



Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2021 y su aplicación práctica en 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 en el ámbito 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 2021, 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 2021.

Fecha de entrada: 19-01-2022 / Fecha de aceptación: 23-02-2022

Cómo citar: Bas Soria, J. (2022). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2021 y su aplicación práctica en nuestro país. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 470, 41-78.



ECJ Case Law on VAT in 2021 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 2021 and also an analysis of the main consequences of these judgments.

Keywords: ECJ; VAT; case-law 2021.

Citation: Bas Soria, J. (2022). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2021 y su aplicación práctica en nuestro país. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 470, 41-78.



Sumario

1. Introducción
 2. Hecho imponible
 3. Reglas de localización
 4. Exenciones
 5. Devengo
 6. Base imponible
 7. Modificación de la base imponible
 8. Tipo
 9. Responsables
 10. Deducciones
 11. Devolución del IVA
 12. Sanciones en materia del IVA
- Referencias bibliográficas



1. Introducción

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

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

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

Esta necesidad de transposición del derecho comunitario, así como todos los demás casos de conflicto entre las normas nacionales y comunitarias, se han solucionado mediante la afirmación de dos principios generales fundamentales en la aplicación del derecho de la Unión Europea: la primacía del derecho de la Unión (sostenida por primera vez en la Sentencia de 15 de julio de 1964, asunto 6/64, caso Costa vs. ENEL) y el efecto directo (proclamado en la Sentencia del TJCE de 5 de febrero de 1963, asunto 26/62, caso Van Gend und Loos). En particular, la primera de estas reglas exige una aplicación uniforme e incondicionada del derecho de la Unión Europea 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 de la Unión. De entre todos ellos, conviene destacar especialmente dos: los recursos prejudiciales y los recursos de incumplimiento.

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

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

Ante la práctica ausencia de consecuencias que tenía en muchos casos la constatación de los incumplimientos, el Tratado de Maastricht introdujo un nuevo artículo en el Tratado de la CEE (actualmente, art. 260 del TFUE) permitiendo que, si la Comisión estimase, transcurrido un periodo de tiempo prudencial, que un Estado no ha adoptado las medidas exigidas por una sentencia que declara el incumplimiento, podrá someter la cuestión al tribunal,

proponiendo una sanción, de tal forma que, si este estima que el Estado ha incumplido las obligaciones que derivan de su sentencia declarativa del incumplimiento, puede imponerle una sanción al Estado infractor sobre la base de la propuesta de la Comisión.

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

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

El propósito de este estudio es presentar, ordenado por las materias en las que incide, los principales pronunciamientos emanados del TJUE en el año 2021.

2. Hecho imponible

En Sentencia de 20 de enero de 2021, asunto C-655/19, caso LN (NFJ080121), el TJUE examina si constituye el ejercicio de una actividad económica y, por tanto, estaría sujeta al IVA, la adquisición en ejecución de un préstamo hipotecario de unos inmuebles y la posterior venta de estos.

La Administración rumana había considerado que esta operación constituía la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, operación que confiere a quien la realiza la condición de empresario.

El TJUE, por el contrario, entiende que la mera adquisición y venta de un bien no pueden constituir una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que se trata del mero ejercicio del derecho de propiedad por parte de su titular, que no puede, por sí solo, ser considerado constitutivo de una actividad económica.

Más allá de este sencillo pronunciamiento, resulta mucho más interesante cuando el tribunal nos aclara los criterios que deben seguirse para configurar la existencia de una actividad económica. Así, destaca que el número y la magnitud de las ventas no puede constituir un criterio para establecer la distinción entre las actividades de un operador que actúa con carácter privado, situadas al margen del ámbito de aplicación del IVA, y las de un operador cuyas operaciones constituyen una actividad económica. Por el contrario, las gestiones activas de comercialización de inmuebles recurriendo a medios similares a los empleados por un fabricante, un comerciante o un prestador de servicios no forman parte del marco normal de gestión de un patrimonio personal, por lo que no cabe considerar que las operaciones que resultan de ellas constituyen el mero ejercicio del derecho de propiedad.

Esta sentencia, aunque no sea novedosa en sus pronunciamientos, acomete una de las cuestiones esenciales en la definición del impuesto, como es la realización de actividades económicas, fundamento para la calificación a un sujeto como empresario o profesional, que es la condición para la sujeción del impuesto.

Nada dice la sentencia, pero creemos que es una cuestión relevante para entender todo el desarrollo posterior, sobre que el prestamista, que adquiere los inmuebles después, no realice los préstamos en ejercicio de una actividad empresarial. Como ya decimos, nada podemos aventurar en este caso concreto, pero consideramos que la respuesta debería ser distinta si la actividad financiera de préstamo fuera una actividad empresarial y los bienes recibidos lo hubieran sido en ejercicio de la actividad empresarial, pues la cuestión que aparece implícita en esta sentencia es que estamos tratando con un patrimonio personal.

Aceptado, como no puede ser de otra forma, el criterio del tribunal, que señala que el número y la magnitud de las ventas no puede constituir un criterio para identificar la actividad empresarial, siempre asumiendo que estemos tratando con bienes del patrimonio personal (entendemos), debemos destacar que precisamente es la reiteración de actos del comercio lo que permite en determinados casos calificar una actividad como empresarial, por lo que la reiteración de actos puede constituir un elemento fundamental para identificar la voluntad empresarial de quien realiza las compras y ventas sucesivas. Esta idea, además, podrá ser complementada con la naturaleza de los bienes que se compran y venden, pues, evidentemente, no es lo mismo adquirir y transmitir numerosos bienes cuyo uso es, al menos, posible en la satisfacción de necesidades personales, que bienes cuyo único destino sea el ejercicio de una actividad empresarial.

En Sentencia de 21 de enero de 2021, asunto C-501/19, caso UCMR-ADA (NFJ080126), se plantea la calificación como empresarial tanto de la cesión de derechos de autor por sus titulares para los organizadores de espectáculos como de la actividad que lleva a cabo una entidad de gestión colectiva de los derechos de autor, que, por mandato legal, debe conceder las autorizaciones de uso de las obras musicales a los organizadores de los espectáculos y después retribuye a los titulares de los derechos de autor.

El tribunal concluye que el titular de derechos de autor realiza una prestación de servicios a título oneroso en favor del organizador de espectáculos, pese a la intervención de la entidad de gestión colectiva.

Igualmente, la entidad de gestión colectiva realiza una actividad de intermediación en la prestación de los servicios en nombre propio, generándose la ficción jurídica de la existencia de dos prestaciones de servicios idénticas realizadas consecutivamente. En virtud de esta ficción, se considera que la entidad actúa como intermediario en la prestación de servicios y que como comisionista recibió en un primer momento los servicios en cuestión del operador por cuya cuenta actúa, que es el comitente, antes de prestar personalmente, en un segundo momento, esos servicios al cliente.

En consecuencia, ambas prestaciones quedan sujetas al impuesto y tanto el propietario de los derechos de autor como la entidad de gestión colectiva intermediario deben expedir las correspondientes facturas por los servicios prestados.

Ciertamente, la aplicación directa de esta sentencia tiene un alcance limitado en nuestra nación, dada la existencia de una exención para determinadas prestaciones de servicios cuya remuneración constituya derechos de autor, incluyendo en la misma a los compositores de obras musicales (art. 20.uno.26 de la Ley 37/1992 –LIVA–).

No obstante, en cuanto a la explicación de la ficción creada en la intermediación en nombre propio, sea en la entrega de bienes o servicios, la sentencia es relevante, completando la regulación legal en lo relativo a que no altera este criterio que la intermediación se produzca por mandato legal.

En Sentencia de 25 de febrero de 2021, asunto C-604/19, caso Gmina Wroclaw (NFJ081027), se plantea la calificación como entrega de bienes de una figura especial del derecho polaco, la transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en derecho de plena propiedad, prevista por una normativa nacional y que se efectúa a cambio del pago de un canon; así como si puede considerarse que la entidad municipal que percibe el canon por dicha transformación ejerce una actividad empresarial.

Sobre la primera cuestión, el tribunal considera que la transformación del derecho de usufructo perpetuo sobre un bien inmueble en derecho de plena propiedad prevista por una normativa nacional a cambio del pago de un canon constituye una entrega de bienes. Quizá lo más sorprendente no es este pronunciamiento, sino que el TJUE considere que la modalidad de entrega que se aplica a estas operaciones es la prevista en el artículo 14.2 de la Directiva del IVA, que dispone:

2. Además de la operación contemplada en el apartado 1, tendrán la consideración de entregas de bienes las operaciones siguientes: a) la transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes a requerimiento de la autoridad pública o en su nombre o en las condiciones previstas por la ley.

Modalidad que generalmente se considera que incluye las transmisiones a favor de una Administración pública, sin que se aluda a transmisiones efectuadas por estas. Se evidencia esta consideración en la propia trasposición nacional, que, sin ser incorrecta a la luz de este pronunciamiento, manifiestamente subraya la adquisición por una Administración, para sí o para el beneficiario, en la expropiación: «Las transmisiones de bienes en virtud de una norma o de una resolución administrativa o jurisdiccional, incluida la expropiación forzosa» (art. 8.dos c) de la LIVA).

En cuanto a la segunda cuestión, señala el tribunal que cuando el municipio percibe los cánones, fijados como un importe proporcional sobre el valor de mercado del terreno, está

realizando la explotación de un bien corporal con la finalidad de obtener ingresos continuados en el tiempo, por lo que actúa en calidad de sujeto pasivo del IVA y no en calidad de autoridad pública.

Una vez más, la aplicación de esta sentencia a nuestro derecho no puede ser directa, cuestión evidente en la medida en que está tratando una figura puntual y peculiar del ordenamiento polaco. No obstante, como hemos señalado, la misma es relevante en cuanto incluye una transmisión por mandato de la ley, de la Administración a un particular, dentro de la regla especial de las entregas de bienes, lo que evidentemente aclara la naturaleza de algunas figuras nacionales, como la reversión expropiatoria.

En Sentencia de 11 de marzo de 2021, asunto C-812/19, caso Danske Bank A/S, Danmark, Sverige Filial (NFJ081182), se plantea la sujeción de los servicios prestados por una casa central a su sucursal sita en otro Estado miembro.

Para entender claramente esta sentencia debemos matizar claramente los hechos. Danske Bank es una sociedad cuyo establecimiento principal se encuentra en Dinamarca. Desarrolla su actividad en Suecia a través de una sucursal. Danske Bank imputa a la sucursal sueca los costes derivados de la utilización de dicha plataforma para las necesidades de su actividad en Suecia. Danske Bank se encuentra integrada en un grupo de IVA, en el que no se incluye la filial en Suecia.

El TJUE, en su fallo, recuerda su jurisprudencia previa relativa a una prestación entre el establecimiento principal de una sociedad, situado en un Estado miembro, y una sucursal de esta, situada en otro Estado miembro, donde se ha declarado que tal prestación solo es imponible si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas. A falta de relación jurídica entre una sucursal y su sede, que constituyen, conjuntamente, un único sujeto pasivo, las prestaciones recíprocas intercambiadas entre esas entidades constituyen flujos internos no imponibles, a diferencia de las operaciones, gravadas realizadas con terceros (Sentencia de 24 de enero de 2019, asunto C-165/17, caso Morgan Stanley & Co International [NFJ072383] –véase Bas Soria, 2020–).

No obstante, en este caso introduce una matización. Al encontrarse Danske Bank integrada en un grupo de IVA en Dinamarca, debe considerarse, de acuerdo con la directiva, que todos los sujetos integrados en el grupo constituyen un único sujeto.

En consecuencia, el grupo de IVA del que forma parte el establecimiento central de Danske Bank, por una parte, y la sucursal sueca de dicha sociedad, por otra, deben considerarse dos sujetos pasivos distintos. Por lo tanto, los servicios prestados por el establecimiento principal de Danske Bank, cuyos costes se imputan a la sucursal sueca, deben considerarse prestaciones de servicios a efectos del IVA.

El matiz diferencial de esta sentencia se encuentra, como hemos destacado, en la integración de la casa central en un grupo de IVA, en el que pierde su individualidad, integrándose

como parte del sujeto pasivo único que es el grupo. Esta circunstancia particular hace que la solución que alcanza el TJUE sea distinta de la que podía aventurarse a la luz de la jurisprudencia previa antes destacada.

En Sentencia de 16 de septiembre de 2021, asunto C-21/20, caso Televisión Nacional de Bulgaria (BNT) (NFJ083338), se examina la sujeción al IVA de la actividad de una televisión pública y el régimen de deducción aplicable a los entes mixtos.

Se plantea, en primer lugar, la sujeción al IVA de la actividad de una televisión pública que realiza una prestación de servicios de medios audiovisuales a los telespectadores, financiada en parte por una subvención pública y que no da lugar al pago de canon de radiodifusión correlacionado por parte de los telespectadores. El tribunal estima que no existe una relación entre el Estado, que paga una subvención, y los espectadores que se benefician de dichos servicios, ya que los servicios de la televisión no benefician a personas claramente identificables. Por ello, considera que no constituye una prestación de servicios y que, en consecuencia, esa actividad no está sujeta al IVA.

En cuanto al derecho a la deducción, señala el TJUE que los sujetos mixtos, esto es, aquellos que realizan simultáneamente actividades sujetas y otras no sujetas al IVA, como la televisión nacional en cuestión, pueden deducir el IVA soportado por adquisiciones de bienes y servicios utilizados para las necesidades de sus actividades que generan derecho a deducción y no está facultado para deducir el IVA soportado por adquisiciones de bienes y servicios utilizados para las necesidades de sus actividades no sujetas, correspondiendo a los Estados miembros determinar los métodos y los criterios de reparto de las cuotas del IVA soportado entre operaciones sujetas al impuesto y operaciones que no están comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, teniendo en cuenta la finalidad y la estructura de esta directiva dentro del respeto del principio de proporcionalidad.

Este relevante pronunciamiento se encuentra en línea con el tratamiento que se propone en la LIVA para los sujetos mixtos en el artículo 93.cinco, siendo, por tanto, una ratificación del mismo por parte del tribunal.

3. Reglas de localización

En Sentencia de 20 de enero de 2021, asunto C-288/19, caso QM (NFJ080113), se plantea la aplicabilidad de la regla de localización del arrendamiento a corto plazo de medios de transporte a sendas cesiones de vehículos efectuadas por un empresario a dos de sus trabajadores.

La primera de las cesiones es una cesión a título gratuito, sin que suponga renuncia a retribuciones dinerarias del empleado. El TJUE señala que dicha cesión puede constituir un autoconsumo a efectos del IVA, pero no puede considerarse como un arrendamiento

del medio de transporte, ya que el arrendamiento es un concepto comunitario que ha sido definido como «el acuerdo por el que el propietario de un bien cede al arrendatario el derecho a ocuparlo y a excluir de tal derecho a cualquier otra persona, a cambio de una renta y por un periodo de tiempo acordado» (aunque era un concepto aplicado al arrendamiento de bienes inmuebles, el tribunal lo entiende aplicable a los bienes muebles), condiciones que no se cumplen en una cesión gratuita. Añade además que la existencia de una ficción en la imposición personal (IRPF) que estipula la existencia de una renta en el empleado por dicha cesión, considerando que dicha retribución legalmente prevista es la renta satisfecha por el empleado, no se debe extender al IVA.

La segunda de las cesiones supone para el empleado la renuncia a percibir un importe de sus rentas dinerarias, en concreto 5.688 euros anuales, a cambio del uso del vehículo. En este caso, considera el TJUE que puede existir un arrendamiento, sin que sea obstáculo para ello, por una parte, que la empresa cedente no sea propietaria del vehículo, sino que disponga del mismo en arrendamiento financiero, ni, por otro lado, que la cesión no haya sido pactada en un contrato independiente, sino que forme parte del contrato de trabajo del empleado, y aunque dicha cesión no haya sido pactada por un tiempo concreto, dependiendo su duración de la del contrato de trabajo.

A nuestro juicio, esta sentencia resulta muy relevante para aclarar el muchas veces mal entendido concepto de los autoconsumos. La equiparación del autoconsumo a las operaciones gravadas no resulta, a nuestro juicio, de una identidad con las operaciones a las que se equipara, sino de las condiciones en las que se ha deducido el impuesto: la previa deducción del impuesto, sin que el bien o servicio por el que se deduce el impuesto se aplique, después, a la generación de cuotas devengadas (o la realización de otras operaciones de las que generan el derecho a la deducción).

También resulta destacable que el TJUE, una vez más, subraya la independencia del IVA frente a otras figuras impositivas, en este caso, el IRPF, dado el carácter armonizado del mismo frente a lo que puedan establecer los tributos nacionales. Por ello, no se recibe la presunción de obtención de una renta en especie como importe de un pago teórico como contraprestación por el uso de un vehículo.

En Sentencia de 3 de marzo de 2021, asunto C-7/20, caso VS (NFJ081071), se plantea el lugar donde cabe entender realizada una importación. En concreto, se trata de un vehículo introducido en la Unión Europea, sin presentarlo ante las autoridades aduaneras, por Bulgaria, siendo conducido por el propietario a través de otros Estados miembros hasta llegar a Alemania, donde tiene su residencia, y donde finalmente se utiliza el vehículo.

El TJUE señala que, a pesar de que con carácter general cabe considerar nacida la deuda aduanera en las introducciones irregulares en el Estado miembro donde se introducen los bienes, en este caso particular, el bien ha sido introducido en el circuito económico de una forma irregular en el territorio de aplicación del impuesto (TAI) del destino final del vehículo, que es Alemania.

A partir de estas consideraciones, se afirma que la importación relativa a unos bienes sujetos a derechos de aduana nace en el Estado miembro en el que se ha constatado el incumplimiento de una obligación impuesta por la normativa aduanera de la Unión cuando los bienes en cuestión hayan entrado en el circuito económico de la Unión en ese Estado miembro.

Evidentemente, esta sentencia es directamente aplicable en el TAI, en la medida que es un pronunciamiento general sobre el lugar en el que cabe entender realizada una importación irregular. Por otro lado, no es un pronunciamiento novedoso, ya tuvimos ocasión de comentar la Sentencia de 10 de julio de 2019, asunto C-26/18, caso Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung (NFJ073997) –véase Bas Soria, 2020–, sentencia a la que se refiere en este pronunciamiento y cuyo criterio se reitera.

En Sentencia de 17 de marzo de 2021, asunto C-459/19, caso Wellcome Trust Ltd (NFJ081259), se plantea la aplicación de la regla general de localización de los servicios a los recibidos por una entidad para fines profesionales ajenos a su actividad económica sujeta al IVA.

Se trata de establecer en esta sentencia la regla de localización aplicable a los servicios prestados a Wellcome Trust Ltd (WTL). Esta entidad es el fiduciario único de un *trust* benéfico que concede becas para la investigación médica. Obtiene ingresos de inversiones y desarrolla también una serie de actividades secundarias sujetas al IVA. Los rendimientos de inversiones, que constituyen la principal fuente de financiación de las becas concedidas, proceden principalmente de inversiones en el extranjero, con relación a las cuales se prestan a WTL servicios de gestores establecidos en la Unión y fuera de ella; servicios en relación con los que se cuestiona la regla de localización aplicable.

El TJUE declara que, aunque la directiva establece en su artículo 44 (regla general de localización de los servicios cuyo destinatario es un empresario) que la misma se aplica cuando el destinatario sea un empresario actuando como tal, el artículo 43 de la misma precisa que debe entenderse como empresario actuando como tal a los efectos del artículo 44 de la directiva, que incluye tanto a sujetos pasivos que desarrollen simultáneamente actividades sujetas y no sujetas como a personas jurídicas que no tengan la condición de sujeto pasivo y estén identificadas a efectos del IVA.

La única limitación que se incluye en estos casos, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19 del Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011, así como de los considerandos de la Directiva 2008/8/CE (modificación de las reglas de localización en la directiva refundida), es cuando los servicios prestados a un sujeto pasivo están destinados a un uso privado, incluido el del personal de un cliente, en los que no puede considerarse que dicho sujeto pasivo actúa en su calidad de sujeto pasivo, por lo que no cabe aplicar esta regla particular.

En el presente caso, concluye el tribunal, la actividad para la que se recibe el servicio no es una actividad económica sujeta al IVA, pero tampoco es una actividad privada, por lo que su situación no es comparable a la de las personas que adquieren servicios únicamente para sus fines privados o para los de su personal. Por consiguiente, resulta de

aplicación la regla general de localización de los servicios cuestionada y dichos servicios se localizarán en la sede del destinatario.

Resulta interesante destacar que la transposición nacional, contenida en el artículo 5.cuatro de la LIVA, se corresponde casi literalmente con la previsión del artículo 43.1 de la directiva, aunque no contiene referencia alguna a la excepción a la que se refiere el artículo 19 del reglamento de ejecución y los considerandos de la Directiva 2008/8/CE. Si bien el reglamento es directamente aplicable y no requiere transposición, hubiera resultado deseable que la norma nacional, para una mayor claridad, hubiera contenido la excepción relativa a la utilización de los servicios en los fines estrictamente privados como excluyente de la aplicación de la regla general de localización de los servicios. En todo caso, recuerda el tribunal, dicha excepción existe y debe ser objeto de observancia a la hora de determinar la regla de localización que corresponde en tales supuestos.

En Sentencia de 15 de abril de 2021, asunto C-593/19, caso SK Telecom (NFJ081601), se plantea la aplicabilidad de la regla de cierre (contenida en nuestro derecho en el art. 70.dos de la LIVA) en la localización de los servicios prestados materialmente en el TAI de un Estado miembro.

En concreto, se plantea en relación con los servicios de itinerancia de redes móviles, que permiten a los clientes de una empresa de telecomunicaciones utilizar redes de otros países, con los que ha convenido dicha empresa su utilización para la prestación de servicios de telefonía móvil.

El tribunal, en su fallo, considera que estos servicios de itinerancia prestados por un operador de telefonía móvil, establecido en un país tercero, a sus clientes, que también están establecidos o tienen su domicilio o residencia habitual en ese país tercero, que les permiten utilizar la red nacional de comunicación móvil del Estado miembro en el que se encuentran temporalmente, son objeto de una «utilización o explotación efectivas» en el territorio de ese Estado miembro, por lo que les es aplicable la regla de cierre mencionada. Lo más destacable de la sentencia es que, además, estima que la aplicación de esta regla de cierre es independiente del tratamiento fiscal al que se sometan esos servicios con arreglo a la normativa tributaria interna en el país tercero, pues, aunque la aplicación de esta disposición atiende a prevenir los eventuales casos de doble imposición, de no imposición o de distorsiones de la competencia, su aplicación no requiere tener en cuenta el régimen fiscal al que están sometidos dichos servicios en el país tercero de que se trate.

La aplicación de la regla de cierre contemplada en el artículo 70.dos de la LIVA es una cuestión compleja; las orientaciones dadas por la Comisión resultan, al menos a nuestro juicio, bastante escasas a la hora de enfrentarse a la posible caracterización de un servicio como objeto de utilización efectiva en el TAI; por ello, toda orientación del tribunal resulta siempre útil. Especialmente destacable resulta, en nuestra opinión, que al igual que en otras normas relativas a la regla de localización, el tribunal, aunque alude a la función de estas reglas en su interpretación, se ciñe al contenido de la regla jurídica sin supeditar la aplicación

de la misma a la consecución de tal finalidad, lo que supondría en ocasiones interpretaciones estrambóticas de la norma jurídica.

En Sentencia de 3 de junio de 2021, asunto C931/19, caso Titanium Ltd (NFJ082392), se plantea la existencia de un establecimiento permanente en una actividad de arrendamiento de un inmueble desarrollada sin contar con medios personales ni otros medios materiales distintos de los propios inmuebles arrendados (para un estudio más completo de la misma, nos remitimos a Bas Soria, 2021).

Destaca el tribunal que, según su jurisprudencia, un establecimiento permanente exige una consistencia mínima mediante la reunión de modo permanente de los medios humanos y técnicos necesarios para realizar las prestaciones de servicios de forma autónoma. Añade que, además, ya ha señalado que una estructura carente de personal propio no puede estar comprendida en este concepto de «establecimiento permanente».

Concluye el TJUE señalando que un inmueble que se da en arrendamiento en un Estado miembro cuando el propietario de ese inmueble no dispone de su propio personal para ejecutar la prestación en relación con el arrendamiento no puede considerarse un establecimiento permanente.

Esta sentencia tiene una incidencia directa en nuestro ordenamiento. El artículo 69.tres de la LIVA contiene una enumeración de las distintas modalidades de establecimiento permanente que incluye los bienes inmuebles explotados en arrendamiento o por cualquier título. De acuerdo con la sentencia que acabamos de comentar, parece que dicha previsión nacional se debe interpretar exigiendo al inmueble explotado en arrendamiento o por cualquier título, además, una organización de medios personales para ser considerado como establecimiento permanente. No obstante, en este mismo sentido se ha pronunciado el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC), entre otras, en Resoluciones de 20 de octubre de 2016 (RG 2330/2013 –NFJ064541–) y de 22 de mayo de 2019 (RG 43/2015 –NFJ074072–), en las que afirma que la mera titularidad del inmueble arrendado a la filial de la reclamante no permite considerar que concurra un establecimiento permanente, de acuerdo con lo establecido en el primer párrafo del artículo 69.cinco de la LIVA, puesto que no se ha acreditado por la Administración tributaria la existencia de un conjunto de medios materiales y humanos presente en el TAI destinado al desarrollo de actividad económica en el mismo.

4. Exenciones

En la Sentencia de 4 de marzo de 2021, asunto C-581/19, caso Frenetikexito (NFJ081105), se suscita la aplicación de la exención para los servicios sanitarios.

En concreto, se plantea la posible aplicación a una entidad que prestaba servicios de mantenimiento y bienestar físico, mientras que en otros programas incluía, además

de los anteriores, seguimiento nutricional, mediante una nutricionista cualificada y certificada al efecto.

El TJUE recuerda los dos requisitos que requiere la aplicación de la exención: la finalidad terapéutica de la prestación y que esa prestación tenga lugar en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate.

El TJUE afirma que un servicio de seguimiento nutricional prestado en un establecimiento deportivo puede ser, a medio y largo plazo o considerado en términos amplios, un instrumento de prevención de determinadas enfermedades, pero la exención requiere que el servicio se preste con fines de prevención, diagnóstico, tratamiento de una enfermedad y restablecimiento de la salud y, por tanto, con finalidad terapéutica. Aunque afirma que corresponde comprobar al tribunal remitente este extremo, señala que un servicio de seguimiento nutricional, como el prestado en el litigio principal, parece que no cumple el criterio de la actividad de interés general común a todas las exenciones.

Esta sentencia debe ser tenida en cuenta, por supuesto, a la hora de aplicar la exención. A nuestro juicio, así lo ha hecho de manera escrupulosa la Dirección General de Tributos (DGT) en la Consulta V0385/2013, de 8 de febrero (NFC046589), en la que ha considerado que están exentos los servicios de asistencia médica, quirúrgica y sanitaria, relativa al diagnóstico, prevención y tratamiento de enfermedades, prestados por profesionales médicos o sanitarios según el ordenamiento jurídico vigente, y entre estos servicios se podrían incluir los prestados por dietistas-nutricionistas; pero, por el contrario, no están exentos los servicios consistentes en el análisis de la alimentación de los clientes, indicación de la dieta que seguir y, en general, la realización de métodos fisioterapéuticos tendentes al adelgazamiento de las personas, prestados al margen o con independencia de una actuación médica relativa al diagnóstico, prevención o tratamiento de una enfermedad, es decir, con fines puramente estéticos.

En Sentencia de 25 de marzo de 2021, asunto C-907/19, caso Q-GmbH (NFJ081314), se examina el alcance de la exención en las operaciones de seguro.

En concreto, la entidad recurrente prestaba tres tipos de servicios para otra entidad. En primer lugar, cedía una licencia de utilización no exclusiva para comercializar un producto de seguro concebido para la cobertura de riesgos especiales. En segundo lugar, efectuaba ventas de seguros para ese asegurador, ajustando las pólizas en caso de necesidad y evaluando los riesgos. En tercer y último lugar, se hacía cargo, en particular, de la gestión de dichos contratos y de la tramitación y liquidación de los siniestros.

El tribunal que remite la cuestión estima que se trata de un servicio único, siendo el elemento esencial del mismo la cesión de la licencia. Además, plantea si tal servicio se encuentra exento, señalando que, a su juicio, no es así.

El TJUE considera que no existe en este caso una prestación única, ya que no parece que los servicios de mediación en la celebración del seguro sean indispensables para la

distribución del producto de seguro cedido en la licencia a futuros asegurados, sino que constituyen más bien una actividad distinta e independiente.

En cuanto a la aplicación de la exención, el tribunal subraya que deben concurrir dos requisitos. En primer lugar, el prestador de los servicios debe mantener una relación con el asegurador y con el asegurado. En segundo lugar, su actividad debe cubrir aspectos esenciales de la función del agente de seguros, como buscar clientes o poner a estos en relación con el asegurador con el fin de que se celebren contratos de seguro.

La cesión de la licencia sobre la que se cuestiona permite a un asegurador ofrecer dicho producto a potenciales clientes con vistas a la celebración de contratos de seguro. En cambio, no consta que deban concurrir futuros clientes potenciales en la fase de concesión de tal licencia. Solo si el asegurador decide recurrir a los servicios de mediación y elige, en este marco, los servicios ofrecidos por la entidad recurrente, puede esta última entrar en contacto con los asegurados. Por ello, se entiende que ese servicio no puede quedar cubierto por la exención.

Aunque no nos consta que haya existido una controversia sobre esta cuestión en nuestra nación, se han planteado cuestiones similares, en las que se ha resuelto invocando la jurisprudencia previa del TJUE que califica las operaciones de seguro en función de los dos rasgos que hemos destacado que el tribunal reafirma en esta sentencia. Así, en Resolución del TEAC de 17 de marzo de 2021 (RG 4267/2018 –NFJ081501–), se entendió que no resultaba aplicable la exención a la cesión de una cartera de reaseguro al no cumplir con las condiciones previstas para considerar que se trataba de una operación relativa a un seguro.

En Sentencia de 15 de abril de 2021, asunto C-846/19, caso EQ (NFJ081594), se suscita el alcance de la exención para las «prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social».

En concreto, se cuestiona la aplicación de la misma a los servicios de un abogado que realiza actividades de representación de personas mayores de edad incapacitadas legalmente en calidad de curador y gestor tutelar en beneficio de dichas personas mayores de edad y orientadas a protegerlas en los actos de la vida civil, y a cambio de una retribución a tanto alzado teniendo en cuenta en particular la situación económica de la persona incapacitada, remuneración que puede además ser asumida por el Estado en caso de indigencia de la persona incapacitada.

Se plantea, en primer lugar, si se trata de una verdadera actividad económica. El tribunal resuelve afirmativamente, al considerar que la calificación de una actividad como económica únicamente se exige que exista una relación directa entre la prestación efectuada y la contrapartida realmente recibida por el sujeto pasivo, siendo irrelevante que las funciones ejercidas sean conferidas mediante ley por motivos de interés público, que la remuneración sea una cantidad a tanto alzado o que sea un precio superior o inferior al de coste.

En cuanto a la aplicación de la exención, reconoce que los servicios pueden entenderse comprendidos como «prestaciones de servicios directamente relacionadas con la asistencia social y con la Seguridad Social», sin perjuicio que la aplicación de la exención requiera, además, que el prestador sea una entidad de carácter social, lo que deberá determinarse, en principio, con arreglo a las normas de cada Estado miembro.

No parece que esta resolución tenga especial relevancia, ya que resulta bastante poco probable que un profesional en ejercicio de su actividad pueda acceder al reconocimiento como establecimiento de carácter social, condición necesaria para aplicar la exención, tal y como recuerda el TJUE.

En Sentencia de 17 de junio de 2021, asuntos acumulados C-58/20 y C-59/20, caso K y DBKAG (NFJ082475), se analiza el alcance de la exención prevista para la gestión de fondos comunes de inversión cuando tiene lugar la externalización de servicios.

Se plantea en este caso la aplicación de la exención a los servicios prestados por sendas empresas a una entidad gestora de fondos; el primero de ellos, servicios fiscales consistentes en asegurar que los rendimientos obtenidos por los partícipes del fondo tributen correctamente; el segundo, la cesión de un derecho de uso de un programa informático para efectuar cálculos esenciales en materia de gestión de riesgos y de medición del rendimiento, desarrollado específicamente para tales fondos.

El TJUE recuerda su doctrina precedente, que se concreta en que, para ser calificados como operaciones exentas, los servicios prestados por un tercero deben formar un conjunto diferenciado, considerado globalmente, destinado a satisfacer funciones específicas y esenciales para la gestión de fondos comunes de inversión, sin que, cumpliéndose dichos requisitos, la externalización de los servicios pueda hacer perder el derecho a la exención. Para ello, el servicio prestado por un tercero debe tener una vinculación intrínseca con la actividad propia de la sociedad de gestión, de modo que cumpla las funciones específicas y esenciales de la gestión de un fondo común de inversión.

Así, el TJUE ha considerado incluidos en la exención servicios prestados a una sociedad de gestión de fondos de asesoramiento sobre inversión en valores mobiliarios y las recomendaciones de compra y venta de activos prestados por un tercero específicos y esenciales para la gestión de un fondo; como también lo ha hecho con prestaciones de administración y de contabilidad, como el cálculo del importe de los rendimientos y del precio de las participaciones o las acciones del fondo, las evaluaciones de activos, la contabilidad, la preparación de declaraciones para la distribución de los rendimientos, la elaboración de información y documentación para las cuentas periódicas y para las declaraciones fiscales, estadísticas y del IVA, así como la preparación de las previsiones de rendimientos. Por el contrario, servicios que no sean específicos de la actividad de un fondo común de inversión, sino que resulten inherentes a todo tipo de inversión, no están comprendidos en el ámbito de aplicación de la exención.

A partir de estos criterios, el TJUE devuelve la cuestión al tribunal de instancia señalando que corresponde al mismo apreciar si esos servicios deben considerarse específicos y esenciales para la actividad de gestión de fondos comunes de inversión.

La sentencia que acabamos de comentar recopila los criterios del TJUE para considerar aplicable la exención sin introducir mayor novedad. Tales criterios ya vienen siendo aplicados por la doctrina nacional, como se puede comprobar en diversas consultas. En este sentido, podemos citar, entre otras, la Consulta V0046/2019, de 4 de enero (NFC071214), en la que, tras reflejar la jurisprudencia del TJUE, se dice:

En definitiva, los servicios de análisis e investigación cuestionados quedarán sujetos y exentos del impuesto cuando sean externalizados a un tercero y cumplan las funciones específicas y esenciales de un fondo común de inversión. En particular, quedarán sujetos y exentos del impuesto sobre el valor añadido aquellos servicios que explícita o implícitamente recomienden o sugieran una estrategia de inversión en relación con los fondos comunes de inversión y sean capaces de añadir valor a la estrategia del fondo común de inversión. El concepto de fondo común de inversión incluye las instituciones de inversión colectiva, entidades de capital riesgo, fondos de pensiones, de regulación del mercado hipotecario, de titulación de activos y colectivos de jubilación, tal y como se ha señalado en el apartado 2 de esta contestación.

Por el contrario, estarán sujetos y no exentos del impuesto aquellos servicios que se limiten a una comunicación publicitaria en los términos previstos en el artículo 141 apartado e) de la Ley del Mercado de Valores.

En Sentencia de 21 de octubre de 2021, asunto C-373/19, caso Dubrovin & Tröger GbR-Aquatics (NFJ083761), se plantea la posible exención a las enseñanzas de natación.

El TJUE considera que, si bien la enseñanza de la natación impartida por una escuela de natación como la controvertida en el litigio principal reviste cierta importancia y persigue un objetivo de interés general, se trata de una enseñanza especializada e impartida de manera puntual, que no entra dentro del ámbito de la enseñanza escolar o universitaria, por lo que no es aplicable la exención.

Este criterio es el mismo aplicado en España, según se constata en la Consulta de la DGT V1658/2019, de 4 de julio (NFC072820).

5. Devengo

En Sentencia de 9 de septiembre de 2021, asunto C-855/19, caso G. sp. z o. o. (NFJ083241), se plantea la validez de una regla especial del devengo de determinadas adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB).

Según la sentencia, aunque el derecho polaco prevé, con carácter general, al igual que la directiva, el devengo de la AIB en el momento de la expedición de la factura por el sujeto pasivo o, a más tardar, el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se haya efectuado la remisión de los bienes, contiene también una regla especial para determinadas AIB de productos objeto de impuestos especiales con plazos más breves.

Se plantea ante el TJUE si resulta contrario al derecho de la Unión Europea establecer plazos de pago del IVA más cortos para las adquisiciones de carburantes procedentes de otros Estados miembros que para las adquisiciones internas, amparando dicha diferencia de trato en el artículo 273 de la Directiva del IVA, que permite establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude.

El TJUE declara que la autorización del artículo 273 de la directiva solo puede ejercerse respetando el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones intracomunitarias y declara que la norma cuestionada no es compatible con el derecho de la Unión.

En derecho español no existe una previsión similar, por lo que el criterio fundamental de esta sentencia no reviste especiales consecuencias. Ni tan siquiera nuestra nación hace uso exagerado del artículo 273 de la directiva, por lo que no parece que, ni siquiera indirectamente, esta sentencia sea espacialmente aplicable al caso español.

En Sentencia de 28 de octubre de 2021, asunto C-324/20, caso X-Beteiligungsgesellschaft mbH (NFJ083852), se cuestiona la aplicación de la regla especial del devengo para prestaciones de tracto sucesivo a una prestación de servicio puntual con pago aplazado.

Se trata en esta sentencia de un servicio de intermediación, cumplido en un momento, para el que se pacta un pago aplazado en cinco ejercicios posteriores. Cuestiona el tribunal que remite la cuestión si a esta operación le es aplicable la regla especial del devengo para prestaciones de tracto sucesivo o si, subsidiariamente, cabe considerar que ha existido un impago que permite la modificación de la base imponible por el periodo de tiempo que existe entre el devengo del IVA y su cobro, superior al lapso temporal que la normativa exige para la modificación de la base imponible.

El TJUE contesta que la regla aplicable al devengo en este caso es la general de las prestaciones de servicios y no la especial para las operaciones de tracto sucesivo y que no puede modificarse la base imponible, pues no existe impago si todavía no es exigible una parte del precio.

El criterio administrativo en nuestra nación es coincidente con lo que resuelve el TJUE. Así, en la Consulta V0662/2018, de 13 de marzo (NFC068728), se establece que en la compraventa de una concesión administrativa, calificada como prestación de servicios, y que se satisfará mediante un canon mensual, el devengo del IVA se producirá cuando se preste el servicio, momento que se identifica con la transmisión de la concesión, aunque el precio se haya aplazado.

6. Base imponible

En Sentencia de 11 de marzo de 2021, asunto C-802/19, caso Firma Z (NFJ081183), se trata la posible modificación de la base imponible por la concesión de descuentos en entregas intracomunitarias.

La entidad recurrente, una farmacia situada en Países Bajos, había realizado dos tipos de entregas en Alemania de medicamentos dispensados con receta médica desde los Países Bajos. Por una parte, a personas cubiertas por el seguro obligatorio de enfermedad, que se realizaban a través de las cajas del seguro obligatorio, y, por otra parte, a personas cubiertas por un seguro privado de enfermedad. En determinados supuestos, por el tipo de enfermedad, la farmacia pagaba a los interesados un importe determinado en concepto de «compensación», que se arbitraba como un descuento. Las entregas a personas cubiertas por el seguro obligatorio de enfermedad, efectuadas a través de las cajas del seguro obligatorio de enfermedad, se consideraban como entregas intracomunitarias exentas en Países Bajos; liquidando después las citadas cajas la adquisición intracomunitaria en Alemania. Las entregas a personas cubiertas por un seguro privado de enfermedad se consideraban como ventas a distancia, localizadas en Alemania.

Concedido el descuento por la compensación, la entidad farmacéutica pretendió aplicar la minoración de la base imponible que, a su juicio, resultaría de dicho descuento en las entregas realizadas a personas cubiertas por el seguro obligatorio de enfermedad, a las cuotas devengadas por las entregas realizadas a personas cubiertas por un seguro privado de enfermedad.

El TJUE responde a esta cuestión destacando que, al no existir cuotas devengadas en relación con las entregas de medicamentos a personas cubiertas por un seguro privado de enfermedad, no puede procederse a modificación alguna de la base imponible, ya que la misma implica que exista una cuota devengada que modificar.

Por otra parte, queda excluido que se impute la reducción de la base imponible relativa a una operación al cálculo de la base imponible de otra operación.

Evidentemente, estos pronunciamientos son de alcance general y como tales se deben aplicar en España. Ciertamente, no puede dejar de destacarse que la pretensión de Firma Z, al menos tal y como se ha trasladado en esta sentencia, es, cuando menos peculiar, y no parece que este supuesto deba generar excesivas dudas interpretativas para alcanzar las conclusiones que ha ofrecido el TJUE.

En Sentencia de 1 de julio de 2021, asunto C-521/19, caso CB (NFJ082711), se plantea, además en petición formulada por el Tribunal Superior de Justicia de Galicia, si las cantidades percibidas y no declaradas descubiertas por la Inspección deben considerarse incluidas o no en el IVA.

Se plantea, en concreto, el caso de un intermediario que había cobrado determinadas cantidades en efectivo por sus servicios sin facturar ni declarar cantidad alguna a la Administración tributaria, planteándose si, a la luz de los principios de neutralidad, proscripción del fraude fiscal y del abuso de derecho y de prohibición de la distorsión ilegítima de la competencia, debe interpretarse que cuando la Administración tributaria descubre operaciones ocultas sujetas al IVA no facturadas tiene que entenderse incluido en el precio pactado por las partes para dichas operaciones el IVA correspondiente.

El TJUE constata que, si bien la lucha contra el fraude constituye un objetivo reconocido y promovido por la directiva, la determinación y concreción de la base imponible de una operación no es uno de los instrumentos que se hallen a disposición de los Estados miembros para alcanzar dicho objetivo. A partir de esta consideración, el TJUE declara que, cuando en una comprobación se constata una operación que ha sido ocultada a la Administración tributaria por sujetos pasivos del IVA y no se ha hecho constar la repercusión del tributo, el importe total percibido debe considerarse incluyendo el IVA devengado por dicha operación. Solo se admite como excepción a esta previsión el supuesto en el que se constatase que el empresario o profesional, sujeto pasivo, pudiera repercutir o hubiera repercutido el impuesto al comprador.

Esta sentencia tiene una incidencia directa en nuestro país no solo por la razón obvia que se ha planteado por un órgano jurisdiccional nacional y referida a la interpretación que se ha venido haciendo del artículo 78.cuatro de la LIVA en las operaciones no declaradas («Cuando las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que graven las operaciones sujetas a dicho tributo no se hubiesen repercutido expresamente en factura, se entenderá que la contraprestación no incluyó dichas cuotas»), sino porque, además, existía una diferencia de criterio en el Tribunal Supremo (TS) entre la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sentencia del TS, Sala de lo Contencioso Administrativo, núm. 1446/2017, de 27 de septiembre, rec. núm. 194/2016 [NFJ068186]) y la Sala de lo Penal (Sentencia del TS, Sala Segunda de lo Penal, núm. 357/2020, de 30 de junio, rec. de cas. núm. 258/2019 [NFJ078319]) en la interpretación de este supuesto de hecho: mientras que la primera defendía lo que ha afirmado ahora el TJUE, la segunda consideraba que no debía entenderse que las cantidades percibidas eran IVA incluido. Con esta sentencia, la discrepancia ha sido resuelta, fijando como jurisprudencia correcta la de la Sala de lo Contencioso-Administrativo.

En Sentencia de 30 de septiembre de 2021, asunto C-299/20, caso Icade Promotion SAS (NFJ083492), se plantea el cálculo de la base imponible por el margen de beneficio en determinadas entregas de terrenos.

El artículo 392 de la directiva permite un régimen transitorio y excepcional de cálculo de la base imponible por el margen de beneficio. Así dice el mencionado artículo:

Los Estados miembros podrán disponer que en las entregas de edificios y de terrenos edificables comprados con fines de reventa por un sujeto pasivo que no haya tenido derecho a deducción con ocasión de la adquisición, la base imponible esté constituida por la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra.

La normativa francesa ha hecho uso de esta excepción planteándose, por una parte, el ámbito de aplicación de la misma y, por otra, las operaciones a las que resulta de aplicación.

En cuanto a la primera cuestión, señala el TJUE que el artículo 392 de la Directiva del IVA reserva la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio a las entregas de terrenos edificables cuya adquisición haya estado sujeta al IVA, sin que el sujeto pasivo que los revende haya tenido derecho a practicar la deducción de dicho impuesto, y que no alcanza, sin embargo, supuestos en los que la adquisición no haya estado sujeta al IVA, sea porque se trate de una operación exenta o porque simplemente no se encontrara sujeta al IVA.

Con respecto a la segunda, afirma el TJUE que se excluye de la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio a operaciones de entrega de terrenos edificables cuando dichos terrenos, adquiridos sin edificar, se hayan convertido, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, en terrenos edificables, pero no excluye la aplicación de dicho régimen a operaciones de entrega de terrenos edificables cuando estos terrenos hayan sido objeto, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, de modificaciones de sus características, tales como su división en parcelas o la realización de obras de urbanización que permitan la instalación de redes que proporcionen servicios a tales terrenos como, por ejemplo, redes de gas o de electricidad.

España no ha hecho uso de esta opción de cálculo de la base imponible por el margen de beneficio para las citadas entregas de inmuebles (se aplica la exención del art. 20.uno.25 de la LIVA no gravando, por tanto, en casos análogos, valor añadido alguno), por lo que el presente pronunciamiento carece de una incidencia en nuestra normativa.

7. Modificación de la base imponible

En Sentencia de 12 de mayo de 2021, asunto C-844/19, caso TechnoRent International (NFJ081961), se plantea el derecho a percibir intereses de demora en el caso de una modificación de la base imponible.

El TJUE declara que, de acuerdo con el principio de neutralidad fiscal, que predica que los empresarios deben quedar libres de toda carga del IVA pagado en sus actividades económicas, la modificación de la base imponible, al igual que la devolución del saldo del impuesto, debe dar lugar al pago de intereses cuando no se efectúe en un plazo razonable.

Esta sentencia no parece que deba afectar a nuestro país, en la medida en que la modificación de la base imponible, fundada en las causas del artículo 80 de la LIVA, permite en nuestro ordenamiento la rectificación inmediata de las cuotas repercutidas con arreglo a lo previsto en el artículo 89 de la LIVA.

En Sentencia de 6 de octubre de 2021, asunto C-717/19, caso Boehringer Ingelheim (NFJ083577), se examinan las condiciones de la modificación de la base imponible.

El supuesto de hecho es un tanto especial. La empresa recurrente distribuye medicamentos en Bulgaria mediante mayoristas que los venden a las farmacias. Parte de los medicamentos distribuidos son financiados por la Seguridad Social búlgara. Para asegurarse que la Seguridad Social financia sus medicamentos, la empresa recurrente ha suscrito un contrato con la Seguridad Social por el que realiza aportaciones a esta entidad pública.

Se cuestiona, ante estos hechos, si puede considerarse que las aportaciones que realiza la recurrente a la Seguridad Social son equivalentes a descuentos concedidos *a posteriori* y se puede modificar la base imponible.

Responde el TJUE que, al celebrar los contratos con la Seguridad Social, Boehringer Ingelheim renuncia a una parte de la contraprestación abonada por su cliente. No sería, pues, conforme con la Directiva del IVA que la base imponible sobre la que se calcula el IVA devengado por la empresa farmacéutica, como sujeto pasivo, fuera más elevada que la cantidad que recibió finalmente. No se desvirtúa este hecho porque no exista una relación directa entre la contraprestación percibida por Boehringer Ingelheim y las contribuciones abonadas por esta al organismo del seguro de enfermedad estatal.

Por otro lado, se sugiere también si puede excluirse la modificación por un incumplimiento formal, en concreto, que no existe factura que acredite que la concurrencia del hecho que da lugar a la modificación, cuando, como es el caso, queda acreditada la procedencia de esta de otra forma (mediante prueba de los pagos realizados a la Seguridad Social).

El tribunal resuelve destacando que el principio de neutralidad se opone a una normativa nacional que supedita la reducción *a posteriori* de la base imponible del IVA al requisito de que el sujeto pasivo titular del derecho a la devolución disponga de una factura a su nombre que demuestre la realización de la transacción que da lugar a dicha devolución, aun cuando tal factura no se haya emitido y la ejecución de dicha transacción pueda probarse por otros medios.

Esta sentencia, aunque referida a una circunstancia particular, es indudablemente relevante. Reseñable es la consideración del tribunal, relativa a la posibilidad de que la reducción en el precio surja de pagos a terceros desvinculados de la operación, que, si bien no entra en colisión con la propia normativa nacional española, desde luego, a juicio de quien estas líneas escribe, parecía difícil encuadrar como descuento o modificación del precio. Otro tanto cabe decir de la prueba, más allá de la factura, de la modificación. A nuestro juicio, este pronunciamiento está más relacionado con las particularidades de este caso que de ser una consideración general.

En Sentencia de 11 de noviembre de 2021, asunto C-398/20, caso ELVOSPOL s. r. o. (NFJ083968), se cuestiona la limitación a la modificación de la base imponible en determinados supuestos de concurso.

El derecho checo tiene una limitación legal que impide la modificación de la base imponible en los casos de impago cuando, antes del transcurso de seis meses desde la exigibilidad

de la obligación, se declare el concurso. Se cuestiona si esta disposición es compatible con el derecho de la Unión Europea.

El TJUE señala que los Estados miembros pueden establecer condiciones a la modificación de bases imponibles, pero que tales condiciones deben limitarse a las necesarias para constatar que efectivamente puede existir un impago. En todo caso, cuando se acredite la existencia de un impago definitivo, se debe permitir la modificación de la base imponible.

Concluye el tribunal señalando que la disposición controvertida supone, de hecho, que en determinados supuestos de impago definitivo no vaya a poderse modificar la base imponible, lo que es contrario al principio de neutralidad.

En derecho español no existe una cláusula equiparable. De hecho, el artículo 80.tres de la LIVA permite la modificación de las cuotas en los supuestos de concurso sin requerir antigüedad alguna para el crédito en este caso.

8. Tipo

En Sentencia de 22 de abril de 2021, asunto C-703/19, caso J. K. (NFJ081753), se plantea la calificación de una operación como servicio de *catering* o como entrega de alimentos.

En particular, se cuestiona el servicio de un restaurante de comida rápida, que dispone de escaso espacio para su consumo *in situ*, y cuyos servicios tienen una intervención humana reducida, criterios que utiliza el artículo 6 del reglamento de ejecución para diferenciar la calificación de una operación como entrega de bienes o como servicio de *catering*.

El TJUE señala que está comprendido en el concepto de «servicios de restauración y *catering*» el suministro de alimentos acompañado de servicios auxiliares suficientes destinados a permitir el consumo inmediato de esos alimentos por el cliente final, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

La relevancia de esta cuestión radica en la aplicación de tipos distintos en el país en cuestión a la entrega de alimentos y al servicio de *catering*, en la medida que no se haya acogido la opción que ofrece la directiva para aplicar el tipo reducido a las dos operaciones.

En alguna medida, esta problemática sería trasladable a nuestro país, pues, aunque la mayoría de los alimentos aplican, al igual que los servicios de *catering*, el tipo reducido, existen ciertos alimentos a los que en la entrega se aplica el tipo superreducido (por ejemplo, el pan y el queso, elementos integrantes normalmente de los productos objeto de consumo en los restaurantes de «comida rápida») y otros que aplican el tipo general (como las bebidas azucaradas). En estos casos, la calificación como entrega o prestación de servicios condicionaría el tipo aplicable.

Ciertamente, era una cuestión que con la aclaración del Reglamento de ejecución (UE) n.º 282/2011 nos parecía suficientemente cerrada, al menos desde el punto de vista jurídico, pero se ve que no ha sido así para todos; aunque la respuesta del tribunal nos refuerza en la idea de que el elemento esencial para la calificación será la prueba de los hechos reunida en cada caso.

En Sentencia de 9 de septiembre de 2021, asunto C-406/20, caso Phantasialand (NFJ083238), se plantea el tipo aplicable a los parques de atracciones.

Se cuestiona, en concreto, si no se opone al principio de neutralidad una normativa nacional en virtud de la cual las prestaciones realizadas por los feriantes itinerantes, por una parte, y las realizadas por los feriantes no itinerantes que operan bajo la forma de parques de ocio, por otra, están sujetas a tipos del IVA distintos; reducido, el primero, y general, el segundo.

El TJUE constata que la directiva, al regular en su anexo III los bienes y servicios a los que se puede aplicar el tipo reducido, distingue entre ferias y parques de ocio, lo que en principio es un argumento para la diferenciación de tipos. No obstante, en la medida que el principio de neutralidad proscribiera la diferencia de trato cuando se trate de servicios similares, que compiten por tanto entre sí, señala que deberá ser el tribunal que remite la cuestión quien juzgue la similitud entre las prestaciones feriales ofrecidas, por un lado, en un parque de ocio y, por otro lado, en una feria itinerante.

En España, desde la modificación operada el Real Decreto-Ley 20/2012, con una reducción de los bienes y servicios acogidos al tipo reducido, las ferias, salvo las de carácter comercial, deben aplicar el tipo general del impuesto, al igual que los parques de ocio. Por ello, esta cuestión carece de virtualidad práctica para el caso español.

9. Responsables

En Sentencia de 20 de mayo de 2021, asunto C-4/20, caso «ALTI» OOD (NFJ082119), se plantea el alcance de la responsabilidad en el IVA, en particular, si la responsabilidad puede incluir los intereses exigibles al deudor principal.

Esta cuestión se suscita en relación con una responsabilidad establecida en el derecho búlgaro para aquellos sujetos pasivos que deduzcan una cuota sabiendo o debiendo haber sabido que la cuota devengada que deducen no iba a ser ingresada por el sujeto pasivo obligado a ello.

El TJUE señala que el principio de proporcionalidad no se opone a una normativa nacional como la cuestionada, en la que el responsable solidario debe pagar, además del importe del IVA no liquidado por el deudor de este impuesto, los intereses de demora adeudados por tal deudor sobre ese importe si se acredita que, en el momento en que ejerció

su propio derecho a la deducción, esa persona sabía o debería haber sabido que el citado deudor no liquidaría el referido impuesto. Destaca el tribunal que esta medida permite combatir los abusos en materia del IVA y contribuye a la consecución del objetivo de garantizar a la Hacienda pública una recaudación eficaz del IVA, perseguido por el artículo 205 de la Directiva del IVA, que sirve de base al establecimiento de la responsabilidad.

En el derecho español, la responsabilidad prevista para las situaciones equiparables a la aquí contemplada, esto es, la falta de ingreso de las cuotas repercutido que o bien es conocida o bien se deberían haber sospechado, alcanza exclusivamente a las cuotas, tal y como señala el artículo 87.cinco de la LIVA, que dispone:

Serán responsables subsidiarios de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos aquellos destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.

No parece, por tanto, que esta habilitación del TJUE tenga, en el presente, relevancia para nosotros.

10. Deducciones

El Auto de 14 de abril de 2021, asunto C-108/20, caso HR (NFJ083973), vuelve sobre la relevante cuestión del ejercicio del derecho a la deducción en supuestos de participación en una cadena de fraude.

En colaboración con su esposo, HR regentó en 2009 y 2010 un comercio mayorista de bebidas. HR dedujo cuotas soportadas que le habían sido repercutidas por la entidad P GmbH por determinadas entregas de bebidas realmente realizadas. De dos sentencias dictadas por un tribunal penal, se desprende que P GmbH adquirió las bebidas entregadas a HR incurriendo en varios fraudes en materia del IVA. El esposo de HR suministró a P cantidades importantes de bebidas espirituosas sin emitir facturas por dichas entregas. Un empleado de P elaboró facturas ficticias relativas a la compra de esas mercancías. Sobre la base de estas facturas, P invocó indebidamente el derecho a deducir el IVA soportado. El esposo de HR también puso a disposición de P listas de precios y potenciales clientes para distribuir esas mercancías. Dichas mercancías fueron revendidas a distintos compradores, entre ellos, HR. La Administración denegó el derecho a la deducción a HR al considerar que HR formaba parte, con su empresa, de la cadena de entregas en la que se habían cometido los fraudes, ya que tanto por la participación del esposo de HR como

por lo inusual de la práctica comercial, HR debería haberse dado cuenta de que se habían cometido fraudes en materia del IVA.

Considera la Administración que el mero hecho de que un sujeto pasivo tuviera o debiera haber tenido conocimiento de un fraude fiscal cometido en una fase anterior de la operación controvertida le priva del derecho a deducir el IVA soportado. Se entiende, por tanto, que en el concepto de «cadena de entregas» basta con que el bien entregado sea objeto de varias operaciones sucesivas, y existe implicación en el fraude cometido con anterioridad por el mero hecho de que el fraude se refiera al mismo bien, sin que sea necesario que el sujeto pasivo haya favorecido o fomentado el fraude mediante la operación controvertida.

Por el contrario, el tribunal alemán que remite la cuestión al TJUE considera, a la luz de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, que la participación en una «cadena de entregas» en fraude que permite excluir el derecho a deducción requiere que de la concreta combinación de transacciones realizadas sucesivamente se derive el carácter fraudulento de esas operaciones consideradas en su conjunto. La mala fe, como circunstancia meramente subjetiva, no puede sustituir a la participación activa necesaria para considerar que existe participación o implicación y que el mero hecho de que el sujeto pasivo tuviera o debiera haber tenido conocimiento del fraude no basta para estimar que existe participación o implicación en el fraude, que es lo que excluiría la deducibilidad de las cuotas soportadas.

El TJUE hace un repaso de su jurisprudencia, recordando que debe denegarse el derecho a deducción no solo cuando el propio sujeto pasivo haya cometido el fraude, sino también cuando se acredite que el sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se basa el derecho a deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA. Además, un sujeto debe ser considerado partícipe en el fraude con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes o de la utilización de los servicios, ya que colabora con los autores de dicho fraude y se convierte en cómplice. Igualmente, que si se cumplen los requisitos materiales del derecho a deducción, solo se puede denegar el derecho a deducción cuando se acredite, mediante elementos objetivos, que sabía o debería haber sabido que, con la adquisición de los bienes o servicios que fundamentaban el derecho a deducción, participaba en una operación que formaba parte del fraude cometido por el proveedor o por otro operador económico que interviniera en un momento anterior o posterior en la cadena de entregas o de prestaciones, no siendo compatible con el derecho de la Unión Europea sancionar con la pérdida del derecho a la deducción sin dicho conocimiento.

A partir de estas consideraciones, el TJUE destaca que no comparte los criterios del tribunal alemán. Es correcto exigir medidas razonables a todo operador económico para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal y cerciorarse de que sus operaciones no forman parte de un fraude cometido por otro operador económico; no siendo tampoco contrario al derecho de la Unión obligar a un operador económico

a que actúe de buena fe. De hecho, ni siquiera es necesario que se demuestre la mala fe del sujeto pasivo cuando el sujeto pasivo haya adquirido bienes o servicios a pesar de que sabía o debería haber sabido, adoptando las medidas que razonablemente pudieran exigírsele para asegurarse de que esa operación no le conducía a participar en un fraude, que, mediante esa adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude, lo que basta para considerar, a efectos de la Directiva 2006/112/CE, que dicho sujeto pasivo participó en dicho fraude y puede privársele del derecho a deducción. Señala también que la «cadena de entregas» no debe entenderse referida únicamente a los supuestos en los que el fraude resulte de una concreta combinación de transacciones sucesivas, como propone el tribunal alemán.

Por lo tanto, el derecho de la Unión Europea no se opone a una práctica nacional según la cual se deniega el derecho a deducir el IVA soportado a un sujeto pasivo que ha adquirido bienes que fueron objeto de un fraude del IVA cometido con anterioridad en la cadena de entregas y que lo sabía o debería haberlo sabido, aunque no hubiese participado activamente en dicho fraude.

Esta importante resolución da cabida no solo al criterio administrativo que frecuentemente se aplica en las limitaciones del derecho a la deducción, sino también al criterio que ha seguido el legislador a la hora de adoptar otras medidas de represión del fraude, como es la responsabilidad subsidiaria prevista en el artículo 87.cinco de la LIVA para los sujetos pasivos aquellos destinatarios de las operaciones que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.

En Sentencia de 3 de junio de 2021, asunto C-182/20, caso BE y DT (NFJ082391), se cuestiona el derecho a la deducción de las cuotas soportadas por una empresa declarada en quiebra.

Se plantea en esta sentencia la situación de una empresa a la que se le negó el derecho a la deducción de determinadas cuotas soportadas antes de la declaración de quiebra al considerar la Administración rumana que había dejado de realizar una actividad económica cuando fue declarada en quiebra, ya que tal declaración de quiebra tipo conlleva un procedimiento de liquidación y de venta de los bienes con vistas al pago de las deudas, sin que, a su juicio, las operaciones realizadas en el marco de dicho procedimiento tengan en sí mismas finalidad económica.

EL TJUE destaca que el concepto de «actividad económica» se define por sí mismo, con independencia de sus fines o de sus resultados, cuando una actividad tiene carácter permanente y se efectúa a cambio de una remuneración. Aunque por la apertura de un procedimiento concursal cambie la finalidad de las operaciones y se pretenda únicamente a la liquidación del patrimonio, este hecho no puede afectar en sí mismo al carácter económico de las operaciones realizadas en el contexto de esa empresa.

Por lo tanto, se concluye que es contraria al derecho de la Unión Europea la pretensión de las autoridades rumanas.

No parece que este pronunciamiento deba tener incidencia directa en nuestro derecho, en el que no se niega la condición empresarial por el ejercicio de actividades económicas al concursado. De hecho, la previsión legal contenida en el artículo 99.tres de la LIVA, relativa al momento en el que se puede ejercer el derecho a la deducción al ser declarado el concurso, evidencia que en España se considera que la declaración de concurso no determina la pérdida de la condición empresarial.

Esta sentencia, que ubicamos en este epígrafe por su objeto directo, el derecho a la deducción, bien podría haber sido comentada en el epígrafe relativo al hecho imponible, pues, en definitiva, versa sobre la existencia de una actividad económica en una empresa concursada.

En Sentencia de 8 de julio de 2021, asunto C-695/19, caso Radio Popular Electrodomésticos, SA (NFJ082852), se plantea la posibilidad de excluir de la prorrata determinadas operaciones de mediación en materia de seguros.

La entidad recurrente tiene como actividad principal la venta de electrodomésticos y otros artículos en el sector de la informática y las telecomunicaciones. Además, ofrece a los compradores de sus artículos la ampliación de la garantía de los artículos adquiridos. Esta ampliación resulta de un contrato de seguro con una compañía de seguros que suscribe el comprador, actuando la recurrente como intermediaria en la venta del seguro.

Se plantea si cabe excluir esta operación del cálculo de la prorrata, dentro de la excepción que excluye a las operaciones financieras accesorias (arts. 174.2 de la Directiva del IVA y 104.tres de la LIVA).

El TJUE contesta que la directiva separa claramente las operaciones de seguro y las operaciones financieras, por lo que no cabe aplicar esta excepción. Esta interpretación, además, no contradice el principio de neutralidad fiscal. Este principio se opone a que mercancías o servicios similares, que compiten por tanto entre sí, sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA, pero nada permite considerar que las operaciones de seguro y las operaciones financieras sean operaciones «similares» en el sentido de esa jurisprudencia.

El artículo 104.tres de la LIVA, de acuerdo con el tenor literal del artículo 174.2 de la Directiva del IVA, únicamente menciona dentro de las operaciones excluidas de la prorrata las operaciones financieras exentas no habituales, sin incluir las operaciones de seguro. Por otro lado, la exención de las operaciones de seguro (art. 20.uno.16 de la LIVA) se recoge en apartado distinto de la exención para servicios financieros (art. 20.uno.18 de la LIVA), por lo que parece clara la distinción entre unos servicios y otros en la LIVA. En consecuencia, puede afirmarse que parece quedar claro, desde el punto de vista de la transposición española de la directiva, la separación de ambos servicios y la no exclusión de las operaciones de seguro de la prorrata que ahora propone el tribunal.

En Sentencia de 14 de octubre de 2021, asuntos acumulados C-45/20 y C-46/20, caso E y Z (NFJ083687), se cuestiona la posibilidad de excluir la deducción de las cuotas soportadas cuando no se ha comunicado a la Administración, en determinado plazo, la afectación de los bienes a la actividad.

El pronunciamiento versa sobre una exigencia propia del derecho alemán que requiere para la deducción que la afectación de los bienes a la actividad quede acreditada por una decisión expresa o mediante suficientes indicios; cumplido todo ello a más tardar al vencer el plazo legal de presentación de la declaración anual del impuesto. En otro caso, la Administración tributaria podrá considerar que el mencionado bien se ha afectado al patrimonio privado del sujeto pasivo y denegar el derecho a deducir la cuota del IVA soportado por él.

El tribunal constata que la afectación a la actividad en el momento de soportar la cuota es un requisito para deducir la cuota, pero la comprobación de esta circunstancia es una cuestión fáctica, que debe comprobarse en cada caso, basándose para ello en factores objetivos y tras el examen de todos los datos del caso concreto. Añade que, si bien una declaración unívoca y explícita de la intención de afectar el bien a un uso económico, formulada en el momento de adquirirlo, puede bastar para concluir que el bien fue adquirido por un sujeto pasivo que actuaba como tal, la inexistencia de esa declaración no excluye que tal intención pueda manifestarse de manera implícita.

Así, aunque la Directiva del IVA permite obligar a que los sujetos pasivos deban poner en conocimiento de la Administración tributaria su decisión de afectar bienes de inversión al patrimonio empresarial, esta es una obligación formal, y su incumplimiento, de acuerdo con el principio de neutralidad, no puede excluir el derecho a la deducción de forma absoluta si se cumplen los requisitos materiales para la deducción.

De acuerdo con lo expuesto, el TJUE no excluye la validez de la disposición del derecho alemán, aunque la condiciona a que el tribunal que le somete la cuestión compruebe que la misma respeta el principio de proporcionalidad.

En España no existe una disposición similar a la que ahora se cuestiona. La afectación es necesaria para la deducción en el momento de la adquisición del bien o servicio, tal y como resulta de los artículos 93.cuatro y 95 de la LIVA; principio que confirma el TJUE. La afectación en España no se condiciona a declaración alguna, siendo una cuestión probatoria que, como propone el TJUE, debe examinarse en cada supuesto concreto.

En Sentencia de 11 de noviembre de 2021, asunto C-281/20, caso Ferimet, SL (NFJ083969), se cuestiona el derecho a la deducción del IVA en una operación irregular, caso que se plantea en relación con una actuación de la Administración tributaria española.

La entidad recurrente realizó una serie de operaciones de adquisición de chatarra, sujetas a la regla de inversión del sujeto pasivo. Durante una comprobación, la Inspección de los Tributos española constató que la empresa identificada en la factura como proveedor

de dichos materiales no disponía, en realidad, de los medios materiales y personales necesarios para su entrega y consideró que las facturas emitidas por Ferimet debían reputarse falsas. A su juicio, aunque no podía negarse la entrega de los materiales, que se habían recibido, la operación constituía una simulación, ya que se había ocultado deliberadamente a su verdadero proveedor.

Se plantea por el TS si la Directiva del IVA, en relación con el principio de neutralidad fiscal, debe ser interpretada en el sentido de que debe denegarse a un sujeto pasivo el ejercicio del derecho a la deducción del IVA correspondiente a la adquisición de bienes que le han sido entregados cuando dicho sujeto pasivo ha indicado deliberadamente un proveedor ficticio en la factura que él mismo ha expedido para dicha operación al aplicar el régimen de inversión del sujeto pasivo.

El TJUE recuerda que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del impuesto soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. No obstante, cabe otra conclusión en caso de que el incumplimiento de los requisitos formales tenga como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales. Esto es lo que ocurre en este caso, en el que, al no haberse identificado al proveedor, no se puede comprobar que la entrega se ha realizado por un empresario o profesional, con lo que no se acredita el cumplimiento de los requisitos materiales de la deducción. Recuerda que, para ello, la Administración tributaria no puede limitarse al examen de la propia factura, debe tener en cuenta además la información complementaria aportada por el sujeto pasivo. Consecuentemente con lo anterior, el sujeto pasivo que pretende la deducción está obligado a aportar pruebas objetivas de que, efectivamente, le corresponde el derecho a la deducción del IVA.

En esta sentencia, el TJUE renuncia a pronunciarse sobre la existencia de una práctica abusiva, que requiere el cumplimiento de las normas con una finalidad fraudulenta, ya que, tal y como se ha expuesto, el sujeto pasivo no ha justificado la existencia del derecho a la deducción. La práctica abusiva, añade el TJUE, requiere que concurren dos condiciones; a saber: por una parte, que las operaciones controvertidas, pese a reunir los requisitos establecidos en las disposiciones pertinentes de la referida directiva y de la legislación nacional de transposición, tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal.

Señala el tribunal que debe denegarse el derecho a deducción no solo cuando el propio sujeto pasivo haya cometido el fraude, beneficiándose de ello, sino también cuando se acredite que el sujeto pasivo a quien se entregaron los bienes o se prestaron los servicios en que se base el derecho a deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de tales bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude del IVA del que se beneficiaban otros. Añade que el hecho de que el sujeto pasivo

que solicita acogerse al derecho a deducción y que emitió la factura mencionara deliberadamente a un proveedor ficticio en dicha factura es un elemento pertinente que puede indicar que dicho sujeto pasivo era consciente de que participaba en una entrega de bienes que formaba parte de un fraude en el IVA.

Esta sentencia es de indudable incidencia en nuestra nación, pues es un caso suscitado en España. Realmente no pone en cuestión norma alguna, sino la práctica administrativa en aplicación de la normativa. Confirma el criterio habitual de la Inspección, que excluye la deducibilidad del IVA en operaciones de simulación relativa subjetiva, como es el caso.

Un pronunciamiento prácticamente idéntico al que acabamos de analizar se produce en la última sentencia del año 2021, Sentencia de 9 de diciembre de 2021, asunto C-154/20, caso Kemwater ProChemie s. r. o (NFJ084245).

En Sentencia de 18 de noviembre de 2021, asunto C-358/20, caso Promexor Trade, SRL (NFJ084050), se suscitan los efectos de la anulación del NIF sobre las deducciones.

En el caso planteado ante el tribunal, la entidad Promexor presentó declaraciones del IVA sin operaciones durante un periodo de seis meses, siendo esta causa de la anulación del NIF según el derecho rumano. La entidad siguió realizando operaciones, siendo objeto de una liquidación en la que se incluía el IVA devengado, pero no se permitía la deducción del IVA soportado por haberse anulado el NIF. Según el derecho rumano, la entidad podría deducir el IVA soportado si se procedía a un nuevo registro, registro que no se aceptó por un defecto formal. Se plantea ante el tribunal si se opone a los principios del derecho de la Unión Europea la posibilidad de exigir el IVA devengado sin la deducción correlativa del IVA soportado, ante un supuesto de anulación del NIF.

El TJUE recuerda, una vez más, el principio de neutralidad y, particularmente, su jurisprudencia previa, que señala que no se puede impedir que un sujeto pasivo del IVA ejerza su derecho a deducir por el hecho de que no se haya identificado a efectos del IVA antes de utilizar los bienes adquiridos en el marco de su actividad gravada. No obstante, también recuerda que, si bien los incumplimientos formales no impiden la deducción, cuando este tipo de incumplimientos, a su vez, tenga como consecuencia que no se pueda comprobar el cumplimiento de los requisitos materiales de la deducción o cuando el contribuyente actuara de manera fraudulenta para poder disfrutar del derecho, puede denegarse dicho derecho.

No obstante, lo que resulta decisivo para el TJUE es que no se impide la deducción, sino que se condiciona a un nuevo registro, afirmando el tribunal que en ese caso no se opone a la limitación a la deducción, siempre que no se impida el nuevo registro por motivos formales.

Nuestro derecho no contempla una figura similar a esta anulación del NIF, presentando declaraciones en las que se declare la falta de realización de operaciones gravadas. La figura más similar, la revocación del NIF vigente en el ordenamiento español, presenta unos rasgos mucho más acusados como medida sancionadora y de prevención del fraude.

La revocación del NIF, en principio, no supone la alteración del régimen jurídico aplicable en el IVA, a diferencia de lo que ocurre en la normativa rumana. Ciertamente, la disposición adicional sexta de la Ley general tributaria (LGT), apartado 4, limita en parte los efectos de las declaraciones tributarias:

Lo dispuesto en este apartado no impedirá a la Administración tributaria exigir el cumplimiento de las obligaciones tributarias pendientes. No obstante, la admisión de las autoliquidaciones, declaraciones, comunicaciones o escritos en los que conste un número de identificación fiscal revocado quedará condicionada, en los términos reglamentariamente establecidos, a la rehabilitación del citado número de identificación fiscal,

pero nada se dice ni en la LGT ni en la LIVA sobre que en tales declaraciones se exceptúe el régimen normal de deducción del impuesto soportado.

En todo caso, las consideraciones del TJUE relativas a la posible limitación del derecho a la deducción en supuestos en los que los incumplimientos formales se asocian a conductas fraudulentas, unidas a la configuración de la revocación del NIF como medida antifraude, hacen pensar que el legislador nacional podría ir más allá de lo que, hasta ahora, ha ido.

11. Devolución del IVA

La Sentencia de 18 de marzo de 2021, asunto C-48/20, caso UAB «P.» (NFJ081267), examina la posibilidad de devolución del IVA indebidamente ingresado de buena fe.

En este caso, el sujeto pasivo, de buena fe, consideró sujeto al IVA y repercutió el impuesto en una operación que, finalmente, resultó exenta del IVA. Si bien la normativa nacional en cuestión prevé un procedimiento que permite la regularización del IVA indebidamente facturado por un sujeto pasivo de buena fe, dicho procedimiento no es aplicable cuando se inicia una inspección tributaria contra el interesado.

Contesta el tribunal que los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que no permite a un sujeto pasivo de buena fe regularizar facturas que mencionen indebidamente el IVA tras el inicio de un procedimiento de inspección tributaria, pese a que el destinatario de tales facturas habría tenido derecho a la devolución de ese impuesto si las operaciones objeto de dichas facturas hubieran sido declaradas correctamente.

Resulta interesante destacar, en relación con este pronunciamiento, el artículo 126.2.2.º del Reglamento general de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos, que dispone lo siguiente:

El obligado tributario no podrá solicitar la rectificación de su autoliquidación cuando se esté tramitando un procedimiento de comprobación o investigación cuyo objeto incluya la obligación tributaria a la que se refiera la autoliquidación presentada, sin perjuicio de su derecho a realizar las alegaciones y presentar los documentos que considere oportunos en el procedimiento que se esté tramitando que deberán ser tenidos en cuenta por el órgano que lo tramite.

El mencionado precepto parece chocar directamente con el pronunciamiento del TJUE, pues, al igual que en la sentencia que comentamos, el legislador prohíbe solicitar la rectificación del IVA indebidamente declarado cuando se haya iniciado un procedimiento de comprobación.

No obstante, a nuestro juicio, una interpretación material, que no formal, de este precepto demuestra que no existe tal contradicción. Dicho precepto lo que está pretendiendo atajar es la posibilidad de que se tramite un procedimiento de rectificación independiente y simultáneo cuando existe un procedimiento de comprobación en curso sobre el mismo objeto tributario. Sin embargo, parece que esa solicitud de rectificación debe tramitarse dentro del procedimiento, según el tenor literal del precepto.

A mayor abundamiento, debemos recordar que los procedimientos de comprobación, tanto los inspectores como los de gestión, son, según una abundante jurisprudencia, procedimientos tendentes a la regularización integral de la situación de obligado tributario, regularizando tanto lo que beneficia como lo que perjudica a la Administración (principio de regularización íntegra).

Por ello, no creemos que exista contradicción alguna entre esta limitación procedimental y los principios que se afirman por el TJUE.

En Sentencia de 18 de marzo de 2021, asunto C-895/19, caso A (NFJ081266), se plantea el momento en el que se puede ejercer el derecho a deducir en relación con las AIB.

Se examina una normativa nacional en la que el derecho a la deducción del IVA correspondiente a una AIB nace siempre que, en un plazo de tres meses desde el transcurso del mes en el que se realizó la AIB, el sujeto pasivo, por una parte, reciba una factura que acredite la entrega de los bienes que constituye para él una AIB y, por otra parte, mencione el importe del IVA devengado por esa adquisición en la declaración tributaria mediante la cual deba liquidar ese impuesto.

Señala el TJUE que, si bien los Estados miembros están facultados para adoptar medidas con el fin de garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude, las mismas no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos ni cuestionar la neutralidad del IVA. En particular, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del impuesto soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando el sujeto pasivo haya omitido determinados requisitos formales.

Declara que el tribunal que una normativa nacional que prohíba sistemáticamente el ejercicio del derecho a deducir el IVA correspondiente a una AIB en el mismo periodo que aquel en el que debe liquidarse idéntica cuota del IVA, sin establecer que se consideren todas las circunstancias pertinentes y, en particular, la buena fe del sujeto pasivo, va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del IVA.

La doctrina administrativa nacional recoge desde hace bastantes años la posibilidad de deducir el IVA soportado en el mismo periodo en el que se ha devengado la cuota por una AIB, recibiendo la jurisprudencia previa que ya existía sobre esta misma cuestión, siempre y cuando no se trate de operaciones realizadas en fraude. Ejemplo de lo que señalamos es la Resolución del TEAC de 23 de febrero de 2010 (RG 6532/2008 [NFJ038486]).

En Sentencia de 9 de septiembre de 2021, asunto C-294/20, caso GE Auto Service Leasing GmbH (NFJ083239), se examina la devolución a no establecidos; en concreto, una devolución denegada por la Administración española.

La entidad recurrente solicitó una devolución como no establecida en el TAI. En la tramitación de la solicitud, la AEAT le requirió la aportación de documentación, que el obligado cumplió parcialmente y casi más de seis meses después del requerimiento. La Administración dictó resolución denegando el derecho a la devolución. Contra esta resolución se planteó recurso de reposición. En la tramitación del mismo se volvió a solicitar documentación que no aportó. Seguidamente, acudió a la vía económico-administrativa, donde aportó la documentación, siendo desestimada la reclamación por la aportación intempestiva de la documentación. La resolución fue confirmada por la Audiencia Nacional posteriormente.

Se plantea, en primer lugar, si se opone al principio de neutralidad fiscal que se deniegue una solicitud de devolución del IVA cuando el sujeto pasivo no ha aportado a requerimiento de la Administración los documentos previstos por la directiva para acreditar la procedencia de la devolución y los haya presentado con ocasión de la reclamación económico-administrativa o del recurso jurisdiccional. El TJUE confirma que la denegación, siempre y cuando se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, no es contraria al derecho de la Unión Europea.

Por otro lado, se plantea si constituye un abuso de derecho dicha aportación intempestiva del sujeto pasivo que solicita la devolución. EL TJUE resuelve sobre la base de los datos puestos de manifiesto y señala que el mero hecho de que el sujeto pasivo aporte los documentos y la información después de que la autoridad administrativa competente haya adoptado la resolución por la que se le deniega esa devolución no puede considerarse, por sí solo, una práctica abusiva, ya que no consta que tuviese como propósito obtener una ventaja fiscal cuya concesión resultaría contraria a derecho.

Esta resolución se sitúa, a nuestro juicio, en la línea de la sentencia del TS de 10 de septiembre de 2018, dictada en recurso de casación núm. 1246/2017 (NFJ071270), en la que postula que, si bien no se puede limitar, con carácter general, la facultad de examinar

la documentación no aportada en vía de gestión y aportada en vía de revisión económico-administrativa, el límite para dicha doctrina es la buena fe del recurrente, de tal forma que, cuando se documente en el expediente que la falta de aportación se debió a un abuso de derecho, que nunca pueden amparar las normas, podrá rechazarse la aportación de la documentación que no fue objeto de aportación en fase de aplicación de los tributos y que, sin embargo, se aporta en fase de revisión.

En Sentencia de 21 de octubre de 2021, asunto C-396/20, caso CHEP Equipment Pooling NV (NFJ083753), se plantea la práctica administrativa en relación con una devolución a un no establecido.

En concreto, ante una solicitud de devolución, se procedió de tres formas. En primer lugar, se denegaron las solicitudes que ya habían dado lugar a devolución. En segundo lugar, por lo que respecta a las solicitudes cuyo importe del IVA era superior al que figuraba en la factura correspondiente, solo dispuso la devolución del importe que constaba en la factura. En tercer lugar, por lo que respecta a las solicitudes cuyo importe del IVA era inferior al que constaba en la factura correspondiente, dispuso la devolución únicamente del importe indicado en la solicitud de devolución.

Se plantea si la limitación de la devolución en el caso de solicitudes por importe inferior al que consta en la factura puede vulnerar el principio de neutralidad del IVA.

El TJUE manifiesta que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción o la devolución del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. Por ello, aunque, en principio, si el sujeto pasivo comete uno o varios errores en su solicitud de devolución, y ni él ni la Administración tributaria los detectan posteriormente, no puede responsabilizarse de ello a esa Administración, cuando la Administración ha comprobado que las discordancias entre las cuotas del IVA que figuraban en la solicitud de devolución y las que figuraban en algunas de las facturas presentadas se debían a un error del sujeto pasivo, resulta contrario al derecho de la Unión Europea que se devuelva el IVA solo hasta el importe solicitado sin haber instado previamente al sujeto pasivo, con diligencia y por los medios que le parezcan más adecuados, a rectificar su solicitud de devolución mediante una solicitud que se considera presentada en la fecha de la solicitud inicial.

Como ya hemos señalado, este caso se refiere a una práctica administrativa y no a una cuestión normativa, lo que reduce su alcance potencial. Aunque pueda producir cierta hilaridad, este caso subraya las peores prácticas administrativas, que, esperemos, estén deserradas de la actuación de la Administración española. En todo caso, principios como la regularización íntegra atienden a que este tipo de comportamientos, tan difícilmente explicables al contribuyente normal, queden totalmente erradicados.

En Sentencia de 21 de octubre de 2021, asunto C-80/20, caso Wilo Salmson France SAS (NFJ083758), se plantean diversas cuestiones sobre la devolución del IVA a no establecidos.

En primer lugar, el TJUE afirma que el derecho a la devolución no puede ejercerse si no se cuenta con una factura, en el sentido de la Directiva del IVA, relativa a la adquisición de los bienes de que se trate. Solo si un documento presenta vicios tales que privan a la Administración tributaria nacional de los datos necesarios para fundamentar una solicitud de devolución es posible considerar que tal documento no constituye una «factura» en el sentido de la Directiva del IVA.

Por otra parte, también se señala que, cuando el IVA resultó exigible en un periodo de liquidación, pero se facturó en uno posterior, no puede denegarse la devolución por el mero hecho que la solicitud de devolución no se haya formalizado hasta que no se disponga de la factura.

Finalmente, el TJUE reafirma que la solicitud de devolución deberá presentarse al Estado miembro de establecimiento «a más tardar el 30 de septiembre del año civil siguiente al periodo de devolución», por lo que no puede burlarse esta exigencia mediante la anulación unilateral de una factura por un proveedor después de que haya adquirido firmeza una decisión denegatoria de una primera solicitud de devolución basada en esa factura, seguida de su sustitución por la expedición de una nueva factura relativa a las mismas adquisiciones, como método para volver a solicitar la devolución del IVA correspondiente a las mismas adquisiciones en relación con un periodo de devolución posterior.

12. Sanciones en materia del IVA

En Sentencia de 15 de abril de 2021, asunto C-935/19, caso Grupa Warzywna Sp. z o. o. (NFJ081593), se cuestiona si, a la luz de los principios de proporcionalidad y de neutralidad, es admisible la imposición de una sanción automática en los casos de deducción de una cuota repercutida improcedente.

Según la sentencia, la normativa nacional polaca cuestionada impone a un sujeto pasivo que ha calificado erróneamente una operación como exenta del IVA una operación sujeta a ese impuesto una sanción correspondiente al 20 % del importe de la sobrevaloración del importe de la devolución del IVA indebidamente reclamada, sin tomar en consideración la naturaleza y gravedad de la irregularidad que presenta la declaración tributaria, la falta de indicios de que dicho error constituya un fraude y la inexistencia de pérdida de ingresos para la Hacienda pública. Es decir, se impone de forma automática por la concurrencia del elemento objetivo del ilícito tributario, sin atender a elemento subjetivo alguno.

El TJUE señala que, aunque el artículo 273 de la Directiva del IVA permite a los Estados miembros establecer obligaciones para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, entre ellas las sanciones, de acuerdo con el principio de proporcionalidad, va más allá de lo permitido por dicho precepto imponer una sanción que se aplica indistintamente a una situación en que la irregularidad resulta de un error de apreciación cometido por las partes de la operación respecto a la sujeción al impuesto de esta, que se caracteriza por



la inexistencia de indicios de fraude y de pérdida de ingresos para la Hacienda pública, y a una situación en la que no concurren tales circunstancias.

No parece que este pronunciamiento deba tener efecto alguno en nuestro ordenamiento, ya que la imposición de cualquier sanción en nuestro derecho exige la concurrencia del elemento subjetivo de culpabilidad, tal y como resulta del artículo 183 de la LGT, que señala: «Son infracciones tributarias las acciones u omisiones dolosas o culposas con cualquier grado de negligencia que estén tipificadas y sancionadas como tales en esta u otra ley».

Referencias bibliográficas

Bas Soria, J. (2020). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2019 y su aplicación práctica a nuestro país. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 448, 165-196.

Bas Soria, J. (2021). Inmueble cedido en arrendamiento como modalidad de establecimiento permanente a efectos del IVA: Análisis de la STJUE de 3 de junio de 2021, asunto C-931/19, Titanium Ltd. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 461-462, 136-148.