un arrendamiento de terrenos, sino un arrendamiento de negocio, constituyendo una operación sujeta y no exenta del impuesto, invocando además en apoyo de tal criterio la Sentencia del TS 1042/2012, de 27 de febrero (rec. núm. 6371/2008 –NFJ047244–). Destacamos que este criterio no rompe lo expresado por la sentencia del TJUE que ahora analizamos, pues en el fondo sigue idéntico criterio, identificar una prestación única y seguir el régimen jurídico de la prestación principal en esa prestación única, si bien bascula la consideración sobre el carácter principal al extremo contrario al del TJUE: el terreno resulta accesorio al arrendamiento del negocio. Se trata, al fin y a la postre, de una cuestión de hecho que el TJUE siempre somete a la decisión de los órganos nacionales. A nuestro juicio, aunque toda respuesta que no atienda a circunstancias concretas es inevitablemente falible, el criterio nacional posiblemente responda mejor a la lógica del impuesto, y ello hasta en un caso como el controvertido, especialmente si quien arrienda el terreno lo que pretende es la continuación de una explotación en funcionamiento.

En la Sentencia de 11 de mayo de 2023 (asunto C-620/21 –NFJ089431–), Momtrade Ruse, se plantea la aplicación de la exención para las prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social.



Se trata, en este caso, de una entidad búlgara que presta servicios de asistencia social a particulares de edad avanzada residentes en Alemania y Austria, habiendo aplicado la exención. La entidad está reconocida como entidad de carácter social en Bulgaria. Las autoridades búlgaras requirieron en su comprobación, adicionalmente a la justificación del reconocimiento como entidad de carácter social en Bulgaria, justificación del reconocimiento de dicho carácter social de la entidad también en Alemania y Austria, países en los que desarrollaba parte de su actividad, lo que no fue aportado, negándose en consecuencia la exención. Adicionalmente, se planteó en la revisión que la jurisprudencia no obliga a los Estados miembros a eximir las prestaciones de servicios sociales realizadas en favor de nacionales de otro Estado miembro fuera de su territorio.

El TJUE examina tanto el contenido de la disposición que sirve de base a la exención como la propia finalidad de la exención de conceder una ventaja a estos servicios para concluir que la exención se aplica a toda prestación de servicios que cumpla los requisitos relativos a la naturaleza de las prestaciones de servicios efectuadas, que deben estar directamente relacionadas con la asistencia social y con la seguridad social, y el relativo al prestador de los servicios, que debe ser una entidad de derecho público u otro organismo al que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social, sin tener en cuenta el hecho de que tal prestación se realice materialmente en el Estado miembro en el que esté establecido el prestador del servicio o en otro Estado miembro.

Por otro lado, añade el TJUE que corresponde al Estado miembro donde se localiza el hecho imponible el deber de reconocer el carácter social de la entidad y, si se cumple este, eximir de tributación las operaciones. En este caso, por aplicación de la regla general de localización de los servicios, las operaciones se localizan en el Estado miembro donde está establecida la entidad prestadora, esto es, Bulgaria, y debe aplicarse la exención a todos los servicios allí localizados.

Más allá del propio contenido de la sentencia, plantea este supuesto una interesante cuestión relacionada con las reglas de localización. Generalmente, tal y como ha declarado el TJUE, las reglas de localización tratan de aproximar el hecho imponible al lugar de consumo; no obstante, existen determinados supuestos en los que se renuncia a dicha conexión gravando los hechos imponibles en un lugar distinto de donde se produce el consumo, normalmente, para favorecer la practicabilidad del impuesto. Ejemplo de ello es este caso, en el que una operación que evidentemente se recibe en Alemania o Austria, por las reglas de localización, se grava en Bulgaria. Es difícil, en muchas ocasiones, escapar a la trampa que la regla de localización ha tendido; se pretende tratar tales operaciones como si no fueran exacta e igualmente que cualquier otra operación localizada en el TAI, cuando son única y exactamente operaciones localizadas en el TAI. En este caso, el TJUE ha recordado que es así al declarar que estas operaciones no pueden tener requisitos adicionales ni tratamiento diferente al de cualquier otra operación localizada en el interior de un TAI, pues exactamente eso es lo que son.

En la Sentencia de 7 de septiembre de 2023 (asunto C-461/21 –NFJ090687–), Cartrans, se plantea la exención para los servicios relacionados con las importaciones.



Se cuestiona, en concreto, la aplicabilidad de la exención sobre los servicios de transporte, desde el lugar de entrada en la Unión Europea de las mercancías y hasta el lugar de primer destino, incluidos en la base imponible del IVA a la importación. La Administración entendió en este caso que no se había acreditado la inclusión del servicio en la base imponible del IVA a las importaciones por no haber aportado la prueba prevista en la normativa nacional para dicha acreditación, a pesar de haberse aportado otros elementos de prueba, que no se habían puesto en cuestión, que acreditaban dicha inclusión, mientras que el contribuyente entendía que tales servicios, por necesidad, debían incluirse en la base imponible y que, por ello, la resolución era improcedente.

El TJUE destaca que los transportes realizados sobre bienes importados no están necesariamente comprendidos en la base imponible del IVA a la importación, tal y como señalaba el recurrente, y que por ello la propia directiva impone que se deben incluir en los casos en los que existe un lugar de primer destino diferente al lugar de entrada, por lo que el contribuyente debe justificar que efectivamente se han incluido para aplicar la exención.

No obstante, también destaca que no puede negarse la exención por el incumplimiento de unos requisitos formales nacionales cuando el contribuyente ha aportado una prueba válida de la inclusión de tales servicios de transporte, aunque diferente de la exigida por la normativa nacional (los documentos necesarios para justificar la exención según la normativa nacional eran la factura, el contrato de transporte, los documentos específicos de transporte y los documentos que demuestren que los bienes transportados se importaron en la Unión Europea y que el valor de los servicios se incluyó en la base imponible de los bienes importados, mientras que lo aportado era el CMR y el documento de acompañamiento de tránsito).

No resulta sorprendente este pronunciamiento en la medida en que el TJUE tiene una larga tradición de pronunciamientos contra la negativa a la aplicación de las exenciones por incumplimientos formales exigidos por las normativas nacionales y que no se encuentren previstos de manera expresa en la directiva. No obstante, no parece que este pronunciamiento suponga ningún problema en el caso español, ya que el artículo 19 del Reglamento del IVA permite acreditar esta exención por cualquier medio válido en derecho, lo que sin duda responde a lo sentenciado por el tribunal.

5. Base imponible

En la Sentencia de 9 de febrero de 2023 (asunto C-482/21 –NFJ088671–), Euler Hermes, se suscita la modificación de la base imponible respecto de un crédito cedido a una entidad aseguradora que satisface parte del crédito y se subroga en la posición del cedente del crédito.

En concreto, se plantea el caso de una empresa aseguradora que, ante casos de impagos a sus clientes, satisface a estos el 90 % del valor del crédito pendiente, IVA incluido, cediéndole los clientes sus derechos sobre el crédito y el resto de los derechos conexos.



La entidad aseguradora solicitó de la Administración la rectificación de las cuotas del IVA devengadas sobre los créditos que habían resultado incobrables, cumpliendo la condición para pedir la modificación del IVA devengado después de la cesión. La Administración la denegó, planteándose en el procedimiento si dicha negativa es acorde con el derecho comunitario.

El TJUE, en su respuesta, señala que el cobro de un crédito se puede obtener tanto del deudor como de un tercero, por lo que en este caso, de pago por la entidad aseguradora, no había existido impago, por lo que el cliente de la aseguradora no podía modificar el crédito.

Por otro lado, añade que el asegurador no tiene la condición de sujeto pasivo en el IVA y que, por lo tanto, sin perjuicio de sus derechos con arreglo a la legislación civil, no puede obtener un derecho tributario como es el de la modificación de la base imponible por la cesión de créditos.

A nuestro juicio, la parte fundamental de este pronunciamiento, esto es, la imposibilidad de modificar la base imponible por el cessionario del crédito, coincide con el principio esencial de nuestro derecho tributario de indisponibilidad del crédito tributario, contenido en el artículo 17.5 de la Ley general tributaria (LGT), que señala: «Los elementos de la obligación tributaria no podrán ser alterados por actos o convenios de los particulares, que no producirán efectos ante la Administración, sin perjuicio de sus consecuencias jurídico-privadas». Por consiguiente, nada especial cabe extraer más que la confirmación europea de este principio.

Mucho más discutible es la afirmación que realiza el TJUE sobre la inexistencia de impago. Ciento es que el pago puede recibirse de un tercero (así lo afirman los arts. 78.1 de la LIVA y 73 de la directiva), pero el pago por tercero se ha entendido siempre como aquellos casos en los que el tercero interviene, de una manera u otra, en la relación asumiendo la obligación de pagar una parte del precio que ya no resulta exigible del cliente o que nunca lo ha sido (incluso, se ha llegado a afirmar por el TEAC, en Resolución de 21 de febrero de 2023 [RG 2211/2022 –NFJ088983–], que debe repercutirse el IVA a ese tercero). No es el caso que nos ocupa, en el que el tercero debe íntegramente la contraprestación, estableciéndose una relación nueva y diferente entre el acreedor original y la aseguradora, por el que este recibe el importe pactado y la aseguradora asume los derechos que ostentaba el acreedor, quedando la deuda del deudor íntegramente pendiente. Con el debido respeto (no porque no nos guste la sentencia, sino por los razonamientos jurídicos expuestos, única forma en la que se debería discrepar de los pronunciamientos judiciales), entendemos que la solución del TJUE no es correcta y que debió reconocerse que, independientemente de la cesión civil del crédito, el sujeto pasivo mantenía el derecho a la modificación de la base imponible, aunque civilmente dicho importe debiera entregarlo a la aseguradora.

En la Sentencia de 8 de octubre de 2023 (asunto C-505/22 –NFJ090882–), Deco Protes-te Editores, se suscita la calificación de una operación como prestación única.

Se plantea, en concreto, el caso de una empresa editora de revistas que se venden mediante suscripción. La entidad ha realizado campañas de promoción destinadas a atraer nuevos



clientes ofreciendo un regalo de suscripción, que puede consistir en una tableta o en un teléfono inteligente, cuyo valor unitario siempre es inferior a 50 euros. El regalo de suscripción se envía a los suscriptores por correo junto con su revista tras el pago de la primera mensualidad, cuyo importe es idéntico al de las mensualidades posteriores. Dado que no se establece ningún periodo mínimo de suscripción, los suscriptores conservan el regalo sin penalización tras el pago de la primera mensualidad, incluso en caso de cancelación de la suscripción.

Se plantea ante el tribunal si se trata de una entrega de un objeto publicitario de escaso valor realizada a título gratuito, no sujeta, si se trata de una parte de una única operación compleja realizada a título oneroso o si es un autoconsumo.

El TJUE, recuperando su jurisprudencia anterior sobre prestaciones únicas complejas, destaca que resulta difícil encuadrar estas entregas como tales, aunque constata que estos regalos de suscripción forman parte de la estrategia comercial de la demandante y, según el órgano jurisdiccional remitente, es una campaña exitosa porque las suscripciones aumentan considerablemente cuando van acompañadas de regalos de suscripción. Ello, unido a que se permite a los abonados conservar el obsequio sin obligación de permanecer, le hace afirmar que este regalo no tiene una finalidad autónoma desde el punto de vista del consumidor medio, quien acepta pagar al menos una mensualidad de suscripción para obtener el obsequio.

En consecuencia, concluye el tribunal que estamos ante una prestación compleja y única que debe seguir el régimen de la operación principal, que es la entrega de la revista (téngase en cuenta que el tipo aplicable a la entrega de revistas es inferior al de los equipos electrónicos).

Resulta difícil llegar a una conclusión definitiva sobre el alcance de este pronunciamiento. Una aproximación sencilla se centraría en el alcance del concepto de prestación única, respecto al que el TJUE no hace otra cosa que aplicar, quizás de una forma generosa, su doctrina anterior. Este concepto no está codificado en nuestra normativa del IVA (aunque se encuentre esbozado en el art. 79.dos de la LIVA, que se refiere a prestaciones únicas, por oposición a las prestaciones principales y accesorias) y la jurisprudencia del TJUE sobre el mismo es conocida y aplicada por la DGT y el TEAC con absoluta normalidad.

Otra forma de aproximación al contenido concreto sobre el que se pronuncia puede poner en cuestión la aplicación del tipo superreducido vigente para libros y revistas, y elementos complementarios entregados con los mismos, que se centra en el valor de estos elementos de manera esencial, aproximación que no ha realizado el TJUE para considerar como elemento incluido en la prestación única los «regalos» entregados.

6. Tipos de gravamen

En la Sentencia de 5 de octubre de 2023 (asunto C-146/22 –NFJ090880–), YD, se suscita la cuestión del tipo del IVA aplicable a las bebidas lácteas calientes preparadas por un empleado de un café.



Se plantea, en concreto, si resulta válida la distinción a los efectos del IVA entre las bebidas lácteas listas para el consumo que se comercializan en tiendas, clasificadas entre los productos alimenticios, y a las que se aplica un tipo superreducido, y las bebidas lácteas calientes que son preparadas por el empleado de un café a petición de un cliente para su consumo inmediato, que están comprendidas como «servicios de restauración y venta de bebidas» y sujetas a un tipo reducido del IVA.

El TJUE destaca que el método de clasificación de los productos alimenticios fundado en el hecho de que vayan acompañados o no de servicios accesorios para su consumo no es, en sí mismo, incompatible con el derecho de la Unión. Si bien difiere la resolución definitiva de la cuestión al tribunal remitente, que debe comprobar si las bebidas lácteas clasificadas como productos alimenticios y las bebidas lácteas calientes clasificadas como servicio de restauración y venta de bebidas son sustituibles entre sí a ojos del consumidor medio, es decir, si satisfacen o no la misma necesidad para el consumidor medio, teniendo presente incluso los servicios auxiliares que acompañen su suministro, que es la base para que sea aceptable la diferencia de trato.

Se trata de una curiosa sentencia en la que, no obstante, no hay un pronunciamiento absoluto, sino condicional. Hay numerosas consultas de la DGT que confirman la aplicabilidad del tipo reducido aplicable a los servicios de restaurante, independientemente que se trate de productos cuya entrega tributa al tipo superreducido, y ello, aunque estemos asistiendo a una dinámica empresarial en la que los supermercados, que aplican el tipo superreducido a tales productos, los ofrecen cada vez más en su modalidad de disponibles para su consumo inmediato e, incluso, habilitan espacios para ello.

Creemos que la diferenciación puede venir, precisamente, por lo expresado por el TJUE en Sentencia de 2 de mayo de 1996 (asunto C-231/94 –NFJ004368–), Faaborg-Gelting Lien, en la que se destaca que el servicio de restaurante se caracteriza por la existencia de una serie compleja de prestaciones, además de la propia entrega de los alimentos, preparados o no, como es poner a su disposición cubiertos y mesas donde degustarlos, servir los platos, recomendar y aconsejar sobre los productos y retirar las mesas después del servicio. De este criterio se deriva que, cuando se produzca simplemente la entrega de alimentos o bebidas, preparada o no, el servicio tendrá la consideración de entrega de bienes.

7. Deducciones

En la Sentencia de 4 de mayo de 2023 (asunto C-127/22 –NFJ089396–), Balgarska, se examina el derecho a la deducción por venta de residuos generados en la actividad o destrucción de activos.

Se plantea, en concreto, el caso de una entidad que adquirió determinados bienes para ser objeto de uso en su actividad. No siendo ya útiles en la misma, los mismos fueron en



parte vendidos como residuos y en parte destruidos de acuerdo con las disposiciones del derecho nacional. Se plantea si en alguno de estos supuestos procede regularizar la deducción inicialmente efectuada por modificación de su destino.

El TJUE afirma que tanto un bien que ha sido objeto de una venta sujeta al IVA, aunque haya sido tratado como residuo y aunque no se encuentre dentro del objeto social de la vendedora esta venta de residuos, como un bien que ha sido destruido o eliminado, de modo que implique su desaparición irreversible, siempre que tal destrucción esté fehacientemente probada o justificada y que el referido bien haya perdido objetivamente toda utilidad en el marco de las actividades económicas del sujeto pasivo, no resulta necesario regularizar la deducción realizada en su adquisición.

El legislador español, siguiendo la exigencia de la directiva, cuando prevé la rectificación de las deducciones por cambio en el destino previsible de los bienes y servicios adquiridos, exceptúa los supuestos de destrucción o pérdida de los bienes adquiridos o importados por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, en los que no será exigible la rectificación. La presente sentencia destaca la vigencia y correcta inteligencia de dicho precepto subrayando el requisito de justificación en la pérdida o destrucción, supuesto en el que se cuenta el de pérdida de utilidad de los bienes que se enjuiciaba en el presente caso.

En la Sentencia de 25 de mayo de 2023 (asunto C-114/22 –NF J089541–), W. Sp. z o.o., se plantea el ejercicio del derecho a la deducción en una operación calificada como ficticia según el derecho civil nacional.

Se trata en este caso de una cesión de marcas realizada entre particulares que, según señala la sentencia, ha sido declarada simulada por las normas de derecho civil. Se plantea si tal declaración civil permite excluir la deducibilidad de las cuotas soportadas.

El TJUE destaca, en primer lugar, que las operaciones ficticias, carentes de realidad, no pueden dar derecho a la deducción del impuesto soportado por las mismas. Lógicamente, con tal carácter ficticio las mismas no pueden constituir un *input* de las actividades gravadas, pues evidentemente lo ficticio no existe. No obstante, la constatación del carácter ficticio de las operaciones es una cuestión que se remite al procedimiento nacional y a las pruebas reunidas, destacando que la carga de la prueba de la realidad corresponde al contribuyente que invoca su derecho a la deducción.

Pero no solo esto. Destaca el tribunal que, aun existiendo la operación, también se puede negar el derecho a la deducción si se prueba objetivamente que ha sido invocado de manera fraudulenta o abusiva, lo que ocurre cuando la operación se ha realizado con la finalidad de obtener una ventaja fiscal contraria al ordenamiento. Esta ventaja puede producirse no solo a favor del propio sujeto pasivo que pretende ejercer el derecho a la deducción que haya cometido un fraude de IVA, sino también cuando se acredite objetivamente que el mismo sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de los bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de tal fraude.



A la vista de cuanto se ha destacado, resulta chocante el fallo del tribunal, pues acaba concluyendo que un vicio de nulidad propio de derecho civil que determine que un acto jurídico sea considerado ficticio, aunque pueda constituir un indicio de práctica fraudulenta o abusiva por sí solo, no permite deducir que se da tal práctica abusiva y, por tanto, no permite, por sí solo, fundar una exclusión en el derecho a la deducción.

Desconocemos las particularidades del caso y del derecho civil polaco, afectado por esta sentencia. Desde luego, en nuestro derecho nacional es idéntica la simulación prevista en el ordenamiento civil y en el tributario. Por otra parte, la declaración civil de la existencia de simulación podría trasladarse al derecho tributario, pero mediante un acto en el que se constatare la relevancia de la simulación en el ámbito tributario, como exige el TJUE, lo que sin duda hace que esta resolución nos parezca de difícil traslación a nuestra querida patria.

No podemos dejar de destacar el interesante contraste de este pronunciamiento frente al caso inverso, en el que, declarada la simulación tributaria, sin embargo, el contrato subsiste en sus efectos civiles o mercantiles en tanto no se ejerza su competencia por los órganos jurisdiccionales civiles declarando su nulidad por simulación, tal y como consideró el TEAC en Resolución de 17 de diciembre de 2019 (RG 2680/2018 –NFJ075774–).

8. Devoluciones

En la Sentencia de 7 de septiembre de 2023 (asunto C-453/22 –NFJ090684–), Michael Schütte, se examina el ejercicio del derecho a la devolución de las cantidades repercutidas indebidamente.

Se enjuicia el caso de un empresario silvicultor que adquirió madera para leña al tipo general y que entregó, posteriormente, a sus clientes, aplicando el tipo reducido. En una comprobación fiscal se constató que a tales adquisiciones debía haberse aplicado también el tipo reducido, por lo que se minoró el importe de las deducciones. Los proveedores habían declarado e ingresado el impuesto. El empresario solicitó de estos, según el procedimiento previsto en la normativa alemana, la devolución del IVA repercutido en exceso (que luego los proveedores debían solicitar de la Administración), oponiéndose estos a la devolución al haber transcurrido el plazo de prescripción. Como consecuencia de esta negativa, el empresario silvicultor solicitó la devolución del impuesto que había soportado en exceso.

Se cuestiona al tribunal si debe reconocerse al empresario tal derecho. El TJUE destaca que ha validado el sistema de devolución de indebidos vigente en Alemania: la solicitud por el sujeto pasivo de la devolución a la Administración y la solicitud de reembolso por el obligado a soportar la repercusión del sujeto pasivo. No obstante, en un caso como el que se expone, en el que no puede obtenerse el reintegro por prescripción, los principios de neutralidad y de efectividad conducen a reconocer a ese empresario el derecho a solicitar la devolución directamente de la Administración tributaria del IVA indebidamente facturado que ha pagado a sus proveedores y que estos han ingresado en el Tesoro público.



Esta resolución, a pesar de su relevancia, no tiene especial virtualidad en nuestro ordenamiento, que, por una parte, reconoce el derecho del obligado a soportar la repercusión a solicitar y obtener la devolución del ingreso indebido realizado y que le haya sido repercutido (art. 14 del reglamento de revisión) y, por otra parte, de acuerdo con la doctrina y jurisprudencia, retrasa el plazo de prescripción en estos supuestos al momento en el que gane firmeza la resolución administrativa que determina la improcedencia del ingreso. Si todo esto no fuera bastante, debemos destacar también la jurisprudencia reiterada que ha acuñado la denominada «doctrina de la regularización íntegra», que en este caso supone que el reconocimiento de la devolución del ingreso indebido se realice, si procede, en el propio procedimiento en el que se hubiera constatado la deducción improcedente.

9. Regímenes especiales

En la Sentencia de 17 de mayo de 2023 (asunto C-365/22 –NFJ089468–), IT, se plantea la aplicación del régimen especial de bienes usados (REBU) a un revendedor de coches procedentes de siniestros totales.

En concreto, se plantea si puede aplicar dicho régimen un revendedor de vehículos siniestrados, vehículos que no pueden ser objeto de utilización como medios de transporte, pero que son vendidos para la extracción de piezas por el comprador. El TJUE destaca que este caso es distinto del examinado en Sentencia de 18 de enero de 2017 (asunto C-471/15 –NFJ065169–), Sjelle Autogenbrug, pues en dicho caso era el propio revendedor el que extraía las piezas y las revendía.

La decisión del TJUE obliga al tribunal que remite la cuestión a examinar si los vehículos transmitidos contienen o no piezas susceptibles de una segunda utilización. En caso afirmativo, será aplicable el REBU, aunque la extracción no se realice directamente por el empresario vendedor que lo aplica; en otro caso, no será aplicable el REBU.

La doctrina administrativa había entendido que no era aplicable el REBU a la venta de piezas obtenidas de los bienes usados (Consulta de la DGT 2248/1997, de 28 de octubre). Este criterio ya se vio superado con la mencionada Sentencia TJUE de 18 de enero de 2017, respecto de la que esta constituye un paso adicional. Con todo, la cuestión que no trata el tribunal y que consideramos como la más peligrosa y que queda pendiente es cómo se determina la base imponible para cada una de esas piezas extraídas a los efectos de determinar el margen de beneficio obtenido en una pieza concreta.

En la Sentencia de 13 de junio de 2023 (asunto C-180/22 –NFJ090357–), Harry Mensing, se plantea la aplicación del REBU en un supuesto de adquisición intracomunitaria de bienes.

La sentencia que analizamos es consecuencia de la previamente dictada con fecha 29 de noviembre de 2018 (asunto C-264/17 –NFJ072019–) referida al mismo sujeto, en la que



se declaró que se puede optar por la aplicación del REBU en una entrega de objetos de arte realizada por el autor o sus derechohabientes establecidos en otros Estados miembros y que resultó exenta como entrega intracomunitaria, liquidando el empresario adquirente y que va a aplicar el REBU la adquisición intracomunitaria de bienes (AIB).

Se plantea, en este caso, si el IVA liquidado por el empresario por la AIB debe adicionarse al precio de adquisición para determinar el margen de beneficio que es la base imponible objeto de gravamen.

El TJUE destaca que aunque dicho IVA no está incluido en la mención contenida en el artículo 317 de la directiva, el IVA que se repercuta por el vendedor está en los demás casos incluidos en el precio de compra. Por ello considera que, a pesar de la falta de mención, debe considerarse que dicho IVA satisfecho por el comprador que realiza la AIB debe considerarse como mayor precio de compra.

No puede resultar sorprendente que un pronunciamiento como el que nos ocupa, en el que el TJUE realiza una interpretación teleológica de la norma, pero superando su tenor literal, no haya sido prevista ni por el legislador ni por los intérpretes nacionales. De hecho, el artículo 137 de la LIVA, cuando detalla el precio de compra, se refiere a los IVA soportados en operaciones interiores e importaciones, pero no al soportado en las AIB. No cabe duda, sin embargo, del contenido del pronunciamiento del TJUE, por lo que en aplicación del principio de primacía habrá que entender que, a pesar de la omisión de la ley (que, por otra parte, es fiel a la directiva) debe considerarse que en estos supuestos el IVA satisfecho por una AIB forma parte del precio de adquisición a la hora de aplicar el REBU.

En la Sentencia de 29 de junio de 2023 (asunto C-108/22 –NFJ090213–), C. sp., se plantea el ámbito de aplicación del régimen especial de las agencias de viajes.

En concreto, se plantea si resulta de aplicación el régimen especial a una entidad establecida en Polonia que adquiere de otros empresarios servicios de alojamiento en hoteles y otro tipo de establecimientos similares, estando estos establecimientos situados en Polonia y en el extranjero, y los revende a otros profesionales, sin servicios adicionales, actividad a la que se denomina «consolidador de servicios hoteleros».

El motivo de oposición a la aplicación del régimen especial por parte de la Administración residía en entender que el servicio de viaje al que resulta de aplicación el régimen especial debía consistir en un servicio complejo que comprenda un conjunto de servicios externos e internos y que esté compuesto por más de una prestación, lo que no era el caso, al cubrir únicamente el alojamiento.

El TJUE concluye que el hecho de que la única prestación cubierta sea el alojamiento no impide la aplicación del régimen y que, en consecuencia, la prestación de un sujeto pasivo consistente en adquirir servicios de alojamiento de otros sujetos pasivos y revenderlos a otros operadores económicos está comprendida en el régimen especial del IVA aplicable a las agencias de viajes, aunque esos servicios no vayan acompañados de servicios adicionales.



La doctrina administrativa se ha referido frecuentemente al servicio complejo, tratado como servicio único, como prestación típica del régimen especial (en este sentido, es paradigmática la relevante Consulta de la DGT V0201/2015, de 20 de enero –NFC053859–). En este sentido, aunque no haya contradicción entre tales pronunciamientos administrativos y la sentencia que ahora analizamos, resulta evidente que debe prestarse gran atención a la misma y entender que tales pronunciamientos administrativos, sin perder su vigencia, no restringen la aplicación del régimen especial cuando no exista un servicio complejo.

10. Otras cuestiones

En la Sentencia de 4 de mayo de 2023 (asunto C-97/21 –NFJ089399–), MV-98, se trata sobre la admisibilidad de la acumulación de sanciones por una infracción materia del IVA.

El caso controvertido llama la atención por la escasa relevancia del ilícito cometido: se omitió declarar la venta de un paquete de cigarrillos, por un valor de 2,60 euros, así como la obligación de expedir el comprobante fiscal de caja correspondiente a dicha venta. Dicho incumplimiento dio lugar a un precinto del local, de 14 días, y a la imposición de una sanción de cuantía variable, de 250 a 1.000 euros. Se plantea si el principio de *non bis in idem* previsto en la Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea resulta aplicable en un supuesto como el descrito.

El tribunal examina la posible aplicación a tales sanciones, pues, aunque impuestas por la autoridad administrativa, tienen una naturaleza penal en cuanto represivas de conductas contrarias a derecho. Destaca el tribunal que debe examinarse la proporcionalidad de las mismas, atendiendo fundamentalmente a la penalidad sufrida respecto de la gravedad del ilícito cometido, así como la necesidad de asegurar la coordinación de los procedimientos que permita reducir a lo estrictamente necesario la carga adicional que supone la acumulación de las medidas impuestas.

Evidentemente, dada la poca trascendencia de la infracción cometida y la penalidad tan severa impuesta, el tribunal concluye que los preceptos invocados se oponen a tal acumulación de procedimientos.

Vigente en nuestro derecho el principio de *non bis in idem*, resulta interesante la proyección de los criterios contenidos en esta sentencia a las sanciones accesorias previstas en el artículo 186 de la LGT de pérdida de la posibilidad de obtener subvenciones o ayudas públicas y del derecho a aplicar beneficios e incentivos fiscales de carácter rogado, prohibición para contratar con la Administración pública o de suspensión del ejercicio de profesiones oficiales, empleo o cargo público. Tales sanciones accesorias se reservan para modalidades especialmente graves de las infracciones a las que resultan accesorias, y además se prevé la necesaria concurrencia de circunstancias adicionales (como la comisión reiterada de infracciones o la desatención reiterada de requerimientos) para su imposición. Aunque no puede ofrecerse una respuesta absoluta, parece que en el caso de la norma española



se respetan las exigencias que ha destacado el TJUE y que, en el caso de autos, le han llevado a considerar la acumulación de sanciones como contraria al derecho comunitario.

En la Sentencia de 17 de mayo de 2023 (asunto C-418/22 –NFJ089467–), SA Cezam, se suscita la proporcionalidad de una sanción por el IVA.

En concreto, se plantea el caso de una entidad que fue sancionada con una multa proporcional del 20 % del IVA devengado, cuestionando la misma si respeta el principio de neutralidad, ya que esta sanción se impone sin tener en consideración el IVA deducible.

El TJUE destaca que Cezam fue sancionada por el incumplimiento de la obligación de declarar y de pagar el IVA después de varios requerimientos que no fueron atendidos, obligación que es esencial para el funcionamiento del sistema del IVA, en el que el sujeto pasivo actúa como recaudador del impuesto. Además, las multas solo ascienden al 20 % del importe del IVA que debería haberse pagado. Por todo ello, concluye el tribunal que se respeta el principio de proporcionalidad de las sanciones.

En España no existe una sanción similar, es más, las sanciones sobre las cantidades dejadas de ingresar giran siempre sobre la cuota que se debió liquidar, con deducción de las cuotas soportadas. Tampoco parece que esta sentencia pueda afectar a las sanciones proporcionales previstas en el artículo 171 de la LIVA, ya que aquellas que no giran sobre cuota a ingresar son también de cuantía reducida, según estos parámetros.

En la Sentencia de 26 de octubre de 2023 (asunto C-249/22 –NFJ091084–), BM, se analiza la vigencia de una derogación de la normativa prevista para Austria.

Se plantea, en concreto, la vigencia de la sujeción de las actividades de un organismo público de radiotelevisión financiadas mediante una tasa establecida para Austria y que puede mantenerse siempre que no se modifiquen las condiciones en las que se autorizó. El origen del pleito se centra en la vigencia de esta derogación como consecuencia del cambio tecnológico a la televisión digital que obligó a modificar la normativa. El TJUE entiende que es una mera adaptación por el cambio tecnológico y que, en consecuencia, mantiene su vigencia la medida de excepción.

Evidentemente, tratándose de una derogación específica aplicable en Austria, este pronunciamiento no afecta al caso de nuestra nación.

Javier Bas Soria. Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado en activo como jefe de Equipo Regional de Inspección en la Delegación Especial de la AEAT de Valencia. Interventor y auditor del Estado en excedencia. Profesor de la Escuela de Hacienda Pública, del Máster de Tributación y Asesoría Fiscal de la UDIMA, del Máster de Tributación de la Universidad de Valencia y ponente habitual en jornadas tributarias organizadas por las principales asociaciones profesionales de la materia. Es autor de una decena de libros y de más de 90 artículos en materia tributaria.