



Trabajo Fin de Grado

LA DISCORDANCIA EN EL CONCEPTO DE “PRESTACIÓN ACCESORIA A LA PRINCIPAL”, A EFECTOS DEL IVA, ENTRE EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA Y EL TRIBUNAL SUPREMO ESPAÑOL.

Autor

Celia Arana Goñi

Director

Joaquín Álvarez Martínez

Facultad de Derecho

2018

ÍNDICE

I. INTRODUCCIÓN.....	1
1. CUESTIÓN TRATADA EN EL PRESENTE ESTUDIO	1
2. RAZÓN DEL TEMA ELEGIDO Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS	2
3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO.....	2
II. PRESTACIONES ACCESORIAS A LA PRINCIPAL: CUESTIONES GENERALES	3
1. ACEPCIÓN JURÍDICA DE PRESTACIÓN ACCESORIA	3
2. TRATAMIENTO DE LAS PRESTACIONES ACCESORIAS A LA PRINCIPAL	4
3. EL MERCADO COMÚN COMO MOTIVO ÚLTIMO DEL TRATAMIENTO ESPECIALIZADO.....	5
3.1. La neutralidad del Impuesto.....	5
3.2. El principio de libre competencia y la construcción de un mercado común	7
III. CONCEPTO DE PRESTACIÓN ÚNICA Y PRESTACIÓN ACCESORIA A LA PRINCIPAL EN EL ORDENAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA	8
1. APROXIMACIÓN A SU CONSTRUCCIÓN JURISPRUDENCIAL	8
2. CONCEPTO DE PRESTACIÓN ÚNICA	9
3. CONCEPTO DE PRESTACIÓN ACCESORIA	10
4. INCIDENCIA DE LA PROPORCIÓN EN EL VOLUMEN DE INGRESOS Y EL COBRO DE PRECIO ÚNICO EN LA CALIFICACIÓN DE LAS PRESTACIONES	11
5. INTERPRETACIÓN DESDE UNA PERSPECTIVA ECONÓMICA	12
IV. CONCEPTO DE SECTOR DIFERENCIADO Y PRESTACIÓN ACCESORIA EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL.....	13
1. SECTOR DIFERENCIADO EN LA LEY REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.....	14
2. PRESTACIÓN ACCESORIA EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO	16
V. DISCORDANCIA E IRRECONCIABILIDAD DE LAS DOS ACEPCIONES DE PRESTACIÓN ACCESORIA A LA PRINCIPAL	18
1. DISCORDANCIA EN LO QUE SE REFIERE ESTRICAMENTE A PRESTACIONES ACCESORIAS.....	18
2. APLICACIÓN DEL TRIBUNAL SUPREMO DE LA DEFINICIÓN DE PRESTACIÓN ACCESORIA.....	21
2.1. Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de marzo de 2011	22
2.2. Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2010	24
VI. CONCLUSIONES.....	25
1. SOBRE LA OBLIGATORIEDAD DEL CONCEPTO DE PRESTACIÓN ACCESORIA ESTABLECIDO POR EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA	25

1.1.	Obligatoriedad de la Directiva	25
1.2.	Obligatoriedad de las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea	26
1.3.	Incumplimiento, por parte del Reino de España, del Derecho de la Unión en lo que a las prestaciones accesorias a la principal se refiere	28
2.	ACERCA DE LA INSEGURIDAD JURÍDICA CREADA POR LA SITUACIÓN.....	29
2.1.	Actividades accesorias a la principal según los Órganos administrativos.....	30
2.2.	Diferentes intereses empresariales	31
3.	LAS SOLUCIONES EMPLEADAS EN LA PRÁCTICA.....	32
VII.	BIBLIOGRAFÍA.....	33
1.	OBRAS DOCTRINARES	33
2.	SENTENCIAS Y RESOLUCIONES.....	33
2.1	Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (u órganos predecesores).....	33
2.2	Conclusiones del Abogado General	35
2.3	Sentencias del Tribunal Supremo.....	36
2.4	Sentencias de otros Tribunales nacionales	36
2.5	Resoluciones de órganos administrativos.....	36
VIII.	ANEXOS	37

I. INTRODUCCIÓN

1. CUESTIÓN TRATADA EN EL PRESENTE ESTUDIO

El presente Trabajo de Fin de Grado se desarrolla en torno a las prestaciones accesorias a la principal en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, IVA), y ello desde un análisis fundamentalmente práctico y jurisprudencial, habiéndose estructurado el mismo en cuatro partes diferenciadas.

En este sentido, en la primera de dichas partes se lleva a cabo una aproximación a la figura de las mencionadas prestaciones, su tratamiento tanto en el Ordenamiento europeo como en el español, así como el motivo de la particularidad que presenta este último.

En cuanto a la segunda parte, en la misma se procede a exponer, en primer lugar, el concepto de accesoriada de acuerdo con el Ordenamiento europeo y, en segundo término, la configuración del mismo según el Derecho español.

Por lo que respecta a la tercera parte, en ella se lleva a cabo un análisis práctico de la discordancia existente entre ambas acepciones, tratando, tanto sus implicaciones en el tráfico jurídico, como las contradicciones a las que aquélla conduce.

Por último, en el apartado de conclusiones se pretende realizar un comentario crítico enmarcado en la obligatoriedad del Ordenamiento de la Unión Europea, que ofrezca una visión de conjunto del problema expuesto a lo largo del trabajo.

Debe hacerse notar, ya desde el primer apartado del presente Trabajo de Fin de Grado, que, a pesar de la especificidad del tema examinado, no se pretende analizar en el mismo el tratamiento de todas las prestaciones accesorias que pueden llegar a producirse tanto en la esfera del Ordenamiento comunitario como en sede del Ordenamiento español. A lo que aspiramos es al análisis de las prestaciones accesorias de cualquier actividad principal, dejando al margen del presente estudio aquellas prestaciones de dicha naturaleza a las que no se aplique el régimen general. Este último sería el caso de las operaciones accesorias inmobiliarias y financieras, que cuentan con jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea específica para las mismas.

2. RAZÓN DEL TEMA ELEGIDO Y JUSTIFICACIÓN DE SU INTERÉS

Gracias a la realización de prácticas extracurriculares (desarrolladas en el departamento fiscal de Garrigues S.L.P.), tuve la oportunidad de comprobar la enorme relevancia práctica y económica que, para los agentes del tráfico jurídico, tiene la falta de adecuación del Derecho español al Derecho de la Unión Europea. Esto conlleva, por un lado, trabas a la actividad de los empresarios/profesionales, y por otro, la apertura de expedientes - incluso con imposición, en ocasiones, de multas económicas- al Estado trasgresor de las normas europeas.

A este respecto, el Reino de España es uno de los Estados miembros de la Unión Europea que más sanciones acumula por la falta de adecuación del Derecho interno con el comunitario -circunstancia ésta que también acontece, tanto por el incumplimiento de las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, como por la trasposición tardía de Directivas¹.

Siendo esto así, este trabajo me ha permitido analizar un caso muy concreto de discordancia entre el Derecho comunitario y el Ordenamiento español en el caso del IVA, impuesto éste que, como es sabido, fue objeto de armonización con anterioridad a que España entrase a formar parte de la Unión. La concreción aludida me ha brindado la oportunidad de realizar un análisis orientado hacia la realidad práctica y económica que deriva de la vertiente jurídica.

3. METODOLOGÍA SEGUIDA EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO

Como ya ha sido apuntado con anterioridad, el presente trabajo viene a quedar centrado, principalmente, en el análisis jurisprudencial, si bien es cierto que a lo largo de las páginas sucesivas se lleva a cabo una exposición detallada de lo que se considera prestación accesoria a la principal en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido², actualmente vigente en España.

¹ Sin ningún ánimo de exhaustividad y mencionando meramente casos sonados, se han abierto expedientes a España, por ejemplo, por no trasponer en plazo la cuarta Directiva europea sobre Blanqueo de Capitales, por la falta de liberalización de los astilleros –que conllevó sanción económica-, por el trato preferente de determinadas cadenas de la Televisión Digital Terrestre (TDT) o por la utilización de pelotas de goma por parte de las Fuerzas de Seguridad del Estado en Ceuta.

² En adelante, Ley del IVA.

Más concretamente, e hilando con las cuatro partes que se han referido en el primer apartado de este epígrafe, la metodología seguida es la que se detalla a continuación:

- En primer lugar, lectura de obras doctrinales y análisis del Derecho primario de la Unión Europea.
- En segundo término, análisis de jurisprudencia comunitaria, por un lado, y análisis del artículo 9.1º.c) de la Ley del IVA, por el otro.
- En tercer lugar, exemplificación de la aplicación de los diferentes resultados derivados de las actividades anteriores y análisis de la jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia de prestaciones accesorias a la principal.
- Por último, análisis de la realidad práctica, así como de la doctrina administrativa, a los efectos de poder realizar una tarea de síntesis y conclusión.

II. PRESTACIONES ACCESORIAS A LA PRINCIPAL: CUESTIONES GENERALES

1. ACEPCIÓN JURÍDICA DE PRESTACIÓN ACCESORIA

Según la Real Academia de la Lengua Española, accesorio es aquello que depende de lo principal o que se le une por accidente. En Derecho, hay más de una concepción de prestación accesoria. En este sentido, es prestación accesoria aquella que realiza un socio a favor de una sociedad, teniendo carácter económico y constituyendo una obligación del primero para con la segunda, pero sin formar parte del capital social. Además, es también prestación accesoria aquella que, siendo menor (en el sentido de no poder considerarse principal) y sin ser de la misma naturaleza que la principal, permite disfrutar de esta última en mejores condiciones.

Es esta segunda acepción jurídica de prestación accesoria la que es objeto del presente trabajo. En relación a la misma, existen discordancias entre lo que se entiende por tal en sede del Derecho de la Unión Europea y en la esfera del Ordenamiento español. Siendo esto así, se pretende, en primer lugar, pormenorizar cuál es el concepto de prestación accesoria en cada uno de los referidos Ordenamientos. En segundo término, se van a exponer los problemas que suscita en la práctica la antedicha discordancia.

2. TRATAMIENTO DE LAS PRESTACIONES ACCESORIAS A LA PRINCIPAL

Si bien vamos a ver que existe una falta de identidad en lo que respecta al concepto de prestación accesoria a la principal, el tratamiento que deben recibir las mismas no admite lugar a discusión. Este tratamiento será el mismo que el dispensado a las prestaciones principales a las cuales acompañan. Así lo establecen tanto la Ley del IVA, como la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido³ de manera indirecta, como el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en sus resoluciones.

Como se ha dicho, las prestaciones accesoria pierden toda sustantividad y, a todos los efectos, asumen el tratamiento en el IVA que se otorga a la actividad principal. Esto conlleva que, con independencia de su naturaleza, las prestaciones accesoria se encontrarán sometidas al mismo tipo de gravamen y al mismo régimen de deducciones que las actividades principales a las que acompañan.

Como consecuencia de este tratamiento de la prestación accesoria idéntico al de la prestación principal, la relevancia económica de que se considere o no una determinada prestación como accesoria es muy importante para los actores económicos, puesto que el régimen de deducciones puede variar de forma drástica.

En la normativa española, este tratamiento igualitario se establece de manera meridiana en el artículo 9.1º.c).a') de la Ley del IVA, precepto éste que estipula que «las actividades accesoria seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan». Por su parte, en el Ordenamiento comunitario, esta paridad de tratamiento se extrae de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y de la Directiva del IVA, pues esta última, si bien no recoge un precepto expreso a imagen de la Ley del IVA, al establecer la regulación de cada una de las actividades, procede a acompañar la designación de la actividad principal de acepciones como «servicios accesorios», «entrega de bienes accesorios» u «operaciones accesoria».

³ En adelante, Directiva del IVA

3. EL MERCADO COMÚN COMO MOTIVO ÚLTIMO DEL TRATAMIENTO ESPECIALIZADO

Apuntado lo anterior, cabe preguntarse cuál es el motivo que justifique el tratamiento igualitario que acaba de ser señalado. Pues bien, cabe indicar, a modo de resumen, que el régimen aplicable a las prestaciones accesorias a la principal se justifica por las siguientes razones: en primer lugar, la necesidad de neutralidad del impuesto; y, en segundo término, la necesidad de que se respete la libre competencia a los efectos de alcanzar un mercado común entre todos los Estados miembros de la Unión Europea, aspectos ambos que pasamos a desarrollar en las siguientes líneas.

3.1. La neutralidad del Impuesto

Procediendo en el orden indicado, es sabido que el calificativo de neutral se aplica a un impuesto para reflejar su escasa o nula influencia frente a las decisiones de carácter económico que toman los diferentes sujetos en relación con el consumo, la inversión o el desempeño de determinadas actividades. Consecuentemente, un impuesto será neutral si no tiene influencia en las alternativas de elección de los agentes del tráfico jurídico⁴.

La neutralidad del IVA aparece plasmada en el párrafo segundo, del apartado 2, del artículo 1 de la Directiva del IVA, precepto éste que reitera, de forma literal, la previsión contenida en este sentido en el artículo 2 de la Directiva primigenia de dicho Impuesto (Directiva 1967/227/CEE)⁵. Adicionalmente, el apartado número 5 del preámbulo de la Directiva del IVA establece que «un régimen de IVA logra un máximo de sencillez y de neutralidad cuando el impuesto se recauda con la mayor generalidad posible y su ámbito de aplicación abarca la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes, y la prestación de servicios».

⁴ BLANCO DALMAU, A., DE VICTORIA SÁNCHEZ, A., «El Ordenamiento Comunitario y el IVA», De Bunes (dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, p. 85-100.

⁵ Artículo 2, párrafo segundo de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios:

«En cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio».

La neutralidad del impuesto se consigue a través del régimen de deducciones, el cual implica que «en cada operación será exigible el IVA [...] previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio (artículo 1.2 de la Directiva del IVA)». De este modo, el IVA se configura como un impuesto indirecto que terminan abonando los consumidores finales de los bienes o servicios en circulación.

En relación con esta neutralidad, y en lo que respecta a las prestaciones accesorias, la primera sentencia comunitaria que vino a abordar dicha materia fue la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de junio de 1979 (Anexo I). En esta sentencia se analiza un caso en el que se estudia si, en el marco de una prestación de servicios contra reembolso, el servicio de recaudación del precio de las mercancías debía o no recibir el mismo tratamiento que el reparto a domicilio de los bienes, precisamente por tratarse la primera de una prestación accesoria de la segunda.

El Tribunal, tras tratar la libre competencia como la motivación subyacente a la armonización del IVA, consideró, en este caso, que en la medida en que la prestación de ambos servicios es inseparable, es necesario que el servicio de cobro se someta al mismo tratamiento que la prestación principal. En el caso contrario, se estaría actuando contra el objeto de alcanzar la neutralidad en la competencia perseguido por la armonización del IVA. En concreto, afirma lo siguiente:

«Se deduce, por lo tanto, de este análisis que, al ser indivisible la ejecución de estas dos prestaciones, **para alcanzar el objetivo de neutralidad en materia de competencia** buscado por las Directivas sobre el IVA, **es necesario que el cobro del precio de las mercancías transportadas sea considerado como una prestación accesoria** del transporte de bienes para que, de este modo, esté sujeto al IVA en todos los Estados miembros, para que se alcance la igualdad de tratamiento entre las diferentes modalidades de transporte y **para asegurarse de que esta prestación sea gravada en las mismas condiciones en todos los Estados miembros**»⁶.

⁶ Texto completo de la resolución en el Anexo I. Especialmente importantes son los apartados 4 a 6 en lo que respecta al objetivo de la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios y los apartados 10 a 12 en lo que respecta a la consideración como accesoria de la actividad de recibir el precio del destinatario en el caso de un transportista que entrega la mercancía.

3.2. El principio de libre competencia y la construcción de un mercado común

De la lectura del extracto anteriormente trascrito podemos concluir que las prestaciones accesorias deben ser tratadas de la misma manera que la prestación principal para poder cumplir el principio de neutralidad del impuesto y para que las operaciones resulten gravadas en las mismas condiciones en todos los países. Entramos, así, en sede del cumplimiento del principio de libre competencia regulado en el Título VII del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

Tal y como reconoce la misma Sentencia de 12 de junio de 1979, dicho principio se erigía en el objetivo esencial que perseguían los Estados miembros al unificar todos los impuestos existentes en los Estados de la Unión que gravasen el volumen de negocio (dejando aparte los impuestos especiales), habiendo afirmado aquélla, en concreto, que:

«El objetivo esencial del Tratado es constituir, en el marco de una unión económica, un mercado común que **logre la libre competencia comercial** y en el que concurran **características análogas a las de un mercado interno**».

Por su parte, también el Derecho español hace referencia al mercado único dentro de las fronteras de la Unión. En este sentido, la exposición de motivos de la Ley del IVA comienza recordando que la creación del Mercado interior en el ámbito comunitario implica la supresión de las fronteras fiscales y exige una regulación nueva y específica, a efectos del referido Impuesto, de las operaciones intracomunitarias, así como una mínima armonización de los tipos impositivos del impuesto y una adecuada cooperación administrativa entre los Estados miembros.

Por todo lo anterior, podemos concluir que, en última instancia, las prestaciones accesorias tienen que ser tratadas de la misma manera que la prestación principal para poder cumplir el objetivo de la instauración de un mercado único para todos los Estados miembros de la Unión Europea.

III. CONCEPTO DE PRESTACIÓN ÚNICA Y PRESTACIÓN ACCESORIA A LA PRINCIPAL EN EL ORDENAMIENTO DE LA UNIÓN EUROPEA

1. APROXIMACIÓN A SU CONSTRUCCIÓN JURISPRUDENCIAL

En el Ordenamiento de la Unión Europea, la Directiva del IVA no aporta un concepto de prestación accesoria, sino que se limita a regular los regímenes aplicables a distintos tipos de actividades y a sus prestaciones accesorias. Es la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea quien define detalladamente lo que son prestaciones accesorias; más exactamente, el Tribunal define lo que son las prestaciones accesorias dentro de las prestaciones que deben considerarse como prestación única.

El pronunciamiento paradigmático en materia del IVA -si bien no el primero- en la mayoría de aspectos concernientes a las prestaciones accesorias a la principal, es la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de octubre de 1998, Asuntos acumulados C-308/96 y C- 94/97, *Madgett y Baldwin* (Anexo II).

En concreto, dicha sentencia trata el caso de un establecimiento hotelero que, contra el pago de un precio global, ofrece habitualmente a sus clientes, además de alojamiento, el transporte de ida y vuelta entre el hotel y determinados puntos de recogida alejados del mismo, así como una excursión en autocar durante la estancia; servicios de transporte que, a su vez, eran adquiridos a terceros.

Se discute en la precitada resolución si procedía aplicar a estas actividades el régimen especial para las agencias de viaje -en aquel entonces regulado en el artículo 26 de la Sexta Directiva y en la actualidad recogido en los artículos 136 y ss. de la Directiva del IVA hoy vigente-, o si, por el contrario, no debía aplicarse dicho régimen, dado que los señores Madgett y Baldwin eran hoteleros y no organizadores de circuitos turísticos.

Del apartado 25 de esta sentencia se extrae que no procede gravar al operador por las prestaciones accesorias a la principal de manera aislada a la misma, sino que a las prestaciones accesorias se les deberá dar el mismo tratamiento que a la prestación principal, y ello con independencia de que considere que, en el caso concreto, la prestación de servicios de transporte no pueda considerarse una prestación accesoria de la de servicios hoteleros.

Confirmando, completando y ampliando el contenido de esta sentencia, el Tribunal de Justicia ha elaborado una amplísima jurisprudencia que repite, una y otra vez, en todas sus resoluciones⁷.

2. CONCEPTO DE PRESTACIÓN ÚNICA

Como punto de partida, debemos tener en cuenta que del artículo 1, apartado 2, párrafo segundo de la Directiva del IVA establece que «en cada operación será exigible el IVA [...].» El Tribunal de Justicia de la Unión Europea interpreta, en todas sus sentencias, que la redacción de dicho precepto implica que cada prestación debe normalmente considerarse distinta e independiente. Por consiguiente, la no consideración de las diversas prestaciones de manera separada -o lo que es lo mismo, el tratamiento conjunto de diferentes operaciones- es una excepción a la regla general impuesta en el artículo 1.2 de la Directiva del IVA, pudiendo citarse, en este sentido, una numerosa jurisprudencia, como las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 8 de diciembre de 2016, asunto C-208/15, *Stock '94 Szolgáltató Zrt*, apartado 26 o la de 16 de abril de 2015, asunto C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*, apartado 30.

A este respecto, el Tribunal entiende que debe realizarse la antedicha excepción a la regla general en el caso de las prestaciones únicas, y ello porque, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas que podrían realizarse de modo separado -dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención-, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes. De acuerdo con ello, el Tribunal

⁷ En este sentido, podemos citar las sentencias de 25 de febrero de 1999, asunto C-349/96, *CPP*; 15 de mayo de 2001, asunto C-34/99, *Primback*; de 3 de julio de 2001, asunto C-389/99, *Bertelsmann*; de 27 de octubre de 2005, asunto C-41/04, *Levob Verzekeringen y OV Bank*; de 6 de julio de 2006, asunto C-251/05, *Talacre Beach*; de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05, *Aktiebolaget NN*; de 14 de junio de 2007, asunto C-434/05, *Horizon College*; 21 de junio de 2007, asunto C-453/05, *Ludwig*; 21 de febrero de 2008, asunto C-425/06, *Part Service*; 11 de junio de 2009, asunto C-572/07, *RLRE Tellmer Property*; de 22 de octubre de 2009, asunto C-242/08, *Swiss Re Geermany Holding*; de 19 de noviembre de 2009, asunto C-461/08, *DonBosco Onroerend Goed*; de 11 de febrero de 2010, asunto C-88/09, *Graphic Procédé*; de 2 de diciembre de 2010, asunto C-276/09, *Everything Everywhere*; de 10 de marzo de 2011, asuntos C-497, 499, 501 y 502/09, *Bog*; de 5 de julio de 2012, asunto C-259/11, *DTZ Zadelhoff vof*; de 27 de septiembre de 2012, asunto C-392/11, *Field Fisher Waterhouse*; 17 de enero de 2013, asunto C-224/11, *BGZ Leasing*; de 21 de febrero de 2013, asunto C-18/12, *Zamberk*; de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Polans*; de 16 de abril de 2015, asunto C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*; y de 8 de diciembre de 2016, asunto C-208/15, *Stock '94 Szolgáltató Zrt*.

entiende que diversas prestaciones deberán ser consideradas como prestación única, en los dos casos siguientes:

- Cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que, objetivamente, conforman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial.
- Cuando una o varias prestaciones constituyen una prestación principal y la otra o las otras prestaciones constituyen una o varias prestaciones accesorias que comparten, por tanto, el tratamiento fiscal de la prestación principal.

Una prestación debe, en particular, considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí mismo, sino el medio o mecanismo para disfrutar, en las mejores condiciones, del servicio principal del prestador.

De esta manera, se aprecia que existen dos motivos por los que la individualidad del tratamiento de las prestaciones se exceptúa: uno es que no pueda desglosarse una actividad de la otra sin entrar en operaciones artificiosas y el otro es que alguna de las prestaciones sea accesoria a la principal.

3. CONCEPTO DE PRESTACIÓN ACCESORIA

Como acaba de exponerse, una prestación accesoria, de acuerdo con la doctrina del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, es aquella prestación única que no constituye para la clientela un fin en sí mismo, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

Por su parte, y de la misma manera que ocurre con el concepto de prestación única, la Directiva del IVA en ningún momento define lo que son operaciones accesorias, ni tampoco contiene una remisión de tal definición al Derecho de los Estados miembros. Ello implica -en palabras del Abogado General Bot, en sus conclusiones presentadas el 18 de junio de 2009-, que el referido concepto deberá ser interpretado caso por caso, en función del contexto jurídico y atendiendo a la finalidad de las particularidades en lo que respecta al tratamiento de las operaciones accesorias, opinión ésta que se ve confirmada por la Sentencia del Tribunal de Justicia de 29 de octubre de 2009, Asunto C-174/08, *NCC Construction Danmark A/S*.

A este respecto, conviene recordar que en el marco de la cooperación establecida en virtud del artículo 267 Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales determinar si el sujeto pasivo realiza una prestación única en un caso específico y formular todas las apreciaciones de hecho definitivas al respecto. No obstante, incumbe al Tribunal de Justicia proporcionar a dichos órganos jurisdiccionales todos los elementos de interpretación correspondientes al Derecho de la Unión que puedan ser útiles para resolver el asunto del que conocen (sentencias de 8 de diciembre de 2016, asunto C-208/15, *Stock '94 Szolgáltató Zrt*, apartado 30 y de 17 de enero de 2013, asunto C-224-11, *BGŻ Leasing*, apartado 33).

4. INCIDENCIA DE LA PROPORCIÓN EN EL VOLUMEN DE INGRESOS Y EL COBRO DE PRECIO ÚNICO EN LA CALIFICACIÓN DE LAS PRESTACIONES

De otro lado, y para poder relacionarlo con lo que posteriormente se expondrá respecto de la definición de prestación accesoria en el Derecho español, es destacable que no existe en Derecho comunitario ninguna indicación clara relativa a la proporción de ingresos o volumen de operaciones que tiene que representar la prestación accesoria respecto del total.

La única manifestación del Tribunal en relación a lo anterior se encuentra en la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de octubre de 1998, Asuntos acumulados C-308/96 y C- 94/97, *Madgett y Baldwin*. En la referida Sentencia, el hecho de que las prestaciones pretendidamente accesorias incidiesen notablemente en el precio total, se considera uno de los factores indicativos que demuestran que aquéllas son independientes. Sin embargo, en la copiosa jurisprudencia que sigue a dicha resolución no se vuelve a hacer referencia a la proporción de ingresos o significación en el precio. Por otra parte, también ha de notarse que no existe ninguna previsión europea que establezca que este volumen de operaciones es indiferente. Como ya se ha dicho, las prestaciones deberán examinarse caso a caso atendiendo a las circunstancias concretas de cada uno de ellos y a la finalidad de la norma.

Por el contrario, sí que existe en Derecho comunitario una mención a la posibilidad de que se cobre por los servicios un precio global. En lo que el precio global respecta, entiende el Tribunal de Justicia de la Unión Europea que la circunstancia de que se cobre

un precio único por el conjunto de los servicios prestados, no es decisiva a la hora de calificar las actividades como accesorias o individuales, si bien puede ser tomada como un indicativo de que la prestación es efectivamente única. Así lo expresa en su sentencia de 25 de febrero de 1999, asunto C-349/99, *Card Protection Plan*, apartado 31, la cual - siguiendo la línea ya marcada en la citada Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de octubre de 1998, Asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97, Madgett y Baldwin, apartados 45 y 46-, indica que:

«En estas circunstancias, el hecho de que se facture un precio único no tiene importancia decisiva. Es cierto que cuando un prestador proporciona a sus clientes una prestación de servicio compuesta por varios elementos contra el pago de un precio único, éste puede abogar en favor de la existencia de una prestación única. Sin embargo, pese al precio único, si de las circunstancias [...] se desprende que los clientes entienden comprar dos prestaciones distintas [...] entonces sería preciso aislar la parte del precio único relativa a la prestación de seguro, que, en todo caso, quedaría exenta. Para ello, debe seguirse el método de cálculo o de apreciación más sencillo posible».

5. INTERPRETACIÓN DESDE UNA PERSPECTIVA ECONÓMICA

Resulta especialmente importante incidir en que es el punto de vista económico el que debe tomarse en cuenta para dilucidar tanto si se trata de una prestación única por indivisible, como si se trata de una prestación accesoria a la principal⁸. Dentro de este análisis económico, el Tribunal adopta la perspectiva tanto del empresario o profesional -analizando el objetivo de la realización de la operación-, como de los destinatarios de las prestaciones.

En este sentido, y desde la perspectiva del empresario/profesional, el referido Tribunal concluye -caso *Card Protection Plan*, entre muchos otros- que es importante buscar los elementos característicos de la concreta operación controvertida a fin de determinar si el

⁸ En este sentido pueden citarse las sentencias de 2 de diciembre de 2010, asunto C-276/09, *Everything Everywhere Ltd*; de 19 de noviembre de 2009, asunto C-461/08, *Don Bosco Onroerend Goed*, apartado 39; de 28 de octubre de 2010, asunto C-175/09, *Axa UK*, apartado 23; y de 27 de septiembre de 2012, asunto C-392/11, *Field Fisher Waterhouse*, apartado 23.

sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única.

Por su parte, en el caso de los consumidores, el Tribunal considera que no es necesario ponerse en el caso concreto, sino que habrá que analizar la situación desde la perspectiva de un consumidor medio, valorando, en una apreciación de conjunto, la importancia cualitativa, y no meramente cuantitativa, de los distintos elementos integrantes de la respectiva operación.

IV. CONCEPTO DE SECTOR DIFERENCIADO Y PRESTACIÓN ACCESORIA EN EL ORDENAMIENTO ESPAÑOL

De manera análoga a lo anteriormente expuesto respecto del Derecho comunitario, el artículo 78.Uno LIVA establece que «la base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas».

Tal y como interpreta Banacloche Pérez⁹, este precepto admite la individualidad de las prestaciones por las que se recibe una contraprestación. Y aún se debe añadir que la alusión a «importe total» es una expresión que manifiesta la existencia posible de partidas o componentes que llevan a esa «totalización».

Y la misma conclusión puede extraerse para las operaciones con precio único del tenor literal del artículo 79.Dos de la Ley del IVA, en el que se establece lo siguiente:

«Cuando en una misma operación y por precio único se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, incluso en los supuestos de transmisión de la totalidad o parte de un patrimonio empresarial, la base imponible correspondiente a cada uno de ellos se determinará en proporción al valor de mercado de los bienes entregados o de los servicios prestados.

⁹ BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J., “Las prestaciones complejas en el IVA”, *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Año nº 16, Nº 1, 2000, págs. 3-16.

Lo dispuesto en el párrafo anterior no se aplicará cuando dichos bienes o servicios constituyan el objeto de prestaciones accesorias de otra principal sujeta al impuesto».

En consecuencia, también de la estricta aplicación de la Ley del IVA se llega a la conclusión de que la administración del mismo tratamiento a dos actividades de naturaleza diversa -aunque a una de ellas le correspondiese un régimen tributario diferente en lo que al IVA respecta- constituye una excepción a la regla general.

1. SECTOR DIFERENCIADO EN LA LEY REGULADORA DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El prolífico artículo 9 de la Ley reguladora del IVA establece cuáles son las operaciones asimiladas a la entrega de bienes a los efectos del referido Impuesto. En lo que a este trabajo interesa, es también dicho artículo el utilizado con el objeto de definir los conceptos de sector diferenciado y de prestación accesoria.

En concreto, el artículo 9.1º.c) LIVA define qué debe entenderse por sector diferenciado, dejando constancia de que dicho concepto será de aplicación a todos los casos en que el referido Texto legal alude a los mismos, disponiendo al respecto que:

«A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional...»

Siguiendo a Monseny Tabardo y Verdún Fraile¹⁰, podemos decir, en términos generales, que «la formación de sectores diferenciados determina lo que podría llamarse microempresas dentro del conjunto global de actividades ejercidas por un mismo empresario, las cuales, en atención a su sustantividad propia en relación en el derecho a la deducción, deben ser objeto de un tratamiento individualizado para conseguir el objetivo de neutralidad».

Por su parte, el artículo 9.1º.c) de la Ley del IVA recoge dos métodos de identificación de sectores diferenciados:

¹⁰ MONSENY TABARDO, L., VERDÚN FRAILE, E., «Operaciones realizadas a título gratuito. Autoconsumo de bienes y servicios», De Bunes (dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, p. 231.

- Por un lado, aporta una regla general en el inciso a').
- Por otro lado, los incisos b'), c') y d'), establecen un conjunto de sectores que, no obstante lo anterior, siempre deberán considerarse diferenciados, a saber:
 - Las actividades acogidas a los regímenes especiales simplificado, de la agricultura, ganadería y pesca, de las operaciones con oro de inversión o del recargo de equivalencia (artículo 9.1^a.c).b') LIVA).
 - Las operaciones de arrendamiento financiero, no incluidas en la exención del artículo 20.Uno.18 LIVA (artículo 9.1^a.c).c') LIVA).
 - Las operaciones de cesión de créditos o préstamos, con excepción de las realizadas en el marco de un contrato de "factoring" (artículo 9.1^a.c).d') LIVA).

A efectos de la determinación del concepto de prestación accesoria, la regla general [artículo 9.1^a.c).a') LIVA] establece que serán sectores diferenciados aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos. En este sentido, la Ley refiere las condiciones que deben darse, en primer lugar, para que las actividades económicas sean distintas y, en segundo término, para que los regímenes de deducción sean diversos. En este sentido:

- Las actividades económicas serán distintas cuando deban calificarse -y encontrarse ubicadas- en epígrafes distintos de la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE).
- Los regímenes de deducción se considerarán distintos si los porcentajes de deducción que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal, difirieren en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a esta última.

Adicionalmente, la Ley establece una puntuación a las condiciones que deben cumplirse para que una actividad económica sea distinta -o, si se quiere, un tercer requisito- cuando decreta que «no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por 100 del de esta última y, además, contribuya a su realización».

2. PRESTACIÓN ACCESORIA EN LA LEY DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO.

Si analizamos la redacción literal del último precepto citado, parece entenderse que las actividades accesorias no serán consideradas distintas -y por lo tanto no podrán ser reputadas como sector diferenciado-, sólo en el caso de que cumplan al mismo tiempo las dos condiciones establecidas:

- que su volumen de operaciones no exceda del 15% del correspondiente al de la principal
- que contribuya, además, a la realización de esta última.

De lo anterior se deduciría que las actividades que legalmente puedan ser calificadas como accesorias, pero que, aun teniendo tal naturaleza, no cumplieran alguno o ambos requisitos, deberían ser consideradas sectores diferenciados. Por lo tanto, parece que, en realidad, son sólo determinadas actividades accesorias las que no se reputarán distintas. Consecuentemente, mediante una interpretación literal, *a sensu contrario*, podría extraerse la conclusión de que existen determinadas actividades accesorias que sí deberían recibir en el IVA el tratamiento como sectores diferenciados.

A pesar de lo que se acaba de exponer, tanto la doctrina como la jurisprudencia de los tribunales patrios entienden que lo que contiene el artículo transcrita *ut supra* es, en realidad, la definición de prestación accesoria y no los requisitos que tiene que cumplir la misma para no ser considerada sector diferenciado. Por lo tanto, la interpretación general es que una actividad será una prestación accesoria cuando cumpla, de modo simultáneo, los dos requisitos citados en el primer párrafo del presente apartado^{11 12}.

Nótese que podemos, por consiguiente, llegar a la definición de prestación accesoria que aparece recogida en la Ley del IVA siguiendo el siguiente itinerario: operaciones asimiladas a la entrega de bienes, autoconsumo de bienes, sector diferenciado, operación

¹¹ Respecto a la interpretación dada por la doctrina y jurisprudencia española de la redacción «no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando, en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por 100 del de esta última y, además, contribuya a su realización» véanse:

- MONSENY TABARDO, L., VERDÚN FRAILE, E., «Operaciones realizadas a título gratuito. Autoconsumo de bienes y servicios», De Bunes (dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, p. 231-238.

- Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de marzo de 2011, argumento jurídico quinto.

¹² Se incluyen en el anexo III dos esquemas aclarativos del artículo 9.1º.c.a'), que incluyen la diferencia entre la interpretación literal de la definición legal de prestación accesoria aportada por la Ley del IVA y la interpretación que de ella hacen la doctrina y jurisprudencia mayoritarias.

accesoria. Itinerario este, que, al menos sistemáticamente hablando, parece un tanto confuso, máxime si se aprecia que las actividades accesorias no tienen por qué estar relacionadas con entregas de bienes ni autoconsumos de los mismos.

Volviendo a la definición de prestaciones accesorias, es posible concluir que una actividad tendrá tal consideración -y, por lo tanto seguirá el mismo régimen en el IVA que la principal- en el caso de que aquélla cumpla simultáneamente estos dos requisitos:

- Que el año precedente su volumen de operaciones no excediera del 15% del correspondiente a la actividad considerada prestación principal. Apréciese aquí que, en el primer año que se ejerza la llamada actividad accesoria, en lugar del volumen de operaciones del año anterior se utilizarán las previsiones razonables del sujeto pasivo, y ello -como indica el precepto examinado- sin perjuicio de la posible regularización que, en su caso, pudiere corresponder.
- Que la actividad calificada como accesoria contribuya a la realización de aquella que lo sea como principal.

Ya que quedado debidamente establecido que la consecuencia directa de que una prestación sea accesoria no es otra que la imposibilidad de que la misma sea considerada actividad económica diferente -y por lo tanto, como sector diferenciado-, es decir, que deberá darse a aquélla el mismo tratamiento otorgado a la principal. En la práctica, esto implica principalmente la imposibilidad de aplicar regímenes de deducción diferentes (artículo 101 LIVA), cambiando el cálculo de la prorrata. Es precisamente por este cambio, por lo que surge la conflictividad en cuanto a las prestaciones accesorias a la principal en el IVA.

Como es evidente, en función de cuál sea el régimen de deducción de la prestación principal, así como los gastos que podrían ser deducibles de la prestación accesoria, al sujeto pasivo le resultará más o menos beneficioso considerar la respectiva prestación como accesoria o no de la principal.

V. DISCORDANCIA E IRRECONCIABILIDAD DE LAS DOS ACEPCIONES DE PRESTACIÓN ACCESORIA A LA PRINCIPAL

1. DISCORDANCIA EN LO QUE SE REFIERE ESTRICAMENTE A PRESTACIONES ACCESORIAS.

Como se ha visto en apartados anteriores, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha elaborado la definición de lo que debe entenderse por prestaciones accesorias en Derecho comunitario. Este órgano jurisdiccional ha definido prestación accesoria como aquella que no constituye para la clientela un fin en sí mismo, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador, concepto éste que se repite uniformemente a lo largo del tiempo -cerca de 20 años- en la jurisprudencia del Tribunal en lo que a este tipo de prestaciones respecta.

Así pues, y como también se ha venido apuntando en apartados anteriores, la jurisprudencia en este sentido del Tribunal de Justicia de la Unión Europea es muy prolífica, lo que lleva a concluir que, en el caso de haberlo considerado necesario, dicho Tribunal ha tenido numerosas ocasiones para establecer nuevos criterios de delimitación de lo que debe considerarse actividad accesoria a otra principal.

En cuanto al Derecho español, en aplicación del artículo 9.1º.c).a') de la Ley del IVA, se considera prestación accesoria la que, tenga un volumen de operaciones inferior al 15% del de la prestación principal y que además contribuya a su realización. La siguiente tabla recoge, de manera simplificada, los requisitos que debe cumplir una prestación al objeto de ser considerada accesoria a otra principal.

	TJUE	LIVA
1	No constituye para la clientela un bien en sí mismo, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal.	Contribuya a la realización de la prestación principal.
2		Su volumen de operaciones no supera el 15% del volumen de operaciones de la prestación principal.

Podemos apreciar que el primero de los requisitos de ambos órganos es, si no idéntico, sí identifiable, y ello en el sentido de que la contribución a la realización de la prestación principal podría entenderse como que la actividad accesoria constituya para la clientela, no un bien en sí mismo, sino el medio de disfrutar en mejores condiciones de la prestación principal.

Vemos, por lo tanto, que la mayor discordancia se encuentra en el punto de exigencia de un volumen de operaciones para la prestación accesoria inferior al 15% respecto del correspondiente a la principal, exigencia que, en nuestra opinión, podría comprometer el adecuado cumplimiento del principio de libre competencia, así como el quebrantamiento de las condiciones necesarias para la creación de un mercado único entre los Estados miembros de la Unión Europea.

Este atentado contra la libre competencia puede verse claro con casos sencillos. Pensemos, en este sentido, en el siguiente ejemplo:

- Nos encontramos ante dos operadores.
- Estos operadores ejercen la misma actividad, que calificamos como «esencial» - para no confundirnos con el concepto de actividad principal-.
- Dicha «actividad esencial» está exenta de IVA.
- Ambos operadores ofrecen los mismos «servicios adicionales» a la «actividad esencial».
- La naturaleza de estos «servicios adicionales» implica que su tratamiento en IVA, en principio, sería de servicios no exentos.

Siendo esto así, cabe plantear las siguientes situaciones:

- a) Uno de los prestadores de servicios los presta en España, y el volumen de operaciones de los «servicios adicionales» representa el 14% del volumen de operaciones de la «actividad esencial».

Frente a ello, el otro prestador de servicios no los presta en España, sino que lo hace en otro Estado Miembro, cuya legislación interna del IVA -cualquiera que sea su denominación- coincide con lo que establece el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en relación a la definición de prestaciones accesorias a la principal. También en el caso de este segundo prestador de servicios el volumen de

operaciones de los «servicios adicionales» representa el 14% del volumen de operaciones de la «actividad esencial».

En esta situación a) tendríamos, para ambos operadores, una actividad principal, que se identifica con la «actividad esencial»; y otra actividad accesoria, que se identifica con los «servicios adicionales». Atendiendo separadamente a los requisitos aplicables para cada uno de los operadores según el Derecho interno que les resulta aplicable a cada uno de aquéllos tendríamos que:

- En el caso del operador que presta los servicios en España, sus «servicios adicionales» cumplen el requisito de contribuir a la prestación de la actividad principal y cumplen el requisito de que el volumen de operaciones no supere el 15% del correspondiente a la prestación principal.
- En el caso del operador que presta los servicios en un Estado no miembro, sus «servicios adicionales» no constituyen un bien en sí mismo, sino que constituyen una manera de disfrutar en mejores condiciones de la actividad principal. Como el volumen de operaciones no es determinante según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, no importa el volumen de operaciones que supongan los «servicios adicionales» en relación con el de la «actividad esencial».

Precisamente por ello, los «servicios adicionales» recibirían el mismo tratamiento que las «actividades esenciales», es decir, estarían exentos. No se aprecia aquí ninguna quiebra del principio de libre competencia.

- b) Uno de los prestadores de servicios los presta en España. Para este prestador, los «servicios adicionales» representan un volumen de operaciones igual al 16% del correspondiente a las operaciones de la «actividad esencial». Es decir, no hay en este caso una actividad principal y una accesoria, sino que nos encontramos ante dos actividades independientes, que, asimismo, serán tratadas, en materia de IVA, de manera independiente.

Por su parte, en el caso del otro prestador de servicios, que los presta en un Estado Miembro que no es España -y cuya legislación interna no difiere del concepto aportado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea-, el volumen de

operaciones de los «servicios adicionales» también representa el 16% del volumen de operaciones de la «actividad esencial». En esta hipótesis, sin embargo, nos encontramos ante una actividad principal y una actividad accesoria que serán tratadas como una prestación única, según estipula la doctrina del referido Tribunal.

Ello implica, en definitiva, que dos sujetos que se encuentran exactamente en la misma situación, con la única diferencia de estar establecidos en lugares diferentes del territorio de la Unión Europea, recibirán un tratamiento diverso a los efectos del IVA. Más en concreto, en la hipótesis expuesta saldría beneficiado el sujeto pasivo que tribute en España, puesto que a él se le permitiría deducir las cuotas de IVA pagadas en concepto de la prestación de «servicios adicionales», a diferencia del prestador que no situado en España, el cual no podrá deducir estas últimas. Vemos aquí que la falta de identidad entre la configuración del concepto de «prestaciones accesorias» determina la quiebra del principio de libre competencia.

2. APLICACIÓN DEL TRIBUNAL SUPREMO DE LA DEFINICIÓN DE PRESTACIÓN ACCESORIA.

Así como en la Ley del IVA los requisitos que deben darse para que una prestación se considere accesoria están establecidos de manera clara, no es fácil localizar sentencias del Tribunal Supremo que analicen los requisitos establecidos por dicho Texto legal en orden a determinar la accesoriedad de las prestaciones. En este sentido, existen materias que tienen una regulación específica y que, aunque hubiera podido darse la discusión, no han dado pie al análisis jurisprudencial de los requisitos¹³.

No obstante lo anterior, sí que resultan ilustrativas, en relación a la cuestión que nos incumbe, dos sentencias del Tribunal Supremo. Se trata, en concreto, de las siguientes:

- La Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de marzo de 2011, única en la que se analizan -si bien sucintamente- los requisitos del artículo 9.1º.c') LIVA¹⁴.

¹³ Podemos aquí citar el caso de la fianza cobrada por las empresas cerveceras a los establecimientos por las botellas de cristal (STS de 19 de octubre de 2009), o los contratos de concesiones de obras públicas (STS de 4 de diciembre de 2017).

¹⁴ Para consultar el texto completo de la resolución, véase el anexo IV.

- La paradójica Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2010, la cual califica una prestación como accesoria según el criterio del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para después tratarla como independiente¹⁵.

2.1. Sentencia del Tribunal Supremo de 24 de marzo de 2011

Como acaba de indicarse, esta es la única Sentencia en la que el Tribunal Supremo entra a analizar los criterios de delimitación de prestación accesoria recogidos en la Ley del IVA, intentando, además, casarlos con la definición aportada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En esta sentencia, la recurrente (el Banco Santander) considera que la cesión de superficies a entidades que forman parte de su mismo grupo fiscal constituye un sector diferenciado de la actividad, aplicando prorratas del 100% a la cesión y del 20% al resto de la actividad.

En este punto, el Tribunal Supremo entra a analizar los tres requisitos que se tienen que dar para que exista un sector diferenciado según el artículo 9.1º.c) LIVA, y que se han detallado anteriormente. En este caso, entiende el referido tribunal que se trata de actividades clasificables en grupos diferentes del CNAE, entre las que existe una diferencia superior a 50 puntos porcentuales en los porcentajes de deducción, y que una no es actividad accesoria de otra. En referencia a este último aspecto, el Tribunal señala lo siguiente:

«Ello obliga, a su vez, a determinar cuándo una actividad tiene carácter accesorio, carácter éste último que se atribuye cuando se cumplan dos requisitos de modo cumulativo: que el volumen de operaciones no exceda del 15% del correspondiente a la principal y que su prestación contribuya a la realización de esta última. **Con ello, se sigue la jurisprudencia comunitaria, que realiza la calificación de accesorias atendiendo fundamentalmente a que contribuyan a la correcta realización de la actividad principal y a que se busquen por los clientes no por sí mismas, sino como medio o instrumento para lograr la prestación del servicio** (SSTJCE de 22 de octubre de 1998 , Asuntos acumulados-308/96 y C-94/97, Madgett y Baldwin y 21 de junio de 2007 , Asunto -453/05 .Re.I-503, VolkerLudwig/Finanzmt Luckenwalde).

¹⁵ Para consultar el texto completo de la resolución, véase el anexo V.

En este caso, con independencia de la circunstancia de que el volumen de operaciones del conjunto de las actividades no financieras realizadas por la Entidad rebase o no el 15 por ciento del correspondiente a la actividad bancaria, las antedichas actividades no pueden reputarse accesorias a la segunda en los términos previstos en el artículo 9.1º de la Ley del IVA porque no ha quedado acreditado que la referida actividad inmobiliaria contribuya en modo alguno a la realización de la actividad bancaria sin que, por otra parte, pueda otorgarse relevancia alguna a estos efectos a la circunstancia de haber obtenido o no beneficios derivados de la realización de dichas actividades.

Por consiguiente, tampoco puede apreciarse que, en este caso, exista una relación de accesoriedad que impida considerar al conjunto de las actividades inmobiliaria y complementarias realizadas por la Entidad una actividad distinta de la actividad bancaria».

Como primera consideración, puede apreciarse que el Tribunal Supremo modifica levemente la definición proporcionada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea acerca de lo que son las prestaciones accesorias. Dice el Tribunal Supremo que el Tribunal Europeo atiende, fundamentalmente, a que contribuyan a la correcta realización de la actividad principal y a que se busquen por los clientes no por sí mismas, sino como medio o instrumento para lograr la prestación del servicio. Sabemos por todo lo que se ha detallado anteriormente en este trabajo, que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea atiende, exclusivamente, a que las prestaciones no constituyan para la clientela un fin en sí mismo, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.

Por otro lado -y si bien sería posible identificar el disfrute en mejores condiciones, y no como fin en sí mismo, con la contribución a la prestación principal-, el Tribunal Supremo omite completamente el hecho de que el concepto de prestación accesoria sustentado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea no tiene ninguna relación con la proporción de volumen de operaciones que reporte cada una de ellas.

2.2. Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2010

Este segundo pronunciamiento -cuyo adecuado análisis sería merecedor de un Trabajo de Fin de Grado independiente-, aborda del tratamiento de las prestaciones firmadas en un contrato de suministro de helados, en el que, además, se contemplaba la cesión o arrendamiento de las cámaras frigoríficas necesarias para el mantenimiento de los helados en los comercios minoristas clientes de la recurrida (FRIGO). En este caso, la distribución de los helados tributa a un tipo reducido y el arrendamiento de cámaras frigoríficas al tipo general.

Por problemas de espacio, no podemos entrar a comentar los diferentes tratamientos que se da a dichas prestaciones, pero centrándonos en lo que a las prestaciones accesorias respecta, llama la atención que el Tribunal Supremo utiliza la definición aportada por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea acerca de estas últimas para completar su prolífica argumentación de por qué este arrendamiento no es gratuito¹⁶, utilizando como base, a este fin, la Sentencia Card Protection Plan, y ello al objeto de concluir que el tratamiento de ambas prestaciones tiene que ser el mismo. Dice el Tribunal Supremo:

«Por lo tanto, si la prestación principal del contrato, es decir, el suministro de helados para su posterior reventa, tiene una causa onerosa, no puede considerarse en modo alguno que las prestaciones instrumentales que la misma lleva aparejada puedan tener una causa distinta y considerarse realizadas a título gratuito.

Este último criterio de subordinación funcional ha sido asimismo recogido por el **Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas** en su sentencia de fecha 25 de febrero de 1999 (caso Card Protection Plan), según la cual “(...) Una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio para disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador. En estas circunstancia el hecho de que se factura un precio único no tiene importancia decisiva”.

En consecuencia, **debe rechazarse cualquier análisis según el cual la calificación a efectos de IVA de la cesión de las conservadoras debe realizarse con independencia del contrato de concesión**. En particular, porque tal cesión

¹⁶ Argumento éste que la Administración utilizaba, si bien de diferente manera, para calificar la cesión de cámaras frigoríficas como autoconsumo a pesar del precio global acordado por las partes en el contrato de concesión con pacto en exclusiva.

de los medios de frío no constituye un fin en sí, sino el medio para el adecuado cumplimiento de la distribución de los productos».

Pese a ello, y tras utilizar la definición del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para fundamentar un mismo tratamiento de las prestaciones, el Tribunal Supremo, en la parte dispositiva de la Sentencia ahora examinada, procede a confirmar el pronunciamiento de la Audiencia Nacional que se recurre, el cual, precisamente, resolvía el asunto controvertido otorgando a las diversas prestaciones anteriormente mencionadas un trato separado, mostrándose a favor de la aplicación a aquéllas de tipos impositivos diferentes. En realidad, lo que hace el Tribunal Supremo en este caso es mezclar conceptos, puesto que utiliza la definición de prestación accesoria aportada por el Tribunal europeo para declarar la onerosidad de una prestación.

VI. CONCLUSIONES

1. SOBRE LA OBLIGATORIEDAD DEL CONCEPTO DE PRESTACIÓN ACCESORIA ESTABLECIDO POR EL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

1.1. Obligatoriedad de la Directiva

Dentro del sistema de fuentes del Derecho de la Unión Europea, la norma que regula la armonización de los impuestos sobre el volumen de negocios es una Directiva. Las Directivas están -en principio, y al contrario de lo que ocurre con el Derecho Originario y los Reglamentos- desprovistas de efecto directo. Por su parte, podría definirse el precitado efecto directo como el elemento normativo que implica que, incluso cuando no ha sido transpuesto, un texto legal pueda ser invocado con plenos efectos ante la jurisdicción de los Estados miembros por los particulares o que sus órganos nacionales deban aplicarlo como parte de su ordenamiento jurídico interno^{17 18}.

Aun siendo esto así, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha proclamado la eficacia directa de las Directivas en el caso de que los Estados no cumplan sus obligaciones de

¹⁷ *Vid. MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D.J., Instituciones y derecho de la Unión Europea*, 9^a edición, Tecnos, Madrid, 2016, p. 417-420.

¹⁸ FERNÁNDEZ PONS, X. «Derecho de la Unión Europea», en *Derecho de la Unión Europea*, Sánchez (dir.), Huygens, Barcelona, 2017, p.163-164.

trasposición -en plazo y con el contenido y objetivos establecidos en la Directiva- ¹⁹. Es decir, que independientemente del cumplimiento, por parte del Reino de España, de sus obligaciones en lo que compete a la trasposición de la Directiva del IVA, el Estado está obligado -en virtud del artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea- a conseguir el resultado pretendido por aquélla. En este sentido, dicho precepto, en su párrafo tercero, establece lo siguiente:

«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».

De manera consecuente con todo lo anterior, llegamos a la conclusión de que las prestaciones accesorias deberán recibir un tratamiento igual al que corresponda a la principal, puesto que así lo establece la Directiva del IVA²⁰. Lo que cabe preguntarse ahora es si la definición de prestación accesoria -que no es aportada por la Directiva, sino que ha sido elaborada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea- posee los mismos efectos que la directiva en cuestión.

1.2. Obligatoriedad de las Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea

A este respecto, resulta necesario aclarar que las sentencias del Tribunal europeo que definen prestaciones accesorias a la principal en sede del IVA se dictan como consecuencia de la interposición de cuestiones prejudiciales -reguladas en el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea-, precepto éste que establece la posibilidad -en el supuesto de que haya instancias posteriores- o la obligatoriedad -en el caso de que no sea así- de que los órganos jurisdiccionales nacionales sometan ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea cuestiones relativas tanto a la interpretación de una norma de la Unión, como a la validez e interpretación de los actos o decisiones adoptados por los órganos de la misma.

Tal y como afirman Mangas Martín y Liñán Nogueras, «las cuestiones prejudiciales de interpretación son el instrumento privilegiado del que dispone el Tribunal de Justicia de la Unión Europea para desempeñar su función de garante de la interpretación y de la

¹⁹ En este sentido, la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de octubre de 1960, asunto 9/70, *Grad.*

²⁰ *Vid.* apartado II.2 del presente Trabajo de Fin de Grado.

aplicación uniforme del Derecho de la Unión Europea en todos los Estados miembros»²¹. A este respecto, la función del Tribunal europeo es -como ya se apuntaba en el apartado II del presente trabajo- la de aportar al órgano judicial nacional los elementos interpretativos necesarios para poder aplicar una norma comunitaria al caso concreto.

Siendo, como ya se ha indicado, las cuestiones prejudiciales el principal medio para garantizar la interpretación y aplicación uniforme del Derecho europeo, el cumplimiento de las resoluciones derivadas de aquéllas es obligatorio, y ello no sólo para el tribunal que plantea la cuestión, sino también para todos los órganos que puedan conocer del litigio en instancias superiores, así como para el conjunto de los órganos jurisdiccionales, de todos los Estados miembros, en relación a cualquier tipo de litigios.

Ello es lógico, pues, si fuera de cualquier otra manera, los Estados miembros podrían interpretar las normas de la Unión Europea -en nuestro caso, la Directiva del IVA- de manera diferente entre ellos, lo que crearía, de facto, la aplicación de normativas diferentes en aquello que, se supone, está armonizado. Lo anterior chocaría de pleno con el objetivo esencial que motivó la creación misma de la Unión Europea.

La obligatoriedad de la aplicación, por parte de los tribunales nacionales, del concepto de prestación accesoria a la principal que aporta el Tribunal de Justicia de la Unión Europea también puede ser extraída de la aplicación de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, conclusión que se deriva de lo previsto en el artículo 4.bis.1 de dicho texto legal, el cual establece lo siguiente:

«Los Jueces y Tribunales aplicarán el Derecho de la Unión Europea de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea».

Consecuentemente, no sólo es necesario el cumplimiento de las resoluciones de las cuestiones prejudiciales del Tribunal de Justicia de la Unión Europea para dotar al Ordenamiento comunitario de coherencia y sentido, sino que el propio Ordenamiento patrio obliga a dicho cumplimiento en aras a la consecución de estas últimas.

²¹ Vid. MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D.J., *Instituciones y derecho de la Unión Europea*, 9^a edición, Tecnos, Madrid, 2016, p. 483.

1.3. Incumplimiento, por parte del Reino de España, del Derecho de la Unión en lo que a las prestaciones accesorias a la principal se refiere

De todo lo expuesto anteriormente, resulta sencillo seguir el siguiente razonamiento:

- el IVA es un impuesto armonizado que se regula mediante una Directiva europea;
- dicho texto normativo ha debido ser traspuesto al Ordenamiento español con el objetivo de obtener los resultados que en él se exigen;
- en la precitada Directiva del IVA se establece que las prestaciones accesorias deberán ser tratadas de idéntica manera a la que lo serían las principales a las que acompañan;
- el concepto de prestación accesoria ha sido reiteradamente aportado por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea mediante sentencias prejudiciales;
- la interpretación ofrecida por el Tribunal en dichas resoluciones es obligatoria para todos los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros para poder asegurar la coherencia de la aplicación del Derecho de la Unión;
- El Reino de España incluye en su legislación nacional una definición de prestación accesoria a la principal diferente de la que se aporta por el Tribunal europeo;
- Los Tribunales españoles no aplican uniformemente el concepto de prestaciones accesorias europeo, sino que aplican el que contiene la legislación nacional, y que, en determinados casos, es irreconciliable con el anterior²²;
- En consecuencia, el Estado español está incumpliendo su obligación de cumplimiento del Derecho de la Unión Europea.

La conclusión principal que se deriva del esquema argumentativo expuesto, por lo tanto, no es otra que el hecho de que nuestro país está incumpliendo, en el aspecto objeto de análisis en este trabajo, el Derecho de la Unión Europea. Adicionalmente, y, como ya se apuntaba en la introducción del mismo, España es uno de los Estados que más veces ha sido expedientado por incumplimiento de sus obligaciones comunitarias.

Por otro lado, podemos ver cómo en nuestro país son dos los poderes que no están observando rigurosamente sus obligaciones comunitarias:

- De una parte, el legislativo, al incluir en la Ley reguladora del IVA una definición de prestación accesoria a la principal cuya adecuación a la aportada por el Tribunal

²² Detalladamente ejemplificado en el apartado V.1 del presente Trabajo de Fin de Grado.

de Justicia de la Unión Europea es imposible. En este punto, resulta oportuno destacar que el concepto de prestación accesoria fue fijado por la sentencia *Madgett y Baldwin* en 1998; en consecuencia, el legislador ha tenido casi 20 años para incorporar una definición adecuada en el artículo 9 de la Ley 37/1992, aspecto éste especialmente grave si se tiene en cuenta que dicho precepto ha sido modificado en siete ocasiones desde la publicación de la precitada Sentencia.

- Y, de otra, el judicial, puesto que los tribunales de los Estados miembros están obligados por las resoluciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, quien aporta los elementos necesarios para la interpretación del Ordenamiento comunitario. En el caso de que los mismos no hubieran sido aportados, y en virtud del antes mencionado artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, los Tribunales cuyas resoluciones no pueden ser recurridas tienen la obligación de interponer una cuestión prejudicial ante el referido Tribunal Europeo, encontrándose aquéllos obligados a aplicar la decisión de este último.

A este respecto, si bien es cierto que, en estos momentos, no existe un expediente abierto a España por parte de la Unión en lo que prestaciones accesorias a la principal se refiere, podría haberlo en un futuro. De la misma manera, y de llevar a cabo un análisis más amplio de esta cuestión -que, por motivos de extensión, no podemos especificar en el presente trabajo-, cabría preguntarse, asimismo, si podría abrirse dicho expediente por la inexistencia en nuestro Ordenamiento patrio de la consideración de prestaciones únicas por indivisibles sin artificios, por ejemplo.

En este sentido, hay que recordar que las prestaciones únicas pueden serlo, según el Tribunal de Justicia de la Unión Europea por dos motivos: el primero, por ser unas, prestaciones accesorias a otra principal y, el segundo, porque dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que, objetivamente, conforman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial.

2. ACERCA DE LA INSEGURIDAD JURÍDICA CREADA POR LA SITUACIÓN

No es la problemática de la discordancia entre el concepto de prestación accesoria a la principal la única fuente de inseguridad jurídica en nuestro sistema Tributario. De hecho,

dicha inseguridad ha sido puesta de relieve en la Declaración de Granada -firmada, el 18 de mayo del presente año, por 35 catedráticos de Derecho Financiero y Tributario-²³, en la cual se denuncia «un preocupante deterioro del principio de seguridad jurídica».

2.1. Actividades accesorias a la principal según los Órganos administrativos

Dentro de este contexto, los empresarios españoles se mueven en una situación de evidente incertidumbre y esto porque, de facto, se están aplicando en nuestro país, en el momento actual, dos conceptos diferentes de prestación accesoria: la de los Tribunales de justicia -coincidente, en ocasiones, con lo dispuesto en el artículo 9 de la Ley del IVA y otras con lo establecido en la jurisprudencia del TJUE- y la de los Órganos administrativos -coincidente, desde hace ya más de una década, con lo establecido por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea-.

Como se acaba de adelantar, si bien los Tribunales españoles aplican algunas veces el concepto de prestación accesoria que se establece en la Ley del IVA²⁴ y otras el aportado por el Tribunal de Justicia de la Unión²⁵, los Tribunales Económico-Administrativos, así como algún relevante órgano directivo de la propia Administración tributaria, se han decantado, por esta última vía.

En este sentido, y sin ánimo de exhaustividad, cabe citar la Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de junio de 2014, la del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 19 de enero de 2017 e innumerables consultas de la Dirección General de Tributos, como la de 7 de noviembre de 2001, la de 1 de diciembre de 2003, la de 6 de marzo de 2015 y la de 11 de diciembre de 2017, con cita, además del caso *Madgett y Baldwin*.

²³ Declaración de Granada de 18 de mayo de 2018, página 10.

²⁴ En este sentido, cabe citar la Sentencia del Tribunal Supremo que se ha analizado en el apartado V.3.1 – Sentencia del tribunal supremo de 24 de marzo de 2011 - y además otras sentencias de Tribunales inferiores –Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de julio de 2006 y Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 30 de abril de 2012-.

²⁵ En este sentido, cabe citar la Sentencia del Tribunal Supremo tratada en el apartado V.2.2, de 25 de enero de 2010 y la del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 13 de abril de 2016.

2.2. Diferentes intereses empresariales

Teniendo en cuenta las distintas definiciones que se aplican de prestaciones accesorias a la principal, la problemática que se suscita viene condicionada, en la práctica, por los singulares intereses de una sociedad en cada caso concreto. Así, en unas ocasiones, las compañías prefieren la consideración de las actividades «adicionales» por parte del fisco como accesorias de una principal, mientras que en otras reclaman la singularidad de estas operaciones.

En este sentido, y sin citar sectores específicos, las empresas preferirán que las prestaciones sean -o no- consideradas accesorias en función de las posibilidades de deducción que se den en el caso concreto. En el caso en que la actividad principal se encuentre exenta, los empresarios preferirán que las actividades «adicionales» no sean accesorias, sino independientes, para así poder deducir las cuotas del IVA soportado para la realización de las mismas. En otros supuestos, sin embargo, resultará más beneficioso que las actividades sean consideradas accesorias.

A modo ejemplificativo, cabe citar la numerosa casuística administrativa existente en el ámbito de la construcción y explotación de hospitales, sectores éstos en los que los sujetos pasivos del IVA han defendido consideración de actividades «adicionales» -como podrían ser el servicio de comidas, lavandería, mantenimiento y seguridad de los jardines aledaños a un hospital- como actividades accesorias a una principal²⁶.

El motivo de que se pretenda en estos casos -por parte de los empresarios- que las prestaciones sean consideradas accesorias a otra principal encuentra su razón de ser en el hecho de que en los pliegos de licitación se suele establecer que el precio acordado entre la Administración y la empresa concesionaria incluirá el IVA²⁷. Esto acarrea las siguientes posibilidades en lo que a dicho impuesto se refiere:

- Así, y para el caso de que estas actividades se considerasen principales e independientes, las mismas no resultarían exentas en virtud del artículo 20.Uno.2º

²⁶ En esta línea pueden consultarse la resolución del TEAC de 17 de junio de 2014, y las consultas de la DGT de 1 de diciembre de 2008 (V2289-2008), 28 de septiembre de 2009 (V2159-2009) o 7 de mayo de 2010 (V934-2010 y V936-2009).

²⁷ En este sentido, véase el artículo 100, apartado 1 de la Ley 9/2017, de 8 de noviembre, de Contratos del Sector Público, que establece lo siguiente:

«A los efectos de esta Ley, por presupuesto base de licitación se entenderá el límite máximo de gasto que en virtud del contrato puede comprometer el órgano de contratación, incluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, salvo disposición en contrario».

de la Ley del IVA. Por lo tanto, el montante por el que se realiza la obra incluirá el IVA soportado por la Administración concedente, el cual deberá ser declarado por la concesionaria como IVA repercutido y, por lo tanto, ingresado con posterioridad en las arcas de la Hacienda Pública.

- Frente a ello, si esas mismas actividades tuvieran la consideración de accesorias a la principal, deberá entenderse que no se ha soportado IVA por parte de la Administración -puesto que las actividades sanitarias están exentas de IVA- y, en consecuencia, lo que en el caso anterior debería ser devuelto al Estado, pasa a incrementar beneficios -o reducir pérdidas- de la empresa que construye y explota el hospital.

Como de inmediato cabe deducir, la diferencia entre las dos posibilidades arriba expuestas puede llegar a representar, en términos monetarios, cantidades muy elevadas, pudiendo ser determinante en la obtención de beneficios o pérdidas en un caso concreto. Es por este motivo por lo que resulta imperioso que se cree un marco de seguridad jurídica, que, necesariamente, debe pasar por el cumplimiento, por parte del Estado español, de sus obligaciones en orden a la adecuación a las premisas comunitarias.

3. LAS SOLUCIONES EMPLEADAS EN LA PRÁCTICA

No obstante lo anterior, y a pesar de la importancia de la cuestión a la que venimos haciendo alusión, llama la atención el hecho de que, en la práctica, los tribunales suelen evitar entrar a considerar, con la minuciosidad que resultaría exigible, si las actividades son accesorias o no, incluso aunque lo aleguen las partes, centrándose en analizar una posible gratuitad de las prestaciones «adicionales», que, desde luego, no es lo que aparece establecido en los contratos firmados por el prestador de servicios y los que los reciben.

Lo anterior resulta especialmente claro en el caso de la Sentencia del Tribunal Supremo de 25 de enero de 2010, la cual se ocupa de examinar si en el supuesto específico objeto de la misma se está produciendo o no un autoconsumo, considerándose como tal la entrega de cámaras frigoríficas por parte de distribuidores de helados. Otro ejemplo sería la entrega de posavasos por parte de distribuidores de cerveza.

Dado que los autoconsumos son operaciones asimiladas a las entregas de bienes, es especialmente gravoso para los empresarios que las referidas prestaciones «adicionales»

sean consideradas autoconsumos. Para prevenir casos en los que se otorgue a sus servicios «adicionales» tal consideración, los empresarios proceden a formular las correspondientes consultas ante la Dirección General de Tributos, dado que, en muchas ocasiones, ello resulta más rentable económicamente para aquéllos -al tener la certitud de estar cumpliendo sus obligaciones tributarias- que tributar de la manera que consideran acorde a Derecho, evitando, con ello, litigar durante años contra la Administración tributaria, con todos los gastos innecesarios que esto conlleva.

VII. BIBLIOGRAFÍA

1. OBRAS DOCTRINALES

BANACLOCHE PÉREZ-ROLDÁN, J., «Las prestaciones complejas en el IVA», *Impuestos: Revista de doctrina, legislación y jurisprudencia*, Año nº 16, p. 3-16.

BLANCO DALMAU, A., DE VICTORIA SÁNCHEZ, A., «El Ordenamiento Comunitario y el IVA», De Bunes (dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, p. 85-100.

DECLARACIÓN DE GRANADA de 18 de mayo de 2018.

FERNÁNDEZ PONS, X. «Derecho de la Unión Europea», en *Derecho de la Unión Europea*, Sánchez (dir.), Huygens, Barcelona, 2017, p. 163-168.

MANGAS MARTÍN, A. y LIÑÁN NOGUERAS, D.J., *Instituciones y derecho de la Unión Europea*, 9^a edición, Tecnos, Madrid, 2016, p. 417-420 y 482-490.

MONSENY TABARDO, L., VERDÚN FRAILE, E., «Operaciones realizadas a título gratuito. Autoconsumo de bienes y servicios», De Bunes (dir.), Instituto de Estudios Fiscales, Madrid, 2008, p. 231-238.

2. SENTENCIAS Y RESOLUCIONES

2.1 Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (u órganos predecesores)
Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de octubre de 1960, asunto 9/70, *Grad. [CURIA]*

Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 12 de junio de 1979, asunto 126/78, *NV Nederlandse Spoorwegen vs. Staatssecretaris van Financien*. [CURIA]

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de octubre de 1998, Asuntos acumulados C-308/96 y C- 94/97, *Madgett y Baldwin*. [CURIA]

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 25 de febrero de 1999, asunto C-349/99, *Card Protection Plan*. [CURIA]

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 15 de mayo de 2001, asunto C-34/99, *Primback*. [CURIA]

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 3 de julio de 2001, asunto C-389/99, *Bertelsmann*. [CURIA]

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de octubre de 2005, asunto C-41/04, *Levob Verzekeringen y OV Bank*. [CURIA]

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 6 de julio de 2006, asunto C-251/05, *Talacre Beach*. [CURIA]

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de marzo de 2007, asunto C-111/05, *Aktiebolaget NN*. [CURIA]

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 14 de junio de 2007, asunto C-434/05, *Horizon College*. [CURIA]

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 21 de junio de 2007, asunto C-453/05, *Ludwig*; 21 de febrero de 2008, asunto C-425/06, *Part Service*. [CURIA]

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de junio de 2009, asunto C-572/07, *RLRE Tellmer Property*. [CURIA]

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 22 de octubre de 2009, asunto C-242/08, *Swiss Re Geermany Holding*. [CURIA]

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 29 de octubre de 2009, Asunto C-174/08, *NCC Construction Danmark A/S*. [CURIA]

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 19 de noviembre de 2009, asunto C-461/08, *DonBosco Onroerend Goed*. [CURIA]

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 11 de febrero de 2010, asunto C-88/09, *Graphic Procédé*. [CURIA]

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 28 de octubre de 2010, asunto C-175/09, *Axa UK*. [CURIA]

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 2 de diciembre de 2010, asunto C-276/09, *Everything Everywhere*. [CURIA]

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 10 de marzo de 2011, asuntos C-497, 499, 501 y 502/09, *Bog.* [CURIA]

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 5 de julio de 2012, asunto C-259/11, *DTZ Zadelhoff vof*. [CURIA]

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de septiembre de 2012, asunto C-392/11, *Field Fisher Waterhouse*. [CURIA]

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 17 de enero de 2013, asunto C-224-11, *BGŻ Leasing*. [CURIA]

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea 17 de enero de 21 de febrero de 2013, asunto C-18/12, *Zamberk*. [CURIA]

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 27 de junio de 2013, asunto C-155/12, *RR Donnelley Global Turnkey Solutions Polans*. [CURIA]

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 16 de abril de 2015, asunto C-42/14, *Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie*. [CURIA]

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea y de 8 de diciembre de 2016, asunto C-208/15, *Stock '94 Szolgáltató Zrt.* [CURIA]

2.2 Conclusiones del Abogado General

Conclusiones del Abogado General Bot de 18 de junio de 2009, asunto C-174/08, *NCC Construction Danmark A/S*. [CURIA]

2.3 Sentencias del Tribunal Supremo

Sentencia del Tribunal Supremo, de 24 de marzo de 2011. [CENDOJ]

Sentencia del Tribunal Supremo, de 25 de enero de 2010. [CENDOJ]

Sentencia del Tribunal Supremo, de 19 de octubre de 2009. [CENDOJ]

Sentencia del Tribunal Supremo, de 4 de diciembre de 2017. [CENDOJ]

2.4 Sentencias de otros Tribunales nacionales

Sentencia de la Audiencia Nacional de 16 de julio de 2003 (Sala de lo Contencioso-administrativo, sección 6^a). [CENDOJ]

Sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de julio de 2006 (Sala de lo Contencioso-administrativo, sección 6^a). [CENDOJ]

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Galicia de 30 de abril de 2012. [CENDOJ]

Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Aragón de 13 de abril de 2016. [CENDOJ]

2.5 Resoluciones de órganos administrativos

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central de 17 de junio de 2014 (6371/2004). [DYCTEAC]

Resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña de 19 de enero de 2017 (6686/2013). [DYCTEAC]

Consulta general de la Dirección General de Tributos de 7 de noviembre de 2001 (177-01). [Consultas de la D.G. Tributos: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas]

Consulta general de la Dirección General de Tributos de 1 de diciembre de 2003 (C 2017-03). [Consultas de la D.G. Tributos: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas]

Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 6 de marzo de 2015 (CV 0739-15). [Consultas de la D.G. Tributos: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas]

Consulta vinculante de la Dirección General de Tributos de 11 de diciembre de 2017 (CV 3166-17). [Consultas de la D.G. Tributos: Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas]

VIII. ANEXOS