



Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2019 y su aplicación práctica a nuestro país

Javier Bas Soria

*Doctor en Derecho
Inspector de Hacienda del Estado*

Extracto

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

El presente trabajo realiza un estudio detallado de las sentencias dictadas en 2019, acompañándose de un juicio sobre las principales conclusiones que cabe extraer para nuestro país, tanto de orden normativo como en la aplicación de los tributos.

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

Fecha de entrada: 29-03-2020 / Fecha de aceptación: 21-05-2020

Cómo citar: Bas Soria, J. (2020). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2019 y su aplicación práctica a nuestro país. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 448, E1-E32.





ECJ Case Law on VAT in 2019 and its practical application in Spain

Javier Bas Soria

Abstract

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

This article contains a deep study of the ECJ decisions enacted in 2019 and also an analysis of the main consequences of these judgments in Spain related both to our domestic legislation and our administrative procedures.

Palabras clave: ECJ; case-law; VAT.

Citation: Bas Soria, J. (2020). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2019 y su aplicación práctica a nuestro país. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 448, E1-E32.



Sumario

1. Introducción
2. Hecho imponible
 - 2.1. Reglas de localización del hecho imponible
3. Devengo
4. Exenciones
5. Base imponible
6. Modificación de la base imponible
7. Sujeto pasivo
8. Tipo de gravamen
9. Deducciones
10. Prorrata y regularización de deducciones
11. Devoluciones
12. Procedimiento

1. Introducción

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

El propósito de este estudio es presentar, ordenado por las materias en las que incide, los principales pronunciamientos emanados del TJUE en el año 2019.

2. Hecho imponible

En la Sentencia de 10 de enero de 2019, asunto C-410/17, Oy (NFJ072392), el TJUE entra a examinar una cuestión siempre complicada, como es determinar la existencia de un hecho imponible autónomo y de sentido contrario a la operación principal como consecuencia de la existencia de un beneficio o ventaja percibido por el vendedor o prestador de servicios y que procede del comprador o destinatario de servicios.

Se plantea, en concreto, el supuesto de una empresa dedicada a la realización de operaciones de desmontaje de instalaciones, derribo de las mismas y retirada de los materiales de desecho resultantes de tales operaciones (empresa de demolición). Esta empresa puede comercializar como desechos parte de dichos materiales, importe que, aproximadamente, valora antes de realizar la operación.

Se plantea, como cuestión principal, si además de la prestación de servicios realizada por la empresa de demolición, cabe considerar que existe otra operación de entrega de bienes a título oneroso, en concreto la chatarra, realizada por el destinatario de los servicios de demolición. Igualmente se suscita si el importe previsible de tal comercialización de desechos debe considerarse como un mayor importe de la contraprestación percibida por la prestación de servicios de demolición.

Para responder a la primera de estas preguntas, el TJUE señala que, como elemento caracterizador de la existencia de una entrega de bienes o una prestación de servicios a título oneroso, únicamente se exige que exista una relación directa entre la operación y la contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo. Esta relación directa, tal y como ya ha declarado el tribunal, queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario.

Por otro lado, contesta el tribunal a la segunda pregunta que la asignación de un valor a los desechos determina que la entrega de los mismos constituya, como mayor remuneración de la operación principal, un componente de la contraprestación a incluir en la fijación de la base imponible, que se debe cuantificar o bien en la valoración económica realizada por las partes o,

si esta no estuviera en el importe que el beneficiario atribuye a los bienes o servicios que pretende obtener y debe corresponder a la cantidad que estaría dispuesto a desembolsar para ello.

No se opone a esta conclusión que en el contrato no se haya fijado de forma detallada la cantidad y el valor de la chatarra que pueden contener los residuos de demolición ni que la fijación de tal valor no sea sencilla.

En el marco nacional, este pronunciamiento da cabida tanto a los supuestos de permuta pura, como a los de permuta parcial, en los que la contraprestación sea parcialmente en dinero y parcialmente en especie, ambos recogidos en el artículo 79.Uno de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), siguiendo los criterios de valoración de la base imponible, precisamente, el desarrollo nacional del criterio manifestado por el TJUE en ocasiones anteriores (resulta esencial en este sentido la Sentencia de 19 de diciembre de 2012, asunto C-549/11, Orfey –NFJ049500–) y que se ratifica en esta sentencia.

En la Sentencia de 12 de junio de 2019, asunto C-185/18, Oro Efectivo, SL (NFJ073607), se plantea, por una parte, la posible incompatibilidad de la modalidad de transmisiones patrimoniales onerosas (TPO) con el IVA (este caso se refiere a la normativa vasca, pero el Tribunal Supremo en su remisión al TJUE señala que la regulación en territorio común de TPO es coincidente con la vasca, por lo que es trasladable a este impuesto la conclusión que ofrece el tribunal), en cuanto se refiera a operaciones realizadas con productos de oro para empresarios, y, por otra, la existencia de una doble imposición, contraria al principio de neutralidad fiscal, por la existencia de este gravamen, al considerar que dichas operaciones ya habían sido gravadas por el IVA, cuando además no existe el derecho a deducir las cuotas soportadas por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales, siendo que las entregas posteriores de los bienes adquiridos se encontrarán efectivamente sujetas al IVA.

El tribunal destaca que TPO no es un impuesto sobre el volumen de negocios, ya que no grava con carácter general todas las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios y que no se percibe en el marco de un proceso de producción y de distribución que establezca que en cada fase puedan deducirse del impuesto las cantidades pagadas en fases anteriores del referido proceso; por consiguiente, no existe incompatibilidad alguna con el IVA.

En cuanto a la posible vulneración del principio de neutralidad, el tribunal señala que el principio de neutralidad restringe sus efectos al marco del IVA armonizado, por lo que como en este caso se trata de una consecuencia de un impuesto no armonizado, no cabe plantear tal posible vulneración del principio de neutralidad. La sentencia dictada declara, en consecuencia, la plena compatibilidad de TPO con el IVA.

En la Sentencia de 13 de junio de 2019, asunto C-420/18, IO (NFJ073612), se plantea la calificación como actividad económica independiente la prestación por una persona física de servicios en un órgano de una fundación (el consejo de vigilancia), cuyas funciones (del órgano) son de supervisión general: «ejercer un control sobre la estrategia del órgano de dirección y sobre la evolución general de los negocios de la fundación y de la empresa vinculada a la misma».

El TJUE recuerda que la sujeción al IVA exige el ejercicio de una actividad económica de carácter independiente.

En este caso, afirma que no se cuestiona el carácter económico de los servicios: se trata de una actividad permanente y se efectúa a cambio de una retribución. Destaca en este punto el tribunal (frente a una invocación del Gobierno sueco) que no impide este carácter económico que la intervención se realice para una sola entidad, por el carácter permanente; no resulta aplicable la reiteración que el tribunal ha exigido en relación con la calificación como actividad económica de una actividad de intermediación en inmuebles.

En cuanto a la independencia, se reconoce que no existe una relación de subordinación en lo que concierne a las condiciones de trabajo, en la medida en que los miembros del consejo de vigilancia no están vinculados a instrucciones procedentes del órgano de dirección; no obstante, falta el requisito de que las actividades se realicen en su nombre, por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad, y que se soporte el riesgo económico ligado al ejercicio de esas actividades; es decir, que actúe por su propia cuenta y bajo su propia responsabilidad, organice libremente la forma de ejecución de su trabajo y perciba ella misma las retribuciones que constituyen sus ingresos. En el presente caso, la actuación no supone la asunción de riesgos, en la medida en que los miembros del órgano no soportan individualmente ni la responsabilidad derivada de los actos de dicho consejo adoptados en el ámbito de la representación legal de la fundación ni la responsabilidad por los daños y perjuicios ocasionados a terceros en el ejercicio de sus funciones, de manera que no actúan bajo su propia responsabilidad.

Aunque el artículo 5 de la LIVA no recoge directamente la mención a la independencia de la actividad, debemos recordar que el TJUE, en asuntos C-202/90 (NFJ006850) y C-154/08 (NFJ035917), ha examinado la independencia de ciertos profesionales en España –recaudadores y registradores liquidadores– precisamente desde la perspectiva de la independencia de la actividad, por lo que este criterio parece que ya se encuentra asentado en sus líneas esenciales en la doctrina nacional.

En la Sentencia de 10 de julio de 2019, asunto C-26/18, Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (NFJ073997), se analiza el lugar donde se puede exigir la deuda del IVA a la importación en relación con una mercancía que ha sido objeto de sustracción a la vigilancia aduanera en un Estado miembro, para ser remitida y consumida en otro Estado miembro.

Señala el TJUE que cuando se introduce un bien en el territorio de la Unión Europea, no basta que dicho bien haya sido objeto de infracciones a la normativa aduanera en un determinado Estado miembro, que hayan generado en dicho Estado una deuda aduanera de importación, para considerar que dicho bien ha entrado en el circuito económico de la Unión en ese Estado miembro, cuando se haya acreditado que el mismo bien ha sido transportado a otro Estado miembro, su destino final, donde ha sido consumido, y que la normativa debe interpretarse en el sentido de que, en esas condiciones, el IVA a la importación correspondiente a dicho bien se devenga únicamente en ese otro Estado miembro de destino final.

Cuando planteamos las consecuencias nacionales de este pronunciamiento, hay que tomar determinadas precauciones. En primer lugar, el TJUE ratifica su jurisprudencia anterior, según la cual si una conducta ilícita generó una deuda aduanera, resulta posible presumir que la mercancía ha entrado en el circuito económico de la Unión y, por lo tanto, ha podido ser objeto de consumo, esto es, del acto gravado por el IVA (Sentencias de 2 de junio de 2016, Eurogate Distribution y DHL Hub Leipzig, asuntos acumulados C-226/14 y C-228/14 – NFJ063195–, y de 1 de junio de 2017, Wallenborn Transports, asunto C-571/15 –NFJ066726–).

Por otro lado, la remisión resulta muy particular, en la medida en que el propio tribunal que la plantea está subrayando que las mercancías, indudablemente, se han remitido desde Alemania, Estado donde llegaron y se incumplieron las formalidades aduaneras, a Grecia, Estado donde se consumen. Con ello, no le cabe duda al TJUE que no ha existido consumo en Alemania.

A partir de estos condicionantes, entendemos que no resulta correcto plantear que esta sentencia introduzca limitación alguna al artículo 77 de la LIVA (por otra parte, es mera transposición, casi literal, del art. 70 de la Directiva Refundida), debiendo entenderse esta sentencia simplemente como una solución particular para un caso muy particular.

2.1. Reglas de localización del hecho imponible

En la Sentencia de 13 de marzo de 2019, asunto C-647/17, Srf konsulterna AB (NFJ072795), se plantea el alcance de la regla de localización prevista en el artículo 53 de la Directiva Refundida, relativo a los servicios de acceso a manifestaciones culturales, artísticas, deportivas, científicas, educativas, recreativas o similares (transpuesto al ordenamiento español en el art. 70.Uno.3.º LIVA).

Se plantea si dicha regla es aplicable a un servicio de formación, organizado por una empresa sueca para otras empresas suecas, con formadores suecos, pero que se desarrollan materialmente en otros países europeos. En particular se consulta si esta regla especial debe quedar restringida a aquellos casos en los que se conceda el derecho a entrar en un lugar, sin incluir supuestos como el que se plantea, en el que se da más un derecho de participar en la formación.

La respuesta del TJUE confirma que la regla especial se aplica a este caso, no restringiéndose a aquellos casos en los que haya una entrada o abono que permita acceder a las manifestaciones.

Ciertamente esta sentencia supone un cambio sobre la consideración general del alcance del artículo 70.Uno.3.º de la LIVA. La Dirección General de Tributos (DGT) en varias ocasiones ha considerado que a los servicios de organización de cursos (manifestaciones educativas) para empresarios les era aplicable la regla general de localización y no la regla

especial (a título de ejemplo, podemos citar la Consulta V3801/2016, de 9 de septiembre –NFC062182–). A nuestro juicio, aunque no compartamos la interpretación realizada por el TJUE, este pronunciamiento tiene una relevancia indudable.

En la Sentencia de 8 de mayo de 2019, asunto C-568/17, Geelen (NFJ073230), se examina el caso de una persona, registrada en los Países Bajos como sujeto pasivo del IVA, que presta a título oneroso servicios consistentes en ofrecer sesiones interactivas de carácter erótico filmadas y retransmitidas en directo por internet. Las personas filmadas durante estas sesiones se encuentran en Filipinas y trabajan para él, quien les suministra el material y los softwares necesarios para retransmitir dichas sesiones por internet. Para tener acceso a las sesiones controvertidas los clientes del sujeto pasivo deben abrir una cuenta en alguno de los proveedores de acceso a internet. Estos proveedores cobran de los citados clientes los pagos correspondientes a esas sesiones y abonan una parte al sujeto pasivo. Las sesiones son interactivas, en el sentido de que cada cliente puede comunicarse con las personas filmadas y dirigirles peticiones concretas. Varios clientes pueden contemplar en directo y de modo simultáneo la misma sesión.

Entiende el tribunal que dicho servicio es una prestación de servicios compleja, que constituye una «actividad recreativa», a la que le resulta aplicable la regla de localización contemplada en el artículo 54 de la Directiva Refundida y que debe considerarse ejecutada materialmente en el lugar donde esté situada la sede de las actividades económicas del prestador de servicios o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se suministre dicha prestación de servicios o, en su defecto, en el lugar de su domicilio o residencia habitual. Supera con ello la tesis de la Comisión que entendía que el lugar de prestación material se encontraba en el lugar donde se ubicaban las personas filmadas, y la tesis de varios Estados miembros que entendían que el lugar de prestación material se encontraba en el lugar desde donde se accedía al citado servicio.

Jurídicamente esta sentencia no plantea demasiadas sorpresas, en la medida en que, una vez identificado el tipo de servicio de que se trata, aplica la regla de localización que le corresponde y se localiza en el lugar de prestación material. Mucho más dudosa es la aplicación práctica. Identificar el lugar de prestación material con el lugar donde tiene su sede o establecimiento permanente el empresario prestador parece, justamente, lo contrario del lugar de prestación material, por lo que esta no deja de ser una curiosa sentencia.

3. Devengo

La Sentencia de 2 de mayo de 2019, asunto C-224/18, Budimex SA (NFJ073211), plantea el momento del devengo de una prestación de servicios en la que los términos contractuales pactados establecen que la obligación de pago de los trabajos realizados se supedita a la aceptación por parte del destinatario de los mismos mediante la correspondiente acta

de recepción, garantizando con ella que los trabajos han sido realizados a su satisfacción y que se han corregido los eventuales defectos observados.

Se pregunta al tribunal si debe considerarse la prestación devengada en el momento de la efectiva realización de los trabajos o bien en el momento de su aceptación mediante la correspondiente acta de recepción.

El tribunal, aunque no excluye la posibilidad de considerar que el servicio se haya prestado, efectivamente, antes de la recepción, afirma que si el acto de recepción se encuentra previsto en el contrato de prestación de servicios y además se adecua a las normas y a 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 la prestación.

Esta es una sentencia relevante. La regla del devengo para las prestaciones de servicios, tanto en la Directiva Refundida como en la LIVA, resulta extraordinariamente vaga (los servicios se devengan cuando se presten). A nuestro juicio, la mejor concreción de ese momento deriva del cumplimiento con la prestación a la que, por el contrato, esté obligado el sujeto pasivo (aunque no se haya cumplido con la contraprestación). La presente sentencia ratifica esta interpretación, al considerar que si los términos contractuales establecen una condición especial de recepción para entender cumplida la prestación, la misma debe entenderse que forma parte de las condiciones para considerar el servicio prestado y por tanto devengado.

4. Exenciones

La Sentencia de 14 de marzo de 2019, asunto C-449/17, A & G Fahrschul-Akademie GmbH (NFJ072718), plantea la posible aplicación de la exención prevista para la enseñanza escolar o universitaria a la enseñanza práctica de la conducción.

El TJUE señala que aunque esta expresión no deba entenderse como algo cerrado, sino como referencia a un cierto sistema de enseñanza común a la totalidad de los Estados miembros, con independencia de las características propias de cada sistema nacional, en la que existe 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; no cabe entender incluida en la misma a la enseñanza práctica de la conducción (carnés B y C1).

Esta resolución tiene una incidencia directa sobre la normativa nacional, que consideraba como no exentos la enseñanza para los permisos A y B (art. 20.Uno.9.º LIVA). La DGT ha adaptado su doctrina a este pronunciamiento y considera que no está exenta la enseñanza para el permiso C1 (Consulta V0943/2019, de 30 de abril –NFC072120–).

La Sentencia de 14 de febrero de 2019, asunto C-531/17, Vetsch Int. Transporte GmbH (NFJ072512), tiene como contenido inmediato la posible limitación del derecho a aplicar una exención en un supuesto de fraude y como contenido mediato la exención relativa a las importaciones que son remitidas con destino a otro Estado miembro.

Se plantea en este caso la aplicación de la exención en las importaciones para los bienes que, tras su introducción, son remitidos con destino a otro Estado miembro (exención prevista en el art. 27.12 LIVA). En el caso que se examina, la Administración del país de importación se plantea excluir dicha exención y liquidar la importación, basándose en la existencia de un fraude posterior con las mercancías, una vez recibidas las mercancías en el Estado miembro al que se han remitido tras la importación.

El tribunal decide esta cuestión aplicando la denominada «teoría del conocimiento», en virtud de la cual la aplicación de restricciones a las exenciones u otros beneficios fiscales requiere que se acredite que el sujeto que pierde el derecho a aplicarlos sabía o debía haber sabido qué dato permite considerar que el importador sabía o debería haber sabido que los destinatarios de los bienes estaban implicados en un fraude.

El elemento adicional que aporta esta sentencia es la necesidad de considerar las operaciones aisladamente, de forma que el fraude posterior no «contamina» la operación anterior, salvo que exista ese conocimiento.

En cuanto al propio contenido de la exención (que, como ya hemos señalado, se ha transpuesto por el art. 27.12 LIVA), el pronunciamiento principal de la sentencia es que la misma se debe aplicar siempre que se cumplan los requisitos materiales para considerar la operación posterior a la importación con destino a otro Estado miembro tanto una entrega intracomunitaria como una operación asimilada a la entrega intracomunitaria de bienes.

Ciertamente la interpretación nacional del artículo 27.12 de la LIVA, bastante restrictiva, puede verse afectada por este pronunciamiento.

En la Sentencia de 28 de marzo de 2019, asunto C-275/18, Milán Vinš (NFJ072909), se cuestiona la validez de una disposición vigente en el ordenamiento checo que condiciona la aplicación de la exención para las exportaciones de bienes a la inclusión de las mercancías en el régimen de exportación.

Resulta fundamental destacar, para entender el fallo, que el tribunal que plantea la cuestión señala expresamente que resulta acreditado, a través de los documentos expedidos por las autoridades postales, que la mercancía ha salido fuera del territorio de la Unión.

El TJUE señala que esta disposición es contraria al derecho de la Unión, en la medida en que supone la exigencia de un requisito formal, que además no está incluido en la directiva, y cuyo incumplimiento tiene por consecuencia privar definitivamente al sujeto pasivo

de la exención de la exportación (reitera el criterio de la Sentencia de 19 de diciembre de 2013, asunto C-563/12, BDV Hungary Trading –NFJ052886–).

A pesar de no aceptar la alegación del gobierno checo, que señala que la falta de inclusión de los bienes en el régimen aduanero de exportación podría dificultar, incluso imposibilitar, la comprobación de la salida efectiva de los bienes del territorio de la Unión, recuerda el tribunal que la carga de la prueba de la exportación corresponde al interesado y que debe realizarse de manera satisfactoria ante las autoridades tributarias competentes, ya que tal exigencia guarda relación con los requisitos materiales requeridos para la concesión de la exención.

En principio, podría parecer que este pronunciamiento pone en cuestión el artículo 9 del Reglamento del impuesto sobre el valor añadido (RIVA), que condiciona la exención a la salida efectiva de los bienes del territorio de la Comunidad, entendiéndose producida la misma cuando así resulte de la legislación aduanera. No obstante, consideramos que resulta altamente improbable que pueda justificarse la salida efectiva de los bienes, cuando no se disponga de la documentación aduanera correspondiente a la exportación.

La Sentencia de 20 de junio de 2019, asunto C-291/18, Grup Servicii Petroliere SA (NFJ073697), niega la aplicabilidad de la exención para las operaciones asimiladas a la exportación para buques a las plataformas de perforación marina autoelevables, que se utilizan de manera principal en posición inmóvil, para explotar yacimientos de hidrocarburos en el mar.

No introduce esta sentencia novedad jurídica, en la medida en que la definición de buque contenida en el apartado primero del anexo de la LIVA ya negaba la condición de buques, entre otros, a estos artefactos flotantes destinados a permanecer en un lugar fijo o a desplazarse «a la deriva», y, en general, que no son capaces de maniobrar en el mar de forma independiente, incluso con mar gruesa.

En la Sentencia de 18 de septiembre de 2019, asunto C-700/17, Wolf-Henning Peters (NFJ074658), se plantea la aplicación de la exención para los servicios de la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias. En particular, se cuestiona si resulta válido el requisito que contempla la normativa alemana que supedita la exención al requisito de que exista una relación de confianza entre el médico y la persona tratada; un requisito que, al parecer, no concurre en el caso de las prestaciones de especialista en análisis clínicos y de médico de laboratorio. El tribunal contesta que de la normativa comunitaria no puede derivarse la exigencia de tal requisito y que, además, no parece que sea un requisito necesario para cumplir el objetivo de la exención.

Aunque, en principio, no parece que afecte esta sentencia al caso español, donde la DGT se ha pronunciado a favor de la exención para este tipo de servicios (entre otras, Consultas de 16 de abril de 1999 y V2552/2005, de 22 de diciembre –NFC021643–).

En la Sentencia de 4 de septiembre de 2019, asunto C-71/18, KPC Herning (NFJ074313), se plantea la aplicación de la exención a las entregas de terrenos y a las segundas o ul-

teriores entregas de edificaciones, a un terreno, con una construcción en perfecto estado enclavada en el mismo (almacén), que ha sido objeto de dos entregas sucesivas, siendo el objeto en la segunda entrega la demolición y posterior construcción de una edificación nueva.

El tribunal recuerda el criterio que inspira las exenciones inmobiliarias: la relativa inexistencia de valor añadido generado por la venta de un edificio antiguo. Así, la venta de un edificio con posterioridad a su primera entrega a un consumidor final, que marca el fin del proceso de producción, no genera un valor añadido significativo y, por lo tanto, en principio, debe quedar exenta.

En el caso que se examina, afirma el tribunal que no parece que ni la primera venta del bien inmueble controvertido ni la segunda hayan incrementado el valor económico de dicho bien, por lo que ninguna de esas dos operaciones de venta ha generado un valor añadido significativo que implique su sujeción al IVA, de conformidad con la jurisprudencia citada. Si la venta de un almacén en perfecto estado de uso pudiera calificarse de entrega de un terreno edificable en lugar de entrega de un edificio y del terreno sobre el que se levanta basándose únicamente en la intención de las partes en el contrato de compraventa, ello supondría un menoscabo de los principios de la Directiva Refundida.

Concluye el tribunal que la entrega de un terreno sobre el que ya se levanta un edificio que se halla en perfecto estado de uso no puede calificarse de venta de un terreno edificable, ya que esta operación es independiente de la operación de construcción posterior y no forma, junto con ellas, una operación única, aunque la intención de las partes fuera la demolición total o parcial del edificio a fin de dejar espacio para uno nuevo.

Este pronunciamiento, sin duda, afecta al artículo 20.Uno.22 de la LIVA, que establece que la exención no se aplicará a las entregas de edificaciones que sean objeto de demolición con carácter previo a una nueva promoción urbanística. Ciertamente lo normal es que estos bienes se encuentren en un estado ruinoso que no haga dudar que lo entregado es un terreno edificable y no una construcción, pero en casos particulares, como es el que aquí se analizaba, deberá tenerse presente el pronunciamiento del TJUE.

En la Sentencia de 3 de octubre de 2019, asunto C-42/18, Cardpoint (NFJ074968), se cuestiona la aplicación de la exención para las operaciones financieras.

La entidad recurrente prestaba a su cliente, un banco, servicios relativos a la explotación de cajeros automáticos. Esta sociedad se encargaba de poner en funcionamiento y mantener operativos cajeros automáticos. A tal fin, instalaba en los cajeros equipos informáticos determinados programas necesarios para su correcto funcionamiento. Además, se hacía cargo del transporte de billetes, que el banco ponía a su disposición, y del abastecimiento de los cajeros. Por último, prestaba asesoramiento en cuanto al funcionamiento de los cajeros automáticos. Se cuestiona si tales servicios pueden considerarse como «operaciones relativas a pagos» exentas del impuesto.

Resuelve el tribunal que el criterio que permite distinguir entre una operación que tiene el efecto de transmitir fondos e implicar modificaciones jurídicas y financieras, incluida en la exención, y una operación que no tiene esos efectos y que, por lo tanto, no está incluida en la exención, reside en determinar si la operación considerada transmite, de manera efectiva o potencial, la propiedad de los fondos de que se trata, o tiene el efecto de cumplir las funciones específicas y esenciales de ese tipo de transferencia.

Destaca el fallo que la sociedad no realizaba por sí misma los cargos en las cuentas bancarias, sino que procedía a entregar físicamente las cantidades de dinero retiradas de los cajeros automáticos cuyo mantenimiento tenía encomendado. Además, tampoco era ella quien autorizaba las transacciones, pues no tenía poder de decisión alguno en lo que concierne a las transacciones de que se trata, sino que transmitía los datos, a través de una cadena de intermediarios, al banco emisor de la tarjeta bancaria utilizada, y ejecutaba las instrucciones de dicho banco procediendo a la entrega del dinero solicitado. A continuación, elaboraba un registro de la retirada de efectivo, que transmitía como orden de contabilización a su cliente, el banco que explotaba el cajero automático en cuestión.

Los servicios prestados por la entidad no constituyen una transmisión de fondos ni implican las modificaciones jurídicas y financieras características de una «operación relativa a pagos», por lo que no están exentos.

Esta sentencia limita el alcance de anteriores pronunciamientos, como la Sentencia de 5 de junio de 1997, *Sparekassernes Datacenter (SDC)*, asunto C-2/95 (NFJ005401), que había servido a la DGT (Consulta V2793/2010, de 23 de diciembre –NFC039995–) para declarar la exención de los servicios de procesamiento consistentes en la habilitación de las tarjetas de crédito para poder operar, la autorización para que se lleve a cabo la transacción, el mantenimiento de la cuenta de crédito del titular de la tarjeta y las órdenes de domiciliación bancaria o transferencia.

En la Sentencia de 16 de octubre de 2019, asuntos acumulados C-4/18 y C-5/18, *DIREKT express Holding AG* y otros (NFJ075114), se plantea la aplicación de la exención aplicable al servicio postal universal a los proveedores de un 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 notificaciones formales de documentos que provienen de órganos jurisdiccionales o autoridades administrativas.

El tribunal señala que la prestación del servicio postal universal conlleva estar sujetos a un régimen jurídico especial que incluye obligaciones específicas, que no son el resultado de negociaciones individuales, sino de obligaciones específicas de la normativa. Así, en el caso que se cuestiona, el titular de una licencia que lo autoriza a prestar servicios de distribución de correspondencia está obligado a notificar formalmente los actos administrativos y judiciales con independencia de su peso, de conformidad con las normas de pro-

cedimiento y las leyes que rigen la notificación administrativa. Por ello, deben considerarse proveedores de servicio universal.

En la Sentencia de 17 de octubre de 2019, asunto C-692/17, Paulo Nascimento Consulting-Mediação Imobiliária Lda (NFJ075110), se plantea la aplicación de la exención prevista para las operaciones relativas a la concesión y la negociación de créditos o a la gestión de créditos a una cesión a título oneroso a favor de un tercero de la posición procesal que ocupa un sujeto pasivo del IVA en una acción ejecutiva destinada a obtener el cobro de un crédito, reconocido en virtud de una resolución judicial y resultante del incumplimiento de un contrato de intermediación inmobiliaria.

El tribunal concluye que la operación no entra dentro del ámbito de la exención, en la medida en que el elemento definitorio de las operaciones relativas a los créditos es la puesta a disposición de un capital, debidamente remunerado mediante el pago de intereses, o la existencia de un pago aplazado del precio de compra de un bien aceptado por un proveedor, mediante el pago de intereses que remuneren dicho crédito, lo que no se produce en este caso.

Incluso plantea el tribunal que la cesión se produjo la víspera del día en que adquirió firmeza la resolución judicial que acordaba la adjudicación de un inmueble en pago del crédito, por lo que plantea al tribunal de remisión si la operación fuera realmente constitutiva de una transmisión de un bien corporal, en este caso un bien inmueble, efectuada por una parte que faculta a otra parte a disponer de hecho como si esta fuera su propietaria, lo cual constituiría una entrega de bienes.

En la Sentencia de 17 de octubre de 2019, asunto C-653/18, Unitel (NFJ075127), se cuestiona la aplicación de la exención para las exportaciones en un supuesto en el que no se había identificado al adquirente de los bienes, o, más concretamente, se había comprobado que el adquirente de las mercancías no era quien se indicaba en la factura, lo que además era parte de un fraude tanto en el país de salida de las mercancías, como en el de llegada.

Una primera e interesante matización del Tribunal de Justicia es que, para cuestionar la existencia de una exportación, las mercancías deben haber sido objeto de transmisión del poder de disposición, no existiendo exportación que cuestionar si no ha existido entrega.

El TJUE señala que, en principio, si se cumplen los requisitos materiales para aplicar la exención, no puede condicionarse esta al cumplimiento de los requisitos formales, salvo en los casos de fraude en los que se haya puesto en peligro el funcionamiento del sistema del IVA.

Como ya hemos señalado, el artículo 9 del RIVA condiciona la exención en la exportación precisamente al cumplimiento de las formalidades aduaneras. Debe entenderse este pronunciamiento no como una declaración de contravención directa contra este precepto, sino como una llamada a la interpretación del mismo como justificación de la efectiva salida, pero sin elevar el rango de este requisito reglamentario al de solemnidad constitutiva de la exención.

En la Sentencia de 20 de noviembre de 2019, asunto C-400/18, Infohos (NFJ075481), se plantea el alcance de la exención de los servicios prestados por agrupaciones de personas a sus miembros (art. 20.Uno.6 LIVA). En este caso, se trata de una asociación especializada en informática hospitalaria que presta servicios de informática hospitalaria, por una parte, a los hospitales afiliados como miembros a dicha asociación y, por otra, a personas o entidades que no son miembros de la asociación. Según la norma belga controvertida, esta exención se deniega cuando los servicios son prestados tanto a sus miembros como a personas o entidades que no son miembros, quedando todas las prestaciones sujetas al IVA. El Tribunal de Justicia declara que el derecho comunitario se opone a una norma nacional como la controvertida, que supedita el reconocimiento de la exención del IVA al requisito de que las agrupaciones autónomas de personas presten servicios exclusivamente a sus miembros, de modo que las agrupaciones que también prestan servicios a quienes no son miembros están íntegramente sujetas al IVA, incluso en lo que respecta a aquellos servicios que prestan a sus miembros.

5. Base imponible

En la Sentencia de 9 de octubre de 2019, asuntos acumulados C-573/18 y C-574/18, C GmbH & Co. KG (NFJ075025), se examina la consideración de determinadas operaciones como subvención vinculada al precio.

Se plantea, en particular, la situación de determinadas organizaciones de productores, que contaban con un fondo operativo, dotado con aportaciones de sus socios y con subvenciones de la Unión Europea, con el que se financiaba parcialmente (entre un 50 y un 75 %) la adquisición de bienes de inversión de los asociados. Se instrumentaba adquiriendo las organizaciones los bienes y después transmitiéndolo a los productores, pero percibiendo con IVA exclusivamente la parte de la retribución que correspondería a estos.

Entiende el tribunal que con este proceder las organizaciones de productores disminuyeron el precio exigido de los productores como contraprestación de la entrega de estos bienes por el importe preciso de las sumas procedentes de los fondos operativos. Así, existe un vínculo directo entre la entrega de dichos bienes y la contraprestación realmente percibida. Estas organizaciones de productores, como contraprestación de la entrega de los mismos bienes, percibieron, por una parte, un pago de los productores y, por otra, un pago que efectúa el fondo operativo concernido por esa entrega. Por tanto, los pagos procedentes de los fondos operativos se realizan exclusivamente a efectos de la entrega de esos bienes de inversión y constituyen, en consecuencia, pagos directamente vinculados al precio.

Añade el tribunal que, por la forma en la que operan dichos fondos, debe considerarse que además se está percibiendo un pago de un tercero.

Este pronunciamiento está perfectamente en línea con lo dispuesto en el artículo 78 de la LIVA, que señala que la base imponible del impuesto estará constituida por la contrapresta-

ción, ya sea esta percibida del destinatario de las operaciones o de terceras personas. Por otra parte, no podía ser de otra forma, ya que esta previsión es transposición directa de lo regulado en el artículo 73 de la Directiva Refundida.

6. Modificación de la base imponible

Se presentan a continuación diversas sentencias en las que el TJUE ha examinado las limitaciones impuestas por los Estados miembros a la modificación de la base imponible en supuestos de impago, basadas en los artículos 90.2 y 273 de la Directiva Refundida que prevén la posibilidad de no aplicar la modificación de la base imponible como medida antifraude, cuando no pueda acreditarse convenientemente dicho impago.

El criterio que se va a aplicar, en todos los casos, es que las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir para ejercitar el derecho a reducir la base imponible del IVA (modificación de la base imponible en nuestro derecho) se limiten a aquellas formalidades que permitan acreditar que, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contrapartida no ha sido definitivamente percibida. Estas, como todas las medidas para evitar fraudes o evasiones fiscales, en principio, solo pueden constituir una excepción al cumplimiento de las normas relativas a la base imponible dentro de los límites estrictamente necesarios para alcanzar este objetivo específico.

En la Sentencia de 8 de mayo de 2019, asunto C-127/18, A-PACK CZ (NFJ073226), se examina la validez de una condición establecida en la legislación checa que limita el derecho a modificar la base imponible por impago cuando el destinatario de los bienes o servicios que ha impagado ha dejado de ser empresario o profesional.

Concluye el TJUE que un requisito como el mencionado, que supedita la rectificación de la base imponible del IVA a que el deudor no haya dejado de ser sujeto pasivo del IVA, no puede estar justificada por la necesidad de tener en cuenta la incertidumbre inherente al carácter definitivo del impago de que se trate. A su juicio, esa circunstancia funciona más bien al contrario, que el deudor haya dejado de ser sujeto pasivo, en el contexto de un procedimiento de insolvencia, constituye más bien, a la inversa, un elemento que corrobora el carácter definitivo del impago.

Nada en la normativa española hay previsto sobre este particular, por lo que este pronunciamiento no afecta directamente a nuestro país.

En la Sentencia de 6 de diciembre de 2018, asunto C-672/17, Tratave (NFJ072024), se plantea la validez de las condiciones establecidas en el derecho portugués para la modificación de la base imponible, consistentes en dirigir una comunicación previa a los deudores insolventes de su intención de anular el IVA correspondiente a los créditos impagados, a los efectos de que estos modifiquen, a su vez, las deducciones.

El TJUE considera que esta medida es adecuada, ya que permite informar al deudor del hecho de que debe regularizar el importe del IVA soportado que ha podido deducir, por lo que puede contribuir tanto a garantizar la exacta percepción del IVA como a evitar el fraude y eliminar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

Le resulta decisivo al TJUE, además, que el tribunal que le somete la cuestión afirma que esta comunicación no está sometida a requisitos de forma, por lo que es un trámite «de muy fácil realización» y que es «muy poco gravoso».

El artículo 24 del RIVA condiciona la modificación de la base imponible por impago (y por concurso) a que el sujeto pasivo acredite la remisión de la factura rectificativa. Este requisito, no condicionado a una forma específica, entendemos que queda amparado por este pronunciamiento del TJUE.

En la Sentencia de 3 de julio de 2019, asunto C-242/18, UniCredit Leasing (NFJ073875), se plantea nuevamente el problema de la modificación de la base imponible por impago.

En este caso, la sociedad recurrente adquirió un terreno para construir un inmueble, según las condiciones fijadas por su cliente. La edificación fue cedida en arrendamiento financiero a su cliente.

La Administración practicó liquidación por haber calificado la entidad el contrato como prestación de tracto sucesivo y no como entrega.

Tras un periodo prolongado sin obtener el pago de las cuotas, la entidad UniCredit Leasing pretendió modificar la base imponible por la insolvencia definitiva.

Se pregunta al TJUE, en primer lugar, si puede modificarse la base imponible pese a haber existido una liquidación administrativa que haya puesto de manifiesto ese IVA, y, en segundo lugar, si tras un periodo prolongado de impago y la rescisión del contrato el derecho a modificar la base imponible cubre todas las cuotas pendientes, incluso las impagadas anteriores a la rescisión.

Entiende el TJUE que la emisión de una liquidación no puede, por sí sola, justificar que el sujeto pasivo ya no pueda alegar posteriormente su derecho a la reducción de la base imponible del IVA en caso de rescisión del contrato.

En cuanto a la segunda cuestión, entiende el tribunal que el impago de una parte de las cuotas adeudadas de un contrato de arrendamiento financiero correspondientes al periodo comprendido entre el cese de los pagos y la rescisión no retroactiva del contrato, por un lado, y el impago de la indemnización exigible en caso de rescisión anticipada del contrato y correspondiente a la suma de todas las cuotas impagadas hasta la fecha de extinción de dicho contrato, por otro, constituyen un supuesto de impago que puede estar comprendido en la excepción a la obligación de reducción de la base imponible del IVA prevista en el

apartado 2 de dicho artículo, a menos que el sujeto pasivo acredite una probabilidad razonable de que la deuda no se saldrá. Añade el tribunal que en el presente asunto el arrendatario dejó de pagar las cuotas adeudadas desde el mes de abril de 2009, es decir, casi nueve años antes de la fecha de la resolución de remisión, por lo que cabe pensar que la falta de cobro durante un plazo tan prolongado lleva a considerar que acredita una probabilidad razonable de que no se satisfaga la deuda, lo que, no obstante, deben comprobar las autoridades nacionales a la luz de las pruebas aportadas al efecto.

A nuestro juicio, ninguna de las dos circunstancias sobre las que se pronuncia el tribunal debe introducir novedades en el impuesto o su interpretación. La legislación española (art. 80.Cinco LIVA, esencialmente) no introduce limitación alguna a la modificación de la base imponible por el hecho de que la cuota original que se modifica haya sido puesta de manifiesto por la Inspección.

En cuanto al plazo de tiempo tenido en cuenta para efectuar la modificación, el legislador nacional es mucho más generoso de lo que está exigiendo el TJUE. En la presente sentencia se indica que se entiende probable el impago definitivo cuando la cantidad ha sido adeudada por un plazo de 9 años, reconociendo el tribunal, además, que este plazo, aunque prolongado, es más breve que el que había considerado acreditativo del impago en ocasiones anteriores (10 años, en Sentencia de 23 de noviembre de 2017, asunto C-246/16, Di Maura –NFJ068750–). El legislador español únicamente requiere, para modificar la base imponible, que el impago se haya extendido por un periodo de un año, incluso más breve, de seis meses, cuando no se trate de grandes empresas (art. 80.Cuatro LIVA). Por ello consideramos que no presenta exigencia adicional para la normativa española.

7. Sujeto pasivo

La Sentencia de 13 de febrero de 2019, asunto C-434/17, Human Operator Zrt. (NFJ072493), aunque enmarcada en la inversión del sujeto pasivo, se refiere realmente al procedimiento para adoptar derogaciones especiales en materia de IVA por un Estado miembro. Tales singularidades deben ser autorizadas por una decisión, que entra en vigor, en principio, por su notificación al Estado miembro que es su destinatario. Concluye el tribunal que, aunque la solicitud formulada por el Estado miembro indicara una fecha para la entrada en vigor anterior a la de la notificación de la decisión, si esta no indica lo contrario, la fecha de entrada en vigor no puede «adelantarse». En consecuencia, no resulta aplicable la regla de inversión a los hechos imposables anteriores a la decisión, al ser la norma nacional contraria a Derecho.

8. Tipo de gravamen

En la Sentencia de 27 de junio de 2019, asunto C-597/17, Sindicato belga de quiroprácticos y osteópatas (NFJ073840), se reconoce, en primer lugar, que para aplicar la exención

a las prestaciones sanitarias no se exige que se restrinja a quienes ejerzan una profesión médica o sanitaria regulada por la normativa del Estado miembro de que se trate.

En segundo lugar, entiende que sí que está justificado que se aplique un tipo diferente a los medicamentos y a los dispositivos médicos suministrados en el marco de tratamientos con fines terapéuticos, por una parte, y a los medicamentos y a los dispositivos médicos suministrados en el contexto de tratamientos con fines estéticos, por otra, ya que no se trata de bienes equivalentes.

Finalmente, el pronunciamiento más relevante es el relativo a la posibilidad de aplicar una disposición interna del derecho belga que permite mantener una disposición anulada en caso de que el tribunal entendiera que la normativa belga era contraria al derecho de la Unión. Responde el tribunal que las autoridades nacionales deben velar por que el derecho nacional se ajuste al derecho de la Unión en el plazo más breve posible y por que se dé pleno efecto a los derechos que el derecho de la Unión confiere a los justiciables; lo que resulta totalmente incompatible con esta propuesta.

Esta sentencia ampara una cuestión que ha sido frecuentemente discutida, la exclusión de la exención para los tratamientos estéticos y del tipo reducido para los medicamentos y equipos relacionados con dichos tratamientos, confirmando el criterio de la Administración española (se ha sostenido en muchas consultas y resoluciones, a título de ejemplo, citamos la Consulta V2085/2008, de 6 de noviembre –NFC032931–). No se puede resolver en una sentencia, sin embargo, la cuestión fáctica que subyace muchas veces de si un producto o equipo concreto, utilizado en tratamientos estéticos esencialmente, puede servir también, como en muchas ocasiones pasa, a fines médicos. Esta cuestión fáctica debe resolverse individualmente y a la luz de las pruebas que en cada caso se reúnan.

En la Sentencia de 5 de septiembre de 2019, asunto C-145/18, *Regards Photographiques SARL* (NFJ074381), se plantea la aplicación del tipo reducido a las entregas de retratos fotográficos, particularmente los requisitos para que las fotografías puedan ser consideradas objetos de arte. Para ser consideradas objetos de arte que pueden beneficiarse del tipo reducido de IVA, las fotografías deben responder a los criterios que figuran en el punto 7 de la parte A del anexo IX de la Directiva Refundida en el sentido de que deben haber sido tomadas por el autor de las mismas, reveladas e impresas por él o bajo su control, firmadas y numeradas con un límite de treinta ejemplares en total, con exclusión de cualquier otro criterio, en particular, la valoración, por la administración fiscal nacional competente, de su carácter artístico.

A pesar de su carácter particular, esta sentencia obliga a modificar la interpretación nacional, tal y como se recoge en Consulta V0721/2018, de 16 de marzo (NFC068266), en la que la DGT concluía que los reportajes fotográficos para empresas o particulares no podían tener la calificación de «fotografía artística».

En la Sentencia de 19 de diciembre de 2019, asunto C-715/18, *Segler-Vereinigung Cuxhaven* (NFJ075735), se estipula que el tipo reducido del IVA, previsto para el arrendamiento de

emplazamientos en terrenos para *campings* y de espacios de estacionamiento de caravanas, no es de aplicación al arrendamiento de amarres para embarcaciones, ya que las embarcaciones a vela y a motor no sirven, al menos con carácter principal, como lugares de alojamiento.

Esta peculiar consulta no se había planteado en España. El debate en nuestro país se ha centrado, exclusivamente, en la aplicación del tipo reducido relacionado con la educación física y el deporte a los amarres (a título de ejemplo, Consulta V1937/2010, de 8 de septiembre –NFC038856–); fuera de este supuesto, se entiende aplicable el tipo general, tal y como concluye la sentencia.

9. Deducciones

En la Sentencia de 11 de abril de 2019, asunto C-691/17, PORR Épitési Kft (NFJ073107), se plantea la posibilidad de recuperar la cuota repercutida por error a una empresa en una operación en la que era aplicable la inversión del sujeto pasivo.

El TJUE afirma que no se puede invocar en este caso el derecho a la deducción del IVA, ya que la cuota cuya deducción se pretende no se había devengado conforme a Derecho, ya que era aplicable un supuesto de inversión.

Se trata, pues, de una solicitud de devolución de tributos, cuya regulación corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro, ejerciendo como límites los principios de equivalencia, esto es, que se ejercite en las mismas condiciones que se aplica a los tributos nacionales, y de efectividad, esto es, que no se exijan condiciones que hagan extremadamente dificultosa su devolución.

El principio de efectividad demanda, a juicio del TJUE, que, acreditado el ingreso de las cuotas devengadas por quien facturó erróneamente, sin existir indicios de fraude, y no pudiendo hacer efectiva en vía civil la devolución del impuesto quien soportó la repercusión, que este pueda solicitar la devolución de las cuotas indebidamente ingresadas en la Hacienda Pública.

Otra vez, a nuestro juicio, el mandato que emana de esta sentencia se encuentra plenamente cumplido en nuestro ordenamiento. Como sabemos, la Ley General Tributaria y el Reglamento de Revisión en vía administrativa no diferencian el tipo de ingreso tributario a los que se les aplica el procedimiento de devolución de ingresos indebidos, cumpliendo perfectamente con el principio de equivalencia, y la única condición que se impone es la prueba del indebido.

En cuanto al acceso a este procedimiento, el artículo 14 del Reglamento de Revisión en vía administrativa permite solicitar la devolución, entre otros, a la persona o entidad que haya soportado la repercusión, cuando el ingreso indebido se refiera a tributos para los cuales exista una obligación legal de repercusión, como es el IVA. No existe, por tanto, limitación alguna para acceder a este procedimiento como la que ocasiona este pronunciamiento.

La Sentencia de 2 de mayo de 2019, asunto C-225/18, Grupa Lotos SA (NFJ073222), versa sobre la cláusula «*stand-still*» en relación con las limitaciones al derecho a la deducción vigentes al tiempo de la incorporación a la Unión Europea. Declara el TJUE que la regulación de esta cláusula se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que prevé la extensión del ámbito de una exclusión del derecho a deducción del IVA, con posterioridad a la adhesión del Estado miembro de que se trata a la Unión Europea, y que implica que un sujeto pasivo que presta servicios turísticos se vea privado, a partir de la entrada en vigor de esa extensión, del derecho a deducir el IVA por la compra de servicios de alojamiento y de restauración que factura a su vez a otros sujetos pasivos en el marco de la prestación de servicios turísticos y, sin embargo, no se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que prevé la exclusión del derecho a deducción del IVA satisfecho con ocasión de la compra de servicios de alojamiento y de restauración, introducida con anterioridad a la adhesión del Estado miembro de que se trata a la Unión y mantenida después de esa adhesión, con arreglo al artículo 176, párrafo segundo, de la Directiva Refundida, y que implica que un sujeto pasivo que no presta servicios turísticos se vea privado del derecho a deducir el IVA por la compra de tales servicios de alojamiento y de restauración que factura a su vez a otros sujetos pasivos.

La Sentencia de 8 de mayo de 2019, asunto C-712/17, EN.SA. (NFJ073190), plantea un interesante caso sobre el ejercicio del derecho a la deducción de cuotas soportadas en operaciones ficticias.

La entidad recurrente produce y distribuye electricidad. La entidad realizó determinadas adquisiciones ficticias de energía, a las que le resultaba aplicable la inversión del sujeto pasivo, con una finalidad distinta a la fiscal: incrementar el volumen de operaciones del grupo para obtener financiación bancaria. La Administración regularizó su situación tributaria, manteniendo el IVA devengado, excluyendo la deducibilidad de las cuotas soportadas, por tratarse de operaciones ficticias, e imponiendo una multa por un importe igual al del IVA indebidamente deducido.

Se cuestiona si esta regularización es compatible con los principios de neutralidad y de proporcionalidad aplicables en el IVA.

El TJUE, en su fallo, destaca que ya ha declarado la obligación de pagar el IVA que recae sobre todo aquel que mencione dicho impuesto en una factura, así como que una operación ficticia no pueda dar derecho a deducción alguna en este impuesto. Aunque, en general, estas obligaciones pesan sobre sujetos distintos, cuando, como es en el caso de inversión, ambas condiciones recaen sobre el mismo sujeto, se deben aplicar igualmente. Ello es así porque los principios de proporcionalidad y neutralidad deben ceder ante el principio de lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos, cuando, como es el caso, resulta evidente que el expedidor de la factura no tenía buena fe («EN.SA. expidió deliberadamente facturas que no correspondían a ninguna operación real. En tales circunstancias, dicha sociedad no puede invocar su buena fe»).

Esta sentencia alumbra un importante criterio interpretativo en relación con las tramas de fraude, al permitir mantener el IVA devengado y excluir el IVA soportado en operaciones de fraude, lo que ya había permitido el TJUE en la Sentencia de 18 de diciembre de 2014, asuntos acumulados C-131/13, C-163/13 y C-164/13, Italmoda (NFJ056730), cuando era distinto el sujeto obligado a ingresar del que tenía derecho a la deducción, incluso en los supuestos en los que se aplique la regla de inversión del sujeto pasivo.

En la Sentencia de 3 de julio de 2019, asunto C-316/18, University of Cambridge (NFJ073876), se analiza el derecho a la deducción de los sujetos pasivos que realizan operaciones sujetas y operaciones exentas. Se ventila, en este caso, si las comisiones satisfechas por la gestión de un fondo en el que se ingresan donaciones recibidas para financiar las actividades de la Universidad de Cambridge se pueden deducir como gastos vinculados al conjunto de sus actividades.

En el presente asunto, de la información disponible se desprende, por una parte, que los gastos relativos a la gestión de las donaciones y de las dotaciones invertidas en el fondo de que se trata no se incorporan al precio de una operación específica realizada con posterioridad. Por otra parte, en la medida en que estamos ante un centro de enseñanza sin ánimo de lucro y que los gastos de que se trata se realizaron con el fin de generar recursos que se utilizan para cubrir los costes del conjunto de operaciones posteriores efectuadas por dicha universidad, recursos que, por lo tanto, permiten disminuir los precios de los bienes y servicios que esta presta, no puede considerarse que dichos gastos sean elementos constitutivos de dichos precios y, por lo tanto, no forman parte de los gastos generales de dicha universidad. Dado que no existe, en el presente asunto, una relación directa e inmediata ni entre dichos gastos y una determinada operación concreta efectuada con posterioridad, ni entre estos y el conjunto de actividades de la universidad, el IVA correspondiente a esos gastos no es, en ningún caso, deducible.

Dicho esto, el artículo 168 a) de la Directiva Refundida debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo que ejerce tanto actividades sujetas al IVA como actividades exentas de dicho impuesto, que invierte en un fondo las donaciones y dotaciones que ha recibido y que utiliza los ingresos generados por ese fondo para cubrir los costes del conjunto de dichas actividades no puede deducir, en concepto de gastos generales, el IVA soportado y relativo a los gastos vinculados a dicha inversión.

Esta sentencia abre, a nuestro juicio, una cuestión importante, pues se pronuncia sobre la deducibilidad de una cuota soportada por una entidad que realiza simultáneamente actividades por las que genera el derecho a la deducción con otras por las que no lo genera. En este caso, a pesar de resultar más o menos claro que la cuota soportada se encuentra afectada tanto a unas como a otras, que siempre se había considerado que debía deducirse con arreglo a la prorrata general de ambas actividades, el tribunal alumbra un nuevo criterio que permite excluir totalmente el derecho a la deducción. En este momento, resulta difícil avanzar como puede aplicarse esta resolución, reconociendo que es un caso muy particular, pero desde luego que lo fallado por el tribunal resulta, al menos en nuestra opinión, muy peculiar.

En la Sentencia de 10 de julio de 2019, asunto C-273/18, Kuršu zeme (NFJ073990), se plantea la posibilidad de deducir las cuotas soportadas por repercusión directa facturadas a una empresa por su proveedor, cuando ha existido previamente una cadena de entregas entre diversas empresas establecidas en el territorio y el destinatario final ha recibido directamente las mercancías de otro Estado miembro, remitidas por el vendedor inicial situado en el otro extremo de la cadena de entregas.

La Administración letona consideró que no podía deducirse, ya que manifestaba que no había podido hallar ninguna explicación lógica a la cadena de operaciones; por un lado, que, en realidad, las sociedades intermediarias no habían realizado ninguna actividad en la ejecución de la adquisición de los bienes y que Kuršu zeme no podía ignorar la naturaleza artificial de dicha cadena.

El TJUE recuerda que, según su doctrina, la prohibición de la deducción del IVA soportado resulta aceptable cuando dicha prohibición se base únicamente en la implicación consciente del sujeto pasivo en la concepción de operaciones simuladas. No obstante, en este caso, la Administración letona no ha señalado de qué manera el resultado de las operaciones concretas es un perjuicio para el Tesoro, por falta de pago del IVA o en forma de solicitud indebida de devolución de dicho impuesto, en comparación con una situación en la que esas operaciones se hubieran concebido con arreglo a sus circunstancias reales.

Sin esa prueba de la existencia de práctica abusiva, al sujeto pasivo no puede denegársele el derecho a la deducción.

No obstante, añade el TJUE (aun sin decirlo, como *obiter dicta*) que en ningún caso puede deducirse un impuesto que no se haya devengado conforme a ley, y, en este caso, la recepción directa de las mercancías pudiera significar que la operación realizada fuera una adquisición intracomunitaria de bienes (AIB), por lo que no existiría derecho a la deducción de la cuota repercutida como operación interior.

Nada avanza esta sentencia en la teoría del conocimiento, ampliamente aplicada en cuanto al ejercicio del derecho a la deducción; quizá lo más interesante es la reafirmación por el tribunal relativa a una correcta calificación de la operación realizada (que, parece, evidentemente, una AIB) que excluiría el derecho a la deducción de una cuota indebidamente repercutida por una operación interior que no se ha realizado.

En la Sentencia de 3 de octubre de 2019, asunto C-329/18, Altic (NFJ074972), se plantea nuevamente el problema de la teoría del conocimiento y la exclusión del derecho a la deducción. En este caso se cuestiona si los incumplimientos de las obligaciones de identificación de los proveedores, establecidas con finalidad distinta de la fiscal, en concreto, en la cuestión que se somete, a efectos de la trazabilidad de los alimentos, suponen causa de exclusión de la deducibilidad. El TJUE rechaza la virtualidad de la aplicación directa de este hecho como causa de exclusión de la deducibilidad, por no ser una obligación de na-

turalidad fiscal; aunque, no obstante, el incumplimiento de dichas obligaciones puede ser un dato entre otros que, de forma conjunta y concordante, indiquen que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que estaba participando en una operación que formaba parte de un fraude del IVA, circunstancia que somete a valoración del tribunal remitente.

A nuestro juicio, esta sentencia subraya la necesidad de una prueba completa, que no puede desprenderse de un solo indicio, aunque sea como en este caso, uno muy relevante. Sin duda esta sentencia, como tantas otras en las que el TJUE va un paso más allá de la mera interpretación de la normativa del IVA para entrar en el terreno de la apreciación de la prueba, debe ser tenida en cuenta por los órganos de aplicación de los tributos en aras a respetar la jurisprudencia del TJUE también en los aspectos procedimentales de los procedimientos.

En la Sentencia de 16 de octubre de 2019, asunto C-189/18, Glencore (NFJ075364), aunque se cuestiona sobre el ejercicio del derecho a la deducción, no se hace desde el punto de vista material, sino desde un punto de vista procedimental, particularmente de la prueba a reunir y poner de manifiesto para excluir el derecho a la deducción cuando se participa en un fraude.

Glencore había deducido indebidamente cuotas de IVA repercutidas, ya que sabía o debería haber sabido que las operaciones efectuadas con sus proveedores formaban parte de un fraude del IVA. La Administración tributaria consideró este fraude un hecho acreditado basándose en las apreciaciones efectuadas respecto a dichos proveedores en un procedimiento penal seguido con los mismos, dispensándole el derecho húngaro de otra prueba de la participación en el fraude más allá de la constancia de esos procedimientos penales.

Glencore formula como motivo de oposición que al no haber tenido acceso al procedimiento conexo no puede ejercer su derecho de recurso impugnando el valor probatorio de los hechos allí contrastados.

El TJUE arranca sus consideraciones afirmando que el derecho a la deducción es un derecho fundamental en el impuesto, y solo se puede excluir si se acredita, mediante elementos objetivos, que quien pretende la deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA cometido por el proveedor o por otro operador económico anterior o posterior en la cadena de tales entregas de bienes o prestaciones de servicios. Por ello, como excepción a la aplicación del principio fundamental, 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.

Como el derecho de la Unión no establece normas relativas a la práctica de la prueba en casos de fraude del IVA, la prueba de los elementos objetivos que acreditan el fraude debe reunirla la Administración tributaria de conformidad con las normas en materia probatoria del derecho nacional. Sin embargo, tales normas no podrán menoscabar la eficacia

del derecho de la Unión y deberán respetar los derechos garantizados por ese ordenamiento jurídico, y en especial por la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Así, declara el tribunal, que el derecho de la Unión no se opone a que, en un procedimiento administrativo, la Administración tributaria pueda utilizar, para probar el fraude, pruebas obtenidas en otro procedimiento administrativo (lo que ya declaró en Sentencia de 17 de diciembre de 2015, asunto C-419/14, WebMindLicenses –NFJ061523–), o un procedimiento penal paralelo aún no concluido.

No obstante, en aplicación de la mencionada carta, debe permitirse a los destinatarios de resoluciones que afecten significativamente a sus intereses dar a conocer oportunamente su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración vaya a basar su decisión. Esta obligación recae sobre las Administraciones de los Estados miembros cuando adoptan resoluciones que entran en el ámbito de aplicación del derecho de la Unión, aun cuando la legislación de la Unión aplicable no establezca expresamente tal requisito formal

El fallo concluye que no es contraria al derecho de la Unión la práctica en virtud de la cual, al verificar el derecho a deducción del IVA, la Administración tributaria está vinculada por las apreciaciones de hecho y las calificaciones jurídicas que haya realizado en procedimientos administrativos conexos incoados contra los proveedores de dicho sujeto pasivo, en las que se basan las resoluciones firmes que declaran la existencia de un fraude del IVA cometido por esos proveedores, siempre que, en primer lugar, tal normativa o práctica no exima a la Administración tributaria de informar al sujeto pasivo acerca de los elementos de prueba –incluidas las pruebas procedentes de procedimientos administrativos conexos– sobre cuya base se propone adoptar una decisión, y el sujeto pasivo no se vea así privado del derecho a impugnar eficazmente, en el procedimiento seguido contra él; que, en segundo lugar, el sujeto pasivo pueda tener acceso durante este último procedimiento a todos los elementos de prueba obtenidos en los mencionados procedimientos administrativos conexos, a menos que la restricción de tal acceso esté justificada por objetivos de interés general; y que, en tercer lugar, el tribunal que conoce de un recurso contra dicha resolución pueda comprobar la legalidad de la obtención y utilización de tales pruebas, así como las apreciaciones efectuadas en las resoluciones administrativas adoptadas en relación con dichos proveedores, que son decisivas para la resolución del recurso.

Sirve también para esta sentencia la misma conclusión que sosteníamos con respecto a la sentencia anterior. Aunque el TJUE amplía su campo de actuación, la misma debe ser tenida en cuenta por los órganos de aplicación de los tributos.

En la Sentencia de 19 de diciembre de 2019, asunto C-707/18, Amarasti (NFJ075736), se plantea una cuestión relativa al ejercicio del derecho de deducción por obligaciones asumidas por contrato.

En este caso, la entidad recurrente asumió, por contrato, la realización de ciertos gastos necesarios para la inmatriculación de una finca que iba a adquirir de otro sujeto pasivo.

La importante limitación que existe en este caso es que según la legislación de Rumanía, Estado donde se realizó la operación, es obligación legal del vendedor realizar la inmatriculación de la finca antes de transmitirla.

Una primera constatación de relevancia es que la Directiva Refundida no contiene ninguna disposición que restrinja la libertad de que en principio disponen las partes de una operación de compraventa de inmuebles, como la controvertida en el litigio principal, para determinar contractualmente cuál de ellas soportará el coste de las formalidades administrativas correspondientes a dicha operación, y, en consecuencia, podrá deducir el IVA. Ahora bien, la asunción de tales gastos no presupone, necesariamente, que tenga el derecho a deducir el IVA. Es decir, el tribunal está reconociendo que el derecho de deducción dependerá de que sea destinatario directo de los servicios en cuestión.

Por otro lado, al asumir dichos gastos necesarios para la inmatriculación de la actividad, señala el tribunal, que la entidad recurrente está actuando como «mediador en nombre propio», en la medida en que recibe el servicio para cumplir con una obligación del vendedor. Por ello debe considerarse que, por una parte, presta el servicio para el obligado a inmatricular la finca, y, por otra, recibe en nombre propio los servicios.

En principio, la exigencia que está examinando el tribunal está presente en nuestra legislación, ya que el artículo 92 de la LIVA solo permite deducir las cuotas de las que se es destinatario por repercusión directa, esto es, en la que se es destinatario de los bienes o servicios por los que se ha devengado. Quizá el paso adicional que conlleva esta sentencia es la posibilidad de constituirse en mediador en nombre propio de tales servicios, incluso cuando no se repercute cuota por los mismos, atendiendo para ello a las condiciones en las que se ordena la prestación del servicio.

10. Prorrata y regularización de deducciones

La Sentencia de 24 de enero de 2019, asunto C-165/17, Morgan Stanley (NFJ072383), plantea interesantes cuestiones sobre la aplicación de la regla de la prorrata para una entidad con operativa en varios Estados miembros.

En concreto, se plantea cuál es la prorrata de deducción aplicable para las cuotas soportadas por el establecimiento permanente de una entidad, que cuenta con su sede en Londres y con el citado establecimiento permanente, sito en París; cuando el establecimiento permanente realiza operaciones sujetas y no exentas desde París y, además, soporta gastos cuya utilidad redunde exclusivamente en beneficio de la sede de Londres, sirviendo a actividades que solo están parcialmente gravadas en la sede. Asimismo, la sucursal soporta gastos generales que benefician tanto a la actividad gravada realizada por la sucursal en París como a la actividad realizada para la casa central en Londres, cuestionándose en consecuencia cuál es la prorrata aplicable a esos servicios generales. Añade mayor complejidad a este supuesto el

hecho de que los servicios prestados por la entidad sean servicios financieros, que están gravados en la sucursal sin exención en virtud de una opción permitida por la legislación francesa.

El Tribunal de Justicia, en el *iter* de su resolución, recuerda algunas cuestiones sobre las que ya se había pronunciado y que, a nuestro juicio, merecen ser destacadas. Así, señala, por una parte, que la sede y la sucursal constituyen un único y mismo sujeto pasivo del IVA, salvo que se acredite que la sucursal realiza una actividad económica independiente, lo que ocurriría, en particular, si fuera ella quien asume el riesgo económico derivado de su actividad (Sentencia de 7 de agosto de 2018, asunto C-16/17, TGE Gas Engineering –NFJ071026–), por lo que las prestaciones recíprocas intercambiadas entre esas entidades constituyen flujos internos no imponibles, a diferencia de las operaciones gravadas realizadas con terceros.

Igualmente subraya que las operaciones realizadas a favor de un establecimiento permanente en el extranjero, para generar el derecho a la deducción, deben cumplir un doble requisito: servir para operaciones que estén gravadas en el Estado donde se utilizan y que estuviesen gravadas también si se efectuaran en el Estado donde se soportan (Sentencias de 13 de julio de 2000, asunto C-136/99, Monte Dei Paschi Di Siena –NFJ009285–, y de 22 de diciembre de 2010, asunto C-277/09, RBS Deutschland Holdings –NFJ041071–).

En cuanto al fallo dictado, el tribunal concluye, en primer lugar, que en un caso como el planteado, el derecho a la deducción en relación con los gastos soportados por la sucursal en Francia en beneficio de las actividades de la sede vendrá determinado por la prorrata de deducción que resulta de una fracción cuyo denominador viene constituido por el volumen total de las operaciones que se benefician de tales gastos y cuyo numerador está formado por las operaciones gravadas que también generarían derecho a deducción si fueran efectuadas en el Estado miembro en el que está registrada dicha sucursal, incluido el supuesto en el que el derecho a deducción resulte del ejercicio de una opción ejercitada por esta sucursal.

En cuanto a los gastos generales, el derecho a la deducción vendría determinado también por una prorrata, en cuyo numerador deben computarse, además de las operaciones gravadas efectuadas por la sucursal, únicamente las operaciones gravadas realizadas por la sede que también darían derecho a deducción si fueran efectuadas en el Estado en el que está registrada la mencionada sucursal; y en el denominador, las operaciones realizadas tanto por la mencionada sucursal como por su sede.

Cuando planteamos la aplicabilidad de esta sentencia, debemos reconocer que es cierto que se trata de un caso muy particular, pues exige la existencia de dos establecimientos de una entidad, uno con derecho a la deducción plena y otro limitada, lo que no es frecuente. No obstante, el TJUE ha ofrecido unas reglas de cálculo de la prorrata de deducción que, ante un caso como este, resultarán de extrema utilidad para una solución definitiva de una cuestión tan dudosa. No obstante, no deja de llamar la atención que el tribunal, más que interpretar, lo que ha hecho ha sido legislar para un supuesto que, por su especialidad, difícilmente podría haber recogido la norma.

En la Sentencia de 27 de marzo de 2019, asunto C-201/18, Mydibel SA (NFJ072910), se plantea la posible incidencia en la regularización de los bienes de inversión de una operación de *lease back*. En este caso concreto, los bienes no fueron transmitidos a las entidades financieras, aunque se constituyó sobre los mismos un derecho de enfiteusis por 99 años (lo que parece encuadrable en el concepto de transmisión del poder de disposición), operación que se considera no sujeta según la resolución de remisión al TJUE, para a continuación pactar una cesión por las entidades beneficiadas por el citado derecho (las entidades financieras) a favor de la entidad constituyente del mismo (Mydibel, SA).

La Administración belga entendió que como consecuencia de la operación realizada procedía regularizar las cuotas soportadas con ocasión de la adquisición del citado bien de inversión.

El tribunal, en su sentencia, entiende que no se han alterado las condiciones de utilización de los bienes. Estos siguen siendo utilizados por Mydibel de manera ininterrumpida y duradera para sus actividades profesionales. Los flujos financieros en la operación de *sale and lease back* (venta con arrendamiento posterior) han dado lugar al pago de una contraprestación a Mydibel por la constitución del derecho de enfiteusis; pero a continuación esta sociedad, por su parte, se comprometió a pagar a las entidades financieras una renta trimestral a lo largo de un periodo de 15 años, cuyo importe total coincide con la contraprestación recibida por la constitución del derecho incrementado con intereses.

De ello concluye el tribunal que no se han modificado los datos tomados en consideración para determinar el importe de las deducciones practicadas después de declarar el IVA y que no procede regularizar la deducción de los bienes de inversión.

11. Devoluciones

En la Sentencia de 14 de febrero de 2019, asunto C-562/17, Nestrade, SA (NFJ072494), se plantea la aplicación de la devolución de no establecidos en el caso de España.

Nestrade es una empresa suiza que solicitó la devolución como no establecido por los trimestres 3 y 4 de 2009. La Administración le requirió la aportación de las facturas de las que derivaba el derecho a la devolución, detectando un error en cuanto al NIF (ya que no constaba el NIF suizo de la entidad) y requiriéndole que lo subsanara. A pesar de haber obtenido la rectificación de las facturas, no se aportaron y la Administración denegó la devolución en una resolución que no fue recurrida. Posteriormente se solicitó una nueva devolución, incluyendo en la misma, junto con otros periodos, los mismos trimestres 3 y 4 de 2009. La Administración acordó la devolución de los restantes trimestres solicitados, pero desestimó la de los citados trimestres 3 y 4 de 2009, al considerar que sobre ellos había recaído resolución que había ganado firmeza.

A pesar de los términos en los que se remite la petición de pronunciamiento prejudicial, el TJUE concreta que el objeto de la petición es precisar si los Estados miembros pueden

limitar 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.

Afirma el TJUE que, de acuerdo con sus pronunciamientos anteriores (fundamentalmente, la Sentencia de 8 de mayo de 2013, asunto C-271/12, Petroma Transports y otros –NFJ050635–), el derecho comunitario no se opone a que se limite el plazo para la rectificación, pero tampoco prohíbe aceptarla después de que la Administración tributaria hubiese adoptado una resolución denegatoria del derecho a deducción o del derecho a la devolución del IVA.

La medida de la validez de una disposición limitativa vendrá dada, por una parte, por el principio de equivalencia, que demanda que el procedimiento se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el derecho interno y a los basados en el derecho de la Unión, y, por otra, por el principio de efectividad que demanda que no se haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio de ese derecho.

El tribunal, a pesar de someter la cuestión al tribunal nacional que remite la cuestión prejudicial, señala que no ve constreñido ninguno de los dos principios. De los autos, dice, no se desprende en modo alguno que la revocación se aplique de manera diferente en función de que sea el derecho de la Unión o el derecho interno el que confiera el derecho en cuestión. Tampoco ve vulnerado el principio de efectividad, ya que Nestrade no informó que carecía de las facturas correctas en la fecha en que la Administración se las requirió y que había solicitado su rectificación, y, a pesar de haberlas obtenido, no las presentó durante los casi tres meses que transcurrieron entre la fecha en que las obtuvo y la fecha en que se adoptó la resolución denegatoria de la devolución del IVA. Nestrade tampoco impugnó dicha resolución antes de que adquiriese firmeza, a pesar de que hubiera podido interponer recurso contra tal resolución en plazos razonables.

Contrasta con la anterior resolución la Sentencia de 2 de mayo de 2019, asunto C-133/18, Sea Chefs Cruise Services GmbH (NFJ073176), también sobre la devolución a no establecidos. En este caso, la sociedad no residente presentó una solicitud de devolución, requiriéndole las autoridades del Estado donde se solicitaba información adicional, que de acuerdo con la Directiva 2008/9/CE se debe presentar en el plazo de un mes. La entidad no cumplió con dicho plazo de presentación, siéndole desestimada la solicitud. Contra la misma presentó recurso judicial, presentando esta vez la documentación requerida.

Se solicita del tribunal que declare si dicho plazo es de caducidad y si, en consecuencia, el incumplimiento determina la pérdida del derecho.

Concluye el TJUE que el plazo de un mes previsto en el artículo 20, apartado 2, de la Directiva 2008/9/CE para presentar al Estado miembro de devolución la información adicional requerida por este Estado miembro no es un plazo de caducidad, por lo que cuando se deniega la solicitud de devolución en su totalidad o en parte, pese a la falta de presentación de la información adicional solicitada, el sujeto pasivo podrá recurrir tal resolución, de conformidad

con el artículo 23, apartado 2, párrafo primero, de dicha directiva, ante las autoridades competentes del Estado miembro de devolución, en la forma y los plazos previstos para las reclamaciones relativas a las solicitudes de devolución presentadas por personas establecidas en dicho Estado miembro. De ello se desprende que la inobservancia del plazo establecido en el artículo 20, apartado 2, de dicha directiva no implica que el sujeto pasivo pierda la posibilidad de subsanar su solicitud de devolución presentando directamente ante el juez nacional la información adicional que permita acreditar la existencia de su derecho a la devolución del IVA.

Poco comentario requieren estas sentencias, en la medida en que el caso *Nestrade* se refiere precisamente a España.

12. Procedimiento

La Sentencia de 17 de enero de 2019, en el asunto C-310/16, *Dzivev* (NFJ072223), incide sobre una cuestión procedimental que se suscita últimamente con cierta frecuencia, como es si la protección de los intereses financieros de la Unión Europea prevista en el artículo 325 del TFUE permite superar algunos defectos procedimentales que, de acuerdo con el derecho interno de los Estados miembros, puede dar al traste con un procedimiento administrativo.

El presente caso se plantea sobre una cuestión de la máxima relevancia en nuestro ordenamiento, ya que versa sobre la validez de una intervención de telecomunicaciones, autorizada por un juez que no era competente, y cuyos resultados pretenden hacerse valer en un procedimiento penal.

El principal pronunciamiento de esta sentencia, por lo que puede afectar a nuestro país, se encuentra en el párrafo 24 de la sentencia, en el que se destaca que:

[...] en el estado actual de su evolución, el Derecho de la Unión no contiene normas aplicables a las circunstancias del caso de autos, relativas a las modalidades de la práctica de la prueba y a su utilización en el marco de procedimientos penales en materia de IVA. Por lo tanto, este ámbito es, en principio, competencia de los Estados miembros (véanse, en este sentido, las Sentencias de 17 de diciembre de 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, y de 2 de mayo de 2018, *Scialdone*, C-574/15).

Subraya el tribunal que aunque las sanciones y los procedimientos administrativos o penales que los Estados miembros establecen para luchar contra las infracciones de las normas armonizadas en materia de IVA pertenecen al ámbito de su autonomía procesal e institucional, esta autonomía está limitada por el principio de proporcionalidad y por el principio de equivalencia, lo que supone que las infracciones del derecho de la Unión, incluidas las de las normas IVA, sean sancionadas en condiciones de fondo y de procedimiento análogas a las aplicables a las infracciones del derecho nacional de naturaleza e importancia similares.