



Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2020 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 2020, acompañándose de un juicio sobre las principales conclusiones que cabe extraer para nuestro país, tanto de orden normativo como en la aplicación de los tributos.

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

Fecha de entrada: 03-05-2021 / Fecha de aceptación: 14-06-2021

Cómo citar: Bas Soria, J. (2021). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2020 y su aplicación práctica a nuestro país. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 460, 97-134.





ECJ Case Law on VAT in 2020 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 2020 and also an analysis of the main consequences of these judgments.

Keywords: ECJ; VAT; case-law.

Citation: Bas Soria, J. (2021). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2020 y su aplicación práctica a nuestro país. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 460, 97-134.





Sumario

1. Introducción
2. Hecho imponible
3. Reglas de localización del hecho imponible
4. Exenciones
5. Base imponible
6. Sujeto pasivo
7. Tipo de gravamen
8. Deducciones
9. Devoluciones



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 le son propias y definen los medios normativos a través de los cuales se desarrollará su actividad. La puesta en práctica de esos objetivos se confía a las instituciones comunitarias que disponen de poder normativo. Este poder decisorio de las instituciones se expresa a través de los reglamentos, directivas y decisiones:

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

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

Esta necesidad de transposición del derecho comunitario, así como todos los demás casos de conflicto entre las normas nacionales y comunitarias, se han solucionado mediante la afirmación de dos principios generales fundamentales en la aplicación del derecho comunitario: la primacía del derecho comunitario (sostenida por primera vez en la Sentencia de 15 de julio de 1964, asunto 6/64, Costa vs. ENEL) y el efecto directo (proclamado en la Sentencia del TJCE de 5 de febrero de 1963, asunto 26/62, Van Gend und Loos). En particular, la primera

de estas reglas exige una aplicación uniforme e incondicionada del derecho comunitario en todos los Estados miembros, por lo que las normas comunitarias prevalecen sobre las normas internas incompatibles con ellas.

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

La cuestión prejudicial (art. 267 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 la Unión, 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 la Unión Europea 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 2020.

2. Hecho imponible

En la Sentencia de 11 de marzo de 2020, asunto C-94/19 (NFJ076735), San Domenico Vetraria SpA, se plantea la sujeción al IVA de una cesión de personal efectuada entre una filial y su matriz, en la que se traslada a un directivo, asumiendo la entidad que lo recibe, la obligación de reembolsar exclusivamente el importe de los gastos por el trabajador desplazado.

De acuerdo con la normativa nacional italiana, no se considera que se realice una operación a efectos de IVA por las transferencias temporales o los desplazamientos de personal respecto de los cuales solo se abone el reembolso del coste correspondiente. Se solicita del TJUE que declare si dicha norma es compatible con la normativa comunitaria y, particularmente, con el principio de neutralidad fiscal.

Señala el tribunal que las operaciones sujetas a gravamen implican la existencia de un negocio jurídico entre las partes en el cual se haya pactado un precio o un contravalor. Implica este concepto que existe una prestación de servicios «a título oneroso» cuando entre quien efectúa la prestación y su destinatario existe 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. Debe existir, por tanto, un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido, lo que existe cuando las dos prestaciones se condicionan mutuamente, esto es, que una de ellas se realiza únicamente si la otra también se realiza, de forma recíproca.

Añade además, desestimando la argumentación de la Comisión, que no desvirtúan estas consideraciones el hecho de que no se estipulase una remuneración superior a los costes incurridos, pues la contraprestación puede ser superior, igual o inferior al coste del servicio.

Concluye el tribunal que resulta contraria a la normativa comunitaria la disposición nacional en virtud de la cual no se consideran relevantes a efectos del IVA las transferencias temporales o los desplazamientos de personal de una sociedad matriz a su filial realizados contra el mero reembolso de los costes correspondientes, siempre que los importes abonados por la filial a su sociedad matriz, por una parte, y tales transferencias temporales o desplazamientos, por otra, se condicionen mutuamente.

Aunque no cabe extraer una incidencia directa en nuestro Derecho de este pronunciamiento, en la medida en que no existe una disposición como la controvertida, resulta importante este pronunciamiento como criterio que ilumina sobre el alcance del artículo 4.Tres de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA), que establece la sujeción al impuesto de las operaciones realizadas, independientemente del resultado obtenido en las mismas, al haber recordado el TJUE que la existencia de contraprestación es independiente de la obtención de beneficios.

En la Sentencia de 23 de abril de 2020, asunto C-401/18 (NFJ077411), *Herst*, se plantea la interpretación del concepto transmisión del poder de disposición y su aplicación en un caso de transporte intracomunitario único, con existencia de varias entregas.

Herst es una sociedad establecida en la República Checa que desarrolla su actividad en el sector del transporte por carretera. También es propietaria de una serie de estaciones de servicio de distribución de combustible. La entidad había efectuado, por sus propios medios y a su cargo, el transporte de combustible en régimen suspensivo de impuestos especiales desde varios Estados miembros con destino a la República Checa. Al término de una cadena de operaciones de compra y de reventa sucesivas entre varios empresarios establecidos en la República Checa, el adquirente final del combustible era la propia empresa *Herst*, que había transportado el combustible. *Herst* no percibía remuneración alguna por el transporte del combustible, pero obtenía un margen comercial, constituido por la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta de dicho combustible. Las condiciones comerciales determinaban que, desde el inicio del transporte, *Herst* solo sería jurídicamente propietaria del combustible una vez que este fuera despachado a libre práctica en la República Checa.

Herst consideró que las adquisiciones de combustible que había realizado en la República Checa constituían adquisiciones internas; sin embargo, la Administración tributaria consideró que se trataba de adquisiciones intracomunitarias.

El órgano jurisdiccional que remite la cuestión estima que, aunque *Herst* ejercía el control sobre el combustible mientras lo transportaba, no tenía, en cambio, la facultad de disponer sobre él como propietario, en el sentido ofrecido para este concepto por la jurisprudencia

del Tribunal de Justicia, antes del momento en que, tras su transferencia, el combustible se despachó a libre práctica en la República Checa. Hasta ese momento, Herst no podía entregar el combustible a una persona distinta de la designada como destinataria en los documentos adjuntos.

El TJUE, en su fallo, recuerda que la transmisión del poder de disposición de un bien corporal como propietario significa que la parte a la que se ha transmitido dicho poder tiene la posibilidad de adoptar decisiones que puedan afectar a la situación jurídica del bien, entre ellas, en particular, la decisión de venderlo. De acuerdo con los términos en los que se ha remitido la cuestión, considera que resulta probable que se hayan producido varias transmisiones sucesivas del poder de disposición sobre el bien como propietario.

Para determinar, a partir de este criterio, si la operación debe considerarse como operación interior o como adquisición intracomunitaria de bienes (AIB), el TJUE recuerda su doctrina sobre las operaciones en cadena, para determinar a qué adquisición de la cadena debe imputarse el transporte intracomunitario único y que, por tanto, es la única que debe calificarse de adquisición intracomunitaria.

Añade que la circunstancia de que el sujeto pasivo tuviera desde un principio la intención de adquirir dichos bienes para su actividad económica una vez despachados a libre práctica en el Estado miembro de destino constituye una circunstancia que debe tener en cuenta el órgano jurisdiccional nacional al realizar la apreciación global de todas las circunstancias particulares del asunto del que conoce para determinar a cuál de las adquisiciones sucesivas debe imputarse ese transporte intracomunitario.

Se añade en esta sentencia una cuestión interpretativa bastante interesante. Plantea el órgano que remite la cuestión que la transposición de la Directiva del IVA en su país, en este punto, es dudosa, por lo que el Derecho checo impone que se haga la interpretación más favorable al sujeto pasivo, basándose en el principio constitucional nacional *in dubio mitius*.

El TJUE destaca que la interpretación que este hace, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 267 del TFUE, de una norma de Derecho de la Unión aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde la fecha de su entrada en vigor. Por ello, la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva la petición de interpretación.

No se ve limitado este criterio por un principio constitucional de derecho nacional, ya que equivaldría en realidad a limitar los efectos en el tiempo de la interpretación adoptada por el Tribunal de Justicia de las disposiciones del Derecho de la Unión.

La primera parte de esta sentencia, esto es, la relativa a la imputación del transporte a una de las entregas sucesivas de un bien, era una cuestión de notable interés, como pode-

mos deducir por los reiterados pronunciamientos que ha tenido que emitir el TJUE en los últimos años. No obstante, ha quedado superada por la disposición incluida en la Directiva «Quick fixes» y transpuesta en la regla de operaciones en cadena incorporada en nuestro Derecho en el artículo 68 de la LIVA.

La segunda cuestión, a pesar de no tener un principio constitucional similar al planteado, aclara la necesidad de aplicar en todo caso las interpretaciones del TJUE a todas las operaciones, anteriores o posteriores a la misma, por ser aclaratorias del Derecho vigente, como se ha ocupado de destacar el propio tribunal.

En la Sentencia de 16 de septiembre de 2020, asunto C-528/19 (NFJ078710), *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG*, se plantea en relación con los mismos hechos, por una parte, el derecho a la deducción de determinadas cuotas soportadas, y, por otra, la posible existencia de una operación sujeta al impuesto, sea como entrega de bienes, sea como autoconsumo.

El supuesto planteado es el de una empresa que explotaba una cantera de piedra. Para prorrogar su concesión se requirió por la Administración la realización de unas obras de ampliación de la carretera que llevaba hasta la cantera, carretera que es de uso público y gratuito, tanto por los camiones que van a la cantera, como por parte del público.

Se cuestiona ante el tribunal, en primer lugar, si la empresa tiene el derecho a deducir el IVA soportado en la ampliación de la carretera. Contesta el tribunal que indudablemente la ampliación era una condición para el ejercicio de la actividad y que se utiliza en la misma, por lo que hay una relación directa entre esas cuotas soportadas y la actividad; y, en consecuencia, se puede deducir el impuesto soportado.

Se cuestiona, en segundo lugar, si se puede considerar que la entidad ha realizado una entrega de las obras de ampliación, de la que sería su contraprestación la renovación de la concesión. En este caso, el tribunal contesta que no existe una relación directa entre la entrega de las obras de ampliación de la carretera y la concesión que impide considerar que este permiso sea la contraprestación por las obras de ampliación entregadas.

Finalmente se suscita si, ante las respuestas anteriores, puede considerarse que existe un autoconsumo por la entrega de las obras de forma gratuita al municipio. También descarta esta posibilidad el TJUE, destacando que las obras de ampliación benefician a la empresa y tienen una relación directa e inmediata con el conjunto de su actividad económica, que genera operaciones gravadas, y que el coste de las obras de ampliación de la carretera forma parte de los elementos del coste de las operaciones de la demandante.

Esta resolución es de una indudable trascendencia para acotar el alcance de las operaciones realizadas a título gratuito y fuera del ejercicio normal de la actividad de gastos asumidos en favor de tercero como condición al ejercicio de la actividad.

3. Reglas de localización del hecho imponible

En la Sentencia de 7 de mayo de 2020, asunto C-547/18 (NFJ077516), Dong Yang Electronics, se examina la existencia de un establecimiento permanente a efectos de IVA en un Estado miembro, referida en particular a lo que generalmente se conoce como establecimiento permanente en sede de la filial.

Dong Yang, entidad establecida en Polonia, suscribió un contrato de prestación de servicios con una entidad residente en un país tercero, LG Corea, para realizar el montaje de tarjetas de circuitos impresos con materiales y componentes que eran propiedad de LG Corea.

Los materiales y los componentes necesarios para completar las PCB se despachaban en aduana y se entregaban posteriormente a Dong Yang por una filial de LG Corea residente en Polonia, LG Polonia. Dong Yang enviaba las tarjetas montadas a LG Polonia, la cual, con base en un contrato con LG Corea, las utilizaba para producir módulos TFT LCD. Estos módulos, que eran propiedad de LG Corea, se entregaban a otra sociedad, LG Alemania.

LG Polonia dispone de medios de producción propios. Dicha sociedad y LG Corea tienen distintos números de IVA.

Dong Yang facturó los servicios de montaje a LG Corea, considerándolos no sujetos al IVA en territorio polaco por aplicación de la regla general de localización de los servicios. LG Corea aseguró a Dong Yang que no disponía de un establecimiento permanente en Polonia y que no tenía empleados ni poseía inmuebles o equipos técnicos en territorio polaco.

La Administración tributaria polaca consideró que LG Polonia constituía un establecimiento permanente de LG Corea, ya que a través de los vínculos contractuales que había establecido, LG Corea utilizaba LG Polonia como su propio establecimiento. En consecuencia, y por aplicación de la misma regla general de localización, se consideraba que los servicios de Dong Yang se localizaban en Polonia y estaban sujetos al impuesto.

Contra la resolución que apreciaba estas circunstancias se planteó la correspondiente impugnación, en el curso de la cual se suscita la cuestión prejudicial que ahora examinamos.

El tribunal somete dos cuestiones. La primera, aunque formalmente de muy escaso alcance, ya que se limita a plantear si puede deducirse la existencia de un establecimiento permanente en Polonia de la mera circunstancia de que una sociedad con sede fuera de la Unión Europea posea una sociedad filial establecida en Polonia, queda ampliada en la resolución de remisión en la que se plantea en qué condiciones la filial que posee, en territorio polaco, una sociedad establecida en un tercer Estado podría ser considerada como un establecimiento permanente a efectos de la determinación del lugar de prestación de los servicios. Lamentablemente, como veremos, el TJUE se limita a la cuestión estricta planteada y no responde a esta ampliación de la pregunta.

La segunda cuestión, con una evidente trascendencia práctica, toma en consideración el artículo 22 del Reglamento de Ejecución y la obligación que el mismo impone al prestador de un servicio de identificar si el establecimiento permanente destinatario de los servicios es el que se le ha comunicado por el destinatario de los mismos, planteándose si el prestador de servicios debe tomar en consideración las relaciones contractuales que puedan existir entre la sociedad matriz con sede fuera de la Unión y la filial y que pueden determinar la existencia de un establecimiento permanente.

En un fallo sencillo, el Tribunal de Justicia examina las dos cuestiones.

En primer lugar, refiere el concepto del establecimiento permanente recogido en el Reglamento de Ejecución, y que lo define como cualquier establecimiento, distinto de la sede de la actividad económica, que se caracterice por un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.

A la hora de establecer la posible existencia de un establecimiento permanente en sede de una filial, el tribunal constata, por una parte, que no puede depender únicamente del régimen jurídico de la sociedad filial (ya que, evidentemente, constituye un sujeto dotado de personalidad jurídica y, por tanto, gravado de forma autónoma) y, por otra parte, que debe atenderse a la realidad económica y mercantil de la actividad y examinarla a luz del Reglamento de Ejecución para determinar si pudiera existir un establecimiento permanente.

La conclusión del tribunal, como ya hemos dicho, se limita a destacar que no puede deducirse la existencia de un establecimiento permanente en el territorio de un Estado miembro del mero hecho de que una sociedad establecida en un tercer Estado posea una filial en el Estado miembro en cuestión.

En cuanto a la segunda cuestión, destaca el tribunal que el artículo 22 del Reglamento de Ejecución establece una serie de criterios a los que tiene que atender el prestador de servicios para identificar el establecimiento permanente del cliente destinatario del servicio. Entre estos no se encuentra, evidentemente, el examen de las relaciones contractuales entre una sociedad domiciliada en un tercer Estado y su filial domiciliada en un Estado miembro para determinar si la primera dispone de establecimiento permanente en ese Estado miembro.

Esta sentencia trata uno de los supuestos más complejos de identificación de un establecimiento permanente, el establecimiento permanente en sede de una filial o de un agente dependiente. La solución que se ofrece hubiera sido mucho más práctica si, como solicitaba el tribunal remitente, hubiera dado unos criterios o líneas básicas para la identificación de este tipo de establecimiento permanente. Ciertamente es que se trata de una cuestión muy compleja, que exige la valoración de hechos concretos que difieren de un caso a otro y para los que difícilmente puede formularse un criterio general; pero no es menos cierto que la respuesta dada poca luz ofrece.

En la Sentencia de 18 de junio de 2020, asunto C-276/18 (NFJ078069), *KrakVet*, se examina el alcance de la regla de localización de las conocidas como «ventas a distancia».

Se plantea el supuesto de una empresa polaca, sin establecimiento permanente fuera de Polonia, que realizaba ventas a través de una página web a particulares en Hungría. Las mercancías vendidas podían ser remitidas por un transportista recomendado por la empresa vendedora, o bien podían ser retiradas por el adquirente en sus almacenes o por cualquier otro transportista que el adquirente quisiera contratar.

La primera cuestión que se plantea es si, en esas condiciones, se puede considerar que es aplicable la regla de ventas a distancia, particularmente si puede considerarse que los bienes son expedidos o transportados por el proveedor o por su cuenta.

Señala el tribunal que se cumple esta condición si es el proveedor, y no el adquirente, quien toma efectivamente las decisiones que determinan el modo en que estos bienes deben ser expedidos o transportados, siendo su papel preponderante tanto en la iniciativa como en la organización de las etapas esenciales del transporte.

Añade, además, determinadas circunstancias que deben tomarse en consideración para determinar si asume dicha posición. Así, por ejemplo, se destaca que, aunque ofrezca retirar las mercancías de sus almacenes, si está establecido en Polonia y está ofertando los bienes en el mercado de otro país de la Unión, es lógico pensar que va a existir ese transporte. Además, si aun siendo el contrato de transporte un contrato separado, el vendedor ofrece opciones limitadas o una sola de transporte y con ocasión de la compra se puede confirmar esta, también es otro elemento para tomar en cuenta para afirmar la existencia de una venta a distancia.

Así las cosas el TJUE concluye que, si bien debe verificar estos extremos el órgano que remite la cuestión, los términos de la remisión permiten suponer que efectivamente se trata de una venta a distancia.

Por otro lado, ante las dudas sobre su régimen fiscal, *KrakVet* solicitó a la Administración tributaria polaca que identificara el lugar de realización de las operaciones; entendiendo esta que se situaba en Polonia y que debía pagar el IVA en ese Estado miembro. Plantea el órgano jurisdiccional remitente si la Administración húngara puede unilateralmente exigir el IVA cuando ya ha sido ingresado en otro Estado miembro.

El tribunal analiza la normativa comunitaria y concluye que, efectivamente, las reglas de localización deben aplicarse correctamente, independientemente de la decisión de otro Estado miembro, sin perjuicio del derecho a la devolución de los ingresos percibidos en infracción del derecho comunitario.

Se plantea en último lugar si cabe entender que existe un supuesto de fraude o abuso en este caso por el hecho de que el transportista se encuentre vinculado con la sociedad

vendedora. El tribunal señala que por ello parece que esa sociedad de transporte ejercía una actividad económica en su propio nombre, bajo su propia responsabilidad y por su cuenta y riesgo, no apreciando abuso o fraude alguno.

Interesante sentencia es esta, en primer lugar, para aclarar cuándo cabe atribuir al vendedor la expedición, elemento necesario para que exista una venta a distancia. Pero también para recordar el carácter preponderante del derecho comunitario y su interpretación por el TJUE, incluso en los casos en los que existan decisiones adoptadas por un Estado miembro que sean contradictorias con la interpretación uniforme que realiza el tribunal.

En la Sentencia de 2 de julio de 2020, asunto C-215/19 (NFJ078186), A Oy, se plantea la regla de localización aplicable a una prestación de servicios de alojamiento de equipos informáticos en un centro de datos, en particular, si cabe considerar que se trata de un servicio de arrendamiento de un inmueble o un servicio vinculado con un inmueble.

Los servicios en cuestión incluyen el suministro de un armario *rack* equipado con una puerta que puede bloquearse, de la electricidad y de los servicios destinados a garantizar la utilización de los servidores en condiciones óptimas, como el control de la temperatura y de la humedad, la refrigeración, el control de las interrupciones de la alimentación eléctrica, detectores de humo para el caso de eventuales incendios dentro de los armarios *rack* y un control de acceso electrónico. Además, la sociedad propietaria del inmueble garantiza la gestión de la limpieza general y la reposición de las bombillas eléctricas. Los armarios *rack* están atornillados al suelo en un inmueble. Los usuarios colocan a continuación en ellos sus equipos, que también se atornillan a esos armarios *rack*, de los que pueden desatornillarse en pocos minutos.

Según la resolución de remisión el TJUE considera que los distintos elementos de la prestación forman una prestación única en cuyo marco la puesta a disposición de los armarios *rack* constituye la prestación principal, considerándose las restantes prestaciones como accesorias.

En cuanto a la calificación de la prestación como arrendamiento de inmuebles, recuerda el tribunal que según su doctrina el arrendamiento es una actividad relativamente pasiva, que no genera un valor añadido importante, que debe distinguirse de otras actividades que o bien constituyen negocios industriales y comerciales, o bien son actividades cuyo objeto consiste más en la ejecución de una prestación que en la mera puesta a disposición de un bien. En el caso controvertido, el prestador de los servicios no se limita a poner a disposición pasiva de sus clientes una superficie o un emplazamiento garantizándoles el derecho a usarlos como si fueran sus propietarios; en particular, nada indica que los clientes tengan derecho a controlar o a restringir el acceso a la parte del inmueble en la que se han instalado los armarios *rack*. Tampoco califica los armarios *rack* como bienes inmuebles, ya que ni forman parte de un inmueble, ni están unidos de forma permanente, ya que están simplemente atornillados al suelo y pueden ser desplazados sin destrucción o modificación del inmue-

ble, por lo que no pueden ser tratados como bienes inmuebles. En consecuencia, se considera que estos servicios no constituyen servicios de arrendamiento de bienes inmuebles.

En cuanto a su calificación como servicios vinculados con bienes inmuebles, subraya el tribunal que, para ello, una prestación debe estar vinculada a un inmueble expresamente determinado y tener por objeto el propio bien inmueble, como cuando un bien inmueble determinado debe considerarse un elemento constitutivo de una prestación de servicios, por ser un elemento central e indispensable de esta, lo que ocurre cuando dicho bien es un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los servicios prestados o cuando dichos servicios se destinen al mismo. En el caso controvertido, afirma el TJUE, los destinatarios no disponen de un derecho de uso exclusivo de la parte del inmueble en el que se han instalado los armarios *rack*, por lo que no constituyen servicios vinculados a bienes inmuebles tampoco.

Resulta destacable esta sentencia para nuestro país, ya que siempre se ha mantenido una interpretación amplia de la regla de los servicios relacionados con inmuebles. Tras la introducción del artículo 31 bis del Reglamento de Ejecución, con efectos 1 de enero de 2017, parecía que dicha interpretación amplia era recibida en el marco comunitario también. Esta sentencia del TJUE, sin duda, muestra que la interpretación de esta regla debe hacerse dentro del amplio contorno que dibuja la normativa, pero no de una forma especialmente ampliada.

4. Exenciones

En la Sentencia de 5 de marzo de 2020, asunto C48/19 (NFJ076620), X-GmbH, se plantea la posible aplicación de la exención aplicable a los servicios sanitarios a un servicio de consultas telefónicas sobre diferentes temas relativos a la salud, y programas de acompañamiento, por teléfono, de pacientes aquejados de enfermedades crónicas o de larga duración, basados en una evaluación asistida por ordenador, mediante un cuestionario concreto que les permitía determinar el contexto médico al que podía vincularse la situación del cliente, y a continuación asesoraban a este último sobre su situación terapéutica, dándole explicaciones relativas a los diagnósticos y a las terapias posibles o, incluso, proponiéndole cambios de hábitos o de tratamiento.

El artículo 132 de la Directiva Refundida contempla la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate. El tribunal, en su fallo, examina los dos elementos sobre los que pivota esa exención: por un lado, constituir una asistencia a personas físicas y, por otro, realizarse en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate.

En cuanto al concepto de asistencia sanitaria, señala el tribunal que, según reiterada jurisprudencia, comprende las prestaciones que tienen por objeto diagnosticar, tratar y, en la medida de lo posible, curar enfermedades o problemas de salud.

Aunque remite esta cuestión al tribunal de instancia, señala que explicar los diagnósticos y las terapias posibles así como en proponer modificaciones de los tratamientos seguidos, toda vez que permiten a la persona interesada comprender su situación desde el punto de vista médico y, en su caso, actuar en consecuencia, en particular tomando o no determinado medicamento, pueden tener una finalidad terapéutica y, por ello, estar comprendidas en el concepto de «asistencia a personas físicas». No es obstáculo para esta interpretación la falta de prescripción médica previa a la consulta telefónica o de tratamiento médico concreto posterior a ella.

En cuanto a la segunda cuestión, explica el tribunal que, según la resolución de remisión del Tribunal de instancia, la asistencia a personas físicas telefónica se puede prestar por médicos, enfermeros y auxiliares médicos sometidos a determinados requisitos de cualificación profesional; planteándose si estos requisitos deben ser superiores por la prestación telefónica del servicio.

Recuerda a este respecto el tribunal que la definición de las profesiones médicas y sanitarias a las que se condiciona la exención debe realizarse por el Estado miembro de que se trate, pero sometido a determinados límites, particularmente, la finalidad de la exigencia contenida en la directiva, que es la exigencia de un nivel de calidad suficiente en el servicio exento, pero sin que el concepto de profesional sanitario deba interpretarse restrictivamente; y el respeto al principio de neutralidad fiscal, que se opone a que prestaciones similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA.

La conclusión es que no deben exigirse requisitos adicionales para calificar al profesional como sanitario por la prestación telefónica del servicio.

No parece que esta sentencia vaya a generar exigencias adicionales en nuestro ordenamiento. En la Consulta V0135/2018, de 25 de enero (NFC067762), la Dirección General de Tributos (DGT) ha examinado la posible aplicación de la exención a servicios de asistencia telefónica similares a los que son objeto de consulta, que señala:

Los servicios objeto de consulta de atención telefónica, seguimiento y monitorización de su adherencia al tratamiento médico prescrito, y recomendaciones sobre pautas relacionadas con hábitos de vida saludables, prestados a enfermos crónicos y convalecientes tienen la consideración de servicios de asistencia sanitaria y se prestan por un profesional médico o sanitario, según el artículo 20, apartado uno, número 3.º de la Ley 37/1992. Por tanto, dichas prestaciones de servicios están sujetas pero exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido. La exención será de aplicación tanto si se presta directamente al destinatario del servicio como si se presta a una entidad sanitaria o aseguradora que a su vez lo presta a sus asegurados o pacientes.

En la Sentencia de 5 de marzo de 2020, asunto C-211/18 (NFJ076629), Idealmed III - Serviços de Saúde SA, se plantea también el contenido y alcance de las exenciones sani-

tarias, particularmente en este caso, el de una sociedad que gestiona y explota, con fines lucrativos, cinco establecimientos sanitarios en los que se prestan servicios médicos, de enfermería, de diagnóstico, de análisis clínicos y de fisioterapia.

Se refiere este caso a una situación particular del Derecho portugués, que permitía renunciar a la exención y aplicar el régimen general del IVA a las entidades privadas que operan al margen del sistema nacional de salud.

En la comprobación de la situación tributaria de la entidad se constató que, aunque había renunciado a la exención, la misma celebró acuerdos y convenios con las autoridades públicas, que preveían la prestación de servicios de asistencia sanitaria a precios establecidos de antemano, por lo que no podía renunciar a dicha exención y debía considerar sus servicios exentos. La consecuencia de ello era la pérdida del derecho a la deducción del IVA soportado.

Se plantea a partir de estos hechos si resulta obligatoria la exención, constatando el tribunal que tales servicios de asistencia sanitaria, proporcionados por un establecimiento hospitalario privado, que son de interés general, se prestan en condiciones sociales comparables a las que rigen para entidades de derecho público, deben aplicar la exención; y que para determinar la comparabilidad de los servicios las autoridades competentes de un Estado miembro pueden tomar en consideración el hecho de que esos servicios se proporcionen en virtud de convenios celebrados con autoridades públicas de ese Estado miembro, a precios fijados por esos convenios, y que el coste de tales servicios sea asumido en parte por las instituciones de seguridad social del referido Estado miembro.

En la Sentencia de 2 de julio de 2020, asunto C-231/19 (NFJ078189), BlackRock Investment Management, se cuestiona el alcance de la exención en los servicios de gestión de fondos de inversión.

BlackRock es una entidad británica que gestiona fondos comunes de inversión y otros fondos, si bien los primeros no representan la mayoría de los fondos gestionados ni en cuanto al número ni en cuanto al valor de los activos gestionados. Para la gestión de todos estos fondos utiliza una prestación de servicios de una entidad de su grupo mercantil, constituida por una plataforma informática con una combinación de material informático, programas informáticos e intervención humana. Este servicio es una prestación única, independientemente de la naturaleza de los fondos gestionados. Se plantea si este servicio se encuentra dentro del ámbito de la exención contemplada en el artículo 135 de la Directiva refundida (art. 20.Uno.18 LIVA).

El tribunal considera que la exención del artículo 135.1 g) de la Directiva IVA se define únicamente en relación con la naturaleza de la prestación de que se trata, en este caso las operaciones de gestión de fondos comunes de inversión y no autoriza a distinguir el tratamiento fiscal de una prestación única en función de sus usos, por lo que una debe ser objeto de un tratamiento fiscal único. Añade además que el tratamiento fiscal único no puede determinarse en función de la naturaleza de los fondos gestionados de forma mayoritaria

por la sociedad, pues permitiría aplicar la exención más allá de sus límites normativos. En consecuencia, considera que no resulta aplicable la exención a tales servicios.

En la Sentencia de 8 de octubre de 2020, asunto C-657/19 (NFJ079155), Finanzamt D, se suscita la aplicación de la exención para las prestaciones de asistencia social a los servicios prestados por una enfermera que elabora dictámenes de evaluación de la dependencia por cuenta de una entidad que actúa en dicho campo de la asistencia a los dependientes.

El TJUE recuerda que para la aplicación de la exención se debe cumplir con dos requisitos, el primero, que los servicios estén relacionados con la asistencia social y con la seguridad social, y el segundo que la persona que los preste tenga el reconocimiento de establecimiento de carácter social. En cuanto al primero de los mismos, el tribunal señala que los servicios cuestionados deben considerarse como relacionados con la asistencia social. En cuanto al segundo, declara el TJUE que la normativa comunitaria no se opone a que se excluya de la exención a una persona que no tiene reconocida la condición de establecimiento de carácter social, así como a que no se otorgue dicho reconocimiento cuando la persona que presta el servicio ha sido contratada por un organismo que cuenta con tal reconocimiento.

Relevante es esta sentencia, especialmente por lo que se refiere a la inclusión de los servicios prestados a la entidad como servicios de asistencia social; aunque como indica el TJUE en su fundamentación, dicha extensión ya se había incluido en otras sentencias. En todo caso, la interpretación nacional debe atender a esta circunstancia.

En la Sentencia de 8 de octubre de 2020, asunto C-235/19 (NFJ079158), United Biscuits (Pensions Trustees) Limited, se plantea ante el TJUE la exención de los servicios de gestión de fondos de pensiones prestados a los *trustees* por compañías aseguradoras o compañías no aseguradoras, ya que, al parecer, en el Reino Unido se aplicaba la exención en el primer caso y no en el segundo.

El TJUE contesta que los servicios de gestión de inversiones prestados con cargo a un régimen profesional de jubilación, con exclusión de toda indemnización por riesgo, no pueden calificarse de «operaciones de seguro» y, por tanto, no pueden estar comprendidos en la exención del IVA prevista para tales operaciones.

Tratándose de una peculiaridad del derecho interno del Reino Unido, esta sentencia no parece especialmente relevante para nuestro país.

En la Sentencia de 10 de diciembre de 2020, asunto C-488/18 (NFJ079837), Golfclub Schloss Igling, se plantea la aplicación de la exención para servicios directamente relacionados con la práctica del deporte.

Se cuestiona, en primer lugar, si dicha exención contiene un mandato claro y directo de forma que, ante la falta de la correcta transposición por el Estado miembro, pueda invocarse el efecto directo de la directiva. Desestima esta posibilidad el TJUE, afirmando que al

disponer la directiva que se aplicará la exención a «determinadas» prestaciones de servicios relacionadas con el deporte, esta no es suficientemente concreta, ya que no especifica cuáles son tales prestaciones «determinadas».

Por otro lado, se plantea si la definición de organismo sin fin lucrativo es un concepto comunitario y, además, si puede aplicarse a una entidad que actúa sin ánimo de lucro pero que, en caso de disolución, contempla que los beneficios no distribuidos se atribuyan a sus miembros. El TJUE confirma que se trata de un concepto autónomo del Derecho de la Unión, y que el mismo exige que, en caso de disolución, no pueda distribuir a sus miembros los beneficios que haya obtenido y que excedan del valor de las participaciones en el capital desembolsadas por dichos miembros.

Resulta, a nuestro juicio, mucho más interesante la segunda de estas cuestiones. No es cuestión que se recoja explícitamente en el artículo 20.Tres de la LIVA (a diferencia, por ejemplo, de lo que ocurre en la Ley 49/2002 –régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo–, donde se recoge la limitación del destino de los fondos en disolución), aunque podemos entenderlo implícito en la exigencia de destinar, en todo caso, los beneficios obtenidos a actividades exentas. Con el claro pronunciamiento del tribunal no cabe duda de que debemos interpretar que dicho destino se debe dar también en la disolución.

En la Sentencia de 17 de diciembre de 2020, asunto C-801/19 (NFJ079927), Franck, el TJUE se pronuncia sobre la aplicación de la exención para operaciones financieras.

Entiende el tribunal que es aplicable esta exención a una operación que trata como una operación única, aunque se articule a través de tres contratos. En primer lugar, en virtud de un contrato denominado «contrato de préstamo financiero», una entidad emitía un pagaré a Franck que se comprometía a entregarle en efectivo la cuantía indicada en dicho pagaré. En segundo lugar, de conformidad con un contrato denominado «contrato de cesión de créditos cambiarios», Franck transmitía el citado pagaré a una sociedad de *factoring*, que le abonaba entre el 95 % y el 100 % del importe del pagaré a Franck, importe que transfería a la emisora. En tercer lugar, mediante un contrato denominado «acuerdo de cooperación comercial», la emisora del pagaré se comprometía a devolver a Franck los intereses y gastos que le facturase la sociedad de *factoring* y a abonarle una remuneración que ascendía al 1 % del importe mencionado en el pagaré.

Siendo esta vez la interpretación de un caso concreto, su relevancia debe limitarse a los casos de figuras similares. Relevante es, no obstante, que el tribunal trate como una operación única el resultado de tres contratos distintos y relacionados que disciplinan una relación jurídica.

En la Sentencia de 17 de diciembre de 2020, asunto C-449/19 (NFJ079930), WEG Tevesstraße, el TJUE declara que no le resulta aplicable una exención en el IVA a las entregas de calor efectuadas por una comunidad de propietarios a sus comuneros. No existiendo

norma similar en nuestro ordenamiento, no parece que esta sentencia tenga un efecto relevante para nuestra nación.

En la Sentencia de 17 de diciembre de 2020, asunto C-656/19 (NFJ079929), Bakati, el tribunal examina diversas cuestiones en relación con la exención de las exportaciones.

En el caso que se somete al TJUE, Bakati era una empresa húngara que vendía grandes cantidades de diversos productos de limpieza a particulares serbios, que recibían la mercancía exenta en un almacén, que habían alquilado tales particulares y que estaba próximo a la frontera de su país, que después conducían a su país. Se invocaba la exención para las denominadas exportaciones indirectas por entregas a viajeros.

En primer lugar, se plantea cómo debe interpretarse el concepto de equipaje personal que recoge la directiva para esta exención. El tribunal señala que se trata de un concepto comunitario, y que, por ello, no resulta aplicable el de «efectos personales» utilizado en el convenio sobre facilidades aduaneras para el turismo. Señala que, por tanto, debe utilizarse el concepto usual y que el mismo no da cobertura a un caso como el expuesto, en el que los bienes exportados exceden con mucho de las necesidades de los mismos y que tenían, por tanto, una clara finalidad comercial.

Se plantea, en segundo lugar, si comprobado que no resultaba aplicable la exención por exportación indirecta en régimen de viajeros, las autoridades del Estado debían haber comprobado si se cumplían, sin embargo, los requisitos para aplicar la exención por exportaciones indirectas en régimen comercial. Destaca la petición de pronunciamiento que la Administración había descartado sobre la aplicación de la exención al no haberse cumplido las formalidades aduaneras de exportación.

El TJUE recuerda que los requisitos a los que se condiciona esta exención son la transmisión al adquirente no establecido del poder de disposición del bien en calidad de propietario, cuando el proveedor demuestra que dicho bien ha sido expedido o transportado fuera de la Unión y cuando, como consecuencia de la expedición o del transporte, el bien ha abandonado físicamente el territorio de la Unión. Sin embargo, no es condición para aplicar la exención el cumplimiento de las formalidades aduaneras aplicables a la exportación.

En consecuencia, el TJUE señala que la Administración estaba obligada a examinar si la exención resultaba aplicable, pese a que no se hayan realizado las formalidades aduaneras aplicables y a que, en el momento de la compra, el adquirente no tuviera intención de que se aplicara esta exención.

Finalmente, indica el TJUE que el principio de proporcionalidad se opone a que se rechace la exención del IVA por una entrega de bienes destinados a la exportación porque el sujeto pasivo de que se trate no haya efectuado el procedimiento de salida aduanera de dichos bienes y no disponga de los documentos necesarios, a pesar de que conste que esos bienes han sido exportados efectivamente.

Aunque no es nuevo este pronunciamiento, resulta de gran interés, no en vano el artículo 21 de la LIVA y, particularmente, su desarrollo reglamentario contenido en el artículo 9 del Reglamento del IVA, aprobado por Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre (RIVA), condicionan todas las exenciones en exportaciones a que se hayan realizado las formalidades aduaneras de exportación y a la conservación de los documentos acreditativos de la salida de las mercancías.

5. Base imponible

La Sentencia de 28 de mayo de 2020, asunto C-684/18 (NFJ077794), World Comm Trading, plantea una cuestión particular sobre la modificación de la base imponible.

La sociedad recurrente, establecida en Rumanía, adquiría productos de telefonía móvil a Nokia, que se recibían de diversos Estados miembros (AIB) y de la propia Rumanía (adquisiciones interiores). Cuando el conjunto de adquisiciones de todas las procedencias alcanzaba determinado volumen, Nokia concedía un descuento, que se facturaba desde Finlandia.

La Administración rumana practicó liquidación, al entender que el descuento debía aplicarse en sus proporciones correspondientes a las AIB y a las adquisiciones interiores. La empresa alegó que esa exigencia era un formalismo excesivo y que, además, Nokia había dejado de operar en Rumanía y ya no podía emitir una factura que incluyera un número de identificación de IVA rumano para modificar las entregas internas.

La cuestión que se somete al TJUE es si el principio de proporcionalidad se opone a que las autoridades tributarias nacionales obliguen a World Comm Trading a devolver la diferencia entre el importe de la deducción inicialmente practicada y un importe reevaluado del IVA deducible, en una situación como la del litigio principal, en la que la base imponible ha sido recificada como consecuencia de los descuentos obtenidos por las entregas de los productos de telefonía móvil efectuadas en Rumanía, siendo así que Nokia había dejado de operar en ese Estado miembro y ya no estaba en condiciones de emitir una factura por los descuentos correspondientes a las entregas internas que incluyera su número de identificación de IVA rumano.

El tribunal señala que, efectivamente, en aquellos casos en los que haya quedado demostrado que el importe de la base imponible inicialmente calculada haya quedado reducido por descuentos posteriores, las administraciones fiscales pueden practicar una liquidación minorando las deducciones inicialmente practicadas. Dicha facultad es independiente de que el sujeto pasivo no disponga de una factura distinta emitida por el proveedor nacional que refleje los descuentos concedidos, ni del hecho de que el propio IVA devengado por el proveedor del sujeto pasivo no esté regularizado.

Para valorar el sentido último de esta sentencia debemos recordar que las AIB determinan un IVA devengado y un IVA soportado por el mismo importe (si el adquirente tiene

derecho a la deducción plena del impuesto), mientras que las adquisiciones interiores (sin inversión) solo determinan, en su caso, el derecho a la deducción de la cuota soportada. Por ello no es lo mismo que un descuento se aplique a las AIB que a las entregas interiores. Aunque para un caso muy concreto, la importancia de este pronunciamiento se asoma, teniendo presente lo anterior, sin lugar a dudas.

En la Sentencia de 11 de junio de 2020, asunto C-43/19 (NFJ077982), Vodafone Portugal, se analiza la sujeción al impuesto de los importes que debe pagar el cliente en caso de incumplimiento del periodo de permanencia en un servicio de telecomunicaciones. La particularidad que presente este caso es que dichos importes, por una norma de derecho nacional, están limitados en funciones de las ventajas concedidas a esos clientes en forma de descuentos y otros gastos en los contratos y que resulta variable dependiendo de la fecha de resolución de esos contratos.

Aunque el TJUE trata esta cuestión como relativa a la existencia del hecho imponible, a los efectos de la presente exposición hemos preferido situarla en el apartado de la base imponible, atendiendo a que esta cuestión está íntimamente relacionada con el tratamiento de las indemnizaciones que, en nuestra normativa, se recoge en el artículo 79 de la LIVA, relativo a la base imponible.

El TJUE recuerda que una prestación de servicios solo se realiza a título oneroso si existe entre quien efectúa la prestación y el beneficiario de esta una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo de un servicio prestado al beneficiario. Así sucede cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido.

Además, la contraprestación del precio pagado al firmar un contrato relativo a la prestación de un servicio consiste en el derecho que adquiere el cliente a disfrutar del cumplimiento de las obligaciones derivadas del contrato, con independencia de que el cliente ejercite ese derecho. Por lo tanto, el prestador de servicios realiza dicha prestación desde el momento en que pone al cliente en condiciones de disfrutar de ella, de modo que el hecho de que el cliente no haga uso del citado derecho no afecta a la existencia del vínculo directo mencionado.

En consecuencia, el importe preestablecido percibido por un operador económico en caso de resolución anticipada por su cliente, o por una causa imputable a este, de un contrato de prestación de servicios que prevé un periodo mínimo de permanencia tiene que considerarse la retribución de una prestación de servicios efectuada a título oneroso y como tal sujeta al IVA, aun cuando tal resolución implique la desactivación de los productos y servicios previstos en ese contrato antes del término del periodo mínimo de permanencia convenido.

No se ve alterada esta conclusión por el hecho de que la contraprestación sea limitada legalmente al importe de los gastos realizados por el prestador de los servicios en el marco de la explotación de esos servicios y deben ser proporcionales a la ventaja concedida al cliente.

Subraya además el TJUE que, desde el punto de vista de la realidad económica, que constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA, el importe adeudado como consecuencia de la resolución anticipada del contrato trata de garantizar al operador una retribución contractual mínima de la prestación efectuada.

La presente sentencia supone una aclaración de criterio ya consolidado del TJUE. Especialmente destacable para la distinción de las indemnizaciones sujetas y no sujetas al impuesto fue la Sentencia de 18 de julio de 2007, asunto C-277/05 (NFJ026002), *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, línea que sigue la presente sentencia. Nos parece destacable, sin embargo, el criterio interpretativo que se invoca de la realidad económica del contrato, coincidente, a pesar de su aparente diferencia, con el principio de calificación que rige la interpretación de las normas tributarias y que postula una calificación de los hechos tributarios con arreglo a su verdadera naturaleza, es decir, su fondo económico, independientemente de la calificación jurídica otorgada por las partes.

En la Sentencia de 11 de junio de 2020, asunto C-146/19 (NFJ078489), SCT, se examina la compatibilidad con la normativa comunitaria de una restricción a la modificación de la base imponible en los casos de impago por un procedimiento concursal que se encuentra condicionada por el derecho nacional eslovaco a su inclusión en un procedimiento concursal.

El TJUE interpreta en esta sentencia el artículo 90 de la Directiva del IVA, que permite la modificación de la base imponible en los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, en las condiciones que los Estados miembros determinen.

Señala el TJUE que todo supuesto en el que se produzca un impago definitivo se debe autorizar la modificación de la base imponible, sin que la autorización al Estado a establecer condiciones alcance más allá de atender a los supuestos en los que el impago de la contraprestación puede ser de difícil verificación o bien meramente provisional.

Tampoco puede ampararse la excepción en las medidas para evitar fraudes o evasiones fiscales, ya que 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, por lo que tiene que existir al menos un indicio de fraude.

Concluye finalmente el TJUE que las formalidades que los sujetos pasivos deben cumplir para ejercitar, ante las autoridades tributarias, el derecho a reducir la base imponible del IVA se limitan a los que permitan acreditar que, después de haberse convenido una transacción, una parte o la totalidad de la contraprestación no ha sido definitivamente percibida.

Esta sentencia resulta particularmente interesante en el caso español, en el que son numerosos los requisitos a los que se condiciona la modificación de la base imponible tanto por impago como por concurso (art. 80, apartados tres y cuatro, LIVA). A nuestro juicio, no

cabe duda de que los requisitos recogidos en el apartado cinco atienden, precisamente, a una provisionalidad en el impago. No puede afirmarse lo mismo en relación con los requisitos reglamentarios (art. 24 RIVA), de naturaleza estrictamente formal, y que tienden a garantizar un correcto ejercicio del derecho y una eficacia en la comprobación administrativa pero que, desde luego, parece difícil identificar con requisitos impuestos para asegurar que solo se modifique la base imponible en supuestos de impagos definitivos.

En la Sentencia de 15 de octubre de 2020, asunto C-335/19 (NFJ079257), E. sp. z o.o. sp. k., se examina también la modificación de la base imponible por impago.

En concreto, se plantea la aplicabilidad de unas limitaciones que contiene el Derecho polaco que exige que el deudor sea un sujeto pasivo, también que, en la fecha de la modificación de la base imponible por impago, tanto el sujeto pasivo como el destinatario mantengan la condición de empresario y que, además, el destinatario de la repercusión no haya sido declarado en concurso.

El TJUE, al igual que en la sentencia que acabamos de estudiar, destaca que las limitaciones a la modificación de la base imponible por impago deben restringirse a las estrictamente necesarias para comprobar que, efectivamente, ha existido un impago. Así, pasa a examinar cada una de las mencionadas limitaciones.

Señala el TJUE que supeditar la modificación a que el deudor haya estado registrado como sujeto pasivo del IVA el día de la entrega del bien o de la prestación de servicios no puede justificarse por la necesidad de tener en cuenta al carácter definitivo del impago. Igualmente, se entiende que supeditar la modificación a que el deudor no se encuentre en situación de concurso va más allá de la necesidad de comprobar que el impago es definitivo.

Procede trasladar idéntica reflexión a la realizada en relación con la sentencia anterior, no cabe duda de que esta sentencia pone en cuestión no solo el propio tenor literal de la ley, muy particularmente, el previsto en el artículo 80.Cuatro.A.3.º de la LIVA, sino también la práctica administrativa que multiplica e interpreta rigurosamente los requisitos contenidos en la normativa.

6. Sujeto pasivo

En la Sentencia de 16 de septiembre de 2020, asunto C-312/19 (NFJ078714), XT, se plantea la atribución de la condición de sujeto pasivo en el IVA a una entidad sin personalidad jurídica o a sus partícipes.

Se trata, en particular, de una sociedad civil (carente de personalidad jurídica en el Derecho lituano) constituida por una persona física y una persona jurídica que realizó una actividad de promoción inmobiliaria y que consideró que por las entregas de bienes realizadas no había llevado a cabo una actividad económica. Por la especial forma en la que desa-

rolló la actividad, la Administración consideró que el sujeto pasivo era la persona jurídica, preguntando el órgano que remite la cuestión prejudicial si debe considerarse como tal a la sociedad o al ente sin personalidad jurídica.

El TJUE en su contestación recuerda que son sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Esta definición es amplia e incluye a personas físicas, jurídicas o entidades sin personalidad, siempre que asuman los riesgos y se atribuyan los posibles beneficios del ejercicio de las actividades.

Más allá de quien ejerce la actividad en el caso concreto, la conclusión especialmente relevante de esta sentencia es la absoluta adecuación de la normativa española que prevé la posibilidad de considerar como sujeto pasivo a los entes sin personalidad que sean susceptibles de imposición de acuerdo con el artículo 35.4 de la Ley General Tributaria (art. 84.Tres LIVA). No obstante, esta sentencia debe servir también para recordarnos que los casos de los entes carentes de personalidad jurídica pueden ser problemáticos, ya que la atribución del ejercicio efectivo de la actividad, al no existir una personalidad jurídica propia que permita asumir los contratos, puede ser especialmente compleja.

7. Tipo de gravamen

En la Sentencia de 1 de octubre de 2020, asunto C-331/19 (NFJ079010), X, se suscita ante el TJUE la aplicación, como alimentos, a productos afrodisíacos, entre otros, cápsulas, gotas, polvos y aerosoles de origen vegetal o animal, destinados a su consumo por ingestión y que se presentan como aumento de la libido. El TJUE considera que no les resulta aplicable dicho tipo reducido, ya que un producto que no contenga nutrientes o los contenga en una cantidad totalmente insignificante y cuyo consumo sirva únicamente para producir efectos distintos de los necesarios para el mantenimiento, funcionamiento o desarrollo del organismo humano no puede quedar comprendido en esa categoría.

Más allá de la curiosidad, no parece que esta sentencia sea de especial relevancia e interés general. Cierto es que la definición de alimentos que realiza el TJUE es de gran interés, especialmente tras la derogación de la que contenía el Código alimentario español, texto legal al que se ha remitido tradicionalmente la DGT para identificar la condición de alimento de un producto o sustancia concreto.

8. Deducciones

En la Sentencia de 30 de abril de 2020, asunto C-661/18 (NFJ080713), CTT - Correios de Portugal, se examina la aplicación de la regla de la prorrata, en particular, la posibilidad

de modificar la opción de prorratea elegida cuando se produce un cambio esencial en las operaciones consideradas para el cálculo de la prorratea.

La entidad recurrente venía aplicando la exención en el IVA a los servicios de pago postal de facturas prestados. No obstante, la Administración le informó que desde el 1 de enero de 2013 ya no estaban comprendidos dichos servicios en la exención de IVA por los servicios postales públicos, a la vista de la Sentencia del TJUE de 23 de abril de 2009, asunto C-357/07 (NFJ032518), TNT Post UK. Como consecuencia de ello, en el año 2016 la entidad liquidó el IVA sobre las operaciones de pago postal de facturas llevadas a cabo desde el 1 de enero de 2013 y procedió a la liquidación adicional retroactiva del IVA correspondiente al año 2013 y a los años 2014 y 2015. Además, al presentar tales solicitudes de regularización, CTT cambió de metodología de deducción, ya que una parte del IVA deducido con anterioridad mediante el método de la prorratea se dedujo por el método de la afectación real (equivalente a la prorratea especial). Esa revisión se tradujo en una deducción adicional de IVA.

En una comprobación posterior, la Administración se opuso a esta deducción, por entender que el método de deducción no puede ser cambiado cuando ya ha sido aplicada la prorratea definitiva.

Se plantea, en primer lugar, si los principios de neutralidad, de efectividad, de equivalencia y de proporcionalidad se oponen a la modificación de la opción en la aplicación de la regla de la prorratea.

El tribunal recuerda, en primer lugar, que la aplicación del sistema de deducción del IVA por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y de los servicios constituye una opción facultativa de la que disponen los Estados miembros, pero que si bien los Estados miembros disfrutan de cierto margen de apreciación al elegir las medidas que deben adoptar a fin de garantizar la percepción correcta del IVA y evitar el fraude, están obligados a ejercer su competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, en particular, los principios de proporcionalidad, de neutralidad fiscal y de seguridad jurídica que se invocan en la petición de pronunciamiento prejudicial.

A continuación afirma el tribunal que una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que deniega a los sujetos pasivos la posibilidad de aplicar, tras la fijación de la prorratea definitiva, el sistema de deducción por afectación real, no excede de lo que es necesario para la correcta recaudación del IVA.

Tampoco vulnera el principio de neutralidad fiscal, ya que este no puede interpretarse en el sentido de que, en cada situación, deba buscarse el método de deducción más preciso hasta el punto de exigir el cuestionamiento sistemático del método de deducción aplicado inicialmente, incluso tras haberse fijado la prorratea definitiva.

Finalmente invoca el TJUE el principio de seguridad jurídica, añadiendo que no es razonable exigir a las autoridades tributarias que acepten en cualquier circunstancia que un

sujeto pasivo pueda cambiar unilateralmente el método de deducción que utilizó para determinar los importes de IVA que puede deducir.

De todo ello, concluye el TJUE, a la luz de los principios de neutralidad fiscal, de seguridad jurídica y de proporcionalidad, debe interpretarse que no se opone la directiva a que un Estado miembro que autoriza a los sujetos pasivos a efectuar la deducción de IVA por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios utilizados para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no generen tal derecho prohíba a tales sujetos pasivos cambiar de método de deducción de IVA tras la fijación de la prorrata definitiva.

No obstante, examina a continuación el TJUE si los mismos principios se oponen a que se impida al sujeto pasivo a modificar su opción cuando ignoraba, al elegir el método de deducción, que una operación que consideraba exenta no lo estaba en realidad y cuando el plazo general de preclusión establecido por la normativa nacional para realizar la regularización de las deducciones no había finalizado aún.

El TJUE invoca el régimen de regularización de las cuotas soportadas, destacando que su objetivo es establecer una relación estrecha y directa entre el derecho de deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios de que se trate para las operaciones posteriores sujetas a gravamen.

Considera que en un caso como el expuesto, el cambio de criterio respecto a la exención de los servicios de pago postal de facturas tuvo como efecto romper la relación estrecha y directa entre el derecho a deducir el IVA soportado y la utilización de los bienes o de los servicios de que se trate para las operaciones posteriores sujetas a gravamen, modificación que debía dar lugar a una regularización de las cuotas soportadas, al haberse producido modificaciones en los elementos tomados inicialmente en consideración para determinar la cuantía de las deducciones. Añade el tribunal que la cuestión de si una operación concreta está exenta o no constituye un elemento esencial que un sujeto pasivo mixto debe tomar en consideración para determinar cómo debe efectuar las deducciones de IVA.

Concluye el TJUE que el principio de neutralidad fiscal exige que las modalidades de cálculo de la deducción del IVA reflejen objetivamente la parte real de los gastos ocasionados por la adquisición de bienes y servicios de uso mixto que puede imputarse a operaciones que generan derecho a deducción. Este principio se opone por ello a que un Estado miembro deniegue una rectificación del método de deducción del IVA en una situación como la controvertida en el litigio principal, excepto si dicha rectificación no permite determinar con mayor precisión la parte del IVA que se refiere a operaciones que originan derecho a deducción.

Como en tantas ocasiones, el alcance de la presente sentencia puede valorarse de forma diferente según el cristal con el que se mire.

Si se pone énfasis en la primera parte de la misma, debemos reconocer que el tribunal da amparo a las limitaciones al cambio de la opción formulada por la prorrate general o especial, circunstancia que concurre en nuestra LIVA.

Sin embargo, la segunda parte de la sentencia es mucho menos generosa con las limitaciones legales al cambio de opción, si bien su alcance es mucho más limitado porque se está analizando un hecho concreto de difícil repetición, como es la inicial consideración como exenta de una operación que, como consecuencia del cambio de criterio administrativo, pasa a no estar exenta, circunstancia además que, como subraya el TJUE, se produjo sin ningún ánimo de incumplimiento por el contribuyente.

No podemos dejar de destacar que la interpretación jurisprudencial de las limitaciones al cambio de opción se ha interpretado por la jurisprudencia en el mismo sentido al marcado por el TJUE. Podemos recordar, entre otras, las Sentencias del Tribunal Supremo de 24 de febrero de 2011 (rec. núm. 2247/2006 –NFJ042070–) y de 22 de marzo de 2012 (rec. núm. 4599/2008) en las que el Alto Tribunal declaró que, cuando existía un cambio de circunstancias sobre las inicialmente previstas, podía modificarse la opción formulada por la prorrate general o especial.

En la Sentencia de 4 de junio de 2020, asunto C-430/19 (NFJ077898), SC C.F. SRL, vuelve a plantearse el derecho a la deducción en relación con transacciones comerciales que supuestamente serían ficticias, al haber sido prestadas por proveedores que no disponían de la capacidad técnica y logística para prestar los servicios que facturaron.

Se plantea, por una parte, una cuestión procedimental, ya que el obligado solicitó acceder a todo el expediente administrativo de los proveedores, para verificar los indicios por los que se consideraban ficticios sus servicios, siéndole negado. Se invoca en este caso el derecho a la defensa.

El tribunal responde a esta cuestión que el derecho de defensa exige la posibilidad de acceder, en el marco de procedimientos administrativos nacionales de inspección y de determinación de la base imponible del IVA, a la información que figura en su expediente administrativo y que fue tenida en cuenta en la adopción de una resolución administrativa por la que se le imponen obligaciones fiscales adicionales. No obstante, la vulneración de este derecho, por sí sola, no impone la anulación de la resolución en la que se ha vulnerado tal derecho, sino que para que determine esa consecuencia es necesario apreciar que el procedimiento podría haber dado lugar a un resultado distinto del que se ha obtenido si se hubiera accedido a esa información.

La segunda cuestión que se plantea es si, ante meras sospechas, carentes de pruebas efectivas, sobre la falta de realización efectiva de las operaciones económicas que dieron lugar a la emisión de una factura, los principios que regulan el IVA, en particular, los de neutralidad fiscal y seguridad jurídica, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que se deniegue el derecho a la deducción del IVA al sujeto pasivo destinatario del servicio.

El TJUE responde, por enésima vez, que corresponde a la Administración tributaria nacional competente demostrar, con datos objetivos, que ese destinatario sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude en el IVA. En particular destaca esta vez que no procede exigir al destinatario de la factura verificaciones que no le incumben, así, aunque puede verse obligado, cuando disponga de indicios que permitan sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude, a informarse acerca de otro operador del que tenga intención de adquirir bienes o servicios, con el fin de cerciorarse de su fiabilidad, la Administración tributaria nacional competente no puede sin embargo exigir de manera general que, por un lado, verifique que el emisor de la factura disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos, y, por otro, que cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, todo ello con el fin de asegurarse de que no existen irregularidades ni fraude por parte de los operadores anteriores, ni que, por otro lado, disponga de documentación al respecto.

El contenido de esta sentencia ratifica los pronunciamientos de la Sentencia de 16 de octubre de 2019, asunto C-189/18 (NFJ075364), Glencore, a la que se cita repetidamente. Como ya destacábamos al comentar la misma el año pasado, no parece que las exigencias de prueba que pide el TJUE sean más intensas que las que se han venido reclamando por los órganos revisores españoles, si bien es cierto que esta sentencia constituye un buen recordatorio, tanto para los órganos de aplicación de los tributos como para los justiciables, de la importancia y alcance de la exigencia de prueba en el fraude.

En la Sentencia de 9 de julio de 2020, asunto C-374/19 (NFJ078271), HF, el TJUE se pronuncia sobre la regularización de las cuotas de deducción en un caso de aplicación de prorrata y modificación de las circunstancias.

La entidad recurrente gestionaba una residencia de mayores, operación por la que no generaba el derecho a la deducción. Construyó una cafetería en dicha residencia, cuyo destino propuesto era su utilización por visitantes a la residencia, distintos de los internos, operación por la que se repercutiría el impuesto. La Administración comprobó el derecho a la deducción, fijando una prorrata del 90 %, al considerar que era improbable que ningún interno utilizara la cafetería, a pesar del destino propuesto. Pasados los años, por falta de rentabilidad, la entidad dejó de explotar la cafetería como actividad no exenta. La Administración regularizó la deducción al considerar que solo realizaba ya operaciones exentas y que, por lo tanto, a partir de ese momento, no podía deducir la parte correspondiente de las cuotas soportadas.

Se cuestiona ante el TJUE si procede la regularización de las deducciones o si, por el contrario, sigue existiendo el derecho a la deducción cuando, por circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes y servicios que dieron lugar a la deducción en el marco de operaciones sujetas al impuesto, tal y como ha establecido el TJUE en su jurisprudencia.

El tribunal señala que la situación de una empresa que realiza inversiones destinadas a una actividad económica en la que se realizan simultáneamente operaciones gravadas y operaciones exentas, pasando posteriormente a realizar operaciones exentas, es distinta de la de una empresa que hace inversiones destinadas a realizar una actividad económica que solo da lugar a operaciones gravadas, y que al final, por circunstancias ajenas a su voluntad, concluye sin que la actividad culmine en el desarrollo de las operaciones gravadas; siendo este último el supuesto sobre el que se había pronunciado el TJUE en su jurisprudencia invocada.

En consecuencia, la normativa comunitaria no se opone a la regularización de las deducciones cuando se da una modificación en las actividades, pasando un bien de servir en actividades gravadas a utilizarse en actividades exentas.

Esta sentencia confirma, a nuestro juicio, el régimen de regularización de las deducciones por cambio significativo de la prorrata automático como el vigente en nuestro país; en el que siempre que se produce una modificación en más de diez puntos porcentuales de la prorrata sobre la vigente en el año de adquisición debe regularizarse el importe de la deducción.

En la Sentencia de 17 de septiembre de 2020, asunto C-791/18 (NFJ078729), Stichting Schoonzicht, el tribunal examina la rectificación de la deducción inicial de las cuotas soportadas cuando existe un cambio en el destino previsible de los bienes de inversión.

La entidad recurrente realizó una promoción inmobiliaria de siete apartamentos de uso residencial en 2013 que finalizó en julio de 2014. La citada entidad dedujo el importe total del IVA soportado, ya que estaba previsto que dicho bien se destinara a operaciones sujetas al impuesto. A partir del 1 de agosto de 2014 la entidad cedió en arrendamientos exentos cuatro de los siete apartamentos, mientras que los otros tres apartamentos permanecieron sin ocupar en 2014. Por ello, se le obligó a regularizar la deducción inicial de las cuotas soportadas, considerando que los bienes iban a estar destinados a operaciones exentas, debiendo ingresar el IVA correspondiente.

Se plantea ante el tribunal si esa regularización de la deducción inicial es compatible con la normativa comunitaria, especialmente cuando la normativa nacional neerlandesa permite la regularización de la parte correspondiente de las deducciones en los años posteriores en función del uso efectivo de los bienes.

El TJUE contesta que la normativa comunitaria no se opone a una normativa nacional que, aunque prevé un régimen de regularización aplicable a los bienes de inversión con un escalonamiento de la regularización durante varios años, establece también que durante el año de la primera utilización del bien de que se trate se regularice el importe total de la deducción inicialmente practicada por ese bien cuando, en el momento de esa primera utilización, se ponga de manifiesto que la deducción practicada no se corresponde con la que resultaría del uso efectivo de ese bien en ese primer año.

Esta sentencia es de máxima relevancia para nuestro ordenamiento, pues la normativa española también prevé esa deducción en función del destino previsible de los bienes y la rectificación en el caso de que este sea alterado (art. 99.Dos LIVA). Este precepto, que ha generado y genera grandes controversias en su aplicación, se ve solventado en una cuestión que, dicho sea de paso, no es la que ha ocasionado las mayores controversias, al menos desde la experiencia ya bastante dilatada del presente autor, como es su compatibilidad con el ordenamiento comunitario. Sin duda otro pronunciamiento menos claro hubiera sido un torpedo en la línea de flotación de un precepto que es mucho más complejo de lo que a simple vista parece.

En la Sentencia de 1 de octubre de 2020, asunto C-405/19 (NFJ079007), Vos Aannemingen BVBA, se cuestiona el derecho a la deducción de un servicio recibido que beneficia al empresario que lo satisface y a otros empresarios.

Se trata, en concreto, de una empresa que promueve edificios sobre terrenos de otros empresarios. Posteriormente, cuando se transmiten los elementos construidos, los propietarios del terreno lo transmiten conjuntamente con los mismos. La entidad promotora se hace cargo de los gastos de publicidad y de los gastos administrativos, así como de las comisiones de los agentes inmobiliarios, y deduce con posterioridad íntegramente el IVA correspondiente. La Administración belga consideró que solo podía deducir el IVA soportado en la medida en que este se refiriera a la venta de los edificios construidos, limitando la cuantía del IVA soportado deducible a una fracción que tiene como numerador el precio del edificio y como denominador el precio del edificio más el precio del terreno.

Se plantea ante el tribunal si dicho criterio es ajustado a la normativa comunitaria. En concreto, se le exponen tres cuestiones. La primera plantea si las cuotas son deducibles cuando se ponga de manifiesto que las mismas, aunque satisfechas en interés del sujeto pasivo, también beneficiaron a un tercero. El tribunal acepta la deducibilidad y califica la ventaja del tercero como accesoría, en la medida en que el gasto se realizó en interés del propio sujeto pasivo.

En la segunda se plantea si la respuesta anterior es válida tanto para gastos generales como para gastos específicos, imputables a una operación concreta, manteniendo el tribunal que siempre que los gastos mantengan la relación con las operaciones del contribuyente, serán deducibles.

Se plantea finalmente si afecta en alguna medida el hecho de que el sujeto pasivo hubiera podido repercutir la parte correspondiente del gasto que beneficiaba al tercero y no lo haya hecho. En este caso, la respuesta no es tan tajante, y señala que es un indicio de que esa parte de los desembolsos no se refiere a la operación por la que el sujeto pasivo ha repercutido el IVA, sino a la operación realizada por el referido tercero.

Interesante sentencia, no tanto por afectar a cuestiones normativas, sino por la interpretación que el tribunal realiza del destino de las cuotas soportadas. A juicio de quien sus-

cribe estas líneas, más sencillo parecería identificar esa parte del gasto no percibido del tercero obligado a su reembolso y calificar la operación como autoconsumo, si bien excede este planteamiento del que se sometió al TJUE y, por tanto, de la contestación que este podía ofrecer.

En la Sentencia de 12 de noviembre de 2020, asunto C-734/19 (NFJ079561), ITH Comercial Timisoara SRL, se determina el derecho a la deducción de los IVA soportados en los casos en los que el empresario realiza inversiones que, por razones ajenas a su voluntad, no llegan a utilizarse en la actividad.

En concreto, se plantea esta cuestión con un empresario que adquirió un terreno para realizar una promoción inmobiliaria consistente en locales para arrendar y que, por la crisis inmobiliaria, después de un periodo dilatado de años, no había llevado adelante. El TJUE reitera su jurisprudencia (quizá la más conocida de las sentencias es la de 15 de enero de 1998, asunto C-37/95 (NFJ005928), Ghent Coal Terminal) que afirma que el derecho a la deducción sigue existiendo, incluso cuando, posteriormente a soportar las cuotas, por circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes y servicios que dieron lugar a la deducción en el marco de operaciones sujetas al impuesto.

Añade en este caso el TJUE que, si el sujeto pasivo mantiene su intención de utilizar los bienes y servicios adquiridos para realizar operaciones gravadas, no puede considerarse que haya una modificación posterior de los elementos tomados en consideración para determinar la cuantía de las deducciones del IVA.

Añade en una segunda cuestión planteada el TJUE los requisitos para identificar la existencia de una operación de comisión, señalando que deben cumplirse dos requisitos, por una parte, que exista un mandato en virtud del cual el comisionista intervenga por cuenta del comitente en la entrega de bienes o en la prestación de servicios, y, por otra, que exista una identidad entre los bienes entregados o los servicios prestados al comisionista y los bienes entregados o los servicios vendidos o cedidos al comitente. En cuanto a la intervención, la misma debe derivar de un contrato o convenio entre comitente y comisionista, sin que, sin embargo, sea exigible forma alguna (incluso la verbal) siempre que exista.

Esta sentencia, en sí misma, no es extraordinariamente relevante, en la medida en que se limita a ratificar una jurisprudencia anterior que, sin embargo, no es tan conocida como debiera ser.

En la Sentencia de 12 de noviembre de 2020, asunto C-42/19 (NFJ079562), Sonaecom SGPS SA, se plantean sendas cuestiones sobre el derecho a la deducción del IVA soportado por los sujetos pasivos mixtos.

Se trata en este caso de una sociedad de cartera, cuya finalidad es la adquisición, tenencia y gestión de participaciones (operación no sujeta, como *holding*) y que además presta

servicios sujetos a sus participadas de gestión y coordinación estratégica para empresas que operan en los mercados de las telecomunicaciones, de los medios de comunicación, de los programas informáticos y de la integración de sistemas.

En la primera cuestión prejudicial se plantea si la entidad tiene derecho a la deducción plena de una cuota soportada por servicios externos de consultoría con miras a adquirir participaciones en un operador de telecomunicaciones, al que pretendía prestarle servicios sujetos al impuesto, y aunque la adquisición de participaciones finalmente no se materializó.

El tribunal señala que dichos gastos forman parte de sus gastos generales y el IVA soportado por esos gastos debe, en principio, deducirse íntegramente. Por el contrario, si parte de las operaciones realizadas para sus participadas estuvieran exentas, el derecho a deducción se ejercería únicamente de conformidad con la regla de prorata.

Finalmente, no es obstáculo a todo lo señalado, dice el TJUE, que la adquisición de las participaciones finalmente no se haya materializado.

La segunda cuestión prejudicial plantea si tiene derecho a la deducción del IVA por un servicio relativo a la organización, estructuración y garantía de colocación de un empréstito de obligaciones. De la resolución de remisión se desprende que dicho empréstito estaba destinado a dotar a las sociedades filiales de los medios que necesitaban para efectuar inversiones directas en la tecnología «triple play»; sin embargo, finalmente dicho empréstito sirvió para hacer un préstamo a su dominante.

En este punto, el TJUE realiza un análisis de los distintos métodos para aplicar la prorata y la finalidad de esta, para acabar concluyendo que, a pesar de la finalidad inicial, el servicio recibido finalmente se acabó vinculando a una operación de préstamo, operación exenta de IVA y que, en consecuencia, no permite deducir el impuesto soportado.

Esta sentencia incide en una cuestión que, a nuestro juicio, no está completamente desarrollada en nuestra ley, como es el régimen de los sujetos pasivos mixtos. Baste como prueba de ello que el precepto fundamental que sirve de base a su régimen de deducción, el artículo 93.Cinco de la LIVA, fue introducido por la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, y ello después de ver como el TJUE se había referido a estos sujetos pasivos mixtos que no aparecían tratados en forma alguna por nuestra norma. Aunque no suponga una novedad esencial para este tipo de sujetos, es un buen recordatorio sobre una cuestión, insuficientemente tratada, y que, a nuestro juicio, está demandando un mayor trato en la ley.

En la Sentencia de 26 de noviembre de 2020, asunto C-787/18 (NFJ079695), Sölgård Fastigheter AB, se plantea la regularización de las deducciones.

La entidad objeto del recurso adquirió un inmueble, transmitido por otra entidad. La entidad transmitente había deducido las cuotas soportadas en su adquisición al destinarlo a operaciones gravadas (arrendamiento con renuncia a la exención, posible, al parecer, en el

Derecho finlandés). El adquirente siguió arrendando, con renuncia a la exención, hasta que un año después de su adquisición transmitió el inmueble, lo que dio lugar a una entrega sujeta y exenta. Entonces la Administración practicó liquidación exigiendo la regularización de las cuotas soportadas por la entrega de un bien de inversión en relación con las cuotas deducidas por el primer transmitente.

El TJUE ratifica su jurisprudencia anterior (Sentencia de 10 de octubre de 2013, asunto C-622/11 –NFJ052066–, Pactor Vastgoed) y confirma que no puede exigirse la regularización de las cuotas del IVA soportadas en su día por el transmitente al adquirente de un bien de inversión, ya que no se puede exigir la regularización a un sujeto pasivo distinto del que efectuó la deducción.

La respuesta sencilla, para valorar el alcance de esta sentencia, es señalar que no existe nada parecido en nuestro ordenamiento, en el que cada sujeto regulariza sus propias cuotas soportadas en la adquisición de bienes de inversión, por lo que al adquirente nunca se le exigiría regularizar las cuotas soportadas por el transmitente, sino las repercutidos por este último con ocasión de la entrega del bien de inversión de que se trate. No obstante, debemos recordar la subrogación que se produce en aquellos casos de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial no sujetas por aplicación del artículo 7 de la LIVA. Creemos, sin embargo, que esta sentencia no es trasladable a aquel caso, ya que la propia norma comunitaria que sirve de base, esto es, el artículo 19 de la Directiva, prevé dicha subrogación cuando señala que el adquirente continúa la personalidad del cedente.

9. Devoluciones

En la Sentencia de 23 de abril de 2020, asuntos acumulados C-13/18 y C-126/18 (NFJ077414), Sole-Mizo Zrt. y Dalmandi, se estudia la cuestión de los intereses en las devoluciones de IVA, si bien en este caso no se trata de una de las devoluciones derivadas de la normativa del tributo, que en nuestro ordenamiento se regulan en los artículos 115 a 119 bis de la LIVA, sino de las devoluciones derivadas del ilícito comunitario que se produce cuando los ingresos tributarios, en este caso, un ingreso por IVA, es percibido en virtud de una norma nacional o una práctica administrativa que son declaradas contrarias al Derecho de la Unión.

Esta cuestión está profundamente asentada en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, reafirmando este en su sentencia que:

[...] cuando un Estado miembro ha percibido impuestos infringiendo las normas del Derecho de la Unión, los justiciables tienen derecho a la restitución no solo del impuesto indebidamente recaudado, sino también de las cantidades pagadas a dicho Estado o retenidas por este en relación directa con dicho impuesto. Esto incluye,

asimismo, las pérdidas constituidas por la imposibilidad de disponer de cantidades de dinero a raíz de la exigencia del impuesto por anticipado. De esta jurisprudencia se desprende que el principio de la obligación de los Estados miembros de reembolsar con intereses los importes de los impuestos recaudados infringiendo el Derecho de la Unión se deduce de este ordenamiento jurídico.

No obstante, como también ha declarado el tribunal, en ausencia de una regulación comunitaria sobre tales intereses, corresponde al Derecho de los Estados miembros regular las condiciones en las que los intereses serán abonados. No obstante, dichas condiciones deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, no pueden ser menos favorables que las que se apliquen a reclamaciones similares basadas en normas de derecho interno ni deben establecer unas condiciones que hagan prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión.

En el presente caso, la disposición húngara examinada distinguía dos periodos a los efectos del devengo de intereses: uno anterior a la solicitud fundada en el incumplimiento de la norma nacional, en el que se aplicaba un tipo de interés más reducido, y, al parecer, inferior al tipo al que se prestaban fondos en el mercado; y otro posterior a la solicitud, en el que se aplicaba un interés superior, todo ello en consonancia con las normas nacionales sobre devengo de intereses.

El tribunal entiende que esta diferenciación no vulnera el principio de equivalencia, ya que las situaciones sobre las que se aplican tales reglas son diferentes.

Más interesante es su juicio sobre el principio de efectividad. Afirma el tribunal que el interés tiene por objeto compensar las pérdidas financieras generadas por el pago indebido, lo que exige que el régimen de pago de intereses se establezca de tal manera que la carga económica de los cuotas indebidamente retenidas pueda ser compensada. Pues bien, cuando los intereses aplicados por el Estado se calculan con arreglo a un tipo menos elevado que aquel que un sujeto pasivo que no sea una entidad de crédito, debería pagar para recibir en préstamo o se devengan durante un periodo de tiempo más reducido que aquel durante el cual la Administración ha dispuesto del dinero, no se está produciendo una indemnización adecuada de la pérdida ocasionada por no poder disponer de las sumas en cuestión y, por tanto, no respeta el principio de efectividad. Además, tal práctica no permite compensar la carga económica de las cuotas indebidamente retenidas, vulnerando el principio de neutralidad fiscal.

Esta sentencia, a nuestro juicio, genera un paso adicional hacia adelante, pues si bien es cierto que el pronunciamiento, fundado en el principio de efectividad, relativo a la necesidad de compensación, no es nuevo, la comparación entre el interés aplicado a una devolución tributaria y el interés de mercado es una novedad. En el caso español, no obstante, esta comparación sería más difícil y subjetiva, no solo porque el interés de referencia no sea un interés de los aplicados en el mercado, sino el interés de demora tributario, pero también

porque este interés de demora tributario coge como referencia el interés legal y no un interés de mercado. Sin embargo, como ya hemos señalado, debe prestarse atención a esta sentencia y posibles pronunciamientos posteriores que incidan en la misma línea.

En la Sentencia de 14 de mayo de 2020, asunto C-446/18 (NFJ077582), Agrobet, se plantea una interesante cuestión relativa al derecho a la devolución del exceso de IVA soportado y los procedimientos de comprobación.

Según recoge la sentencia, la entidad recurrente, Agrobet, había presentado diversas declaraciones de las que resultaba una cantidad a devolver. La Administración puso en cuestión el importe de la devolución solicitada, aunque solo en una pequeña parte de la misma, si bien no podía practicar liquidación limitada a la parte no cuestionada devolviendo esta, siguiendo su procedimiento de comprobación por el resto, por lo que debía esperar a la liquidación resultante de la comprobación para cuantificar el importe de la devolución exacta que resultaba procedente.

Ante esta situación plantea el órgano jurisdiccional que remite la cuestión si el Derecho de la Unión y, en particular, el principio de proporcionalidad solo permiten retrasar la devolución del excedente de IVA tras el inicio de un procedimiento de inspección tributaria en la medida necesaria para alcanzar el objetivo perseguido por dicho procedimiento; por lo que, dado que una parte del excedente de IVA no ha sido cuestionada por la Administración tributaria y no es objeto de dicho procedimiento, concluye dicho órgano que, en su opinión, la retención de la parte no controvertida de dicho excedente no resulta proporcionada.

El tribunal comienza rechazando que el saldo de IVA a devolver sea un «todo», que no pueda fraccionarse, en una parte controvertida y una parte no cuestionada, tal y como defendían varios Estados miembros, entre ellos, España. En consecuencia, señala el tribunal que, en principio, la directiva no se opone a una devolución parcial o fraccionada.

No obstante, para ello sería condición que, al iniciar un procedimiento de inspección tributaria o durante su tramitación, la Administración tributaria hubiera descartado que los importes del impuesto devengado y del impuesto deducible puedan variar con respecto a los importes declarados por el sujeto pasivo; solo en ese caso podría considerarse como cuestión que no es objeto de controversia. No bastaría a estos efectos con la mera declaración del contribuyente.

Recuerda además el tribunal su jurisprudencia según la cual el plazo para realizar la devolución del excedente de IVA puede prolongarse para efectuar una inspección tributaria, sin que ese plazo prolongado deba considerarse no razonable si la prolongación no va más allá de lo necesario para concluir el procedimiento de inspección (Sentencia de 12 de mayo de 2011, asunto C-107/10 –NFJ042498–, Enel Maritsa Iztok), y, por otra parte, que, cuando la devolución al sujeto pasivo de ese excedente se produce más allá de un plazo razonable, el principio de neutralidad del sistema tributario del IVA exige que las pérdidas económicas

generadas en perjuicio del sujeto pasivo por la indisponibilidad de los importes de que se trate sean compensadas mediante el pago de intereses de demora (Sentencia de 28 de febrero de 2018, asunto C-387/16 –NFJ069633–, Nidera).

Concluye el tribunal que, en caso de que un sujeto pasivo invoque la existencia de una parte no controvertida del excedente de IVA en el contexto de un procedimiento de inspección tributaria, la Administración tributaria solo está obligada a devolver o trasladar la parte del excedente de IVA que, habida cuenta de las dudas que haya manifestado en dicho procedimiento (esto es, su alcance) pueda identificar de manera clara, precisa e inequívoca, como no controvertida con independencia del resultado del citado procedimiento, tomando en consideración todo el periodo impositivo que sea objeto de la declaración de IVA inicial.

Si la Administración tributaria no podía constatar que se dieran esas circunstancias, no se le puede reprochar haber denegado la práctica de una liquidación parcial antes de la terminación del procedimiento de inspección tributaria de que se trata.

Sin embargo, se modera esta conclusión en aplicación del principio de buena administración, estableciendo que una normativa nacional que no autorice a un sujeto pasivo a aportar pruebas de la existencia de una parte de IVA no controvertida ni a la Administración tributaria a adoptar una decisión al respecto de dicha parte sería contraria al principio de buena administración y, por consiguiente, no sería compatible con la Directiva del IVA.

El pronunciamiento final es que la normativa comunitaria no se opone a una normativa nacional que no prevé la posibilidad de que, antes de la terminación de un procedimiento de inspección tributaria relativo a una declaración de IVA que refleja un excedente en un periodo impositivo determinado, la Administración tributaria conceda la devolución de la parte de dicho excedente relativa a las operaciones que no son objeto de ese procedimiento en el momento de su inicio, siempre que no sea posible determinar de forma clara, precisa e inequívoca que un excedente de IVA, cuyo importe puede ser eventualmente inferior al referido a las operaciones no afectadas por dicho procedimiento.

La presencia de España como coadyuvante en este procedimiento muestra, de forma inequívoca, que el presente pronunciamiento afectaba de forma clara a la normativa española, que no prevé tal posibilidad de devolución de importes no controvertidos.

Si nos limitamos al examen del fallo, en especial, si ponemos el énfasis en su primera parte, veremos que la normativa española no ha quedado directamente afectada; ni siquiera en el caso de comprobaciones de carácter parcial, en las que, en cualquier momento, puede realizarse una ampliación del alcance de las actuaciones, por lo que podrían afectar a otras cuotas distintas de las inicialmente controvertidas.

Sin embargo, la limitación que tanto en el texto de la sentencia como en el fallo se introduce para aquellos casos en los que se haya comprobado que una parte del saldo no

resulta controvertida, introduce un elemento de incerteza en relación con la normativa procedimental española cuyo alcance definitivo, ahora mismo, no se puede precisar, y que dependerá de futuros pronunciamientos del tribunal.

En la Sentencia de 11 de junio de 2020, asunto C-242/19 (NFJ077981), CHEP Equipment Pooling, se plantea una cuestión particular en la devolución a no establecidos, como es, si puede excluirse la devolución en el caso de no establecidos que, sin embargo, deban estar identificados en el Estado en el que lo solicitan.

La respuesta a esta cuestión es clara, la devolución debe realizarse a los empresarios no establecidos, la identificación no supone un establecimiento, por lo que no puede determinar la exclusión de la devolución.

Incardinada dentro de este procedimiento se plantea una cuestión accidental, como es si debe considerarse que existe un *transfer* por la remisión de mercancías propiedad de una empresa de un Estado miembro a otro con la finalidad de ser arrendadas por otro empresario en el Estado de llegada de las mercancías.

La respuesta del TJUE, como no podía ser de otra forma, es reconocer que tales remisiones, para realizar una prestación de servicios gravada en el país de llegada de las mercancías, están excluidas del concepto de *transfer*.

Ninguna de estas dos cuestiones plantea novedad en nuestro ordenamiento, al estar recogidas exactamente en el mismo sentido en el que se pronuncia el TJUE en los artículos 119 y 9.Tres de la LIVA, respectivamente.

En la Sentencia de 2 de julio de 2020, asunto C-835/18 (NFJ078191), SC Terracult SRL, se cuestiona el derecho a la obtención de la devolución del IVA indebidamente ingresado cuando el obligado ha sido objeto de una liquidación administrativa que ha alcanzado firmeza en la que se ha confirmado la cantidad a ingresar cuya devolución se solicita.

La entidad recurrente realizó entregas de colza a una empresa alemana que calificó como entregas intracomunitarias en Rumanía. La Administración fiscal comprobó dichas operaciones y al no quedar acreditada la remisión a otro Estado miembro las liquidó como operaciones interiores, exigiendo el IVA devengado. La empresa recurrente pretendió, posteriormente, rectificar las facturas y obtener la devolución del IVA liquidado, ya que las entregas, aunque no eran entregas intracomunitarias exentas, eran operaciones acogidas a la inversión del sujeto pasivo en Rumanía. La Administración denegó tal devolución al entender que no procedía por haber sido practicada liquidación por las cantidades cuya devolución se solicitaba.

El TJUE toma en consideración como elemento relevante que la deuda exigida no era correcta, por lo que el IVA exigido no era conforme con la normativa comunitaria. A partir de



esta consideración concluye que los principios de neutralidad fiscal, efectividad y proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional o a una práctica administrativa nacional que no permiten que un sujeto pasivo rectifique las facturas y que, para obtener la devolución del IVA que indebidamente facturó y abonó se sirva de las facturas rectificadas, rectificando una declaración tributaria anterior o presentando una nueva declaración tributaria que tenga en cuenta dicha rectificación, debido a que el periodo en el que se realizaron dichas operaciones ya había sido objeto de una inspección fiscal que había devenido firme.

Indudablemente este pronunciamiento es muy relevante, teniendo en cuenta que uno de los límites que se aplica en nuestro derecho nacional a la devolución de los ingresos indebidos, y entre ellos, los relativos al IVA, es la existencia de una resolución administrativa firme, requisito que ahora el TJUE pone en cuestión.