



# Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2019

**Antonio Longás Lafuente**

*Inspector de Hacienda del Estado*

## Extracto

El 2019 no ha sido un año en el que se hayan promulgado normas internas con trascendencia en materia de IVA. Ante esta ausencia normativa, el presente artículo analiza la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea dictada a lo largo del año, que afecta a este impuesto.

Para una mayor comprensión y orden en la exposición se analizan las resoluciones más importantes de acuerdo con la propia estructura de la LIVA, de forma que el lector tenga así un conocimiento de esta jurisprudencia acorde con los títulos de la norma.

**Palabras clave:** IVA; hecho imponible; exenciones; lugar de realización; devengo; base imponible; tipo impositivo; deducciones; devoluciones a no establecidos; suministro inmediato de información; Haciendas forales.

**Cómo citar:** Longás Lafuente, A. (2020). Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2019. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 443, 31-72.



# Analysis of Supreme Court and the EU Court of Justice VAT case law in 2019

Antonio Longás Lafuente

## Abstract

In 2019, there have not been numerous VAT enactments. In view of that, the instant paper analyses the Supreme Court and the EU Court of Justice decisions rendered throughout the year regarding this tax.

For a better comprehension and due to order reasons, the most important decisions are commented according to the proper structure of VAT Law, so that the reader may have a better knowledge of this case law along with the Law sections.

**Keywords:** VAT; taxable event; exemptions; place of supply; accrual; taxable base; tax rate; deductions; non-established taxpayer refunds; immediate supply of information on VAT; regional tax authorities.

**Citation:** Longás Lafuente, A. (2020). Análisis de la jurisprudencia del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2019. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 443, 31-72.

## Sumario

1. Hecho imponible
  - 1.1. Dación en pago
  - 1.2. Entregas de oro o metales preciosos por particulares a comerciantes, relaciones IVA-TPO
2. Exenciones
  - 2.1. Exención de los servicios públicos postales del artículo 20.Uno.1.º de la LIVA
  - 2.2. Exenciones sanitarias del artículo 20.Uno.2.º y 3.º de la LIVA
  - 2.3. Exención relativa a uniones o agrupaciones del artículo 20.Uno.6.º de la LIVA
  - 2.4. Exenciones relativas a la educación o enseñanza del artículo 20.Uno.9.º de la LIVA
  - 2.5. Exenciones financieras del artículo 20.Uno.18.º de la LIVA
  - 2.6. Exención de apuestas y juegos del artículo 20.Uno.19.º de la LIVA
  - 2.7. Exenciones inmobiliarias. No es primera entrega la de un edificio en construcción. Artículo 20.Uno.22.º de la LIVA
  - 2.8. Exenciones inmobiliarias. Arrendamiento de terrenos rústicos. Artículo 20.Uno.23.º, letra a), de la LIVA
  - 2.9. Exenciones relativas a las exportaciones y operaciones asimiladas de los artículos 21 a 24 de la LIVA
  - 2.10. Exenciones a las importaciones
3. Lugar de realización
  - 3.1. Acceso a manifestaciones educativas del artículo 70.Uno.3.º de la LIVA
  - 3.2. Prestaciones de servicios recreativas a destinatarios no empresarios o profesionales del artículo 70.Uno.7.º, letra c), de la LIVA
  - 3.3. Servicios cuya explotación o utilización efectivas se produce en el territorio de aplicación del impuesto del artículo 70.Dos de la LIVA
4. Devengo
  - 4.1. Devengo en caso de entrega de pagarés
  - 4.2. Devengo y exigibilidad. Prestaciones de servicios en que se pacta la recepción de los trabajos. Artículo 75.Uno.2.º de la LIVA
5. Base imponible
  - 5.1. Base imponible en operaciones de dación en pago
  - 5.2. Partidas que se incluyen en la base imponible, subvenciones vinculadas al precio. Artículo 78.Dos.3.º de la LIVA
  - 5.3. Partidas que se incluyen en la base imponible. Tributos. Artículo 78.Dos.4.º de la LIVA

- 5.4. Base imponible en operaciones con contraprestación no monetaria del artículo 79.Uno
- 5.5. Contratos por los que se intercambian operaciones recíprocas. Artículo 79.Uno de la LIVA
- 5.6. Modificación de la base imponible: concurso. Artículo 80.Tres de la LIVA
- 5.7. Modificación de la base imponible. Impagos. Artículo 80.Cuatro de la LIVA
6. Tipos impositivos
  - 6.1. Tipos impositivos aplicables a medicamentos y dispositivos médicos
  - 6.2. Entregas de obras de arte consistentes en fotografías. Artículo 91.Uno.4.1.º de la LIVA
  - 6.3. Arrendamiento de emplazamientos en terrenos para *campings* y de espacios de estacionamiento de caravanas, y arrendamiento de amarres. Artículo 91.Uno.2.2.º de la LIVA
7. Deducciones
  - 7.1. Cuotas soportadas afectas a operaciones sujetas y no sujetas de entidades públicas. Artículo 93.Cinco de la LIVA
  - 7.2. Cuotas soportadas afectas a operaciones sujetas y no sujetas. Artículo 95.Uno de la LIVA
  - 7.3. Deducciones en vehículos. Artículo 95.Tres, reglas 2.<sup>a</sup> y 4.<sup>a</sup>, de la LIVA
  - 7.4. Cuotas no deducibles del artículo 96.Uno de la LIVA
  - 7.5. Regulación de bienes de inversión en el supuesto de entrega durante el periodo de regularización. Artículo 110 de la LIVA
  - 7.6. Deducción y negocios ficticios, en fraude o prácticas abusivas
  - 7.7. Principio de íntegra regularización
  - 7.8. Operaciones ficticias, deducción y derecho a la devolución (regularización íntegra)
  - 7.9. Deducción incorrecta en supuestos de inversión del sujeto pasivo y regularización íntegra
8. Devoluciones
  - 8.1. Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y establecidos en otro Estado miembro
  - 8.2. Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y establecidos fuera de la Unión
9. Gestión del impuesto
  - 9.1. Recaudación del IVA en las importaciones. Legalidad del artículo 74 del RIVA
  - 9.2. Suministro inmediato de información
  - 9.3. Reembolso del IVA a los agentes de aduanas
10. Otros aspectos relativos al IVA
  - 10.1. Ámbito de aplicación. Territorialidad. Haciendas forales

#### Referencias bibliográficas

## 1. Hecho imponible

### 1.1. Dación en pago

Si bien el Tribunal Supremo (TS) en la Sentencia de 31 de enero de 2019 (rec. núm. 1095/2018 –NFJ075763–)<sup>1</sup> examina una operación sujeta al concepto transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (ITP y AJD), efectúa diversas consideraciones generales en relación con el impuesto sobre el valor añadido (IVA), de manera que recuerda la tributación en el IVA de las operaciones de dación en pago (en el supuesto analizado un deudor hipotecario conviene con una entidad financiera la dación en pago del inmueble hipotecado mediante escritura de dación en pago de deudas y cancelación de hipotecas), concurriendo para el TS los requisitos que la jurisprudencia reclama con habitualidad en el negocio jurídico de la dación en pago: la cesión del dominio pleno en concepto de pago de la deuda, el consentimiento del acreedor para la realización de una prestación distinta a la que inicialmente se había establecido y la existencia de un crédito líquido que, en este caso, opera como contraprestación a la entrega o adjudicación del bien con la finalidad de extinguirlo.

Lleva a cabo el órgano jurisdiccional un examen del derecho tributario como sistema, con base en el principio de coherencia, desde la perspectiva del impuesto sobre la renta de las personas físicas (IRPF), del impuesto sobre sociedades y del IVA, para concluir que el derecho tributario toma en consideración el negocio jurídico de la dación en pago como un negocio global oneroso en el que la adjudicación del inmueble al acreedor constituye la contraprestación de la extinción de la deuda hipotecaria.

Así, desde el punto de vista del IVA recuerda que para el caso de que la transmisión del bien inmueble se realizase por una sociedad mercantil, la dación en pago estaría sujeta, en principio, a IVA, al constituir una entrega de bienes gravada por el artículo 8 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

---

<sup>1</sup> En el mismo sentido, Sentencias de 4 de febrero de 2019 (recs. núms. 3256/2017, 4768/2017 y 4812/2017).

## 1.2. Entregas de oro o metales preciosos por particulares a comerciantes, relaciones IVA-TPO

El TS había admitido recursos en interés casacional para concretar la tributación de estas operaciones, siendo la cuestión suscitada en los autos de admisión la de determinar si la transmisión de metales preciosos por un particular a un empresario o profesional del sector está o no sujeta a la modalidad de TPO del ITP y AJD. El TS planteó al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) la siguiente cuestión prejudicial, suspendiendo el recurso:

Si la Directiva IVA y el principio de neutralidad fiscal que de aquella Directiva deriva, así como la jurisprudencia del TJUE que la interpreta, se oponen a una normativa nacional con arreglo a la cual un Estado miembro puede exigir el pago de un impuesto indirecto distinto del IVA a un empresario o profesional por la adquisición a un particular de un bien mueble (concretamente, oro, plata o joyería) cuando: – el objeto adquirido va a ser destinado, mediante su procesamiento y posterior transmisión, a la actividad económica propia de dicho empresario; – se van a efectuar operaciones sujetas a IVA al reintroducir el bien adquirido en el circuito empresarial, y – la legislación en ese mismo Estado no permite al empresario o profesional deducirse, en tales operaciones, lo abonado en concepto de aquel impuesto por la primera de las adquisiciones mencionadas.

La respuesta a esta cuestión prejudicial la da el TJUE en la Sentencia de 12 de junio de 2019, asunto C-185/18, Oro Inversión (NFJ073607), concluyendo que 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) y el principio de neutralidad fiscal no se oponen a una normativa nacional, como la española, que somete a un impuesto indirecto que grava las transmisiones patrimoniales, distinto del IVA, la adquisición por una empresa a los particulares de objetos con alto contenido en oro o en otros metales preciosos, cuando tales bienes se destinen a la actividad económica de dicha empresa, la cual, para su transformación y posterior reintroducción en el circuito comercial, revende los bienes a empresas especializadas en la fabricación de lingotes o piezas diversas de metales preciosos.

Dictada la anterior resolución, el TS levanta la suspensión del recurso y ha dictado la Sentencia de 11 de diciembre de 2019 (rec. núm. 163/2016 –NFJ075683–)<sup>2</sup> en la que, tomando como base lo señalado por el TJUE, declara la sujeción de estas operaciones a la modalidad de TPO, en la medida en que lo esencial es analizarlas desde la perspectiva del particular que enajena el bien por cuanto es dicho particular el que realiza la transmisión y, por tanto, el hecho imponible del impuesto y no hay ningún precepto legal que exonere

<sup>2</sup> A esta sentencia han seguido, en el mismo sentido, 4 más dictadas el 12 de diciembre, 14 el 16 de diciembre, y otras 14 el 17 de diciembre.

del gravamen por la circunstancia de que el adquirente sea un comerciante que actúa en el seno del giro o tráfico empresarial de su actividad.

Con ello se pone fin a una dilatada polémica, pues el propio TS había mantenido una postura contraria y, como consecuencia de fijar jurisprudencia, tanto los órganos jurisdiccionales, como el propio Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)<sup>3</sup> habían tenido que ajustarse a la misma; si bien en las relaciones entre el concepto TPO y el IVA siguen existiendo múltiples puntos débiles que permiten dudar de la adecuada regulación nacional en operaciones en las que participa un empresario o profesional, pues basta una lectura de los artículos 7.1 y 20.Uno.20.º y 22.º y Dos de la LIVA para que surjan puntos de fricción; al igual que ocurre del examen del artículo 48 del texto refundido de la Ley del ITP y AJD, pues no se comprende bien como la venta de determinados bienes a empresarios o profesionales queda exenta del concepto TPO frente a otro tipo de bienes.

## 2. Exenciones

### 2.1. Exención de los servicios públicos postales del artículo 20.Uno.1.º de la LIVA

Las exenciones siempre han sido un campo abonado para la interpretación del TJUE de los distintos supuestos recogidos en la Directiva IVA, o para el TS los de nuestra LIVA. Son variados los pronunciamientos habidos en 2019, que pasan a detallarse.

El TJUE se pronuncia en la Sentencia de 16 de octubre de 2019, asuntos acumulados C-4/18 y C-5/18, Winterhoff y Eisenbeis (NFJ075114), sobre la exención de los servicios públicos postales, respecto de la que tanto se ha pronunciado nuestro TS<sup>4</sup>, no siendo coincidentes en algunos casos las tesis de uno y otro órgano. En este caso delimita la noción de «servicio postal universal», con base en los principios y condiciones que había fijado en anteriores ocasiones el tribunal. Si bien había señalado que no cabe aplicar la exención a servicios específicos disociables del servicio de interés general, negociándose las condiciones individualmente, en esta ocasión considera el órgano jurisdiccional que los proveedores del servicio de distribución de correspondencia que, en su condición de titulares de una licencia nacional que los autoriza a ofrecer dicho servicio, están obligados a llevar a cabo, de conformidad con las disposiciones del derecho nacional, la prestación de notificacio-

<sup>3</sup> En su Resolución de 20 de octubre de 2016 (RG 2568/2016 –NFJ064239–) advirtió el TEAC que cambiaba su criterio para ajustarse al del TS, por lo que estas operaciones quedaban fuera del ámbito de aplicación tanto del IVA como de la modalidad TPO.

<sup>4</sup> Entre otras, Sentencias de 28 de junio de 2010 (rec. núm. 3183/2007 –NFJ039812–), de 28 de abril de 2011 (rec. núm. 5844/2008 –NFJ075766–) y de 14 de junio de 2018 (rec. núm. 2714/2017 –NFJ070896–).

nes formales de documentos que provienen de órganos jurisdiccionales o autoridades administrativas, deben considerarse proveedores de servicio universal, estando exenta dicha prestación. Los servicios controvertidos consistían en la notificación formal de documentos en el marco de procedimientos judiciales o administrativos, que debían notificarse en virtud de un mandato de notificación encargado al servicio postal o a un proveedor de servicios análogo, de forma que el documento se introduce en un sobre cerrado, acompañado de un formulario preparado de acta de notificación, que, una vez notificado el documento, se devuelve a la autoridad que ha efectuado el mandato.

## 2.2. Exenciones sanitarias del artículo 20.Uno.2.º y 3.º de la LIVA

Son cuestiones recurrentes ante el TJUE las referidas a las exenciones sanitarias, cuyo marco subjetivo y objetivo plantean abundantes dudas de interpretación. Dos son las sentencias que interesa destacar:

La primera es la de 18 de septiembre de 2019, asunto C-700/17, Wolf-Henning (NFJ074658), en la que se examina el supuesto de un médico que presta servicios profesionales a un laboratorio de análisis clínicos, sin que haya por tanto una «relación de confianza» entre el paciente y quien presta la asistencia (no existe una relación directa con el paciente por parte del profesional). Dos son las conclusiones alcanzadas por el órgano jurisdiccional que interesa destacar: si bien los laboratorios de derecho privado que realizan análisis clínicos son establecimientos de la misma naturaleza que los hospitalarios y los centros médicos de diagnóstico, las exenciones de los números 2.º y 3.º no son incompatibles entre sí, de forma que si no se cumplen los requisitos establecidos para aplicar la exención relativa a los servicios de hospitalización (número 2.º), nada impide que pueda aplicarse la relativa a la asistencia a personas físicas por profesionales médicos (número 3.º), pues lo trascendente es que las prestaciones puedan estar incluidas en el concepto de «asistencia sanitaria» (número 2.º) o en el de «asistencia a personas físicas» (número 3.º). Además, la exención prevista en este último número no está supeditada al requisito de que la prestación de asistencia de que se trate se realice dentro de una «relación de confianza» entre el paciente y quien presta el servicio, lo que da lugar a declarar la exención de los servicios prestados por el médico al laboratorio, aunque aquel no tenga una relación directa con los pacientes; lo que tiene trascendencia no solo para las exenciones citadas, sino que debe plantearse si esta misma idea debe tenerse en cuenta para otras exenciones, como las educativas, deportivas, etc.

La segunda de las Sentencias es la de 27 de junio de 2019, asunto C-597/17, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros (NFJ073840), y tiene mayor trascendencia que la anterior, en tanto se refiere al ámbito subjetivo de aplicación de la exención del número 3.º, relativa a la asistencia sanitaria por profesionales, haciendo hincapié en el principio de neutralidad que preside el impuesto. En el origen del asunto se encuentran los recursos interpuestos a nivel nacional por quiroprácticos, osteópatas, cirujanos plásticos y otros profesionales aná-

logos, en tanto es habitual que las normativas nacionales exijan para aplicar la exención que se trate de profesiones reguladas por la normativa del Estado miembro.

El TJUE es contundente en su respuesta, pues si bien la Directiva IVA no define por sí misma el concepto de profesiones médicas y sanitarias, sino que se remite a la definición contenida en la normativa interna de los Estados miembros, esta facultad no es ilimitada, y así, los Estados miembros deben comprobar que quienes prestan la asistencia sanitaria disponen de las cualificaciones profesionales requeridas, lo que no implica necesariamente que tales personas deban ejercer una profesión regulada por la normativa del Estado miembro de que se trate, en la medida en que es posible pensar en otros modos eficaces de controlar sus cualificaciones profesionales, por ejemplo, en función de la organización de las profesionales médicas y sanitarias del Estado miembro y, además, debe tenerse en cuenta el principio de neutralidad, puesto que prestaciones similares no pueden tener un tratamiento distinto. Así, no cabe excluir de la exención con carácter general y absoluto a quienes no son miembros de una profesión regulada, cuando han recibido una formación ofrecida por un establecimiento de enseñanza reconocido por el Estado miembro (a lo que podría añadirse reconocido por otro Estado miembro o por Estados terceros). En definitiva no se exige que la exención del número 3.º (debería incluirse también la del número 5.º) del artículo 20.Uno se aplique únicamente a las prestaciones realizadas por quienes ejerzan una profesión médica o sanitaria regulada por la normativa del Estado miembro de que se trate.

### 2.3. Exención relativa a uniones o agrupaciones del artículo 20.Uno.6.º de la LIVA

Estamos ante una exención que ha dado lugar a recientes modificaciones legislativas<sup>5</sup>, consecuencia de la doctrina del TJUE, y cuya redacción lleva a veces a cierta confusión en su interpretación. Este órgano jurisdiccional vuelve a conocer de esta exención en la Sentencia de 20 de noviembre de 2019, asunto C-400/18, Infohos (NFJ075481).

La exención se aplica a los servicios prestados por una agrupación autónoma de personas en beneficio directo de sus propios miembros, que deben ejercer una actividad exenta o por la que no tienen la condición de sujetos pasivos. Ahora bien, este objetivo no impide a la agrupación prestar servicios a quienes no son miembros. Por ello, deben distinguirse: 1) Los servicios prestados a los miembros de la agrupación cuando tales servicios se sigan prestando en el marco de los objetivos para los que se ha instituido esa agrupación, estarán exentos (sin perjuicio de evaluar una posible distorsión de la competencia). 2) Los servicios prestados a quienes no son miembros de la agrupación no pueden acogerse a la

<sup>5</sup> Por Ley 6/2018, de 3 de julio, se dio nueva redacción al artículo 20.Uno.6.º de la LIVA.

exención y seguirán estando sujetos al IVA. En definitiva, la aplicación de la exención no está supeditada al requisito de que los servicios se ofrezcan exclusivamente a los miembros de la agrupación.

## 2.4. Exenciones relativas a la educación o enseñanza del artículo 20.Uno.9.º de la LIVA

Si bien nuestra jurisprudencia nacional y la doctrina del TEAC no se han pronunciado con relativa asiduidad sobre esta exención, al TJUE llegan con mayor frecuencia cuestiones referidas a la misma, que han planteado si nuestra norma interna se ajusta a la Directiva IVA. En 2019 se han dictado dos resoluciones por este tribunal que interpretan el marco objetivo de la exención a la enseñanza.

Se trata de la Sentencia de 14 de marzo de 2019, asunto C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie (NFJ072718), y del Auto de 7 de octubre de 2019, asunto C-47/19, HA. En ambas se expone y desarrolla el concepto de «enseñanza escolar o universitaria», concretándolo después para la actividad desarrollada por el sujeto pasivo. Lo trascendente, por ello, es la delimitación que el tribunal realiza del marco objetivo de la exención o del concepto anterior, para indicarnos que no se limita a «la enseñanza que concluye con un examen para la obtención de una cualificación o que permite adquirir una formación para el ejercicio de una actividad profesional, sino que comprende otras actividades en las que la enseñanza se imparte en escuelas o universidades con el fin de desarrollar los conocimientos y las aptitudes de los alumnos o de los estudiantes, siempre y cuando dichas actividades no tengan carácter meramente recreativo» y, por ello, las actividades que no revisten un carácter meramente recreativo pueden estar comprendidas en el marco objetivo de la exención. En definitiva, según el TJUE, el concepto de «enseñanza escolar o universitaria» se refiere, por lo que al IVA afecta, a un sistema integrado de transmisión de conocimientos y de competencias relativos a un conjunto amplio y diversificado de materias, así como a la profundización y el desarrollo de esos conocimientos y de esas competencias por los alumnos y los estudiantes a medida que progresan y se especializan en los distintos grados constitutivos de que consta el sistema.

A partir de ahí, aplica estos principios a las actividades realizadas por los dos sujetos pasivos que examina, llegando a la misma conclusión, pues si bien en ambos casos existe una transmisión de diversos conocimientos prácticos y teóricos, constituyen, sin embargo, una educación o enseñanza especializada y *ad hoc* que, por sí solas, no equivalen a la transmisión de conocimientos y habilidades relacionadas con un conjunto amplio y diversificado de materias o temas, ni a su profundización y desarrollo, que es la característica esencial de la educación o enseñanza escolar o universitaria. Es pues la idea de una especialización y enseñanza *ad hoc*, específica, la que excluye la actividad del marco de la exención, debiendo ser muy conscientes de esta idea, que indudablemente es compleja y

representa lo que denominamos un concepto jurídico indeterminado, cuando examinamos las actividades de enseñanza y su exención en materia de IVA.

Así, en la primera sentencia, el TJUE ratifica de manera expresa la doctrina de la DGT en materia de autoescuelas dirigidas a la obtención de permisos de conducción de vehículos (en este caso eran los permisos B y C1). Concluye el TJUE que la exención, recogida en nuestro artículo 20.Uno.9.º de la LIVA, no comprende la enseñanza de la conducción impartida por autoescuelas dirigidas a la obtención de estos permisos, al no quedar integrada en el concepto de «enseñanza escolar o universitaria».

Otro tanto ocurre en el Auto de 7 de octubre de 2019, al no incluirse en el ámbito de la exención la enseñanza del surf y la vela (podemos generalizar a cualquier deporte) impartida por escuelas o centros de este deporte para las escuelas o para las universidades, en las que esta enseñanza puede ser parte o estar cubierta, respectivamente, por el programa de actividades deportivas o la formación de profesores de deportes y contar en la notación. Lo trascendente de este segundo supuesto es que aún incluso en el caso de que el sujeto pasivo imparta la enseñanza para un centro educativo exento, la actividad que realiza el primero no queda exenta, en tanto no cumple con la idea de generalización en la transmisión de conocimientos y habilidades que se exige para quedar integrado dentro de la noción de la educación escolar o universitaria, lo que puede ser discutido cuando, como en este caso, se es un medio técnico utilizado por un centro educativo exento para impartir la enseñanza a la que se ha comprometido frente a sus alumnos. La interpretación del TJUE puede, por tanto, dejar fuera de la exención a numerosas actividades que prestan de forma habitual u ocasional los empresarios o profesionales a los centros educativos o universitarios.

## 2.5. Exenciones financieras del artículo 20.Uno.18.º de la LIVA

Dada la amplitud objetiva de esta exención existe numerosa doctrina nacional de la Dirección General de Tributos (DGT) y del TEAC, así como una notable jurisprudencia del TS y también del TJUE, quien ha establecido ya las nociones generales sobre estas exenciones, por lo que, en general, se plantean ahora supuestos específicos para examinar si quedan comprendidos o no en el marco de la exención. Así, el TJUE vuelve a pronunciarse en tres sentencias.

En la primera, de 15 de mayo de 2019, asunto C-235/18, Vega International Car Transport and Logistic (NFJ073216), califica como un servicio de concesión de crédito (del art. 20.Uno.18.º, letra c), LIVA) y, por ello exento de IVA, la puesta a disposición de sus filiales por una sociedad matriz de un grupo, de tarjetas de carburantes (puede ampliarse a cualquier otra finalidad, en principio) que permite a las filiales abastecer de carburante los vehículos afectos a la actividad económica que realizan y que queda sujeta al impuesto.

En las dos siguientes sentencias delimita negativamente la exención y así, en la Sentencia de 3 de octubre de 2019, asunto C-42/18, Cardpoint (NFJ074968), estima el TJUE

que queda excluida de las exenciones financieras una prestación de servicios para una entidad financiera que explota cajeros automáticos, consistente en poner en funcionamiento y mantener operativos los cajeros automáticos, abastecerlos de billetes, instalar en ellos equipo y programas informáticos para leer los datos de las tarjetas bancarias, transmitir las solicitudes de autorización de retirada de efectivo a la entidad financiera emisora de la tarjeta utilizada, proceder a la entrega del efectivo solicitado y registrar las operaciones de retirada de dinero. Y ello, por cuanto esta actividad no consiste en realizar operaciones relativas a pagos exentas de IVA prevista en nuestro artículo 20.Uno.18.º, letra a), de la LIVA (ni constituyen una transmisión de fondos ni implican las modificaciones jurídicas características de una operación relativa a pagos), no teniendo el sujeto pasivo poder de decisión alguno en lo que concierne a las transacciones de que se trata.

En la Sentencia de 17 de octubre de 2019, asunto C-692/17, Paulo Nascimento Consulting (NFJ075110), considera el TJUE que no queda incluida en la exención relativa a la concesión y la negociación de créditos o a la gestión de créditos (art. 20.Uno.18.º, letras c) y d), LIVA) una operación que consiste, para el sujeto pasivo, en ceder a un tercero, a título oneroso, todos los derechos derivados de su posición en un procedimiento de ejecución forzosa de un crédito que ha sido reconocido en una resolución judicial y cuyo pago está garantizado por un derecho sobre un bien inmueble embargado que ha sido adjudicado a dicho sujeto pasivo.

## 2.6. Exención de apuestas y juegos del artículo 20.Uno.19.º de la LIVA

El TS en la Sentencia de 12 de marzo de 2019 (rec. núm. 4636/2017 –NFJ072859–)<sup>6</sup> analiza esta exención, siendo la cuestión que presenta interés casacional el supuesto en el que un empresario titular de un establecimiento hostelero y un empresario titular de máquinas recreativas tipo «B» (exentas del IVA) suscriben un contrato calificable como asociativo o de explotación conjunta (en general, el empresario hostelero, a cambio de una retribución que suele consistir en un porcentaje de la recaudación de la máquina, cede un espacio de su local para emplazar la máquina en un lugar visible y accesible para la clientela, la mantiene conectada a la red eléctrica durante el horario en que el establecimiento permanece abierto, se compromete a avisar a la empresa operadora en caso de avería, a abonar, en su caso, los premios si no lo hiciese la máquina, vigilando su utilización) y la determinación de si existe una prestación de servicios del primero al segundo sujeta al impuesto y, en su

<sup>6</sup> En idéntico sentido, Sentencias de 12 de marzo de 2019 (recs. núms. 4205/2017 y 4206/2017), de 19 de marzo de 2019 (rec. núm. 5342/2017 –NFJ073049–); de 3 de abril de 2019 (rec. núm. 4406/2017), de 11 de julio de 2019 (rec. núm. 6052/2017), de 16 de diciembre de 2019 (rec. núm. 4216/2017) y de 18 de diciembre de 2019 (recs. núms. 126/2018, 4409/2018, 364/2019, 494/2019 y 979/2019).

caso, exenta, de acuerdo con el artículo 20.Uno.19.º de la LIVA, que recoge la exención relativa a loterías, apuestas y juegos.

De manera correcta, y con carácter previo a la aplicación de la exención, el TS entra a conocer de la sujeción al impuesto en relación con la actividad desarrollada por el hostelero titular del establecimiento. Tras efectuar un certero análisis de la noción de actividad económica de acuerdo con la normativa europea, señala el TS que el hecho imponible del IVA y la propia configuración de la exención no pueden alterarse por voluntad de las partes, concluyendo que «la prestación de servicios de carácter oneroso que realiza el titular del local, mediante la cesión de un determinado espacio para ubicar la máquina recreativa, es reconocible de forma autónoma e individualizada», negando así la existencia de un vínculo societario entre ambos empresarios, por lo que el titular del establecimiento realiza una prestación de servicios sujeta al impuesto.

Tras analizar la normativa y jurisprudencia europeas, fija el TS el siguiente contenido interpretativo:

Con independencia de la calificación del contrato entre un empresario titular de un establecimiento hostelero y un empresario titular de máquinas recreativas tipo «B», el titular de máquinas recreativas tipo «B» realiza, por un lado, la actividad económica de juego, sujeta a IVA pero exenta por aplicación del artículo 20.Uno.19.º de la LIVA y el titular del establecimiento hostelero realiza, por otro lado, una prestación de servicios sujeta a IVA (artículos 4 y 11 LIVA), que junto a otras obligaciones anejas, consiste principalmente en la puesta a disposición de un espacio para la instalación de las máquinas a cambio de una contraprestación con independencia de que la retribución que perciba pueda variar en función de la recaudación que se obtenga de la máquina, prestación que no puede considerarse exenta al amparo del artículo 20.Uno.19.º de la LIVA.

## 2.7. Exenciones inmobiliarias. No es primera entrega la de un edificio en construcción. Artículo 20.Uno.22.º de la LIVA

Si bien la cuestión de fondo a dilucidar se refiere esencialmente a la delimitación de las competencias entre las Haciendas forales y la común, el TS en la Sentencia de 17 de septiembre de 2019 (rec. núm. 310/2018 –NFJ075027–), nos recuerda que para calificar una entrega de edificaciones como primera, segunda o ulterior entrega, y aplicar, en su caso, la exención del artículo 20.Uno.22.º de la LIVA, habrá que estar a los términos de los contratos por los que se efectúa la entrega, de modo que si el objeto del contrato no es «el edificio terminado», no estaremos ante una primera entrega, por lo que tributará como operación sujeta y no exenta al tipo general del impuesto. Posteriormente, la entrega del edificio o de parte del mismo, una vez concluida la edificación constituirá primera entrega, tributando al tipo reducido si se trata de viviendas, o al general en otro caso.

## 2.8. Exenciones inmobiliarias. Arrendamiento de terrenos rústicos. Artículo 20.Uno.23.º, letra a), de la LIVA

En la Sentencia del TJUE de 28 de febrero de 2019, asunto C-278/18, Sequeira Mesquita (NFJ072755), se examina el supuesto de una operación consistente en la cesión de una explotación agrícola de fincas rústicas que estaban cubiertas de viñas, concluyendo en su exención.

No hay duda de que, de acuerdo con nuestro artículo 20.Uno.23.º, letra a), de la LIVA, esta cesión o arrendamiento estará exento. Sin embargo, la sentencia nos aporta varias consideraciones de interés.

Reitera la finalidad de esta exención que no es otra que el arrendamiento de bienes inmuebles es una actividad económica, en general relativamente pasiva, que no produce un valor añadido relevante y, por ello, debe distinguirse de otras actividades que, o bien constituyen negocios industriales y comerciales, o bien son actividades cuyo objeto consiste más en el cumplimiento de una prestación que en la mera puesta a disposición de un bien (como el derecho a utilizar un campo de golf, el derecho a utilizar un puente a cambio del pago de un derecho de peaje, etc.). De ahí que este carácter pasivo que justifica la exención se deba a la naturaleza de la propia operación y no a la manera en que el arrendatario utiliza el bien de que se trate.

También reitera que la duración brevísima de un contrato de cesión de inmuebles puede excluir la operación del ámbito de la exención.

Finalmente el TJUE reitera el principio de accesoriedad en el IVA, y así resulta de interés destacar que si bien la cesión del inmueble llevaba consigo la transferencia de determinados bienes y derechos incorpóreos (transferencia de autorizaciones legales de plantación de viñas destinadas a la producción vinícola, la denominación o rótulo de un establecimiento empresarial, etc.), estos no pueden dissociarse de la cesión, de tal manera que el contrato de arrendamiento constituye un negocio jurídico único, cuya prestación principal consiste en poner a disposición del cesionario los bienes inmuebles, por lo que queda exenta del impuesto.

## 2.9. Exenciones relativas a las exportaciones y operaciones asimiladas de los artículos 21 a 24 de la LIVA

Es un principio admitido por el TJUE, en relación con la generalidad de elementos de la relación jurídica, que el incumplimiento de las obligaciones formales no impide la aplicación de los derechos o beneficios que el IVA otorga al sujeto pasivo cuando se dan las condiciones materiales necesarias para ello (en el caso que ahora examinamos, los correspon-

dientes a la aplicación de las exenciones relacionadas con exportaciones), al margen del fraude o abuso del derecho o de la aplicación de la «teoría del conocimiento». Pues bien, el TJUE analiza estos efectos en materia de exenciones a la exportación en dos sentencias.

En la Sentencia de 17 de octubre de 2019, asunto C-653/18, Unitel (NFJ075127), interpreta estos principios el TJUE en relación con la exención a la exportación de bienes en un supuesto en el que un sujeto pasivo había efectuado entregas vinculadas a exportaciones fuera del territorio de la Unión, si bien los bienes no habían sido adquiridos por los destinatarios que se mencionaban en las facturas expedidas por el proveedor, sino por otros sujetos no identificados, por lo que el Estado miembro denegó la exención (correspondiente a nuestro art. 21 LIVA). El TJUE considera que la Directiva IVA se opone a una práctica nacional consistente en considerar, en todos los casos, que no existe entrega de bienes y en negarse a reconocer el derecho a la exención cuando los bienes hayan sido exportados fuera del territorio de la Unión y, tras su exportación, las autoridades fiscales hayan comprobado que el adquirente de los bienes no era la persona mencionada en la factura emitida por el sujeto pasivo, sino otra entidad que no ha sido identificada. Solo puede denegarse la exención cuando la falta de identificación del adquirente real (el incumplimiento de las condiciones formales) impide demostrar que la operación de que se trate constituye una entrega de bienes exenta (impide acreditar los requisitos materiales u objetivos del hecho imponible o de la exención, en nuestro caso venta o entrega de los bienes, expedición fuera de la Unión y abandono físicamente del territorio de la Unión) o en el caso de que se acredite que el sujeto pasivo sabía o debía haber sabido que la operación estaba relacionada con un fraude cometido contra el sistema común del IVA.

De forma análoga en la aplicación de estos principios, en la Sentencia de 28 de marzo de 2019, asunto C-275/18, Milán Vinš (NFJ072909), el TJUE vuelve a incidir en que el incumplimiento de requisitos formales no puede impedir la aplicación de la exención cuando han concurrido las condiciones materiales que exigía la norma. En este caso se trataba de un empresario que efectuaba envíos (entre 400 a 500 objetos de colección) fuera del territorio de la Unión, no presentando declaraciones de IVA al estimar que las entregas estaban exentas al estar los bienes destinados a la exportación, por lo que la Administración le exige el ingreso de la deuda al considerar que no se habían acogido los bienes al régimen aduanero de exportación. Para el órgano jurisdiccional, el incumplimiento del requisito formal de la inclusión de los bienes destinados a la exportación en el régimen aduanero de exportación no puede dar lugar a que el exportador pierda su derecho a la exención a la exportación, siempre que haya acreditado la salida efectiva de las mercancías en cuestión del territorio de la Unión, con las excepciones anteriormente apuntadas.

En materia también de exenciones a la exportación, en la Sentencia de 20 de junio de 2019, asunto C-291/18, Grup Servicii Petroliere (NFJ073697), delimita desde el punto de vista negativo el TJUE la expresión «buques afectados a la navegación en alta mar», recogida en nuestro artículo 22.Uno de la LIVA, concluyendo que no se incluyen en este concepto la entrega de estructuras flotantes que quedan fijas o estáticas (como son las plataformas

de perforación marina autoelevables que se utilizan de manera principal en posición inmóvil para explotar yacimientos e hidrocarburos en el mar), en tanto no se utilizan para fines de navegación, esto es, para desplazarse en el espacio marítimo, que es la condición indispensable que requiere la exención, pues el objetivo de su regulación no es otro que incentivar el transporte internacional; lo que debería llevar a replantear la interpretación que sobre esta materia lleva a cabo la DGT.

## 2.10. Exenciones a las importaciones

De manera reiterada el TJUE viene manteniendo que no puede verse afectado un sujeto pasivo que, no teniendo conocimiento o no pudiendo tenerlo de su participación, en una operación se ocasiona un fraude a la Hacienda pública por un tercero. En la Sentencia de 14 de febrero de 2019, asunto C-531/17, *Vetsch Int. Transporte* (NFJ072512), analiza la aplicación de esta denominada «teoría del conocimiento» en relación con las operaciones de importación exentas recogidas en nuestro artículo 27.12.º de la LIVA, esto es, la situación se refiere a importaciones de bienes a través del territorio de aplicación del impuesto, que tienen como punto de llegada un lugar situado en otro Estado miembro, efectuándose por ello una entrega intracomunitaria exenta del artículo 25 (importación vinculada a una inmediata entrega intracomunitaria de bienes) y que, por tal motivo, están exentas las importaciones. Pues bien, en la situación analizada el importador desconocía que el destinatario final que reside en otro Estado miembro cometía un fraude a la Hacienda pública y, en este sentido, el TJUE considera que no puede negarse al importador designado o reconocido como deudor el disfrute de la exención, en una situación en la que, por una parte, el destinatario de la transferencia intracomunitaria consecutiva a la importación comete un fraude en una operación posterior a la mencionada transferencia y, por otra, ningún dato permite considerar que el importador sabía o debería haber sabido que tal operación posterior estaba implicada en un fraude cometido por el destinatario.

## 3. Lugar de realización

### 3.1. Acceso a manifestaciones educativas del artículo 70.Uno.3.º de la LIVA

Las reglas especiales de localización de las prestaciones de servicios contenidas en el artículo 70 de la LIVA dan lugar a una notable conflictividad, pues sus términos no garantizan en muchos casos el principio de seguridad jurídica que debería imperar en la materia. Baste para ello considerar los extensos informes elaborados por la Comisión respecto de los servicios relacionados con bienes inmuebles, o los servicios de telecomunicaciones, de radiodifusión y televisión y de los prestados por vía electrónica; o la redacción de los pre-

ceptos del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Reglamento de Ejecución) relativos a estos servicios.

No se escapan el resto de reglas de localización de esta conflictividad, y así, la regla de localización de los servicios culturales, educativos, deportivos y análogos, cuando el destinatario es otro empresario, prevista en el artículo 70.Uno.3.º de la LIVA, y en los artículos 32 y 33 del Reglamento de Ejecución, plantean dudas en su interpretación. Una de ellas ha sido siempre la del contenido del marco objetivo, en tanto viene delimitado por la noción «acceso a manifestaciones» (culturales, educativas, etc.).

El TJUE en la Sentencia de 13 de marzo de 2019, asunto C-647/17, Skatteverket (NFJ072795), se dedica a concretar este concepto en relación con servicios educativos, en concreto la asistencia a un curso o seminario de contabilidad y gestión impartido por una asociación a sus miembros, con una duración de 30 horas repartidas en cinco días, para cuya inscripción se requería del previo pago, sin que se discuta que estamos ante prestaciones de servicios sujetas y no exentas.

Varias son las conclusiones alcanzadas por el TJUE que nos interesa destacar. La primera, que esta regla de localización no debe considerarse una excepción a una regla general que deba interpretarse de manera estricta.

La segunda es que los servicios contemplados en esta regla relacionados con el acceso a manifestaciones educativas y científicas, como las conferencias y seminarios, comprenderán las prestaciones de servicios cuyas características fundamentales consistan en la concesión del derecho de acceso a tales manifestaciones a cambio de una entrada o de un pago y los cursos que imparte el sujeto pasivo, que presuponen la presencia física de los asistentes, están comprendidos en la categoría de las manifestaciones educativas a que se refiere el artículo 32 del Reglamento de Ejecución. En este sentido, el acceso a seminarios facilitado a sujetos pasivos a cambio de una contraprestación económica implica necesariamente la posibilidad de asistir y participar en ellos, por lo que, tal participación está estrechamente ligada al acceso a dichos seminarios. Por ello, no cabe aceptar la distinción entre el derecho a entrar en un lugar y el de participar en una formación específica a efectos de la aplicación de esta regla de localización.

En definitiva la determinación del lugar de la prestación de cursos como los expuestos debe llevarse a cabo sobre la base del artículo 70.Uno.3.º de la LIVA y, en consecuencia, quedarán sujetos al IVA en el lugar en el que tienen lugar efectivamente, es decir, en los Estados miembros en los que se imparten los cursos; a pesar de que, como reconoce el TJUE, ello pueda aumentar la carga administrativa que recae sobre determinados operadores.

La interpretación realizada por el TJUE en esta sentencia conllevaría en su caso que se replanteara la doctrina de la DGT en materia de cursos, seminarios y servicios análogos,

en tanto puede estar alejada de estos criterios, pues nuestro órgano administrativo acude comúnmente a la regla general del artículo 69.Uno.1.º de la LIVA<sup>7</sup>.

### 3.2. Prestaciones de servicios recreativas a destinatarios no empresarios o profesionales del artículo 70.Uno.7.º, letra c), de la LIVA

En la Sentencia de 8 de mayo de 2019, asunto C-568/17, Geelen (NFJ073230), el TJUE analiza la norma de conflicto aplicable a este tipo de servicios (se trataba de espectáculos eróticos filmados fuera de la Unión que eran objeto de sesiones interactivas accesibles en directo por internet prestadas por un empresario establecido en un Estado miembro a destinatarios de este mismo Estado que podían incluso interactuar). Recuerda, en primer lugar, que para estar comprendida en el ámbito de aplicación de esta regla, la prestación de servicios debe tener como objetivo principal, en particular, el entretenimiento no exigiéndose un nivel artístico especial, por lo que quedan comprendidas también actividades simplemente similares. Resulta interesante que el TJUE señale que es irrelevante que esos servicios recreativos no se presten con la presencia física de sus destinatarios y que estos últimos no accedan a dicha prestación desde un único lugar, concluyendo en la aplicación de esta regla especial de localización en tanto el objetivo principal del servicio es el entretenimiento. Debe determinarse, por tanto, dónde materialmente se realizan y para ello el TJUE, al considerar que estamos ante prestaciones complejas en las que las actividades necesarias para su desarrollo se concentran en el lugar desde el que el prestador organiza las sesiones interactivas y permite a los clientes contemplar las sesiones en cualquier lugar por internet e interactuar con las personas filmadas, debe considerarse «materialmente realizadas» en el lugar desde el que dicho prestador las suministra, en el caso examinado, donde está situada la sede de sus actividades económicas.

Si bien analiza a continuación el TJUE si estamos ante una prestación de servicios prestada por vía electrónica, al analizar una normativa que en la actualidad no está vigente, no tiene efectos en el momento actual, debiendo revisarse el criterio fijado por el órgano jurisdiccional para adaptarlo a la normativa vigente.

### 3.3. Servicios cuya explotación o utilización efectivas se produce en el territorio de aplicación del impuesto del artículo 70.Dos de la LIVA

La norma de conflicto prevista en el artículo 70.Dos, relativa a la utilización o explotación efectivas en el territorio de aplicación del impuesto, es una cláusula de cierre de las reglas

<sup>7</sup> Véanse así, entre otras, las Consultas V2476/2014, de 23 de septiembre (NFC052277), y V1479/2019, de 19 de junio (NFC072806).

de localización que ha producido reiteradamente conflictividad en su aplicación (Longás Lafuente, 2019a, 53-94).

Vuelve ahora el TS a pronunciarse sobre la misma en las Sentencias de 16 de diciembre de 2019 (rec. núm. 6477/2018 –NFJ075742–) y de 17 de diciembre de 2019 (rec. núm. 6274/2018 –NFJ075745–), referidas ambas al mismo servicio y contribuyente. Se trata de servicios de consultoría de marketing y asesoramiento, así como de publicidad, prestados por una entidad residente en el territorio de aplicación del impuesto, a otra sociedad del mismo grupo residente en Gibraltar, que afecta dichos servicios a su actividad de juego *online*.

Al margen de la controversia suscitada en materia de prueba de los hechos, en la que no entra el TS por no ser materia del recurso al tener vedado el terreno de las apreciaciones fácticas, son varias las apreciaciones del órgano jurisdiccional que merecen destacarse. En primer lugar, y por lo que se refiere a los servicios citados, aprecia el TS que la normativa anterior al año 2010 y la vigente a partir del mismo, es análoga y no observa diferencias que permitan un trato divergente. Reconoce asimismo que las reglas relativas al lugar de realización de las prestaciones de servicios constituyen normas de conflicto que deben ser objeto de interpretación uniforme en toda la Unión, por lo que, partiendo de lo señalado por el TJUE, esencialmente en la Sentencia de 19 de febrero de 2009, asunto C-1/08, Athesia Druck (NFJ031653), considera que una prestación de servicios de publicidad por un proveedor establecido en la Unión, en favor de un destinatario, final o intermedio, situado en un tercer Estado, se considera efectuado en el territorio de aplicación del impuesto, siempre y cuando la utilización y la explotación efectivas se lleven a cabo en el interior de este Estado miembro, como ocurre en el supuesto que examina. Por ello, fija como contenido interpretativo este mismo principio respecto de la actividad de publicidad, consultoría, marketing y asesoramiento prestados por una empresa establecida en el territorio de aplicación del impuesto cuando la destinataria de los servicios es otra empresa establecida fuera de la Unión (Gibraltar) y se dedica a la prestación de servicios de juego *online* a través de plataformas digitales, al utilizar o explotar en el territorio de aplicación del impuesto los servicios prestados por la primera.

Finalmente, deben destacarse las apreciaciones que realiza el TS respecto de la aplicación parcial de la regla de utilización o explotación efectivas, pues indica que esta posibilidad no se reconoce explícitamente por la Directiva IVA; si bien, con independencia de lo anterior, entra a examinar el supuesto concreto, y concluye que no existe base para contemplar esta aplicación parcial, considerando las alegaciones y pruebas aportadas por el contribuyente.

## 4. Devengo

### 4.1. Devengo en caso de entrega de pagarés

La Sentencia del TS de 23 de abril de 2019 (rec. núm. 1250/2017 –NFJ073215–), examinada en el apartado 5.4 siguiente, si bien indirectamente, alude al devengo en el caso de

entrega de pagarés a la orden, teniendo trascendencia en caso de que se entreguen al sujeto pasivo con anterioridad a la realización del hecho imponible. En los supuestos de pagos anticipados, el artículo 75.Dos de la LIVA determina que el devengo se produce cuando se pague el precio o la parte del precio en que consista la operación sujeta. Pues bien, el TS nos recuerda que la entrega de pagarés a la orden solo producirá los efectos del pago cuando hubiesen sido realizados, momento en que se producirá el devengo y esta realización es anterior al momento de la entrega del bien o de la prestación del servicio.

## 4.2. Devengo y exigibilidad. Prestaciones de servicios en que se pacta la recepción de los trabajos. Artículo 75.Uno.2.º de la LIVA

Los conceptos de devengo y exigibilidad siempre han creado conflictividad en nuestra jurisprudencia, dado que la separación entre ambos no se encuentra delimitada en nuestra norma interna, no así en la Directiva IVA, en donde se distinguen claramente ambas nociones. Vuelven a tratarse las mismas en la Sentencia del TJUE de 2 de mayo de 2019, asunto C-224/18, Budimex (NFJ073211), en relación con una operación basada en una prestación de servicios consistente en unos trabajos de construcción y montaje, pactándose en contrato que es precisa la recepción de las obras y sin que pueda determinarse de manera clara y precisa la base imponible hasta ese momento.

No le cabe duda al TJUE que, como regla general, en el caso de una prestación de servicios de construcción o de montaje se considera que esta se efectúa en la fecha de terminación material de los trabajos. Ahora bien, para calificar una operación como sujeta al IVA la realidad económica y mercantil constituye un criterio fundamental para la aplicación del impuesto, y las estipulaciones contractuales constituyen un elemento esencial para identificar la operación. Pues bien, en el supuesto que examina, considera el órgano jurisdiccional que no puede considerarse efectuada la prestación de servicios hasta una fase posterior a la fecha de terminación material de la prestación, cuando se ha procedido conforme a ciertas modalidades indisociables de ella y determinantes para garantizar su completa realización. Así se desprende de las estipulaciones el derecho del promotor a comprobar la conformidad de los trabajos y la obligación del prestador de efectuar las modificaciones necesarias, no siendo posible definir la base imponible y el importe del impuesto adeudado antes de la recepción de los trabajos por el promotor. Se concluye en la sentencia que, considerando estas circunstancias, esto es, siempre que la recepción de los trabajos haya sido estipulada en el contrato de prestación de servicios y que tal modalidad refleje las normas y las prácticas propias del ámbito en el que se realiza la prestación, cabe estimar que dicha formalidad es parte de la prestación y que, por tanto, es determinante para considerar que se haya realizado efectivamente.

Importante sentencia, por tanto, que debe hacer variar la interpretación doctrinal y jurisprudencial nacional en esta materia.

## 5. Base imponible

### 5.1. Base imponible en operaciones de dación en pago

Se ha analizado en el apartado 1.1 la Sentencia del TS de 31 de enero de 2019 (rec. núm. 1095/2018 –NFJ075763–)<sup>8</sup> referida a la dación en pago. La misma resolución, tras concluir en la existencia de un hecho imponible cuando la entrega del bien inmueble, afecto a la actividad económica, la realiza un sujeto pasivo del IVA, detalla también la base imponible de la operación, de acuerdo con el artículo 78 de la LIVA, «habría que contemplar el importe total de la contraprestación, es decir, el importe de la deuda hipotecaria extinguida, que constituye, precisamente, la contraprestación de la adjudicación en pago del inmueble al acreedor hipotecario».

Si bien el TS indica que esta determinación de la base imponible debe efectuarse en el supuesto de que no concurra la exención del artículo 20.Uno.20.º y 22.º de la LIVA, o si se produce la renuncia a la exención resultase de aplicación la regla de inversión del sujeto pasivo, debe advertirse que la concreción de la base imponible debe realizarse también en los casos en que la operación esté exenta, dado que puede incidir en la fijación del porcentaje de prorrata, y en el importe del volumen de operaciones a efectos del artículo 121 de la LIVA.

### 5.2. Partidas que se incluyen en la base imponible, subvenciones vinculadas al precio. Artículo 78.Dos.3.º de la LIVA

La determinación de las subvenciones que deben incluirse en la base imponible ha supuesto de siempre una cuestión controvertida, respecto de la que el legislador nacional ha ido introduciendo modificaciones en la LIVA y ha exigido de abundante jurisprudencia europea y nacional para concretar la noción de subvención vinculada al precio. Finalmente el TJUE<sup>9</sup> fijó unos criterios uniformes, que plantean dudas acerca de si nuestra norma interna se ajusta a la Directiva IVA, y que ahora son reiterados en la Sentencia de 9 de octubre de 2019, asuntos acumulados C-573/18 y C-574/18, C (NFJ075025). La importancia de esta resolución radica esencialmente en este compendio de requisitos o condiciones que debe reunir una subvención para que sea considerada vinculada al precio de las operaciones, teniendo en cuenta que, en caso de que concurren, debe incluirse en la base imponible, si bien, como se ha apuntado, nuestra norma interna dista de estos criterios, por lo que debe tenerse en cuenta la posible compatibilidad entre ambas normas.

<sup>8</sup> En el mismo sentido las sentencias señaladas en la nota 1.

<sup>9</sup> Esencialmente en las Sentencias de 27 de marzo de 2014, asunto C-151/13, *Le Rayon d'Or* (NFJ053978); de 29 de octubre de 2015, asunto C-174/14, *Saudaçor* (NFJ060153); y de 22 de febrero de 2018, asunto C-182/17, *Nagyszénás Településszolgáltatási Nonprofit Kft* (NFJ069667).

Tres son las condiciones básicas, cuyo análisis se efectúa de manera más pormenorizada en otras resoluciones, para calificar a una subvención como vinculada al precio de las operaciones:

- La subvención debe ser abonada al operador subvencionado con el fin de que realice específicamente una entrega de bienes o una prestación de servicios determinada.
- Los adquirentes del bien o los destinatarios del servicio deben obtener una ventaja de la subvención concedida al beneficiario, siendo necesario que el precio que paga el adquirente o el destinatario se determine de forma tal que disminuya en proporción a la subvención concedida al vendedor del bien o al prestador del servicio. Hay que examinar si, objetivamente, el hecho de que se abone una subvención al vendedor o al prestador le permite vender el bien o prestar el servicio por un precio inferior al que tendría que exigir si no existiese la subvención.
- Finalmente, la contraprestación que representa la subvención tiene que ser, como mínimo, determinable.

### 5.3. Partidas que se incluyen en la base imponible. Tributos. Artículo 78.Dos.4.º de la LIVA

En ocasiones se plantea si los tributos deben incorporarse a la base imponible de las operaciones y, sobre todo, si las tasas por la prestación de servicios públicos que fijan las Administraciones llevan incorporada la cuota de IVA, en el supuesto de encontrarnos ante operaciones sujetas y no exentas del impuesto. En la Sentencia de 10 de abril de 2019, asunto C-214/18, PSM «K» (NFJ073164), el TJUE parte del principio general, según el cual, en el caso de una prestación de servicios, la base imponible estará constituida, con excepción del propio IVA, por la totalidad de la contraprestación que quien preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a la prestación en cuestión, del adquirente, del destinatario o de un tercero. Ahora bien, recuerda que la Directiva IVA no contiene ninguna norma expresa sobre la cuestión de si las tasas que fijan las Administraciones deben incluir el IVA devengado, correspondiendo a los Estados miembros resolver esta cuestión, por lo que un Estado miembro puede fijar que la cuota devengada quede incorporada al importe de la tasa. El problema que se suscita, y así puede trasladarse a nuestro ámbito interno, es cuando la norma que crea la tasa no establece regla alguna al respecto.

### 5.4. Base imponible en operaciones con contraprestación no monetaria del artículo 79.Uno

El TS en la Sentencia de 23 de abril de 2019 (rec. núm. 1250/2017 –NFJ073215–) lleva a cabo un análisis de la regla que fija la base imponible en operaciones con contrapresta-

ción no monetaria prevista en el artículo 79.Uno de la LIVA. Los hechos que dan lugar a la sentencia son anteriores a la vigente redacción del precepto dada por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, y tanto la Administración tributaria como los órganos revisores (TEAC y Audiencia Nacional –AN–), siguiendo la doctrina anterior del TS, habían acudido al valor de mercado para fijar la base imponible.

Pues bien, la trascendencia de esta resolución radica precisamente en que el TS entra a conocer de esta cuestión también con la redacción actual, realizando varias consideraciones de gran calado en la aplicación de la norma nacional.

En primer lugar, la regla del artículo 79.Uno de la LIVA no es más que una precisión de la regla general contenida en el artículo 78, pero no constituye una regla especial de determinación de la base imponible, a diferencia de otros supuestos contenidos en el mismo texto, como son las reglas del autoconsumo o de las operaciones vinculadas.

La segunda consideración de interés es el propio contenido interpretativo de la sentencia: el artículo 79.Uno de la LIVA, tanto en la redacción anterior como en la actual, analizado a la luz de la Directiva IVA y de la jurisprudencia del TJUE debe ser interpretado en el sentido de que a los efectos de cuantificar la base imponible del IVA de una operación sujeta al impuesto, entre partes no vinculadas (de existir vinculación se entiende que se acudirá a la regla del art. 79.Cinco), cuya contraprestación no consista en dinero deberá atenderse al valor o importe acordado entre las partes como contraprestación de la prestación de la operación, sin que resulte posible tomar como referencia el valor de mercado de los bienes o servicios recibidos como contraprestación.

Finalmente el TS cuestiona también la redacción actual y la remisión que el artículo 79.Uno hace a la regla de autoconsumo, en tanto, como se ha dicho, estamos ante una concreción de la regla general, lo que supone un desajuste de la norma nacional respecto de la europea<sup>10</sup>.

## 5.5. Contratos por los que se intercambian operaciones recíprocas. Artículo 79.Uno de la LIVA

También el TJUE ha analizado un supuesto de contraprestación no monetaria en la Sentencia de 10 de enero de 2019, asunto C-410/17, A Oy (NFJ072392). Se trataba de una empresa de demoliciones que, en virtud de contrato, se comprometía a demoler edificios que comprende la retirada de materiales y residuos de chatarra y desecho, asumiendo las fun-

---

<sup>10</sup> Para un examen más pormenorizado de las cuestiones que plantea el TS en esta sentencia puede leerse el artículo de Longás Lafuente (2019b, 136-152).

ciones de empresario principal, responsable y director de las obras. Parte de los materiales de residuo y desecho podían ser vendidos por el empresario encargado de la demolición a empresas que adquirirían la chatarra y residuos, de forma que ello se tenía en cuenta a la hora de elaborar la oferta por las labores de demolición. Otro tanto ocurría con maquinaria y aparatos viejos que desmontaba y retiraba de los edificios.

Es interesante la sentencia, en tanto el TJUE analiza desde el punto de vista del IVA las situaciones en las que se dan prestaciones u operaciones recíprocas, que quedan sujetas al impuesto cuando ambas partes son empresarios o profesionales, dando lugar así al hecho imponible de IVA, debiendo determinarse la base imponible de las operaciones.

Al margen de la existencia de estas obligaciones recíprocas, que confirma el TJUE y, por tanto, la existencia de varios hechos imponibles, así como la determinación de la base imponible de acuerdo con las reglas que ahora se recogen en nuestro artículo 79.Uno de la LIVA, nos recuerda el órgano jurisdiccional que la contraprestación de una prestación de servicios puede consistir en una entrega de bienes y constituir su base imponible, si bien a condición de que exista una relación directa entre la entrega de bienes y la prestación de servicios y de que el valor de aquella pueda expresarse en dinero; y lo mismo ocurre cuando una entrega de bienes se intercambia por una prestación de servicios, desde el momento en que se cumplan esos mismos requisitos. Esto es, los contratos de trueque, en los que, por definición, la contraprestación debe abonarse en especie, y las transacciones en las que la contraprestación es dineraria son, desde el punto de vista económico y comercial, dos situaciones idénticas.

Con base en estas reglas, precisa el tribunal que en una situación como la descrita la entrega de chatarra recuperable se hace a cambio de una contraprestación si el comprador (la entidad que realiza labores de demolición) atribuye un valor a esa entrega que se tiene en cuenta a la hora de determinar el precio propuesto por sus labores. Esta es, quizás, la aportación más interesante de la sentencia, pues solo cuando se dé un valor económico a lo percibido por quien presta el servicio podremos considerar que se produce el hecho imponible y, por tanto, el trueque o la existencia de obligaciones recíprocas; existiendo variados supuestos en los que no se produce tal situación y, por tanto, no podrá considerarse la existencia de hecho imponible, como por ejemplo en la entrega de productos alimentarios caducados sin valor comercial alguno o estimable.

## 5.6. Modificación de la base imponible: concurso. Artículo 80.Tres de la LIVA

En la Sentencia de 2 de abril de 2019 (rec. núm. 1315/2017 –NFJ073108–) analiza el TS el supuesto de modificación de la base imponible como consecuencia del concurso del destinatario de la operación.

Tres importantes precisiones deben efectuarse sobre esta resolución jurisdiccional. La primera, el examen que se hace por el TS del hecho imponible y del funcionamiento general del impuesto. La segunda, el análisis exhaustivo que se realiza de la operación controvertida considerando los diversos elementos de la relación jurídico-tributaria, siendo de gran interés por ello. Y la tercera, el análisis de la evolución histórica de la causa de modificación de la base imponible por concurso o impago del destinatario así como el estudio de la doctrina del TJUE sobre esta cuestión.

Da respuesta el TS a dos cuestiones, la primera relativa al artículo 80.Tres (modificación de la base imponible por concurso), aunque es extensible al apartado cuarto (modificación por impago o crédito incobrable), señalando que el sujeto pasivo que recibe pagarés del destinatario y que endosa a terceros puede emitir factura rectificativa cuando se den las circunstancias de los dos apartados anteriores, esto es, cuando los pagarés no hayan sido realizados y aun cuando haya endosado los pagarés a terceros, ya que estos últimos conservan frente a él la acción para hacer efectivo el pago<sup>11</sup>.

La segunda conclusión se refiere al artículo 80.Cinco.1.º a) de la LIVA, común a ambas causas de modificación de la base imponible, que impide modificar la base imponible cuando el crédito disfrute de garantía real, en la parte garantizada. Para el TS el crédito que tiene que estar garantizado es el de quien realiza el hecho imponible, el sujeto pasivo que entregó el bien o prestó el servicio, y este crédito no es otro que la cuota repercutida. De esta forma si el destinatario entregó pagarés al sujeto pasivo, constituyendo una garantía real a favor de la entidad financiera endosatoria, esta circunstancia no impide al sujeto pasivo modificar la base imponible, en cuanto su crédito no está garantizado con la garantía real.

## 5.7. Modificación de la base imponible. Impagos. Artículo 80.Cuatro de la LIVA

Durante 2019 el TJUE se ha pronunciado de forma reiterada sobre este supuesto de modificación de la base imponible, más concretamente en relación con las excepciones que pueden introducir los Estados miembros para declarar un crédito incobrable.

En la Sentencia de 8 de mayo de 2019, asunto C-127/18, A-PACK (NFJ073226), el TJUE recuerda que la Directiva IVA obliga a los Estados miembros a reducir la base imponible y, en consecuencia, el importe del IVA adeudado por el sujeto pasivo cuando, después de haberse formalizado una operación, el sujeto pasivo no percibe una parte o la totalidad de la contrapartida, si bien los Estados pueden introducir excepciones con fundamento en que

<sup>11</sup> Reitera la conclusión alcanzada en la Sentencia de 21 de diciembre de 2017 (rec. núm. 121/2017 -NFJ069020-).

en los casos de impago total o parcial, en determinadas circunstancias y por razón de la situación jurídica que exista en el Estado miembro de que se trate, el impago de la contraprestación puede ser de difícil verificación o bien meramente provisional, por lo que estas excepciones deben estar justificadas.

Pues bien, en la resolución anterior se fija como criterio interpretativo de la Directiva IVA que debe permitirse la rectificación de la base imponible en caso de impago total o parcial cuando el destinatario empresario o profesional deja de reunir esta condición, no justificándose una excepción que impida esta modificación de la base imponible.

La sentencia suscita si nuestra norma, en concreto el artículo 80.Cuatro, letra A), se ajusta a la Directiva IVA, en tanto se establece como excepción el supuesto de destinatarios no empresarios o profesionales hasta una determinada cantidad.

También en la Sentencia de 3 de julio de 2019, asunto C-242/18, UniCredit Leasing (NFJ073875), el TJUE se pronuncia sobre las excepciones que pueden establecer los Estados miembros en caso de impago total o parcial, concluyendo que la facultad de establecer excepciones tampoco puede aplicarse respecto al periodo posterior a la rescisión de un contrato, sin perjuicio de la posibilidad de que se reevalúe al alza la base imponible en el supuesto de que, no obstante, se produzca el pago.

Dada la existencia de dos supuestos de modificación de la base imponible que pueden llevar a generar cierta confusión como son los de rescisión o anulación del contrato y de impago, el TJUE reitera la aclaración entre ambos supuestos: los términos de anulación y rescisión se refieren a situaciones en las que la obligación del deudor de pagar su deuda o bien se extingue totalmente, o bien deja de existir en un momento determinado con carácter definitivo, el impago se caracteriza por la incertidumbre inherente a su naturaleza no definitiva.

Finalmente, en el Auto de 24 de octubre de 2019, asunto C-292/19, Porr Építési Kft, el TJUE recuerda que los Estados miembros deben permitir una reducción de la base imponible cuando el sujeto pasivo puede demostrar que el crédito que ostenta frente a su deudor es definitivamente irrecuperable.

## 6. Tipos impositivos

### 6.1. Tipos impositivos aplicables a medicamentos y dispositivos médicos

Los tipos impositivos aplicables a estos productos fueron objeto de modificación en nuestra norma interna recientemente (art. 92.Uno.1.6.º, letras a) y c), y Dos.1.3.º LIVA), y la Sentencia del TJUE de 27 de junio de 2019, asunto C-597/17, Belgisch Syndicaat van Chi-

ropraxie y otros (NFJ073840), viene a ratificar la aplicación de tipos impositivos distintos en función de la finalidad a la que se afectan los bienes y servicios. Señala el tribunal que es conforme a la Directiva IVA una diferencia de trato entre, por una parte, los medicamentos y los dispositivos médicos suministrados en el marco de intervenciones o tratamientos con fines terapéuticos y, por otra, los medicamentos y los dispositivos médicos suministrados en el contexto de intervenciones o tratamientos con fines meramente estéticos, excluyendo a estos últimos del tipo reducido aplicable a los primeros. En nuestra normativa nacional no se distingue en relación con los medicamentos de uso humano, a los que resulta aplicable el tipo superreducido cualquiera que sea el destino o la intervención en la que se suministran, pero sí se hace respecto de los aparatos médicos.

## 6.2. Entregas de obras de arte consistentes en fotografías. Artículo 91.Uno.4.1.º de la LIVA

El artículo 91.Uno.4.1.º de la LIVA fija el tipo impositivo del 10% para las entregas de obras de arte realizadas por sus autores y derechohabientes. La definición de obra de arte se lleva a cabo en el artículo 136.Uno.2.º, al definir los «objetos de arte» en relación con el régimen especial de los bienes usados, objetos de arte, antigüedades y objetos de colección. Respecto de las fotografías se consideran objetos de arte cuando hayan sido tomadas por el artista y reveladas e impresas por el autor o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de 30 ejemplares en total, sean cuales fueren los formatos y soportes.

El TJUE en la Sentencia de 5 de septiembre de 2019, asunto C-145/18, *Regards Photographiques* (NFJ074381), conoce de la aplicación del tipo reducido a estos objetos de arte y, ratificando las condiciones que se fijan en la directiva para que las fotografías tengan la consideración de obras de arte, que ya recoge también nuestra normativa interna, añade varias precisiones que resultan trascendentes. Así para delimitar si estamos ante una obra de arte a la que resulte de aplicación el tipo reducido, deberá excluirse cualquier otro criterio distinto de los señalados. En particular, queda excluida la valoración, por la administración fiscal nacional competente, de su carácter artístico.

En segundo lugar, si bien puede restringirse la aplicación del tipo reducido a una categoría de bienes, dentro de los señalados en el anexo de la Directiva IVA que permiten este tipo reducido, ello debe efectuarse por los Estados miembros adoptando criterios objetivos, claros y seguros o precisos, a fin de no vulnerar el principio de neutralidad fiscal. De ahí que considere que infringe estos principios una norma que aplica solamente el tipo reducido a una categoría de fotografías, aquellas cuya valoración artística es efectuada por la Administración, lo que no ocurre en nuestra normativa. De ahí que, en nuestro derecho, bastará que se cumplan las condiciones objetivas que figuran en el artículo 136.Uno.2.º de la LIVA para aplicar el tipo reducido, sin que deba ser objeto de calificación el carácter artístico de las fotografías.

### 6.3. Arrendamiento de emplazamientos en terrenos para *campings* y de espacios de estacionamiento de caravanas, y arrendamiento de amarres. Artículo 91.Uno.2.2.º de la LIVA

La Directiva IVA prevé la posibilidad de que los Estados miembros apliquen un tipo reducido, además de hoteles y establecimientos afines, los servicios de «arrendamiento de emplazamientos en terrenos para *campings* y espacios de estacionamiento de caravanas». Nuestro legislador interno no recoge estos mismos términos y alude en el artículo 91.Uno.2.2.º de la LIVA a los servicios de acampamento, donde bien pueden incluirse los relacionados con el *camping*, en los que se comprenderían también las caravanas, siempre que queden incorporados al espacio del acampamento, pues fuera de estos espacios el tipo impositivo debería ser el general, al no recoger nuestro legislador específicamente la figura del estacionamiento de caravanas (lo que no es contrario a la directiva, pues los Estados miembros pueden restringir la aplicación del ámbito objetivo de los tipos reducidos previstos en la norma europea).

En la Sentencia de 19 de diciembre de 2019, asunto C-715/18, Segler-Vereinigung Cuxhaven (NFJ075735), con base en el principio de interpretación restrictiva de las excepciones al tipo general, el TJUE viene a señalar que el tipo reducido aplicable al arrendamiento de espacios para *camping* y estacionamiento de caravanas no puede extenderse al amarre de embarcaciones. La sentencia no tiene efectos pues para España, en tanto en nuestra norma, tanto el amarre de embarcaciones, como el estacionamiento de caravanas en las condiciones antes señaladas, tributan al tipo general; pero sí confirma lo que se ha expuesto, pues tanto el arrendamiento de espacios o terrenos para *camping* como de estacionamiento de caravanas deberían incluirse en el término «acampamento» de nuestra norma, siempre que estén relacionados con el concepto de «alojamiento», como señala el TJUE en la sentencia citada.

## 7. Deduciones

### 7.1. Cuotas soportadas afectas a operaciones sujetas y no sujetas de entidades públicas. Artículo 93.Cinco de la LIVA

Nuestro legislador nacional introdujo en la LIVA el apartado quinto al artículo 93 por Ley 28/2014, recogiendo así las previsiones del artículo 168 de la Directiva IVA, si bien lo hizo exclusivamente respecto de las entidades públicas, únicas a las que se aplica el precepto. De acuerdo con este, cuando las entidades públicas del artículo 7.8 de la LIVA realizan operaciones sujetas y no sujetas al impuesto pueden deducir las cuotas soportadas afectas a una y otra actividad, recogiendo un sistema de cálculo que quiere ajustarse al principio de afectación que preside el derecho a la deducibilidad del impuesto.

El TJUE, en la Sentencia de 8 de mayo de 2019, asunto C-566/17, *Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach* (NFJ073220), analiza esta cuestión respecto de una mancomunidad pública, si bien, a diferencia de nuestra norma interna, no distingue entre entes públicos y no públicos, considerando que todos ellos se rigen por las mismas reglas en esta materia y así pueden deducirse en la medida en que las cuotas soportadas se afecten a las actividades sujetas al impuesto, considerando contraria a la Directiva IVA una norma nacional que permite la deducibilidad de la totalidad de las cuotas soportadas comunes por un ente público que realiza actividades sujetas y no sujetas. Ello nos debe llevar a plantearnos si la redacción de nuestro artículo 93.Cinco, en relación con los artículos 7.8 y 78.Dos.3.º de la LIVA se ajusta a los principios de la Directiva IVA y criterios interpretativos del TJUE.

## 7.2. Cuotas soportadas afectas a operaciones sujetas y no sujetas. Artículo 95.Uno de la LIVA

Si se acaba de exponer que el legislador nacional ha dado solución legislativa a la cuestión de la deducibilidad de las cuotas soportadas afectas tanto a actividades sujetas como no sujetas de entidades públicas, no hace lo mismo para el resto de empresarios o profesionales que afectan cuotas a uno y otro tipo de actividades, a pesar de la reiterada jurisprudencia del TJUE, y de la doctrina de la DGT y del TEAC en esta materia, manteniendo una redacción del artículo 95.Uno y Dos de la LIVA claramente contraria a la Directiva IVA<sup>12</sup>.

Vuelve a insistir el TJUE en su Sentencia de 3 de julio de 2019, asunto C-316/18, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* (NFJ073876), sobre esta cuestión reiterando la posibilidad que tienen los sujetos pasivos de deducir las cuotas soportadas comunes a actividades sujetas y no sujetas en la medida en que se afectan a las primeras, y no solo respecto de cuotas por bienes de inversión (único supuesto que reconoce nuestro legislador nacional). No obstante, reitera también el órgano jurisdiccional, y en ello radica lo trascendente de esta resolución, la admisión del derecho a deducción en favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe un vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute que den derecho a la deducción, siempre que los costes de los bienes o servicios de que se trate formen parte de los gastos generales de aquel y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes o servicios que presta, ya que tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto.

Estamos ante un concepto jurídico indeterminado que debe ser objeto de examen caso por caso y es lo que hace el TJUE quien, en el supuesto examinado, el de una universidad, concluye por estimar no deducibles las cuotas soportadas afectas a inversiones en un fondo de las donaciones y dotaciones que ha recibido utilizando los ingresos generados por ese

<sup>12</sup> Sobre esta cuestión, Longás Lafuente (2018, pp. 119-142).

fondo para cubrir los costes del conjunto de dichas actividades. Señala el órgano jurisdiccional que no son deducibles, en concepto de gastos generales, el IVA soportado y relativo a los gastos vinculados a dicha inversión.

Sobre este tema concreto ya se ha pronunciado el TEAC, también en relación con universidades<sup>13</sup>, debiendo examinarse si son coincidentes ambos órganos en los principios en los que se fundamentan sus resoluciones para llegar a conclusiones diferentes.

### 7.3. Deducciones en vehículos. Artículo 95.Tres, reglas 2.<sup>a</sup> y 4.<sup>a</sup>, de la LIVA

El TS ha seguido dictando durante 2019 diversas sentencias referidas a este precepto, reiterando la doctrina que ya había expuesto en la Sentencia de 5 de febrero de 2018 (rec. núm. 102/2016 –NFJ069766–). Así, en la Sentencia de 17 de enero de 2019 (rec. núm. 2665/2018 –NFJ075760–)<sup>14</sup> vuelve a señalar que el artículo 95.Tres, reglas 2.<sup>a</sup> y 4.<sup>a</sup>, de la LIVA resulta, a su juicio, claramente respetuoso con lo dispuesto en los artículos 168, letra a), y 173.1 de la Directiva IVA, y con la jurisprudencia del TJUE que lo interpreta. De esta forma, la presunción de afectación de vehículos en un 50% y la carga de la prueba que se atribuye al sujeto pasivo respecto del grado de utilización en el desarrollo de la actividad, son considerados ajustados a la norma europea.

Al margen de otras consideraciones que puedan hacerse de esta doctrina, que debe ser aplicada por los órganos jurisdiccionales y revisores (con la excepción de que alguno de ellos considere que debe plantearse una cuestión de prejudicialidad ante el TJUE), merece destacarse una apreciación genérica que sobre el derecho a la deducción efectúa el TS, pues recuerda que la norma europea establece que el derecho a deducir debe reconocerse «en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas». Declaración que debería conllevar una interpretación más acorde con la norma europea de algunos preceptos de la LIVA, como es el propio artículo 95, en su apartado Uno.

### 7.4. Cuotas no deducibles del artículo 96.Uno de la LIVA

Los supuestos de no deducibilidad recogidos en nuestro artículo 96.Uno de la LIVA tienen su fundamento en el artículo 176 de la Directiva IVA, donde se recoge una cláusula

<sup>13</sup> Resoluciones de 25 de septiembre de 2018 (RG 5879/2014 –NFJ071524–) y de 25 de octubre de 2018 (RG 2203/2015 –NFJ071841–).

<sup>14</sup> Reiterada por las Sentencias de 17 de enero de 2019 (rec. núm. 1791/2018), de 22 de enero de 2019 (recs. núms. 1800/2018 y 1860/2018), de 23 de enero de 2019 (recs. núms. 127/2018 y 2260/2018), de 29 de enero de 2019 (recs. núms. 1793/2018, 2118/2018, 2673/2018 y 3014/2018) y de 31 de enero de 2019 (rec. núm. 1866/2018).

«Stand-Still» (tienen por objeto la prohibición de incluir nuevas medidas que impliquen una reglamentación o normativa más restrictiva en un ámbito concreto del derecho europeo, en este caso del derecho a la deducción en IVA). El legislador europeo no ha establecido todavía una relación de cuotas no deducibles como sí ha hecho nuestro legislador interno, si bien el precepto europeo permite que los Estados miembros puedan mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional a 1 de enero de 1979 y para los Estados miembros que se hayan adherido a la Comunidad después de esta fecha, en la fecha de su adhesión. España se encuentra en el segundo de los grupos, dado que a la fecha indicada ni formaba parte de la Unión Europea ni existía un impuesto análogo al IVA en nuestro país.

De manera recurrente el TJUE viene a recordar, como así lo hace en la Sentencia de 2 de mayo de 2019, asunto C-225/18, Grupa Lotos (NFJ073222), en este caso respecto de Polonia, que la Directiva IVA impide acoger supuestos de no deducción no previstos con anterioridad a la entrada en vigor de la normativa IVA en un Estado miembro, como tampoco puede extenderse el ámbito de exclusión del derecho a deducción con posterioridad a la adhesión del Estado miembro, aunque sí puede restringirse este marco objetivo de exclusiones.

Sirva una vez más esta sentencia para plantearnos la adecuación de nuestro artículo 96.Uno de la LIVA a la Directiva IVA, que ya está siendo interpretado por algunos órganos jurisdiccionales de manera más acorde con el principio de afectación que preside el derecho a la deducción, permitiendo la deducibilidad cuando se acredite esta afectación a una actividad económica generadora del derecho a deducir<sup>15</sup>.

## 7.5. Regulación de bienes de inversión en el supuesto de entrega durante el periodo de regularización. Artículo 110 de la LIVA

La regularización de los bienes de inversión, cuando son objeto de entrega durante este periodo plantea diversas cuestiones en orden a determinar las condiciones en las que debe llevarse a cabo. La primera de ellas se refiere a si esta regularización debe efectuarse en todo caso. A ello responde el TJUE en la Sentencia de 27 de marzo de 2019, asunto C-201/18, Medybel (NFJ072910), y la respuesta es clara pues en los casos de entregas durante el periodo de regularización, el bien de inversión se considerará como si hubiera quedado afectado a una actividad económica del sujeto pasivo hasta la expiración del periodo de regularización, de forma que no deberá efectuarse regularización alguna cuando se presume que la actividad económica está totalmente gravada en el caso de que la en-

<sup>15</sup> En este sentido, Sentencias de la AN de 2 de junio de 2014 (rec. núm. 443/2012 –NFJ075748–) y de 5 de julio de 2018 (rec. núm. 675/2015 –NFJ072020–). En contra, manteniendo la no deducibilidad en cualquier caso, se posiciona el TEAC, entre otras en Resoluciones de 19 de abril de 2018 (RG 6530/2014 –NFJ070711–) y de 15 de julio de 2019 (RG 9251/2015 –NFJ074095–). Para una mejor comprensión de la cuestión, véase Longás Lafuente (2019c, pp. 5 a 42).

trega del bien de inversión esté gravada. El problema radica entonces en delimitar el ámbito objetivo de este supuesto, lo que hace el TJUE caso por caso, concluyendo en el supuesto examinado que no existe obligación de regularizar el IVA que grava un bien inmueble, y que inicialmente ha sido deducido correctamente, cuando dicho bien ha sido objeto de una operación de *sale and lease back* (venta con arrendamiento posterior) no sujeta al IVA, al encontrarnos ante una operación meramente financiera y el bien quedó en posesión del sujeto pasivo, que lo utilizó de forma ininterrumpida y duradera para las necesidades de sus operaciones gravadas.

## 7.6. Dedución y negocios ficticios, en fraude o prácticas abusivas

De forma constante y reiterada, el TJUE viene manteniendo la no deducibilidad de cuotas generadas en negocios u operaciones ficticias, en fraude, o mediante la realización de prácticas abusivas.

En 2019 vuelve este órgano jurisdiccional a recordarnos la importancia de la lucha contra el fraude en el IVA, esencialmente en materia de deducciones. Destaca la Sentencia de 10 de julio de 2019, asunto C-273/18, «Kuršu zeme» (NFJ073990). En ella nos recuerda el órgano jurisdiccional las condiciones que deben concurrir para que exista una práctica abusiva:

[...] por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones pertinentes de la Directiva del IVA y de la legislación nacional por la que se adapte a ella el Derecho interno, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal.

Y reitera quien tiene la carga de la prueba, que recae sobre la Administración, señalando expresamente que «la autoridad tributaria competente está obligada a demostrar la existencia de una ventaja fiscal indebida» en que consiste la práctica abusiva.

En el supuesto examinado, unas adquisiciones intracomunitarias de bienes que se habían producido tras una cadena de operaciones sucesivas entre varias sociedades residentes en dos Estados miembros, considerando la Administración tributaria que las operaciones intermedias eran ficticias, el TJUE considera que no se ha acreditado la ventaja fiscal indebida ni la participación del empresario en una práctica abusiva.

Otro tanto ocurre respecto de la aplicación de la denominada «teoría del conocimiento» en la Sentencia de 3 de octubre de 2019, asunto C-329/18, Altic (NFJ074972), pudiendo

la Administración tributaria fundamentar su decisión para acreditar la existencia del conocimiento por parte del sujeto pasivo en la participación del fraude en el incumplimiento de obligaciones no tributarias.

Destaca asimismo la Sentencia de 16 de octubre de 2019, asunto C-189/18, *Glencore Agriculture Hungary* (NFJ075364), en la que el TJUE recuerda que:

[...] dado que la denegación del derecho a deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, corresponde a las autoridades tributarias competentes acreditar suficientemente con arreglo a Derecho los elementos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte del fraude en cuestión.

La novedad de esta resolución radica en que el órgano jurisdiccional entra a conocer de la prueba y de su obtención por parte de la Administración tributaria señalando, en primer lugar, que, dado que el Derecho de la Unión no establece normas relativas a la práctica de la prueba en casos de fraude del IVA, estos elementos objetivos debe acreditarlos la Administración tributaria de conformidad con las normas del derecho nacional en materia probatoria, si bien no pueden menoscabar la eficacia del Derecho de la Unión y deben respetar los derechos garantizados por ese ordenamiento jurídico y, en especial, por la Carta de Derechos. En este sentido, la Administración tributaria puede utilizar pruebas obtenidas en procedimientos penales y en procedimientos administrativos conexos incoados contra los proveedores del sujeto pasivo. Ahora bien, el principio del respeto del derecho de defensa exige que este último pueda tener acceso, durante el procedimiento seguido contra él, a todas esas pruebas y a aquellas otras que puedan ser útiles para su defensa, a menos que objetivos de interés general justifiquen restringir tal acceso. Dicho de otro modo, el principio del respeto del derecho de defensa, en un procedimiento administrativo (como es el que da lugar a una comprobación tributaria), no impone a la Administración tributaria una obligación general de otorgar acceso íntegro al expediente del que dispone, pero exige que el sujeto pasivo tenga la posibilidad de que se le transmitan, si así lo solicita, la información y los documentos incluidos en el expediente administrativo que dicha administración haya tomado en consideración para adoptar su resolución, a menos que la restricción del acceso a la información y documentos mencionados esté justificada por objetivos de interés general.

## 7.7. Principio de íntegra regularización

Constituye esta cuestión, la aplicación de este principio de regularización íntegra en el IVA, una de las cuestiones sobre las que ha resuelto el TS que mayor trascendencia ha tenido, no solo desde el punto de vista teórico, sino también práctico en tanto determina la actuación que debe seguir la Administración tributaria.

Destacan tres Sentencias, la de 10 de octubre de 2019 (rec. núm. 4153/2017 –NFJ075348–) y de 17 de octubre de 2019 (rec. núm. 4809/2017 –NFJ075311–), ambas sobre el IVA y referidas al mismo grupo de empresas, y la de 13 de noviembre de 2019 (rec. núm. 1675/2018 –NFJ075575–) que, aun cuando examina la aplicación del principio en el impuesto sobre sociedades, toma la fundamentación de las anteriores, y añade un nuevo criterio interpretativo que también resulta aplicable al IVA.

Quede claro que el TS había examinado ampliamente con anterioridad la aplicación de este principio en materia de IVA<sup>16</sup>. Si bien el conjunto de estas tres sentencias merece un comentario mucho más amplio, ya que son múltiples las conclusiones a las que llega el órgano jurisdiccional, la novedad con mayor trascendencia radica en que lo analiza desde el punto de vista del artículo 14.2, letra c), del Reglamento general de revisión en vía administrativa (RGRVA), de manera que entra a conocer del aspecto procedimental en el reconocimiento de este principio.

Debe tenerse en cuenta que se analizaba un supuesto en el que tanto el empresario repercutidor (en régimen simplificado de IVA y de módulos en IRPF) como el destinatario a quien se elimina el derecho a la deducción, habían participado en un fraude por el que el primero emitió facturas falsas (simulación en la prestación de servicios) que fueron deducidas por el segundo, hechos que no son discutidos. Tanto el Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña como el Tribunal Superior de Justicia de Cataluña habían confirmado no solo la no deducibilidad de las cuotas, sino también la no devolución de las mismas al destinatario en el mismo procedimiento inspector.

Distinguiendo una perspectiva sustantiva y otra procedimental en el reconocimiento del derecho a obtener la devolución que es la examinada en la sentencia (la primera se centra en saber si las cuotas indebidamente repercutidas han sido o no ingresadas; mientras que la segunda hace alusión al procedimiento en el que debe reconocerse este derecho a obtener la devolución), para el TS la existencia de un procedimiento inspector determina la entrada en escena del principio de íntegra regularización de forma que, impedido el derecho a deducir y minoradas las cuotas soportadas por el destinatario, debe darse un paso más. La conclusión alcanzada es que el artículo 14.2, letra c), del RGRVA, interpretado a la luz del principio de íntegra regularización, comporta que, cuando en el seno de un procedimiento de inspección la Administración regularice la situación tributaria de quien se

---

<sup>16</sup> Entre otras, en Sentencias de 3 de abril de 2008 (rec. núm. 3914/2002 –NFJ031920–), de 29 de septiembre de 2008 (rec. núm. 226/2004 –NFJ030225–), de 26 de enero de 2012 (rec. núm. 5631/2008 –NFJ046527–), de 18 de septiembre de 2013 (rec. núm. 4498/2012 –NFJ052037–), de 23 de enero de 2014 (rec. núm. 5668/2011 –NFJ053611–), de 2 de octubre de 2014 (rec. núm. 2178/2012), de 23 de octubre de 2014 (rec. núm. 2945/2012), de 6 de noviembre de 2014 (rec. núm. 3110/2012), de 7 de octubre de 2015 (rec. núm. 2622/2013 –NFJ060373–) y de 25 de octubre de 2015 (rec. núm. 3857/2013 –NFJ060459–).

dedujo las cuotas de IVA que le fueron indebidamente repercutidas, deberá analizar también la concurrencia de los requisitos necesarios para, en su caso, declarar su derecho a la devolución de las cuotas que indebidamente soportó. Como esta conclusión tiene en cuenta las «circunstancias específicas del caso», quiere decirse que también debe aplicarse esta regularización íntegra en supuestos de simulación, fraude, facturas falsas o cualquier otro negocio anómalo.

Como se ha señalado, muchas son las cuestiones que deberían tratarse, pero una de ellas ha sido contestada en la Sentencia de 13 de noviembre de 2019 (rec. núm. 1675/2018 –NFJ075575–), pues se plantea cómo debe proceder la Administración tributaria en relación con los terceros (repercutidor esencialmente) que no han sido parte en el proceso inspector. Si bien se refiere al impuesto sobre sociedades, en donde resulta aplicable también el principio, las apreciaciones del TS resultan ajustadas asimismo para el IVA y, así, indica que el principio «exige que la Administración les llame al procedimiento, o al menos acredite la inexistencia de la repercusión o ingreso por el tercero de la cantidad repercutida, carga que le corresponde, y además a la que tiene fácil acceso».

A nadie se le escapa la complejidad de la actuación administrativa en este extremo y esperemos que el TS se pronuncie sobre ello lo antes posible pues están admitidos a trámites recursos en interés casacional<sup>17</sup>.

## 7.8. Operaciones ficticias, deducción y derecho a la devolución (regularización íntegra)

Como se observa en otros puntos de estos comentarios también ante el TJUE se plantean supuestos análogos a los que resuelve nuestro TS en materia de deducción y regularización íntegra. Trascendente es, en este sentido, la Sentencia del TJUE de 8 de mayo de 2019, asunto C-712/17, EN.SA (NFJ073190)<sup>18</sup>. En ella examina el órgano jurisdiccional un supuesto en el que un grupo de empresas se factura en cadena o carrusel por unas operaciones ficticias o inexistentes (la compraventa de energía eléctrica, cuya finalidad no era la de obtener una ventaja fiscal, sino ajena a este ámbito), de forma que cada empresa repercutía el impuesto y lo ingresaba a la Hacienda pública y se deducía el impuesto soportado por otra empresa incluida en la cadena o carrusel.

Si bien son amplias las conclusiones alcanzadas por el TJUE, nos fijaremos en una, como es el derecho a obtener la devolución del impuesto, pues para el órgano jurisdiccio-

<sup>17</sup> Así, Autos de 19 de julio de 2018 (rec. núm. 3212/2018) y de 18 de julio de 2019 (rec. núm. 1373/2019 –NFJ074235– y rec. núm. 1954/2019 –NFJ074227–).

<sup>18</sup> Comentada por Verdún Fraile e Illanes Peña (2019, pp. 105-112).

nal la Directiva IVA, a la luz de los principios de neutralidad y de proporcionalidad, obliga a los Estados miembros a permitir que quien expide una factura correspondiente a una operación ficticia reclame la devolución del impuesto, que figura en dicha factura, que tuvo que pagar, si eliminó completamente, en su debido momento, el riesgo de pérdida de ingresos tributarios, por lo que el destinatario podrá obtener la restitución de la cuota indebidamente abonada. Sí puede la Administración tributaria imponer la correspondiente sanción si la conducta del sujeto pasivo incurre en infracción tributaria, si bien esta sanción debe ser proporcionada (para el TJUE una sanción consistente en multa por importe igual al de la deducción efectuada, esto es, del 100 %, es claramente desproporcionada, lo que podría plantearnos si algunas de las infracciones y sanciones que se recogen en la Ley General Tributaria se ajustan al principio de proporcionalidad, por más que el TS y el Tribunal Constitucional hayan mantenido su ajuste, no así otros órganos jurisdiccionales, como la AN).

Los criterios anteriores son reiterados por el TJUE en la Sentencia de 10 de julio de 2019, asunto C-273/18, «Kuršu zeme» (NFJ073990), antes comentada.

## 7.9. Deducción incorrecta en supuestos de inversión del sujeto pasivo y regularización íntegra

La forma de proceder por las Administraciones tributarias no está recogida en la normativa europea cuando se deniega el derecho a deducir y procede o no la devolución del impuesto, como reconoce el TJUE de forma reiterada. Un supuesto específico que surge al examinar el principio de íntegra regularización es aquel en el que el sujeto pasivo deduce el impuesto al recibir una factura de un proveedor o prestador repercutiendo el impuesto en régimen general, cuando debió emitirse sin cuota alguna, ya que resultaba aplicable la inversión del sujeto pasivo (así en los casos previstos en el art. 84.Uno.2.º, letra f), referidos a construcción o rehabilitación de edificaciones, o de obras de urbanización). La Administración, a veces, procede a eliminar la cuota deducida por el destinatario, sin comprobar que el proveedor o el prestador hayan declarado e ingresado la cuota repercutida al cliente.

El TJUE, en la Sentencia de 11 de abril de 2019, asunto C-691/17, PORR Épitési (NFJ073107), conoce de esta situación y, al margen de los supuestos en que el sujeto pasivo haya cometido fraude o abuso de derecho, o bien conocía o debería haber conocido que participaba en un fraude (en cuyo caso, si bien no expresa su decisión, se da a entender que la Administración puede denegar el derecho a deducir sin que proceda devolución alguna), concluye que la Directiva IVA y los principios de neutralidad fiscal y de efectividad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica de la autoridad tributaria según la cual, sin que existan sospechas de fraude, dicha autoridad deniega a una empresa el derecho a deducir el IVA que dicha empresa, en su condición de destinatario de servicios, ha pagado por error al proveedor de dichos servicios sobre la base de una fac-

tura que este ha expedido con arreglo a las normas del régimen ordinario del IVA, mientras que la operación pertinente debía tributar según el régimen de inversión del sujeto pasivo, sin que la autoridad tributaria: a) antes de denegar el derecho a deducción, examine si el emisor de la factura errónea podía devolver al destinatario de esta el importe del IVA abonado indebidamente y podía rectificar dicha factura y regularizarla, de conformidad con la normativa nacional aplicable, para recuperar el impuesto pagado por error a la Hacienda pública, o b) decida devolver ella misma al destinatario de dicha factura el impuesto que ha pagado por error al emisor de esta y que este ingresó, a continuación, indebidamente en la Hacienda pública.

Advierte el TJUE que, no obstante, estos principios exigen, en el supuesto de que resulte imposible o excesivamente difícil que el prestador de servicios reembolse al destinatario de estos el IVA facturado por error, en particular en caso de insolvencia del prestador, que el destinatario de servicios tenga la posibilidad de solicitar la devolución directamente a la autoridad tributaria.

Con ello, nos pone de manifiesto el TJUE que acepta, como así ha hecho respecto de otros Estados miembros, distintas prácticas administrativas de regularización íntegra recogidas en las normas nacionales; lo que debería plantearnos si la doctrina del TS sobre esta materia, exigiendo la regularización íntegra en unidad de acto, cuando la normativa interna recoge mecanismos que permiten solucionar los supuestos de doble imposición o de enriquecimiento injusto, se ajusta a los principios y criterios fijados por el TJUE.

## 8. Devoluciones

### 8.1. Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y establecidos en otro Estado miembro

La Sentencia del TJUE de 2 de mayo de 2019, asunto C-133/18, *Sea Chefs Cruise Services* (NFJ073176), trata de una cuestión procedimental en materia de devolución a empresarios establecidos en otros Estados miembros que bien pudiera extenderse a otros procedimientos y que, desde un punto de vista procesal, ha venido a confirmar la jurisprudencia del TS<sup>19</sup> en materia de aportación de pruebas transcurrido el plazo de resolución (permitiendo su aportación en vía revisora, siempre que no haya existido abuso procesal previo).

<sup>19</sup> Así, en Sentencias de 10 de septiembre de 2018 (rec. núm. 1246/2017 –NFJ071270–) y de 21 de febrero de 2019 (rec. núm. 1985/2017 –NFJ072815–). Específicamente en materia de devolución de IVA a no establecidos, había admitido el TS la aportación de pruebas en fase revisora en la Sentencia de 20 de abril de 2017 (rec. núm. 615/2016 –NFJ066660–).

En el procedimiento de devolución a no establecidos, el Estado miembro que debe proceder a esta devolución puede solicitar al interesado información adicional, que implica, por tanto, la aportación de documentación adicional o justificantes del derecho a obtener la devolución, concediendo para ello el plazo de un mes al solicitante.

Pues bien, el TJUE considera que el plazo de un mes establecido en la normativa reguladora del derecho a solicitar y obtener la devolución para facilitar al Estado miembro de devolución la información adicional requerida por este Estado miembro no es un plazo de caducidad que implique, en caso de inobservancia de dicho plazo o de falta de respuesta, que el sujeto pasivo pierde la posibilidad de subsanar su solicitud de devolución presentando directamente ante el juez nacional (por tanto en vía de revisora) la información adicional que permita acreditar la existencia de su derecho a la devolución del IVA.

## 8.2. Devoluciones a empresarios o profesionales no establecidos en el territorio de aplicación del impuesto y establecidos fuera de la Unión

La AN había planteado cuestión de prejudicialidad en el recurso propuesto contra la Resolución del TEAC de 22 de enero de 2015 (RG 7552/2012 –NFJ057292–), que el TJUE resuelve en la Sentencia de 14 de febrero de 2019, asunto C-562/17, Nestrade (NFJ072494), versando el proceso sobre la facultad de los Estados miembros de limitar en el tiempo la posibilidad de rectificar facturas erróneas a efectos del ejercicio del derecho a la devolución del IVA. La AN había señalado que, en derecho español, tal rectificación no puede producir efectos una vez que la resolución de la Administración mediante la que se deniega la devolución haya adquirido firmeza. Por ello, la cuestión prejudicial que se plantea es si la normativa europea sobre devolución a no establecidos en el territorio de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se oponen a que un Estado miembro limite en el tiempo la posibilidad de rectificar facturas erróneas (por ejemplo, mediante la rectificación del número de identificación a efectos del IVA inicialmente consignado en la factura, para ejercer el derecho a la devolución del IVA).

El TJUE concluye que la normativa europea no se opone a que un Estado miembro limite en el tiempo la posibilidad de rectificar facturas erróneas (por ejemplo, mediante la rectificación del número de identificación a efectos del IVA inicialmente consignado en la factura), para ejercer el derecho a la devolución del IVA, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad.

Con base en esta decisión, la AN ha dictado la Sentencia de 25 de julio de 2019 (rec. núm. 306/2015 –NFJ075747–) que acoge las tesis del TJUE, haciendo recaer sobre el empresario interesado las consecuencias de su inacción frente a la denegación de su solicitud de devolución.

## 9. Gestión del impuesto

### 9.1. Recaudación del IVA en las importaciones. Legalidad del artículo 74 del RIVA

El artículo 74 del Reglamento del IVA (RIVA) fue objeto de nueva redacción por el Real Decreto 1073/2014, para recoger el diferimiento en la tributación del IVA en las importaciones, modificado nuevamente por el Real Decreto 1075/2017 para recoger la singularidad de los regímenes forales. Se imputa a la norma reglamentaria un trato desfavorable para esas Haciendas forales, en tanto los importadores que tributan exclusivamente a las Haciendas forales no pueden compensar su IVA-Importación con su IVA-No Importación, al carecer las Haciendas forales de competencia para regular un régimen de autoliquidaciones de IVA-Importación, pues no pueden establecer un mecanismo de compensación de lo pagado por ese IVA-Importación en relación con lo autoliquidado por el IVA-No Importación. Otro tanto ocurre con los importadores que tributan ante la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT) y las Haciendas forales.

Para el TS, en la Sentencia de 3 de junio de 2019 (rec. núm. 68/2018 –NFJ073839–, presentado por la Cámara de Comercio de Bilbao), la redacción del artículo 74.1 del RIVA no infringe el principio de jerarquía normativa, no establece un trato de diferencia que merezca la calificación de discriminatorio por contrario al principio de igualdad, y tampoco supone una ventaja que deba ser considerada ayuda de Estado incompatible con el mercado interior garantizado por la Unión Europea.

En definitiva, los sujetos pasivos que tributen exclusivamente a una Administración foral y hayan optado por diferir el ingreso a la importación previamente liquidado por la aduana seguirán presentando el modelo 303 ante la AEAT.

### 9.2. Suministro inmediato de información

De escaso interés práctico en la actualidad, el TS en la Sentencia de 5 de julio de 2019 (rec. núm. 535/2017 –NFJ075178–) estima el recurso presentado por el Colegio de Economistas de Pontevedra, y declara nulo el Real Decreto 529/2017, de 26 de mayo, que modifica el RIVA añadiendo una disposición transitoria cuarta, habilitando un plazo extraordinario, a fin de que los sujetos pasivos acogidos al sistema de devolución mensual regulado en el artículo 30 del RIVA pudieran ejercitar las opciones de baja voluntaria y renuncia a esas opciones en el plazo comprendido entre el 28 de mayo y el 15 de junio de 2017, con efectos desde el día 1 de julio de 2017, fecha de entrada en vigor del sistema de llevanza de los libros a través de la Sede electrónica de la AEAT. Se introdujo también a través de este Real Decreto 529/2017 una disposición transitoria quinta en el RIVA, disponiéndose que los sujetos pasivos acogidos al régimen simplificado no podían optar por la aplicación del

nuevo sistema de llevanza de libros registro derivado de la propia especialidad de este régimen especial del impuesto.

La ausencia del dictamen preceptivo del Consejo de Estado en el procedimiento de elaboración de la disposición se repunta como un vicio sustancial que determina la nulidad de pleno derecho de la disposición general, tal como había señalado con anterioridad la jurisprudencia, por inobservancia de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22 de la Ley Orgánica del Consejo de Estado.

En cuanto a sus efectos *erga omnes*, debemos recordar lo dispuesto en los artículos 72.2 y 73 de la Ley reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa, de forma que:

[...] las sentencias firmes que anulen un precepto de una disposición general no afectarán por sí mismas a la eficacia de las sentencias o actos administrativos firmes que lo hayan aplicado antes de que la anulación alcanzara efectos generales, salvo en el caso de que la anulación del precepto supusiera la exclusión o la reducción de las sanciones aún no ejecutadas completamente.

### 9.3. Reembolso del IVA a los agentes de aduanas

Reiterando jurisprudencia anterior (Sentencia de 23 de mayo de 2018, rec. núm. 2052/2017 –NFJ070559–), el TS en la Sentencia de 10 de julio de 2019 (rec. núm. 1875/2017 –NFJ074137–) vuelve a pronunciarse sobre el reembolso del IVA a los agentes de aduanas, interpretando la disposición adicional única de la Ley 9/1998, de 21 de abril, por la que se modifica la LIVA, en la redacción de la disposición adicional decimotercera de la Ley 53/2002, de 30 de diciembre, que estuvo vigente hasta la publicación de la Ley 28/2014, recordando que el documento acreditativo del pago del impuesto es suficiente y permite, por sí solo, que el agente de aduanas obtenga la devolución; y que el pago por persona interpuesta, distinta del agente de aduanas o del importador, produce efectos para obtener el reembolso con arreglo a la disposición adicional única de la Ley 9/1998.

## 10. Otros aspectos relativos al IVA

### 10.1. Ámbito de aplicación. Territorialidad. Haciendas forales

Tres sentencias del TS se refieren a esta materia. En la primera, de 31 de enero de 2019 (rec. núm. 48/2018 –NFJ072526–), analiza el órgano jurisdiccional cómo debe determinarse el volumen de negocio atribuible a la Hacienda foral y a la común en relación con entregas interiores y entregas intracomunitarias de bienes. Se distingue: a) Entregas interiores, en

las que habrá de estarse al lugar de puesta a disposición, de modo que se entenderán realizadas en territorio foral todas aquellas entregas de bienes que el sujeto pasivo establecido en este territorio hubiera puesto a disposición del adquirente en este territorio foral; y se entenderán realizadas en territorio común, todas aquellas entregas de bienes que el sujeto pasivo hubiera puesto a disposición del adquirente en ese territorio. b) En cuanto a las entregas intracomunitarias de bienes, aquellas que requieren un transporte al territorio de otro Estado miembro, habrá de estarse al *status loci* de los bienes cuando se inicia el transporte. Así, se entenderán realizadas estas entregas en territorio foral cuando el inicio del transporte se encuentre en este territorio. Por el contrario, se considerarán realizadas en territorio común las entregas de bienes cuya puesta a disposición del adquirente intracomunitario hubiera requerido transporte y este se hubiera iniciado en este territorio.

La segunda de las sentencias, de 9 de julio de 2019 (rec. núm. 1307/2017 –NFJ074132–), se refiere al efecto que los pagos anticipados tienen en la determinación del volumen de operaciones, concluyendo que para su cálculo hay que tener en cuenta el importe de los pagos anticipados previos a las operaciones sujetas al impuesto, debiendo computarse en el ejercicio de su percepción, en tanto en el IVA el devengo se produce con ocasión del pago anticipado.

Debe tenerse en cuenta que la regla de cálculo viene concretada de igual modo en el artículo 121.Dos de la LIVA a la hora de determinar el volumen de operaciones.

La tercera de las sentencias, de 17 de septiembre de 2019 (rec. núm. 310/2018 –NFJ075027–) se refiere a la Administración foral o común competente para proceder a la devolución del saldo a favor del sujeto pasivo. La situación planteada suponía que la diputación foral debía proceder a una devolución cuantiosa, consecuencia de una operación sujeta y no exenta que tributa en su territorio, que hacía que el porcentaje del volumen de operaciones del sujeto pasivo imputable a dicho territorio fuera muy alto, frente al de la Hacienda común. De modo análogo al señalado en ocasiones anteriores<sup>20</sup>, el TS mantiene que no resulta adecuado, en el entorno de la distribución del poder tributario entre el Estado y los territorios históricos, analizar qué Administración resulta beneficiada por ese reparto ante una operación concreta y cuál perjudicada.

<sup>20</sup> Así, en la Sentencia de 7 de diciembre de 2015 (rec. núm. 967/2014 –NFJ061131–).



## Referencias bibliográficas

- Longás Lafuente, A. (2018). Deducción de cuotas de IVA por sociedades de cartera sobre gastos efectuados para adquirir y mantener participaciones. Análisis de la STJUE de 5 de julio de 2018, asunto C-320/17. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 428, 119-142.
- Longás Lafuente, A. (2019a). La regla de localización de los servicios en el IVA en función de su utilización o explotación efectivas. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 436, 53-94.
- Longás Lafuente, A. (2019b). Determinación de la base imponible cuando la contraprestación no es monetaria. Adecuación de la norma española a la Directiva IVA. Análisis de la STS de 23 de abril de 2019, rec. núm. 1250/2017. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 439, 136-152.
- Longás Lafuente, A. (2019c). Las restricciones del derecho a deducir del artículo 96.Uno de la LIVA y su ajuste a la Directiva 2006/112/CE: la cláusula stand-still. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 430, 5-42.
- Verdún Fraile, E. e Illanes Peña, J. (2019). IVA. Operaciones ficticias. Obligación de ingreso del IVA devengado consignado en factura y su deducibilidad. Sanciones: neutralidad y proporcionalidad como límites a su imposición. Análisis de la STJUE de 8 de mayo de 2019, asunto C-712/17. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 441, 105-112.