

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA  
de 12 de junio de 1979 \*

En el asunto 126/78,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Hoge Raad de los Países Bajos, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

**NV Nederlandse Spoorwegen, Utrecht,**

y

**Staatssecretaris van Financiën,**

una decisión prejudicial sobre la interpretación de ciertas disposiciones de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6),

\* Lengua de procedimiento: neerlandés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: H. Kutscher, Presidente, J. Mertens de Wilmars y A.J. Mackenzie Stuart, Presidentes de Sala; P. Pescatore, M. Sørensen, A. O'Keefe y A. Touffait, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Reischl;  
Secretario: Sr. A. Van Houtte;

dicta la siguiente

**Sentencia**

*(No se transcriben los antecedentes de hecho.)*

**Fundamentos de Derecho**

- 1 Mediante resolución de 24 de mayo de 1978, recibida en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 2 de junio de 1978, el Hoge Raad de los Países Bajos planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, varias cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de ciertas disposiciones de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6), y, más especialmente, del punto 5 del Anexo B de dicha Directiva.
- 2 Las citadas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Staatssecretaris van Financiën y un transportista que realiza entregas de mercancías contra reembolso, a cambio del pago del precio del transporte, más una prestación económica denominada «comisión de reembolso» incrementada con el Impuesto sobre el Volumen de Negocios, que deduce en sus

declaraciones fiscales. Ahora bien, el Staatssecretaris van Financiën, considera que dicha comisión como «cobro de créditos» que es, debe ser declarada exenta de imposición en virtud de la letra j) del artículo 11 de la Ley neerlandesa de 28 de junio de 1968, «que sustituye el Impuesto sobre el Volumen de Negocios existente por un Impuesto sobre el Volumen de Negocios según el régimen del Impuesto sobre el Valor Añadido».

3 A raíz de este litigio, el Juez nacional planteó la primera cuestión:

«Cuando un transportista se obliga a cobrar el precio de un bien antes de entregarlo al destinatario (cláusula de reembolso), además de a transportarlo, ¿es el cobro del precio de la mercancía transportada, en relación con el transporte, una prestación accesoria a efectos del punto 5 del Anexo B de la Segunda Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas 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?»

4 Para responder a esta cuestión, hay que recordar el objetivo y el sistema de las Directivas relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, que se basan en los artículos 99 y 100 del Tratado relativos a la armonización de las legislaciones de los distintos Estados miembros en interés del establecimiento o funcionamiento del mercado común.

5 El Consejo, tras una serie de estudios, adoptó, un sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido para todos los Estados miembros, en una Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3), tomando en consideración:

- a) 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 concurren características análogas a las de un mercado interno;
- b) que las legislaciones de los Estados miembros que contienen sistemas de impuestos cumulativos en cascada falsean las condiciones de competencia y obstaculizan la libre circulación de bienes y servicios en el mercado común.

- 6 Este sistema logra «un máximo de sencillez y de neutralidad» cuando el Impuesto se devenga con la mayor generalidad posible y su ámbito de aplicación se extiende a la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes y a la prestación de servicios.
- 7 En una primera etapa de la sustitución de los sistemas de impuestos cumulativos en cascada por el sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido—incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y los sistemas no sean armonizados simultáneamente en el tiempo— el objetivo buscado es llegar a una neutralidad en materia de competencia, en el sentido de que en el interior de cada país las mercancías de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud del circuito de producción y distribución de las mismas.
- 8 Una segunda Directiva 67/228, también de 11 de abril de 1967, estableció una lista de prestaciones de servicios obligatoriamente sujetas, según el apartado 2 de su artículo 6, al sistema común, con el fin de garantizar la neutralidad en materia de competencia entre los Estados miembros, de reducir gradualmente o suprimir dichas diferencias para alcanzar la convergencia de los regímenes nacionales del Impuesto sobre el Valor Añadido. En esta lista, recogida en el Anexo B de la Directiva y constituyendo parte integrante de la misma, figura un punto 5 redactado como sigue: «El transporte de bienes y el almacenaje de bienes, así como las prestaciones accesorias.»
- 9 Se trata, por lo tanto, de saber si en el sistema común relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido, que tiene carácter obligatorio para todos los Estados miembros, en virtud de la citada Segunda Directiva, a partir del 1 de enero de 1972, fecha en la que los Estados miembros debían poner en práctica las disposiciones de dicha Directiva, el cobro del precio de las mercancías transportadas debe ser o no considerado como una prestación accesoria del transporte de bienes.
- 10 Si se examina el contrato de entrega de mercancías contra reembolso a la luz de los objetivos perseguidos por las Directivas en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, debe responderse afirmativamente a esta cuestión.

- 11 En efecto, al especificar «que un transportista se ha obligado a cobrar el precio de un bien antes de entregarlo al destinatario (cláusula de reembolso) además de a transportarlo», el Juez nacional está describiendo un contrato que comprende dos prestaciones de servicios, de las cuales, la segunda (cláusula de reembolso) está tan vinculada a la primera (transporte) debido a la voluntad de las partes, que ambas prestaciones no pueden disociarse en su ejecución, ya que la entrega del bien transportado a su destinatario por el transportista sólo podrá realizarse si el primero entrega al segundo el precio del bien fijado por el expedidor y, en caso de falta de pago, el transportista no podrá entregar el bien a su destinatario.
- 12 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 Impuesto sobre el Valor Añadido 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.
- 13 En caso contrario, es decir, si el cobro del precio de las mercancías transportadas no fuera considerado como una prestación accesoria del transporte de bienes, cada Estado miembro recuperaría su libertad para gravar esta prestación de servicios contra reembolso en calidad de prestación autónoma, llegando a tener en cuenta, en su caso, el modo de transporte utilizado.
- 14 Por lo tanto, procede responder a la primera cuestión que, cuando un transportista se obliga a cobrar el precio de un bien antes de entregarlo al destinatario (cláusula de reembolso), además de a transportarlo, el cobro del precio es, en relación con el transporte, una prestación accesoria a efectos del punto 5 del Anexo B de la Segunda Directiva 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.

15 El Juez nacional planteó la segunda cuestión:

«En caso afirmativo, ¿tienen los Estados miembros, para la aplicación del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, la facultad de tratar por separado una prestación accesoria como el citado cobro de la cuantía del reembolso, de forma que sólo la prestación accesoria del cobro, pero no las prestaciones de transporte y de almacenaje, sea eximida del Impuesto sobre el Volumen de Negocios?»

16 La respuesta a la primera cuestión, basada en la consideración de los objetivos de las Directivas en materia de impuestos sobre el valor añadido, lleva a dar una respuesta negativa a esta segunda cuestión.

17 Sin embargo, para responder de forma completa, hay que destacar el punto 10 del Anexo A, adición al apartado 2 del artículo 6, redactado en los siguientes términos: «Los Estados miembros se abstendrán, en el mayor grado posible, de declarar exenciones en favor de las prestaciones de servicios enumeradas en el Anexo B.» Este texto que recomienda, de esta manera, a los Estados miembros que eviten «en el mayor grado posible» conceder exenciones en favor de las prestaciones de servicios obligatoriamente sujetas al sistema común, debe interpretarse restrictivamente para salvaguardar la coherencia del nuevo sistema y la neutralidad en materia de competencia que el mismo pretende establecer. De ello se deduce que un Estado miembro puede introducir en su legislación una medida que conceda exenciones en favor de alguna de las prestaciones enumeradas en el Anexo B sólo en casos excepcionales, previa justificación de la existencia de un perjuicio a la neutralidad en materia de competencia.

18 Ahora bien, al no haberse alegado ningún argumento en este sentido, hay que deducir que no se puede conceder una exención del Impuesto sobre el Volumen de Negocios en favor de la prestación accesoria de cobro, puesto que la misma figura en el punto 5 del Anexo B, que contiene la lista de las prestaciones obligatoriamente gravables según las disposiciones del artículo 6 de la Segunda Directiva de 11 de abril de 1967.

19 Esta respuesta es aplicable igualmente a la cuarta cuestión, que se planteó para el supuesto de que se contestara negativamente a la segunda —como de hecho ha ocurrido— ya que pretendía saber si el Juez nacional debe tener en cuenta las

disposiciones del apartado 2 del artículo 6 de la Segunda Directiva en relación con el punto 5 del Anexo B, cuestión ésta, a la que, por lo tanto, debe darse una respuesta afirmativa.

- 20 La tercera cuestión, dividida en dos apartados, plantea sustancialmente el problema de saber en qué supuestos debe un Estado miembro recurrir al procedimiento de consulta previsto en el artículo 16 de la Segunda Directiva. A tenor de dicho artículo, los Estados miembros sólo deberán proceder a la consulta en los casos previstos por la citada Directiva.
- 21 Ahora bien, semejante consulta no se prevé para el caso de aplicación de las disposiciones del apartado 2 del artículo 6 de la Segunda Directiva en relación con el punto 5 del Anexo B. Por tanto, no procede responder a la tercera cuestión.

### **Costas**

- 22 Los gastos efectuados por los Gobiernos de los Países Bajos y de la República Federal Alemana y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para la parte demandante en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el Hoge Raad, corresponde a este órgano jurisdiccional resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

### **EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,**

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Hoge Raad mediante resolución de 24 de mayo de 1978, declara:

- 1) Cuando un transportista se obliga a cobrar el precio de un bien antes de entregarlo al destinatario (cláusula de reembolso), además de a transportarlo, el cobro del precio de la mercancía transportada es, en**

**relación con el transporte, una prestación accesoria a efectos del punto 5 del Anexo B de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los Impuestos sobre el Volumen de Negocios.**

- 2) Para la aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, los Estados miembros no tienen la facultad de tratar por separado una prestación accesoria, como el cobro de la cuantía del reembolso, y la prestación de transporte de bienes.**
- 3) El Juez nacional debe tener en cuenta las disposiciones del apartado 2 del artículo 6 de la Segunda Directiva en relación con el punto 5 del Anexo B.**

Kutscher

Mertens de Wilmars

Mackenzie Stuart

Pescatore

Sørensen

O'Keefe

Touffait

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 12 de junio de 1979.

El Secretario  
A. Van Houtte

El Presidente  
H. Kutscher



**SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)**  
de 22 de octubre de 1998 \*

En los asuntos acumulados C-308/96 y C-94/97,

que tienen por objeto sendas peticiones dirigidas al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Reino Unido), y el VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido), destinadas a obtener, en el litigio pendiente ante dichos órganos jurisdiccionales entre

**Commissioners of Customs & Excise**

y

**T. P. Madgett y R. M. Baldwin**, que giran bajo el nombre comercial «The Howden Court Hotel», (asunto C-308/96),

y entre

**T. P. Madgett y R. M. Baldwin**, que giran bajo el nombre comercial «The Howden Court Hotel»,

y

\* Lengua de procedimiento: inglés.

**Commissioners of Customs & Excise (asunto C-94/97),**

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 26 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

**EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),**

integrado por los Sres.: J.-P. Puissochet, Presidente de Sala; J. C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann (Ponente), L. Sevón y M. Wathelet, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Léger;  
Secretario: Sr. H. A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre de los Sres. Madgett y Baldwin (asuntos C-308/96 y C-94/97), por el Sr. Jeremy Woolf, Barrister, designado por Rice-Jones & Smiths, Solicitors;
  
- en nombre del Gobierno del Reino Unido (asunto C-308/96), por la Sra. Lindsey Nicoll, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente, asistida por los Sres. Stephen Richards y Hugh Davies, Barristers;
  
- en nombre del Gobierno del Reino Unido (asunto C-94/97), por la Sra. Lindsey Nicoll, asistida por los Sres. Nicholas Paines, QC, y Hugh Davies;

- en nombre del Gobierno alemán (asunto C-308/96), por el Sr. Ernst Röder, Ministerialrat del Bundesministerium für Wirtschaft, en calidad de Agente;
  
- en nombre del Gobierno alemán (asunto C-94/97), por los Sres. Ernst Röder y Claus-Dieter Quassowski, Regierungsdirektor del Bundesministerium für Wirtschaft, en calidad de Agente;
  
- en nombre del Gobierno helénico (asunto C-308/96), por el Sr. Fokion Georgakopoulos, Consejero Jurídico adjunto del Consejo Jurídico del Estado, y la Sra. Anna Rokofyllou, Consejera del Ministro adjunto de Asuntos Exteriores, en calidad de Agentes;
  
- en nombre del Gobierno sueco (asuntos C-308/96 y C-94/97), por el Sr. Erik Brattgård, departementsråd del handelsavdelningen del Utrikesdepartementet, en calidad de Agente;
  
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas (asunto C-308/96), por los Sres. Nicholas Khan y Enrico Traversa, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;
  
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas (asunto C-94/97), por los Sres. Richard Lyal, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente, y Enrico Traversa;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de los Sres. Madgett y Baldwin, representados por los Sres. Jeremy Woolf y Peter Burton, Solicitor; del Gobierno del Reino Unido, representado por la Sra. Dawn Cooper, del Treasury Solicitor's Department, en

calidad de Agente, asistida por los Sres. Nicolas Paines y Stephen Richards; del Gobierno alemán, representado por el Sr. Ernst Röder; del Gobierno helénico, representado por el Sr. Fokion Georgakopoulos y la Sra. Anna Rokofyllou, y de la Comisión, representada por los Sres. Nicholas Khan y Richard Lyal, expuestas en la vista de 5 de febrero de 1998;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 30 de abril de 1998;

dicta la siguiente

### Sentencia

- 1 Mediante resolución de 16 de noviembre de 1995, recibida en el Tribunal de Justicia el 23 de septiembre de 1996, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division, planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 26 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
- 2 Mediante resolución de 26 de febrero de 1997, recibida en el Tribunal de Justicia el 3 de marzo de 1997, el VAT and Duties Tribunal, London, planteó, con arreglo al artículo 177 del mismo Tratado, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la referida disposición de la Sexta Directiva.
- 3 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre, por una parte, los Sres. Madgett y Baldwin y, por otra, los Commissioners of Customs & Excise acerca de la aplicabilidad a aquéllos del régimen previsto en el artículo 26 de la Sexta Directiva, dado que, en el marco de su actividad de hoteleros, ofrecen a sus clientes viajes combinados.

- 4 La Sexta Directiva prevé, en la letra a) del apartado 1 del punto A de su artículo 11, que la base imponible del IVA está constituida, en lo que respecta a la mayor parte de los servicios, por «la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero [...]».
- 5 El artículo 26 de la Sexta Directiva, que establece una excepción al régimen general sobre la base imponible en lo que respecta a determinadas operaciones de las agencias de viajes y de los organizadores de circuitos turísticos, prevé lo siguiente:

«1. Los Estados miembros aplicarán el Impuesto sobre el Valor Añadido a las operaciones de las agencias de viajes conforme al presente artículo, en tanto tales agencias actúen en su propio nombre con respecto al viajero y siempre que utilicen para la realización del viaje entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos. El presente artículo no será aplicable a las agencias de viajes que actúen únicamente en calidad de intermediario y a las que sea de aplicación [la letra c) de] apartado 3 del punto A del artículo 11. A efectos del presente artículo los organizadores de circuitos turísticos tendrán igualmente la consideración de agencias de viajes.

2. Las operaciones efectuadas por las agencias de viajes para la realización del viaje se considerarán como una prestación de servicio única de la agencia de viajes al viajero. Esta prestación será gravada en el Estado miembro en que la agencia de viajes haya establecido la sede de su actividad económica o tenga un establecimiento permanente desde el que haya suministrado la prestación de servicios. En esta prestación se considerará como base imponible y como precio libre de impuesto, a efectos de la letra b) del apartado 3 del artículo 22, el margen de la agencia de viajes, es decir, la diferencia entre la cantidad total a pagar por el viajero, sin el Impuesto sobre el Valor Añadido, y el costo efectivo soportado por la agencia de viajes para las entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos, en la medida en que esas operaciones redunden en beneficio directo del viajero.

3. Si las operaciones para las que la agencia de viajes recurra a otros sujetos pasivos fueran efectuadas por estos últimos fuera de la Comunidad, la prestación de servicios de la agencia quedará asimilada a una actividad de intermediario, exenta en

virtud de lo dispuesto en el apartado 14 del artículo 15. Si estas operaciones se efectúan tanto dentro como fuera de la Comunidad, únicamente se considerará exenta la parte de la prestación de servicios de la agencia de viajes que se relacione con las operaciones efectuadas fuera de la Comunidad.

4. Las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que otros sujetos pasivos imputen a la agencia de viajes por las operaciones enunciadas en el apartado 2, que redunden en beneficio directo del viajero, no serán deducibles ni reembolsables en ningún Estado miembro.»

6 La legislación del Reino Unido fue adaptada a lo dispuesto en el artículo 26 de la Sexta Directiva mediante el artículo 37 A de la Value Added Tax Act 1983 (Ley de 1983 relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido) y mediante el Value Added Tax (Tour Operators) Order 1987 (Reglamento de 1987 relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido aplicable a los organizadores de circuitos turísticos). Las disposiciones de la legislación del Reino Unido se detallan en la circular 709/5/88 de los Commissioners of Customs & Excise, titulada «Tour Operator's Margin Scheme» (Régimen relativo al margen aplicable a los organizadores de circuitos turísticos; en lo sucesivo, «régimen TOMS»). Este régimen exige que el importe total percibido por el organizador de un viaje o de un circuito turístico sea desglosado entre las prestaciones adquiridas a terceros y las prestaciones propias en función del coste efectivo de cada componente.

7 Los Sres. Madgett y Baldwin explotan el Howden Court Hotel, situado en Torquay, Devon, Inglaterra. El 90 % de los clientes del hotel, que vienen principalmente del norte de Inglaterra, compran un «viaje combinado», es decir, pagan un precio fijo que incluye: i) el alojamiento en régimen de media pensión, ii) el transporte en autocar desde diferentes puntos de recogida situados en el norte de Inglaterra y iii) una excursión de un día en autocar durante su estancia en el hotel. Los Sres. Madgett y Baldwin adquieren de terceros los servicios de transporte. Los demás clientes del hotel se encargan ellos mismos de su viaje de ida y vuelta, no hacen la excursión turística y pagan un precio diferente.

- 8 Los Sres. Madgett y Baldwin consideran que el artículo 26 de la Sexta Directiva no les es aplicable, dado que son hoteleros, y no organizadores de circuitos turísticos. Indican, además, que, utilizando los principios generales de determinación de la base imponible previstos en la Sexta Directiva, las declaraciones trimestrales del IVA sólo requirieron media jornada laboral del Sr. Madgett, mientras que, previendo una serie de ejercicios de desglose, los cálculos indicados en el régimen TOMS exigirían un importante trabajo adicional.
- 9 No obstante, los Commissioners of Customs & Excise estiman que el régimen TOMS se aplica también a los hoteleros que ofrecen a sus clientes viajes combinados que contienen tanto elementos proporcionados por el propio operador (en lo sucesivo, «prestaciones propias») como elementos adquiridos a terceros, por lo que consideraron, en las liquidaciones tributarias relativas al período comprendido entre el 1 de mayo de 1988 y el 31 de octubre de 1993, que los Sres. Madgett y Baldwin debían tributar según dicho régimen.
- 10 En tales circunstancias, los Sres. Madgett y Baldwin interpusieron recurso ante el VAT and Duties Tribunal, que decidió que el artículo 26 de la Sexta Directiva no les era aplicable. Los Commissioners of Customs & Excise apelaron contra esa resolución ante la High Court of Justice, que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las dos cuestiones prejudiciales siguientes (asunto C-308/96):
- «1) ¿Cuáles son los criterios para determinar si las operaciones de un sujeto pasivo constituyen operaciones de una “agencia de viajes” o de un “organizador de circuitos turísticos” a las que se aplican las disposiciones del artículo 26 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativos a los impuestos sobre el volumen de negocios (Sexta Directiva relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido)? En particular, ¿se aplican dichas disposiciones a las operaciones de una persona que, aun cuando no sea un “travel agent” (agencia de viajes) o un “tour operator” (organizador de circuitos turísticos) en el sentido ordinario que tienen en inglés esas expresiones, suministra a los viajeros prestaciones de servicios que normalmente ofrecen las agencias de viajes o los organizadores de circuitos turísticos?

2) A la luz de la respuesta dada a la primera cuestión, ¿se aplican dichas disposiciones a operaciones del tipo de las controvertidas en el presente asunto cuando los propietarios de un hotel en el sur de Inglaterra ofrecen a los clientes, como parte de su actividad comercial de hoteleros, a un precio global único, una estancia de una semana en el hotel, transporte en autocar entre el hotel y determinados lugares del norte de Inglaterra y una visita turística local en autocar durante su estancia en el hotel (transporte que es adquirido por los propietarios del hotel a una empresa de alquiler de autocares)?»

11 En el procedimiento ante la High Court of Justice, los Sres. Madgett y Baldwin formularon un nuevo motivo según el cual el método de desglose prescrito en el régimen TOMS es contrario a la Sexta Directiva. Dado que este extremo no era objeto del recurso de apelación pendiente ante la High Court, se reanudó el procedimiento ante el VAT and Duties Tribunal.

12 En este último procedimiento, los Sres. Madgett y Baldwin alegaron que la disposición que prescribe el desglose del precio pagado por el viajero, entre los componentes del viaje combinado que son adquiridos a terceros y los que constituyen prestaciones propias, sobre la base de los costes efectivos no es ni racional ni lógica. Los Commissioners of Customs & Excise mantuvieron que, al disponer que el margen de los organizadores de circuitos turísticos debe calcularse sobre la base del coste efectivo tanto para prestaciones adquiridas a terceros como para prestaciones propias, el régimen TOMS es conforme con las disposiciones del artículo 26 de la Sexta Directiva.

13 En tales circunstancias, el VAT and Duties Tribunal decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las dos cuestiones prejudiciales siguientes (asunto C-94/97):

«Si en el asunto C-308/96 se decide que lo dispuesto en el artículo 26 de la Sexta Directiva se aplica a las operaciones de que se trata en el presente asunto,



1) Según una interpretación correcta del artículo 26, ¿sobre qué base debe calcularse el margen del organizador de circuitos turísticos cuando éste, en el marco de una transacción única, proporciona al viajero un servicio que es prestado, en parte, por otros sujetos pasivos (“adquirido a terceros”) y, en parte, por el organizador de circuitos turísticos mismo con sus propios recursos (“prestaciones propias”)?

2) Más concretamente, ¿debe interpretarse el artículo 26 en el sentido de que

a) exige que el importe total percibido del viajero por el organizador de circuitos turísticos se desglose entre las prestaciones adquiridas a terceros y las prestaciones propias según los costes de los componentes; o

b) autoriza a los Estados miembros a exigir un desglose con arreglo a dichos costes i) de manera general o ii) en el caso de operaciones del tipo de las controvertidas en el presente asunto, o

c) permite que dicho desglose se realice de conformidad con los principios normales para la determinación de la base imponible, según lo dispuesto en el artículo 11?»

<sup>14</sup> Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 11 de diciembre de 1997, estos dos asuntos fueron acumulados a efectos de la fase oral y de la sentencia.

**Sobre las cuestiones planteadas por la High Court of Justice**

- 15 Mediante sus cuestiones, que procede examinar conjuntamente, la High Court of Justice pregunta fundamentalmente si el artículo 26 de la Sexta Directiva se aplica a un hotelero que, contra el pago de un precio global, ofrece a sus clientes, además del alojamiento, el transporte de ida y vuelta entre el hotel y determinados puntos de recogida alejados y una excursión en autocar durante la estancia, adquiriéndose a terceros estos servicios de transporte.
- 16 Los Sres. Madgett y Baldwin alegan que, para que un operador económico esté sujeto al régimen especial del artículo 26 de la Sexta Directiva, es necesario que dicho operador sea una «agencia de viajes» o un «organizador de circuitos turísticos». Estas expresiones se refieren a los sujetos pasivos cuya actividad consiste en organizar, para los viajeros, el suministro de prestaciones de alojamiento o de transporte, u otras prestaciones de viaje, utilizando las prestaciones de otras personas, adquiridas en beneficio directo del viajero. Según ellos, dichas expresiones no se refieren a sujetos pasivos que compran, como elementos accesorios de otra actividad, prestaciones de viaje que redundan en beneficio directo de los viajeros. Estiman que sus esfuerzos se concentran fundamentalmente en el servicio ofrecido a los clientes del hotel y que el transporte se suministra únicamente para comodidad de éstos, con el fin de inducirles a alojarse en el hotel. Así pues, debería considerarse que el transporte es meramente accesorio respecto a su actividad de hoteleros.
- 17 Los Gobiernos del Reino Unido, alemán, helénico y sueco, así como la Comisión, mantienen que el criterio que permite determinar si las operaciones efectuadas por un sujeto pasivo son operaciones sometidas a lo dispuesto en el artículo 26 de la Sexta Directiva es saber si las prestaciones de servicios de que se trata son del tipo de las contempladas por dicha disposición, aun cuando el sujeto pasivo no sea una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos en el sentido generalmente dado a estos términos. Opinan que, en tales circunstancias, las operaciones efectuadas por los Sres. Madgett y Baldwin están comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva, dado que suministran prestaciones de servicios en su propio nombre, ofreciendo a los clientes un viaje combinado único que incluye el viaje y el alojamiento y utilizando para ello un servicio de

autocar suministrado por un tercero en virtud de una operación que redunda en beneficio directo de los viajeros.

- 18 A este respecto, procede, en primer lugar, recordar que los servicios prestados por las agencias de viajes y organizadores de circuitos turísticos se caracterizan por el hecho de que, la mayoría de las veces, se componen de múltiples prestaciones, especialmente en materia de transporte y alojamiento, que se realizan tanto dentro como fuera del territorio del Estado miembro en el que la empresa tiene su domicilio o un establecimiento permanente. La aplicación de las normas del régimen común relativas al lugar de imposición, a la base imponible y a la deducción del impuesto soportado toparía, debido a la multiplicidad y ubicación de las prestaciones proporcionadas, con dificultades prácticas para esas empresas, que podrían obstaculizar el ejercicio de su actividad. Con el fin de adaptar las normas aplicables al carácter específico de dicha actividad, el legislador comunitario estableció, en los apartados 2, 3 y 4 del artículo 26 de la Sexta Directiva, un régimen especial de IVA (véase la sentencia de 12 de noviembre de 1992, Van Ginkel, C-163/91, Rec. p. I-5723, apartados 13 a 15).
- 19 Pues bien, aun cuando el régimen especial de los márgenes previsto en el artículo 26 de la Sexta Directiva esté motivado principalmente por la existencia de problemas relacionados con las prestaciones de viaje que implican servicios en más de un Estado miembro, dicha disposición se aplica también, según su tenor, a las prestaciones de servicios efectuadas dentro de un solo Estado miembro.
- 20 En segundo lugar, debe señalarse que las razones subyacentes al régimen especial aplicable a las agencias de viajes y a los organizadores de circuitos turísticos son igualmente válidas en el supuesto en que el operador económico no sea una agencia de viajes o un organizador de circuitos turísticos en el sentido generalmente dado a estos términos, pero efectúe operaciones idénticas en el marco de otra actividad, como es la actividad hotelera.
- 21 En efecto, una interpretación que reserve la aplicación del artículo 26 de la Sexta Directiva únicamente a los operadores económicos que sean agencias de viajes u

organizadores de circuitos turísticos en el sentido generalmente dado a estos términos daría lugar a que prestaciones idénticas estuviesen comprendidas dentro del ámbito de aplicación de disposiciones diferentes según el estatuto formal del operador económico.

- 22 Por último, como señaló el Abogado General en el punto 32 de sus conclusiones, hacer depender la aplicación del régimen especial previsto en el artículo 26 de la Sexta Directiva de una calificación previa del operador sería contrario al objetivo de esta disposición, crearía una distorsión de competencia entre los operadores y comprometería la aplicación uniforme de la Sexta Directiva.
- 23 Por tanto, procede señalar que el régimen del artículo 26 de la Sexta Directiva se aplica a los operadores económicos que organicen en su propio nombre viajes o circuitos turísticos y que, para suministrar las prestaciones de servicios generalmente vinculadas a este tipo de actividad, recurran a otros sujetos pasivos, aunque aquéllos no tengan formalmente el estatuto de agencia de viajes o de organizador de circuitos turísticos.
- 24 Sin embargo, como señaló el Abogado General en el punto 36 de sus conclusiones, es corriente que algunos operadores económicos, como los hoteleros, que prestan servicios habitualmente relacionados con viajes, tengan que utilizar prestaciones adquiridas a terceros, las cuales, por un lado, en comparación con las operaciones de alojamiento, representan una parte menos importante del importe del precio global y, por otro lado, están comprendidas en el marco de las funciones que tradicionalmente ejercen tales operadores. Por tanto, dichas prestaciones adquiridas a terceros no constituyen para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en mejores condiciones del servicio principal de ese operador.

- 25 Debe indicarse que, en tales circunstancias, las prestaciones adquiridas a terceros siguen siendo meramente accesorias respecto a las prestaciones propias y que no procede gravar al operador económico con arreglo al artículo 26 de la Sexta Directiva.
- 26 Pues bien, a este respecto, debe observarse que, cuando un hotelero ofrece a sus clientes de manera habitual, además del alojamiento, prestaciones que no están incluidas dentro de las funciones tradicionalmente ejercidas por los hoteleros y cuya realización no puede dejar de incidir notablemente en el precio global practicado, tales como el viaje hasta el hotel desde puntos de recogida alejados, dichas prestaciones no pueden equipararse a prestaciones de servicios meramente accesorias.
- 27 Habida cuenta de todo lo expuesto, procede responder a las cuestiones planteadas por la High Court of Justice que el artículo 26 de la Sexta Directiva se aplica a un hotelero que, contra el pago de un precio global, ofrece habitualmente a sus clientes, además del alojamiento, el transporte de ida y vuelta entre el hotel y determinados puntos de recogida alejados y una excursión en autocar durante la estancia, adquiriéndose a terceros estos servicios de transporte.

### **Sobre las cuestiones planteadas por el VAT and Duties Tribunal**

- 28 Mediante sus cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el VAT and Duties Tribunal pregunta en esencia cómo calcular el margen imponible, en el sentido del artículo 26 de la Sexta Directiva, cuando un operador económico sujeto a lo dispuesto en dicho artículo efectúa, contra el pago de un precio global, operaciones compuestas, en parte, de prestaciones propias y, en parte, de prestaciones adquiridas a terceros.

- 29 Para responder a esta cuestión, es preciso, en primer lugar, comprobar si, cuando los viajes combinados se componen de prestaciones mixtas, el artículo 26 se aplica únicamente a las prestaciones adquiridas a terceros o a todas las prestaciones. En segundo lugar, debe examinarse el método de cálculo de la parte del precio global relativa a la prestación propia.
- 30 En lo que respecta a la primera parte de la cuestión, los Sres. Madgett y Baldwin, los Gobiernos del Reino Unido y alemán y la Comisión alegan que el régimen especial previsto en el artículo 26 de la Sexta Directiva sólo se aplica a las prestaciones adquiridas a terceros.
- 31 En cambio, el Gobierno sueco considera que procede aplicar el artículo 26 también a la prestación propia.
- 32 A este respecto, es preciso, en primer lugar, recordar que, según el apartado 1 del artículo 26 de la Sexta Directiva, el régimen previsto en este artículo se aplica a las operaciones de las agencias de viajes cuando se utilicen, para la realización del viaje, entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos y que, según el apartado 2 del mismo artículo, la base imponible consiste en la diferencia entre la cantidad total que debe pagar el viajero, sin IVA, y el coste efectivo soportado por la agencia de viajes por las entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos.
- 33 En segundo lugar, debe indicarse que el artículo 26 de la Sexta Directiva no hace ninguna referencia a las prestaciones propias y que el objetivo esencial de dicha disposición es evitar las dificultades que resultarían, para los operadores económicos, de los principios generales de la Sexta Directiva relativos a las operaciones que impliquen el suministro de prestaciones adquiridas a terceros.

- 34 Por último, procede recordar que el régimen previsto en el artículo 26 constituye una excepción al régimen normal de la Sexta Directiva y sólo debe aplicarse en la medida necesaria para lograr su objetivo.
- 35 En tales circunstancias, debe señalarse que el régimen especial previsto en el artículo 26 de la Sexta Directiva se aplica únicamente a las prestaciones adquiridas a terceros.
- 36 En lo que se refiere a la segunda parte de la cuestión, los Sres. Madgett y Baldwin, así como la Comisión, alegan que el cálculo del precio de las prestaciones propias debería basarse en el valor de mercado con arreglo a los principios normales de determinación de la base imponible previstos en el artículo 11 de la Sexta Directiva. En el presente asunto, el valor de mercado del alojamiento sería el precio de las habitaciones practicado por el hotel a los clientes que no opten por el viaje combinado.
- 37 En cambio, el Gobierno alemán mantiene que, en principio, el desglose entre la parte del viaje comprendida dentro del ámbito de aplicación del régimen especial del artículo 26 y aquella a la que no se aplica este artículo debería efectuarse según la relación proporcional entre los costes efectivos soportados para las prestaciones adquiridas a terceros y los correspondientes a las prestaciones propias. No obstante, la parte del precio del viaje relativa a las prestaciones propias podría determinarse de otra manera en ciertos casos, si eso llevara a un resultado adecuado.
- 38 El Gobierno del Reino Unido explica que, según el régimen TOMS, que él considera compatible con el artículo 26 de la Sexta Directiva, el operador debe calcular el coste total que soporta al suministrar viajes combinados, coste que se compone, por un lado, de las cantidades que paga él por las prestaciones adquiridas a terceros y, por otro lado, del coste en que incurre al suministrar sus prestaciones propias. El coste total se resta entonces del importe total percibido y se obtiene el margen total. Este margen se divide luego en margen de las prestaciones adquiridas a terceros y en margen de las prestaciones propias, en proporción a los gastos correspondientes a las prestaciones adquiridas a terceros con respecto al coste de las

prestaciones propias. Para asegurar una aplicación uniforme del impuesto, deberían aplicarse las mismas normas con independencia de la proporción que representen, en el viaje combinado, las prestaciones propias y las adquiridas a terceros. Dado que el artículo 26 prevé un sistema de tributación del elemento adquirido a terceros en función del margen, es decir, la diferencia entre el coste efectivo y el ingreso, no hay razón, según el Gobierno del Reino Unido, para no aplicar ese principio en lo que respecta a la prestación propia.

- 39 En primer lugar, debe señalarse que el artículo 26 de la Sexta Directiva, en la medida en que no contempla el supuesto del suministro de un viaje combinado que incluya tanto prestaciones adquiridas a terceros como prestaciones propias, no define criterios que permitan aislar el margen de las prestaciones adquiridas a terceros del importe de las prestaciones propias.
- 40 En este contexto, procede recordar que la Sexta Directiva prevé, en la letra a) del apartado 1 del punto A de su artículo 11, que la base imponible del IVA está constituida, para la mayor parte de los servicios, por la totalidad de la contraprestación recibida por el servicio efectuado. Según jurisprudencia reiterada, se considera que la contraprestación es lo que se recibe realmente, y no un valor estimado conforme a criterios objetivos (véase la sentencia de 23 de noviembre de 1988, *Naturally Yours Cosmetics*, 230/87, Rec. p. 6365, apartado 16).
- 41 Pues bien, como señaló el Abogado General en el punto 65 de sus conclusiones, de la existencia de un precio global que abarca tanto prestaciones adquiridas a terceros —y, por tanto, cubiertas por el artículo 26— como prestaciones propias —que no están cubiertas por dicha disposición— resulta que la contraprestación, en el sentido de la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva, no puede utilizarse como base imponible para prestaciones propias suministradas en el marco del viaje combinado.
- 42 Por tanto, procede determinar la unidad de referencia que ha de utilizarse como alternativa a la contraprestación con el fin de aislar la parte del precio global



relativa a la prestación propia. A este respecto, son posibles dos métodos, uno se basa en los costes efectivos, que es el caso del régimen TOMS, y el otro en el valor de mercado.

- 43 Desde esta perspectiva, debe indicarse, en primer lugar, como hizo el Abogado General en el punto 71 de sus conclusiones, que el método de los costes efectivos utilizado por el Gobierno del Reino Unido podría plantear un problema por el hecho de que nada permite suponer que los respectivos márgenes de las prestaciones que integran el viaje combinado sean proporcionales a la parte correspondiente a sus costes respectivos.
- 44 En segundo lugar, procede señalar que el valor de mercado —en este caso, el precio de las habitaciones y de la media pensión practicado por el hotel cuando los clientes no optan por el viaje combinado— como criterio que ha de utilizarse puede también implicar cierta arbitrariedad en la medida en que se considere que el precio del alojamiento ofrecido como prestación propia en el marco del viaje combinado es igual al precio del alojamiento cuando éste se propone como prestación única.
- 45 Pues bien, el método de los costes efectivos de las prestaciones propias requiere una serie de complejos ejercicios de desglose e impone así al operador económico un considerable trabajo adicional. En cambio, la utilización del valor de mercado de las prestaciones propias, como señaló el Abogado General en el punto 76 de sus conclusiones, tiene la ventaja de la simplicidad, dado que no es preciso diferenciar los distintos elementos del valor de las prestaciones propias.
- 46 En tales circunstancias —teniendo en cuenta que en el presente asunto consta que el cálculo del IVA sobre el margen de las prestaciones adquiridas a terceros utilizando una u otra alternativa da, en principio, un IVA idéntico— no se puede exigir a un operador económico que calcule la parte del precio global que corresponde a la prestación propia según el principio de los costes efectivos cuando sea posible aislar esa parte del precio global sobre la base del valor de mercado de prestaciones análogas a las que forman parte del servicio global.

- 47 A la luz de estas consideraciones, procede responder a las cuestiones planteadas por el VAT and Duties Tribunal que el artículo 26 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, cuando un operador económico sujeto a lo dispuesto en dicho artículo efectúa, contra el pago de un precio global, operaciones compuestas de prestaciones de servicios suministradas, en parte, por él mismo y, en parte, por otros sujetos pasivos, el régimen de IVA previsto en esa disposición se aplica únicamente a las prestaciones de servicios suministradas por terceros. No puede exigirse a un operador económico que calcule la parte del precio global que corresponde a la prestación propia según el principio de los costes efectivos, cuando sea posible aislar esa parte del precio global sobre la base del valor de mercado de prestaciones análogas a las que forman parte del servicio global.

### Costas

- 48 Los gastos efectuados por los Gobiernos del Reino Unido, alemán, helénico y sueco y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

### EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division, y el VAT and Duties Tribunal, London, mediante resoluciones de 16 de noviembre de 1995 y de 26 de febrero de 1997, declara:

- 1) El artículo 26 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los

Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme, se aplica a un hotelero que, contra el pago de un precio global, ofrece habitualmente a sus clientes, además del alojamiento, el transporte de ida y vuelta entre el hotel y determinados puntos de recogida alejados y una excursión en autocar durante la estancia, adquiriéndose a terceros estos servicios de transporte.

- 2) El artículo 26 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, cuando un operador económico sujeto a lo dispuesto en dicho artículo efectúa, contra el pago de un precio global, operaciones compuestas de prestaciones de servicios suministradas, en parte, por él mismo y, en parte, por otros sujetos pasivos, el régimen de IVA previsto en esa disposición se aplica únicamente a las prestaciones de servicios suministradas por terceros. No puede exigirse a un operador económico que calcule la parte del precio global que corresponde a la prestación propia según el principio de los costes efectivos cuando sea posible aislar esa parte del precio global sobre la base del valor de mercado de prestaciones análogas a las que forman parte del servicio global.

Puissochet

Moitinho de Almeida

Gulmann

Sevón

Wathelet

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 22 de octubre de 1998.

El Secretario

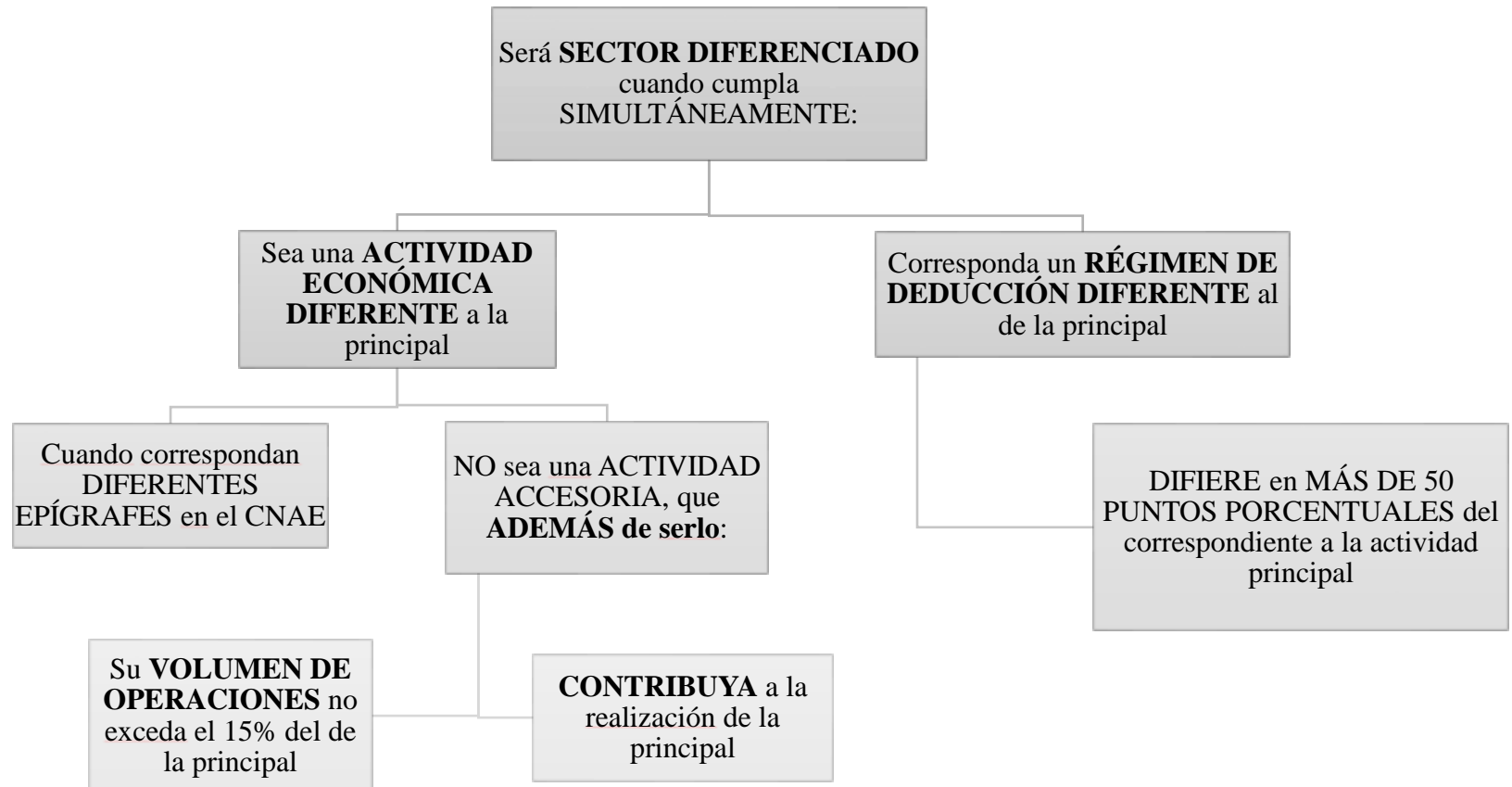
El Presidente de la Sala Quinta

R. Grass

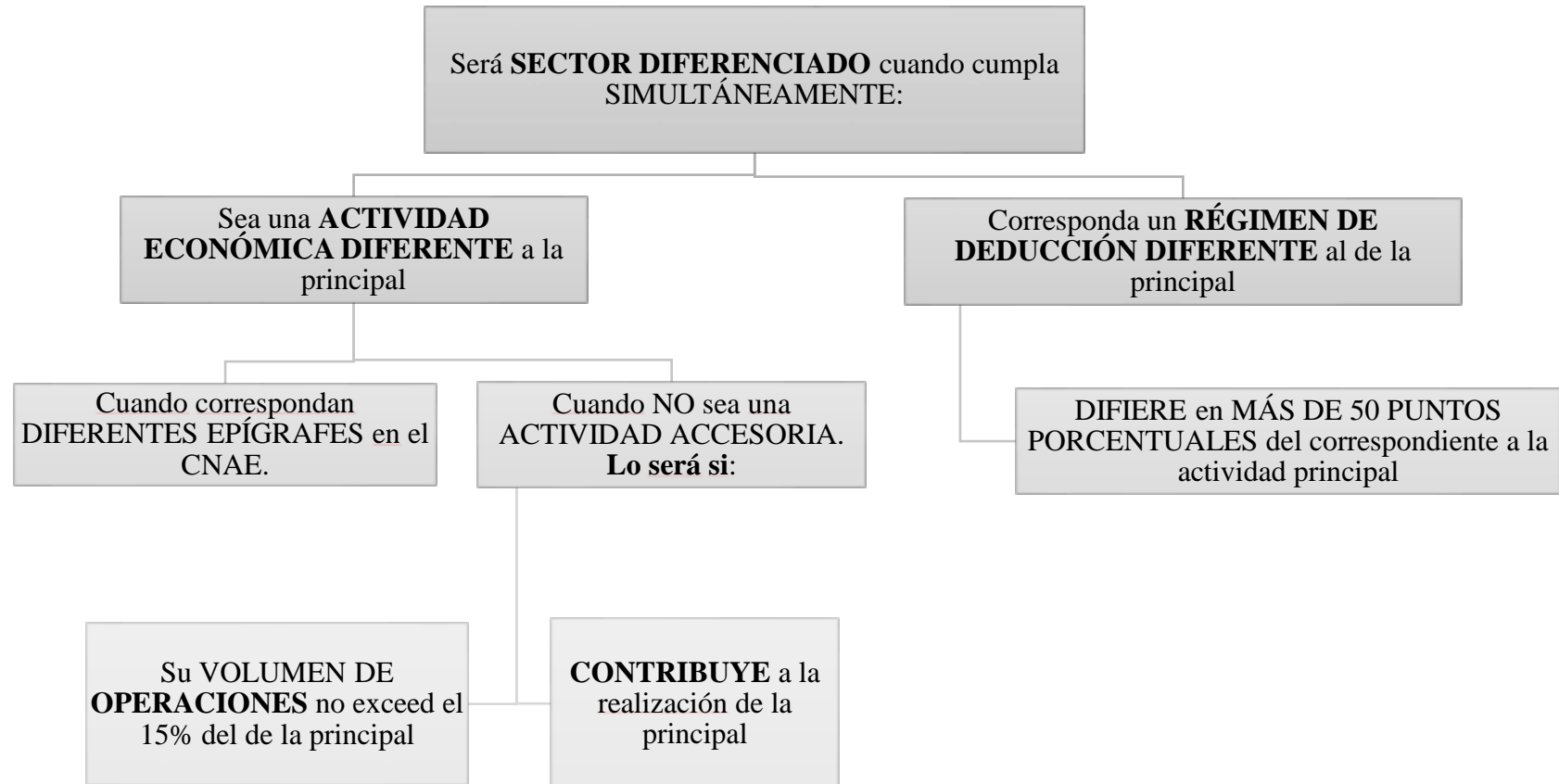
J.-P. Puissochet

### 3. ANEXO III

#### 3.1. Interpretación literal del artículo 9.1º.c).a') Ley del IVA



3.2. Interpretación de la doctrina y jurisprudencia del artículo 9.1º.c).a') Ley del IVA





## 4. ANEXO IV

Roj: **STS 2522/2011** - ECLI: **ES:TS:2011:2522**Id Cendoj: **28079130022011100383**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **24/03/2011**Nº de Recurso: **5134/2006**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **RECURSO CASACIÓN**Ponente: **JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**Tipo de Resolución: **Sentencia****SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a veinticuatro de Marzo de dos mil once.

Visto por la Sala Tercera del Tribunal Supremo, constituida en su Sección Segunda por los Sres. Magistrados relacionados al margen, el presente recurso de casación núm. **5134/2006**, promovido por la entidad BANCO SANTANDER CENTRAL HISPANO INVESTMENT S.A., representada por Procurador y dirigida por Letrado, contra la sentencia dictada, con fecha 17 de julio de 2006, por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Sexta, de la Audiencia Nacional en el recurso del citado orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el núm. 435/2004 en materia de liquidación del Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a los años 1997 y 1998, y cuantía de 2.681.988,80 euros (446.245.388 ptas.).

Ha comparecido como parte recurrida el Abogado del Estado en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado.

La sentencia tiene su origen en los siguientes

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.-** El 14 de septiembre de 2.001 la Inspección formalizó acta a la entidad SANTANDER CENTRAL HISPANO INVESTMENT S.A., modelo A 02, número 70457826, por el concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido y *periodo de 1.997 y 1.998*, haciendo constar la fecha de inicio de actuaciones, el 6 de noviembre de 2000, así como la dilación o interrupción habida en el curso de las mismas, a instancias de la empresa, de 55 días, a efectos del plazo de doce meses del artículo 29 de la Ley 1/98 .

La Inspección señala que la principal actividad de la entidad es la bancaria y que había declarado como "actividad diferenciada" los servicios adquiridos a diversos proveedores que luego, en gran parte, facturaba a empresas del Grupo "Banco Santander" y formuló propuesta de regularización por dos conceptos:

UNO- Modificación del IVA repercutido:

-Disminuyendo el importe consignado en las autofacturas, que la entidad emite por los importes que entiende corresponden a las empresas componentes del Grupo Santander y cuyas facturas, no obstante, ella recibe, al no constituir hecho imponible,

-Aumentando el IVA no declarado por Comisión de Gestión de Valores, al no aportar la sociedad ninguna justificación de los importes omitidos y tratarse de operaciones excluidas de las exención regulada en el artículo 20.Uno. 18 de la Ley ,

-Incrementando el IVA repercutido por "Comisión de Asesoramiento Financiero Banca Empresas, por tratarse de servicios de asesoramiento y no aportar la sociedad ninguna justificación de su exención,

-Incrementando el IVA relativo a "Comisión y diferencial mediación operaciones Bansaleasing", por corresponder a comisiones por la colocación de productos de la entidad Bansaleasing.



DOS -. Modificación del IVA soportado:

-Disminuyendo el importe correspondiente a las autofacturas,

-Disminuyendo la prorrata aplicada a la actividad de prestación de servicios a otras empresas del Grupo, al no admitir la existencia de dos sectores diferenciados de actividad- la bancaria y la de prestación de servicios- ya que los bienes y servicios son utilizados en común en ambas actividades, siendo de aplicación una única prorrata que se calcula en el 4% para 1.997 y el 7% para 1.998.

En el acta se formula propuesta por 353.791.310 ptas. (2.126.328,6 €) de cuota y 66.381.801 ptas. (398.962,66 €) de intereses, arrojando una deuda tributaria de 420.173.111 ptas. (2.525.291,26 €), calificándose el expediente como de rectificación, sin sanción.

Con la fecha del acta la Inspección emitió *Informe Complementario* ratificando su propuesta.

La empresa formuló *escrito de alegaciones* frente al acta el 27 de septiembre de 2.001 oponiéndose a la reducción de la prorrata, al existir dos sectores diferenciados y haberse seguido el mismo proceso en el período 1.993-1.996, al que la Inspección consideró conforme. Pide que se anule el acta.

**SEGUNDO.-** La Jefatura de la *Oficina Técnica de la Oficina Nacional de Inspección*, por acuerdo de 23 de noviembre de 2.001, practicó *liquidación* de conformidad con los conceptos de la propuesta inspectora, por cuota de 364.006.015 ptas (2.187.720,21 €), así como los intereses de demora a favor del Tesoro, que quedaron establecidos en 65.909.706 ptas. (396.125,31 €), arrojando una deuda tributaria de 429.915.721 ptas. (2.583.845,52 €). La notificación tuvo efecto el día 28 de noviembre de 2.001.

El 14 de diciembre de 2.001 practicó nueva liquidación, corrigiendo errores de la anterior por 377.930.366 ptas. (2.271.407,25 €) de cuota, y 68.315.023 ptas. (410.581,56 €) de intereses, arrojando una deuda tributaria del importe que da cuantía al expediente. La notificación se verificó el día 18 de diciembre de 2.001.

**TERCERO.-** El 17 de diciembre de 2.001 y el 24 del mismo mes la compañía interpuso *reclamación económico-administrativa* ante el *Tribunal Económico-Administrativo Central*, solicitando la *suspensión de la ejecución del acto*, que fue otorgada por la Jefatura de la Oficina Nacional de Recaudación por acuerdos de 28 de enero y 14 de febrero de 2.002, con aval bancario, y, puesto de manifiesto el expediente para alegaciones, las formalizó por escrito de 6 de febrero de 2.002.

El TEAC, en resolución de 15 de julio de 2004, acordó desestimar la reclamación y confirmar el acto impugnado.

**CUARTO.-** Contra la resolución del TEAC de 15 de julio de 2004 el BANCO SANTANDER CENTRAL HISPANO INVESTMENT S.A. promovió recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, que fue resuelto por su Sección Sexta en sentencia de 17 de julio de 2006, cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLO: Que debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la representación procesal de SANTANDER CENTRAL HISPANO INVESTMENT S.A. contra la resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de fecha 15 de julio de 2004, descrita en el fundamento jurídico primero de esta sentencia, la cual confirmamos. Sin efectuar condena al pago de las costas".

**QUINTO.-** Contra la referida sentencia la representación procesal de la entidad SANTANDER CENTRAL HISPANO INVESTMENT S.A. preparó ante el Tribunal "a quo" el presente recurso de casación que, una vez tenido por preparado, fue interpuesto en plazo ante esta Sala a virtud de escrito presentado el 13 de noviembre de 2006.

Por providencia de 5 de julio de 2007 la Sección Primera de esta Sala acordó conceder a las partes un plazo de diez días para que formularan alegaciones sobre la posible concurrencia de la causa de inadmisión siguiente: "Estar exceptuada del recurso de casación la resolución judicial impugnada por haber recaído en un asunto cuya cuantía no excede de 150.000 euros, pues, aunque la misma quedó fijada en la instancia en 2.681.988,60 euros, habiéndose producido en vía administrativa una acumulación de pretensiones, ninguna de éstas excede razonablemente de 150.000 euros, atendidos el criterio del periodo de liquidación mensual del impuesto [artículos 86.2.b) y 42.1 .a) de la LRJCA y artículo 71.3 del Reglamento del mismo Impuesto aprobado por Real Decreto 1634/1992, de 29 de diciembre ]. En este mismo sentido, Autos de esta Sala de 11 de septiembre y 3 de diciembre de 2003".

Después de que el trámite hubiera sido cumplimentado por la parte recurrente y por el Abogado del Estado, la Sección Primera de esta Sala acordó, en Auto de 13 de marzo de 2008, "declarar la admisión a trámite del recurso de casación interpuesto por la representación procesal del Banco Santander Central Hispano Investment, S. A., contra la Sentencia de 17 de julio de 2006, dictada por Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional (Sección Sexta) en el recurso nº 435/2004".



La Sección Primera llegó al acuerdo transcrito después de reexaminar la causa de inadmisión puesta de manifiesto a las partes y a la vista de las alegaciones formuladas no apreció la concurrencia de dicha causa, toda vez que, en el caso de autos, no existe base para presumir la insuficiencia de la cuantía a los efectos del acceso al recurso de casación en los términos previstos en el artículo 86.2.b) de la Ley de esta Jurisdicción, pues la liquidación practicada respecto de los ejercicios señalados comprende dos modificaciones, la del IVA repercutido y la del IVA soportado, que, a su vez, afectan a distintos conceptos – autofacturas, comisiones, etc.–, sin que sea posible precisar ni presumir fundadamente que en ningún supuesto se supere el límite económico establecido en el precepto referido, sin que tampoco se cuente con los datos suficientes para precisar, en su caso, siquiera aproximadamente, el alcance que todo ello hubiera tenido en las respectivas liquidaciones mensuales.

Remitidas las actuaciones a esta Sección Segunda y formalizado por la representación procesal de la parte recurrida –la Administración General del Estado– su oportuno escrito de oposición al recurso, se señaló la audiencia del día 23 de marzo para la votación y fallo de este recurso, día en el que, efectivamente, se deliberó, votó y falló, lo que se llevó a cabo con el resultado que ahora se expresa.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** La **sentencia del Tribunal "a quo"** empieza por resumir los motivos de impugnación alegados por la recurrente en instancia: "La recurrente además de la actividad bancaria realiza una actividad de cesión de uso de partes de un inmueble para su uso exclusivo por determinadas entidades y por razón de economía de escala es ella la que contrata los servicios del mismo, aunque solo se beneficia en una mínima parte, al ser utilizados por los ocupantes del edificio. Entiende, en consecuencia, que la autoimputación mensual del coste de los referidos servicios en función de los metros cuadrados utilizados por ella misma en el inmueble litigioso constituye una operación sujeta al IVA que le origina el derecho a deducir el IVA soportado".

Después de recordar la recurrente que la existencia de una actividad diferenciada fue admitida por la Inspección respecto de ejercicios anteriores admitiéndose un porcentaje de deducción del 100%, la sentencia recurrida razonaba lo siguiente:

"La cuestión es planteada por la Administración en sus justos términos: no se está enjuiciando la existencia de una actividad diferenciada, sino la conformidad a derecho (en concreto a la normativa reguladora del IVA) de que la hoy actora se autoimpute mensualmente los costes de los servicios prestados por diversos proveedores al inmueble de oficinas sito en Madrid, Paseo de la Castellana num. 32, en función de los metros cuadrados de superficie por ella utilizados en el referido inmueble, como operación sujeta al IVA que origina el derecho a la deducción de la totalidad del IVA soportado en los "imputs".

La Administración entiende que son actos internos de la empresa no configurados como hecho imponible en el IVA.

La **mecánica seguida por la empresa** es descrita con precisión en el *informe ampliatorio al acta*:

Un conjunto de empresas que forman parte del Grupo Banco de Santander comparten el uso de una serie de instalaciones y servicios, entre ellos agua, electricidad, teléfono, archivo, limpieza, portes, mensajeros, correos (y todos aquellos detallados en la Diligencia 4 de las actuaciones de comprobación), que son facturadas a la actora.

En contabilidad se carga el importe de la factura, sin el IVA, a una cuenta de Balance llamada "Pagos a cuenta actividad diferenciada" y el IVA en una cuenta de activo denominada "IVA soportado a recuperar-actividad diferenciada".

Cada mes se calculan los costes de la llamada "actividad diferenciada" sumando los bienes y servicios adquiridos ese mes más la amortización de bienes amortizables utilizados por ese conjunto de empresas. La cifra total obtenida se distribuye entre el conjunto de empresas que utiliza los bienes y servicios en proporción a la superficie útil que cada una utiliza.

El importe se carga en la cuenta de activo de cada sociedad (el total se había cargado a la cuenta de "Pagos a cuenta de actividad diferenciada") salvo el correspondiente a la actora, que se carga en cuentas de gasto de la cuenta de explotación.

En todos los casos, en los importes facturados a cada empresa y en el autofacturado a SANTANDER CENTRAL HISPANO INVESTMENT, S.A. se repercute IVA. A efectos contables, el IVA repercutido a las empresas lo cargan





a las cuentas de activo de cada sociedad (y se abona a la cuenta "IVA repercutido") y el IVA repercutido a la actora lo cargan en la cuenta de "IVA soportado" con abono en la cuenta de "IVA repercutido".

Al sector "actividad diferenciada" le aplica una prorrata del 100% y al sector «resto de actividad» una prorrata inferior al 20%.

Como consecuencia de la actuación expuesta, el IVA que soportaron en las facturas giradas por las empresas suministradoras de agua, electricidad, limpieza etc. se repercute a las empresas del Grupo en una parte, y se autorepercute en otra, recuperando así aquel. Al tiempo, el IVA autorepercuto se deduce al aplicar la prorrata de la actividad bancaria.

El artículo 12 de la Ley del IVA establece que se considerarán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios. Y define que son autoconsumos de servicios:

- 1.- Transferencias de bienes y derechos no comprendidas en el art. 9.1º del patrimonio empresarial al patrimonio personal del sujeto pasivo.
- 2.- La aplicación por el sujeto pasivo de los bienes integrantes del patrimonio empresarial o profesional a fines ajenos a su actividad empresarial.
- 3.- Las demás prestaciones de servicios a título gratuito no mencionadas.

El supuesto de hecho enjuiciado no encuentra acomodo en este precepto, y como consecuencia, no está sujeta al IVA la actividad consistente en utilizar para desarrollar sus actividades empresariales (bancarias) los bienes y servicios adquiridos en relación con el edificio litigioso.

Las consecuencias, según el sistema establecido por la LIVA, son las siguientes:

- a) si hay sectores diferenciados debe aplicarse un régimen de deducción diferente a cada uno (art. 101 LIVA );
- b) al no haber optado por la aplicación de la regla de prorrata especial procede aplicar la regla de prorrata general (art. 104 LIVA );
- c) el artículo 104 apartado Uno establece que en los casos de aplicación de esta regla, solo será deducible el IVA soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que represente el montante de las operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total de las realizadas por el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad empresarial. No se computarán en el IVA soportado las cuotas que no sean deducibles ex. arts. 95 y 96 ;
- d) el artículo 104 párrafo Dos. 2º de la Ley 37/92 establece como se determinará el porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior, multiplicando por cien el resultante de una fracción en la que figuren: "2º en el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional, o, en su caso en el sector diferenciado que corresponde, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir".

Resulta en consecuencia que la liquidación impugnada es conforme a derecho en cuanto suma (incluye) en el numerador de la fracción las sumas percibidas como contraprestación de servicios no bancarios prestados a otras sociedades del grupo (no las sumas autofacturadas) y en el denominador el importe de las operaciones que no originan derecho a la deducción.

De todo lo anterior deriva la procedencia de desestimar el presente recurso con la paralela confirmación de la resolución impugnada por su conformidad a Derecho.

**SEGUNDO.- 1. Los motivos de casación** en que se funda el recurso son los siguientes:

Primero.- Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de la Jurisdicción por infracción del artículo 4.Uno en relación con los artículos 101.Uno y 12 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de 28 de diciembre de 1992 .

Segundo.- Al amparo del artículo 88.1.d) de la Ley de esta Jurisdicción por infracción del artículo 101.Uno, párrafo cuarto , en relación con el artículo 104.Dos, todos de la de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de 28 de diciembre de 1992 .

2. En relación con el **primer motivo de casación** formulado por la entidad recurrente, la cuestión que se suscita es la de si procede calificar como base imponible sujeta al IVA el importe de adquisición de los bienes y servicios por la recurrente que la misma se autoimputa en su contabilidad como servicios específicamente adquiridos para el ejercicio de sus actividades bancarias y de bienes y servicios.

La sentencia recurrida hace referencia a esta cuestión, aunque de forma escueta, en su Fundamento Jurídico Tercero, en el que después de referirse a que el *artículo 12 de la Ley del IVA* considera como operaciones



asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios, enjuiciando qué entiende por autoconsumos, concluye afirmando que "el supuesto de hecho enjuiciado no encuentra acomodo en este precepto y, como consecuencia, no está sujeta al IVA la actividad consistente en utilizar para desarrollar sus actividades empresariales (bancarias) los bienes y servicios adquiridos en relación con el edificio litigioso".

De esta manera, la sentencia se adhiere al criterio recogido en el acto administrativo de liquidación de que la utilización de bienes y servicios adquiridos por un empresario o profesional para los fines de su propia actividad empresarial o profesional no es una operación sujeta al Impuesto, pues el artículo 12 de la Ley del IVA no contempla tal supuesto como uno de los autoconsumos que enumera equiparándolos a la prestación de bienes y servicios a título oneroso, por lo que cabe concluir que es un supuesto de autoconsumo no sujeto a IVA.

La cuestión que se plantea aquí es la de determinar si estamos o no ante un caso de autoconsumo.

La recurrente no usa por sí los servicios que adquiere para las sociedades que ocupan el edificio, que es en lo que consiste su actividad de prestación de servicios.

Los servicios de los proveedores se contratan por la recurrente para proporcionar a sus sociedades clientes lo que necesitan, pero también se contrata al proveedor para que preste a la recurrente los que ésta necesita.

Los servicios que los proveedores dan a las empresas clientes de la recurrente son distintos de los que proporcionan a ésta; así, el servicio de limpieza de la superficie del edificio que ocupa específicamente la recurrente es distinto del servicio de limpieza de cualquier otra superficie del edificio usado por otra empresa.

Tema distinto es que se presten los servicios por el mismo proveedor. Pero que los servicios se presten por los mismos proveedores no quiere decir que la recurrente use para sí servicios que aquellos prestan con destino a los clientes de la misma. Primero, porque cada empresa, incluida la recurrente, tiene su propia demanda de servicios. Y, segundo, porque precisamente por ser servicios específicos para cada empresa, cada una, incluida la recurrente, paga sus propios servicios.

De ahí que una parte de la factura se refacture a tales clientes de la recurrente y, otra parte, la que corresponde a los servicios que exclusivamente recibe ella, la recurrente se la autoimputa.

En definitiva, no consume o deriva para sí servicios que haya adquirido para otros, constituyendo la prestación de los servicios que recibe la recurrente y por los que satisface la correspondiente contraprestación, un hecho imponible sujeto al IVA con arreglo al artículo 4.Uno de la Ley de dicho Impuesto.

Por este motivo, cuando la sentencia señala que el supuesto enjuiciado no encuentra acomodo en el artículo 12 de la Ley del IVA, que equipara el autoconsumo de los servicios que específicamente señala con la prestación de servicios a título oneroso y, en consecuencia, concluye que no está sujeta a IVA la utilización de los servicios adquiridos de los proveedores para el ejercicio de una actividad en otra distinta de la bancaria, cuando lo cierto es que se trata de servicios que la recurrente precisa para el ejercicio de sus actividades, tanto bancarias como de bienes y servicios (servicios de mensajería, limpieza, fotocopiadoras, etc.), que son a título oneroso y distintas de los servicios que reciben sus empresas clientes (aunque procedan de los mismos proveedores y estén amparados por el mismo contrato), está infringiendo el artículo 4.Uno de la Ley del IVA.

Este precepto declara sujetos al IVA las entregas de bienes y servicios realizadas por empresarios o profesionales a título oneroso, como es el caso de la cesión de uso del edificio, en la parte que ocupa la recurrente e, igualmente, de la prestación de los servicios que específicamente presta la misma, en ambos casos a cambio de la correspondiente remuneración, cuya entrega y prestación ha devengado IVA que la recurrente ha pagado en la parte que le corresponde. Afirmer que en tal caso la entrega del bien o de los servicios por la recurrente no está sujeta a IVA, infringe lo dispuesto en el artículo 4.Uno antes citado.

No se trata en absoluto de que en el ejercicio de una actividad se adquieren unos bienes y servicios para luego ser utilizados en otra actividad.

La adquisición de los servicios que exclusivamente recibe la recurrente y el espacio del edificio que ocupa, lo es tanto para el ejercicio de una actividad bancaria como el de la otra actividad diferenciada.

Resulta absurdo suponer que la sede física de la empresa en el edificio se adquiere solo para el ejercicio de una actividad y no de la otra, pues no existe en el expediente prueba alguna de que desde aquella sede física sólo se ejerza una actividad y no la otra ni, por la misma razón, que los servicios de limpieza, fotocopiadora, teléfono, etc., se utilizarán sólo para una de dichas actividades y no para ambas indistintamente.

Aquel uso común de los servicios es precisamente el supuesto previsto en el artículo 101.Uno, párrafo cuarto, de la Ley del IVA al referirse a que "cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividades, será de aplicación lo establecido



en el artículo 104, apartado Dos, y siguientes de esta Ley , para determinar el porcentaje de deducción aplicable respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones...".

Es decir, el IVA devengado en dichas adquisiciones para uso en común en varias actividades es deducible en la forma prevista en las normas citadas. Luego no se trata, en el caso de tales adquisiciones, de operaciones no sujetas.

Con independencia de que no se trata de servicios adquiridos de los proveedores para prestarlos a los clientes de la recurrente y que sin embargo sean utilizados por ésta y no por aquéllas, es que no puede considerarse legalmente que exista un autoconsumo.

Así, de la lectura literal del artículo 12 de la Ley del IVA resulta que, después de equipararlo a las prestaciones de servicios a título oneroso, dice que debe entenderse por autoconsumo "a efectos de este Impuesto", no a efectos de ese artículo, lo que significa que fuera de los autoconsumos definidos en dicho precepto que enumera sucesivamente, no hay otros autoconsumos, ni sujetos ni no sujetos, pues sólo son autoconsumos en el Impuesto los que enumera el artículo comentado.

Acreditada en la contabilidad el pago de los servicios específicamente recibidos por la recurrente y del uso de la parte del edificio ocupada pro ella, es clara la sujeción de los mismos al IVA cuyo pago, acreditado igualmente en la contabilidad, es plenamente deducible, sin que obste a la plena aplicación al caso de lo dispuesto en el artículo 4.Uno de la Ley del IVA que las adquisiciones que realiza para sí la recurrente de los servicios que necesita no esté en ninguno de los supuestos del artículo 12 de la Ley , que dice qué es para la Ley un autoconsumo, pues ello sólo significa que tales adquisiciones no son legalmente autoconsumo.

Y al no apreciarlo así la sentencia infringe el artículo 4.Uno de la Ley del IVA en relación con el artículo 12 citado de la misma Ley , al considerar autoconsumo algo que legalmente no se puede considerar como tal y negar la sujeción al IVA de unas entregas de bienes y servicios que, según el primer precepto citado, están sujetos.

**3.** En el segundo motivo de casación la recurrente se refiere a la deducción del IVA devengado con ocasión de los bienes y servicios prestados, no directamente a la entidad recurrente sino a las sociedades que son clientes de la misma y ocupan una parte del edificio cada una.

La cuestión que se plantea es si los bienes y servicios que la entidad recurrente presta, a través del proveedor correspondiente, a las sociedades que ocupan el edificio, se adquieren específicamente para desarrollar tal actividad diferenciada de bienes y servicios o, como se sostiene en el acto de liquidación, son comunes a dicha actividad y a la actividad bancaria con la consecuencia de que la prorrata de deducción del IVA no será la aplicable al sector diferenciado mencionado, sino la que resulta de aplicar la regla de prorrata general de la entidad correspondiente, no a la actividad diferenciada, sino al conjunto de sus actividades.

Para determinar el porcentaje de deducción, la recurrente ha utilizado la regla de prorrata general, prevista en el *artículo 104.Dos* de la Ley , pero, como en el mismo precepto se prevé, sólo en relación con una de sus actividades diferenciadas, la que denominamos de servicios, y no calificando como operaciones no sujetas las adquisiciones de bienes y servicios efectuados por la recurrente para sí misma.

La sentencia objeto de recurso, siguiendo al acto de liquidación, si bien se refiere a la exclusión del numerador y a la inclusión en el denominador de la fracción correspondiente al importe de aquellos servicios que la Inspección ha calificado como autoconsumo no previsto como sujeto en la Ley, en lo demás no entra en la forma en que se ha aplicado la regla de prorrata, limitándose a confirmar la liquidación recurrida.

Se refiere en concreto la recurrente a que, como se expresa en el acto administrativo de liquidación, se ha acudido a la fórmula del *artículo 101.Uno, párrafo cuarto* , relativa al **supuesto de que se trate de bienes y servicios adquiridos para su utilización en común en varias actividades diferenciadas**, supuesto al que se estima de aplicación el artículo 104.Dos y siguientes de la Ley del IVA pero computando todas las operaciones de las actividades diferenciadas.

La aplicación de tal regla tendría todo el sentido si estuviéramos contemplando las adquisiciones de bienes y servicios que efectúa para sí la recurrente y que le permiten ejercer tanto sus actividades bancarias como la de servicios desde su sede física (suministros, fotocopiadoras, limpieza, etc.); sin embargo, no tiene ningún sentido cuando de lo que se trata es de los servicios que a través de sus proveedores la recurrente presta a sus clientes que son las empresas que ocupan el resto del edificio.

Estos servicios que presta a sus clientes, que integran su actividad diferenciada de servicios, nada tienen que ver con la otra actividad, la bancaria, y, sin embargo, en el acto de liquidación se estiman comunes a una y otra actividad.



Por este motivo entendemos que la regla de prorrata general calculada por la Inspección no es conforme a Derecho y la sentencia que lo confirma infringe por aplicación el artículo 101.Uno, párrafo cuarto, en relación con el artículo 104.Dos.

Como consecuencia de lo anterior, hay que aplicar la regla de prorrata del artículo 104.Dos, pero sólo para las operaciones de la actividad diferenciada de servicios como dice dicho precepto, y no en la forma que prevé el artículo 101.Uno, párrafo cuarto, para las adquiridas para la utilización en común en varias actividades diferenciadas, como mantiene el acto administrativo de liquidación.

Y, por supuesto, como se ha razonado en el primer motivo de este recurso, considerando como operaciones sujetas al IVA las adquisiciones de bienes y servicios a los proveedores para uso propio de la recurrente y, por lo tanto, sin restarlas del numerador de la fracción que sirve de base para determinar la prorrata general. Y, lógicamente, sin incluir para nada en dicha fracción el importe de las adquisiciones de bienes y servicios exclusivamente para el ejercicio de la actividad bancaria, con la que ninguna relación tienen los servicios prestados a las empresas clientes de la recurrente que ocupan el edificio, que son el objeto de su actividad diferenciada de servicios.

Al no proceder en la forma expuesta ni el acto administrativo de liquidación, ni la sentencia que lo confirma, la recurrente entiende que los mismos incurren en aplicación indebida del artículo 101.Uno, párrafo cuarto, de la Ley del IVA, que está contemplado un supuesto totalmente distinto, en relación con el artículo 104.Dos de la misma Ley, lesionando el derecho de la recurrente a deducir el IVA con toda la amplitud que permite este artículo, sin más limitaciones que las que resultan del propio artículo 104.Dos.

**TERCERO.-** Como pone de relieve la sentencia recurrida, en este caso no se está enjuiciando la existencia de una actividad diferenciada, sino la **conformidad a derecho** (en concreto a la normativa reguladora del IVA) **de que la recurrente se autoimpute mensualmente los costes de los servicios prestados por diversos proveedores** al inmueble de oficinas sito en Madrid, Paseo de la Castellana num. 32 **en función de los metros cuadrados de superficie por ella utilizados en el referido inmueble, como operación sujeta al IVA que origina el derecho a la deducción de la totalidad del IVA soportado en los "inputs".**

**CUARTO.- 1.** Según puso de manifiesto la Inspección actuaria en el informe ampliatorio al acta, la Entidad recurrente alquiló un edificio de oficinas situado en el Paseo de Castellana nº 32 que utiliza para sus propios fines cediendo además a determinadas empresas que forman parte del "Grupo Banco de Santander" el uso de diversas superficies para oficinas y del mobiliario y equipos en ellas instalados y prestándoles también otros servicios complementarios de los anteriores.

La Entidad recurrente contrata en su propio nombre y por su cuenta la adquisición a terceros de los bienes y servicios utilizados en común en el referido edificio por ella y por las citadas sociedades del Grupo Banco de Santander recibiendo de los proveedores las correspondientes facturas giradas a su cargo y emitidas a su nombre.

El importe de las facturas recibidas por la adquisición de dichos bienes y servicios, sin incluir el IVA, se carga en una cuenta de Balance denominada "Pagos a cuenta actividad diferenciada" (cuenta de activo incluida en el grupo de cuentas diversas); mientras que el IVA consignado en dichas facturas se contabiliza en otra cuenta de activo denominada "IVA soportado a recuperar - actividad diferenciada".

Las adquisiciones documentadas en dichas facturas de proveedores se refieren fundamentalmente a los siguientes bienes y servicios: Alquiler de edificios y maquinaria; Gastos de reparación y conservación de edificios; Gastos de conservación de mobiliario; Repuestos; Seguros del inmovilizado; Fotocopias y servicios de videoconferencias; Gastos de agua, electricidad, teléfono, telefax; Gastos varios de archivo; Servicios de limpieza; Gastos por portes, mensajes y correos; Gastos en cafeterías y comedores; Servicios de seguridad; Software básico y contratos de servicios informáticos; Actos de patrocinio, etc.

Al final de cada mes la Entidad determina el importe total de las contraprestaciones a girar a cargo de las mencionadas empresas del Grupo a las que cede el uso de locales para oficinas situados en el citado edificio en función de los costes imputables equivalentes a la suma de los importes del precio de los bienes y servicios adquiridos durante dicho mes, más la amortización de los bienes amortizables utilizados en común. La cantidad resultante se imputa a las sociedades mencionadas y también a la propia Entidad que utiliza una parte de dichos servicios, en función de la superficie útil utilizada por cada una de ellas en el inmueble, emitiendo las correspondientes facturas a cargo de cada uno de los usuarios en las que repercute el IVA al tipo del 16%. También expide "autofacturas" a su propio cargo en las que se repercute a sí misma las cuotas tributarias del IVA que corresponden a una presunta base imponible integrada por la parte de los costes que se ha autoimputado en función de los metros cuadrados por ella utilizados en el edificio.



La Entidad recurrente consideró que las operaciones de cesión de uso de locales en inmuebles y demás prestaciones accesorias y complementarias documentadas en las referidas facturas constituyen un sector diferenciado de su actividad empresarial, distinto del sector principal de prestación de servicios bancarios, por lo que procedió a incluir en sus declaraciones- liquidaciones las bases y cuotas correspondientes, incluyendo también las documentadas en las autofacturas que giró a su propio cargo y, considerando que las cuotas soportadas por los bienes y servicios adquiridos con tal finalidad se dedicaban exclusivamente a la realización de dicha actividad diferenciada y que todas las operaciones correspondientes a dicha actividad originaban el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, dedujo íntegramente el importe de las cuotas soportadas por la realización de las citadas adquisiciones.

2. La *Inspección actuaria* consideró que las prestaciones de servicios efectuadas por la Entidad a las demás empresas del Grupo Banco de Santander estuvieron efectivamente sujetas al Impuesto, por lo que su tributación por IVA fue correcta. Por el contrario, entiende que no procedía tributar por dicho Impuesto en relación con los servicios que presuntamente se prestó a ella misma porque la utilización por el propio empresario de los servicios adquiridos a terceros para la realización de sus propias actividades empresariales no constituye el hecho imponible "prestación de servicios" ni ningún otro del Impuesto sobre el Valor Añadido. Por esta razón considera procedente minorar el IVA devengado declarado por la Entidad en los siguientes importes: 91.507.784 en 1997 y 87.633.132 en 1998.

Correlativamente, también consideró improcedente la deducción de las cuotas, a su juicio, indebidamente autorrepercutidas por el mencionado concepto efectuada por la Entidad, por lo que propuso minorar el IVA deducible en las cantidades referidas.

Además estimó que la actividad de prestación de los servicios inmobiliarios a otras Entidades del Grupo Banco de Santander, aunque están sujetas al Impuesto, no constituyen un sector de su actividad empresarial o profesional diferenciado de la actividad de prestación de servicios bancarios realizada por la Entidad porque, desde su punto de vista, una actividad económica diferenciada comporta necesariamente la existencia de bienes o servicios utilizados exclusivamente en el sector diferenciado ya que, en otro caso, no tendría sentido el establecimiento de un régimen particular de deducciones. Sin perjuicio de lo anterior, la Inspección puso de manifiesto que, incluso en el caso de que se comprobase la existencia de una actividad diferenciada de prestación de servicios diversos a otras sociedades del Grupo, de ello no se derivaría, como pretende la Entidad recurrente, la plena deducibilidad de las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes o servicios efectuadas para la realización de dicha actividad porque, al no estar sujeta al Impuesto, según la Inspección actuaria, la utilización de dichos bienes y servicios realizada por la propia Entidad, no cabía estimar que los referidos bienes o servicios se destinaran de forma exclusiva para la realización de la presunta actividad diferenciada sino que, por el contrario, debía concluirse que tales bienes y servicios fueron adquiridos por la Entidad para su utilización en común para la realización de los servicios inmobiliarios que se prestaron a otras sociedades del Grupo y también para ser utilizados en el desarrollo de las actividades de la propia Entidad que tenía ubicada una parte de sus oficinas en dicho inmueble y desde ella realizaba, no solamente sus actividades inmobiliarias sino también las de prestación de los servicios bancarios que constituyen su sector de actividad principal. La Entidad recurrente no acreditó la existencia de adquisiciones de bienes o servicios destinados en exclusiva a la realización de prestaciones de servicios a otras sociedades del Grupo. Por esta razón, incluso en el caso de que, como pretende la Entidad, se configurase como actividad diferenciada la de prestación de servicios a otras sociedades, la prorrata aplicable para la deducción de las cuotas soportadas en las adquisiciones de bienes o servicios destinados a la realización de dicha actividad sería la general de la Entidad correspondiente al conjunto de actividades por ella realizadas en lugar de la específica del sector diferenciado inmobiliario pretendida por la Entidad.

Por las razones apuntadas, la Inspección propuso la aplicación de un solo porcentaje de deducción al conjunto de las cuotas soportadas, determinado en función de todas las operaciones llevadas a cabo en el ejercicio de las actividades empresariales realizadas por la Entidad.

**QUINTO.-** De las actuaciones practicadas se deduce que la denominada actividad diferenciada llevada a cabo por la Entidad consiste en la cesión mediante precio a otras sociedades del Grupo Banco de Santander del uso de oficinas, incluidos el mobiliario y equipos, y en la prestación de otros servicios accesorios y complementarios tales como los de utilización de fotocopiadoras y videoconferencias, suministros de agua gas y electricidad, utilización de teléfono y telefax, servicios informáticos, de hostelería etc...

Por consiguiente, el sector de la actividad de la Entidad diferenciado del de la actividad bancaria consiste, en realidad, en la realización de un conjunto de prestaciones de servicios, entre los que destacan, por su importancia cuantitativa y por constituir la base y el fundamento de todos los restantes, las de cesión del uso de determinadas superficies dedicadas a oficinas y del mobiliario correspondiente situadas en el edificio Paseo de la Castellana nº 32 de Madrid. Dichas prestaciones de servicios comprenden también otras entregas



de bienes y prestaciones de servicios accesorios (tales como los de reparación, limpieza y conservación de las oficinas; seguridad; suministros de agua y electricidad), y otros complementarios de los anteriores (telefónicos, fax, cesión de uso de fotocopiadoras, archivo, portes mensajeros y correos; software básico y otros servicios informáticos; cafetería y comedores etc.) todos ellos relacionados con la cesión de uso de locales para oficinas. El carácter accesorio de dichos servicios y entregas de bienes respecto de los principales de cesión de uso de locales para oficinas resulta con claridad de la circunstancia de que el precio o contraprestación para cada uno de los usuarios se cifra en función de los metros cuadrados de superficie de oficinas por ellos utilizados. No se trata, por consiguiente, de una adquisición en común de bienes y servicios cuyo coste se reparta entre los distintos usuarios sino de la prestación de determinados servicios efectuada por la Entidad a otras empresas del Grupo Banco de Santander. Así resulta de la circunstancia, reconocida por la propia Entidad, de que los bienes y servicios utilizados para la prestación de los aludidos servicios se adquieren o arriendan exclusivamente por la Entidad y a su propio nombre, que los utiliza para la realización de sus propias actividades de prestación de servicios bancarios y para la prestación de los restantes servicios anteriormente descritos a otras empresas del Grupo Banco de Santander.

En este mismo conjunto de prestación de servicios deben incluirse los servicios telefónicos y de transmisión de datos adquiridos a BT Comunicaciones, S.A. que fueron objeto de facturación independiente en su mayor parte (861.785.603 pesetas) a diversas entidades del Grupo residentes en el extranjero, razón por la cual no se consideran realizadas en el ámbito espacial de aplicación del Impuesto ni están sujetas al mismo, por aplicación de lo dispuesto en el artículo 70. 8º de la Ley del IVA añadido por Real Decreto Ley 14/1997, de 29 de agosto, aunque sí se computan a efectos de la determinación del porcentaje de deducción.

**La determinación de si, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, las mencionadas prestaciones de servicios accesorios corresponden a un sector de la actividad empresarial o profesional de la Entidad diferenciado del bancario** debe efectuarse con arreglo a lo dispuesto en la Ley del IVA. *El artículo 9. 1º.c), párrafo cuarto y siguientes de la citada Ley define el concepto de sector diferenciado de la actividad empresarial o profesional en los términos siguientes:*

*"A efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerarán sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional los siguientes:*

*a) Aquellos en los que las actividades económicas realizadas y los regímenes de deducción aplicables sean distintos.*

*Se considerarán actividades económicas distintas aquéllas que tengan asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas.*

*No obstante lo establecido en el párrafo anterior, no se reputará distinta la actividad accesoria a otra cuando en el año precedente, su volumen de operaciones no excediera del 15 por 100 de esta última y, además, contribuya a su realización. Si no se hubiese ejercido la actividad accesoria durante el año precedente, en el año en curso el requisito relativo al mencionado porcentaje será aplicable según las previsiones razonables del sujeto pasivo, sin perjuicio de la regularización que proceda si el porcentaje real excediese del límite indicado.*

*Las actividades accesorias seguirán el mismo régimen que las actividades de las que dependan.*

*Los regímenes de deducción a que se refiere esta letra a) se considerarán distintos si los porcentajes de deducción, determinados con arreglo a lo dispuesto en el artículo 104 de esta Ley, que resultarían aplicables en la actividad o actividades distintas de la principal, difiriesen en más de 50 puntos porcentuales del correspondiente a la citada actividad principal.*

*La actividad principal con las actividades accesorias a la misma y las actividades económicas distintas cuyos porcentajes de deducción no difiriesen en más de 50 puntos porcentuales con el de aquélla constituirán un solo sector diferenciado.*

*Las actividades distintas de la principal cuyos porcentajes de deducción difiriesen en más de 50 puntos porcentuales con el de ésta constituirán otro sector diferenciado del principal.*

*A los efectos de lo dispuesto en esta letra a) se considerará principal la actividad en la que se hubiese realizado mayor volumen de operaciones durante el año inmediato anterior.*

En virtud de lo dispuesto en el precepto transcrito, para que los diversos sectores de la actividad empresarial o profesional de la Entidad recurrente puedan considerarse diferenciados es preciso que, respecto de los mismos, concurren simultáneamente los tres requisitos siguientes:



1º) Que las actividades económicas realizadas sean distintas por tener asignados grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (CNAE) aprobada por Real Decreto 1560/1992, de 18 de diciembre .

La actividad de prestación de servicios bancarios realizada por la Entidad está comprendida en el Grupo de Intermediación financiera (Grupo 651) de la vigente Clasificación Nacional de Actividades Económicas.

Las restantes prestaciones de servicios realizados por la Entidad se encuadran en los grupos 702 (alquiler de bienes inmobiliarios por cuenta propia); 553 (restaurantes); 641 (actividades postales y de correo); 713 (alquiler de máquinas y equipos de oficina); 721 y 722 (actividades informáticas); y 748 (otras actividades empresariales).

Por consiguiente, no existe duda alguna respecto de la concurrencia en este caso del primero de los requisitos necesarios para que la actividad bancaria deba calificarse como una actividad distinta del resto de las actividades llevadas a cabo por la Entidad.

2º) Que las actividades de cesión de espacios en el inmueble situado en el Paseo de la Castellana 32 y demás prestaciones complementarias no pueda considerarse accesorias a la actividad bancaria también desarrollada por la Entidad.

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).

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 actividades citadas 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.

La sentencia recurrida no ha incumplido la doctrina comunitaria, sino que valora los datos ofrecidos por la Administración como determinantes de la accesoriedad, tanto más cuanto contrapone a ello la actitud omisiva de la hoy recurrente en materia probatoria.

3º) Que los porcentajes de deducción aplicables a las actividades económicas que se consideran difieran entre sí en más de 50 puntos porcentuales.

Esta última circunstancia concurre con toda evidencia en este supuesto porque todas las operaciones realizadas en el ejercicio de las actividades distintas de la bancaria llevadas a cabo por la Entidad originan el derecho a la deducción íntegra de las cuotas soportadas por lo que el porcentaje de deducción correspondiente al conjunto de todas ellas sería el del 100%, mientras que los porcentajes de deducción correspondientes a la actividad bancaria en los años 1997 y 1998, como más adelante se verá, no rebasaron el 7%.

La Inspección actuarial no cuestionó la concurrencia de los requisitos definidores de la actividad empresarial o profesional diferenciada a los que se ha hecho referencia pero interpretó que, no obstante, no podía admitirse en este caso la existencia de un sector diferenciado de actividad empresarial porque, desde su punto de vista, una actividad económica diferenciada comportaba necesariamente la existencia de bienes o servicios utilizados exclusivamente en el pretendido sector diferenciado ya que, en otro caso, no tendría sentido el establecimiento de un régimen particular de deducciones. Sin embargo, tal razonamiento de la Inspección no puede ser aceptado porque podría llevar a consecuencias difícilmente justificables tales como la de reconocer la existencia o no de un sector diferenciado de la actividad empresarial o profesional en función de una circunstancia tan fácilmente manipulable como sería la realización de una sola adquisición o de un conjunto de adquisiciones de bienes o servicios con destino específico y exclusivo a la actividad que se pretende calificar como sector diferenciado.



Por consiguiente, de acuerdo con la sentencia recurrida y con el acto de liquidación, al tener asignados las referidas actividades grupos diferentes en la Clasificación Nacional de Actividades Económicas, no existir entre ellas una relación de accesoriadad y diferir los porcentajes de deducción correspondientes a cada una de ellas en más de 50 puntos porcentuales, concurren, como afirma la Entidad recurrente, los requisitos legalmente establecidos para considerar que la actividad de cesión de uso de inmuebles y oficinas y las demás actividades accesorias o complementarias anteriormente descritas constituyen, a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, un sector de la actividad empresarial de la Entidad diferenciado del de la actividad bancaria, también desarrollada por la misma de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 9º.1 .c) de la Ley del IVA anteriormente transcrito.

**SEXTO.-** Partiendo del reconocimiento de la existencia de dos sectores diferenciados en las actividades empresariales realizadas por la Entidad, resulta necesario analizar la procedencia o no de calificar como un hecho imponible sujeto al Impuesto sobre el Valor Añadido los actos de utilización por la propia Entidad para sus actividades bancarias de los bienes o servicios por ella adquiridos para destinarlos al funcionamiento del inmueble de oficinas situado en el Paseo de la Castellana 32 de Madrid y otros de carácter accesorio o complementario que se utilizan en común tanto por la propia Entidad como por otras sociedades del Grupo Banco de Santander.

La Entidad recurrente considera que la autoimputación mensual del coste de los referidos servicios en función de los metros cuadrados de superficie por ella utilizados en el inmueble citado constituye una operación sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido que origina además el derecho a deducir íntegramente el IVA soportado en sus "inputs".

Por esta razón, efectuó la liquidación y el pago del Impuesto correspondiente a dichas operaciones y también dedujo, en la proporción correspondiente al sector diferenciado de la actividad bancaria, las cuotas autorrepercutidas.

La Administración entiende, por el contrario, que dichas operaciones no están sujetas al Impuesto al tratarse de actos internos de la empresa no configurados como hecho imponible del IVA.

La Ley 37/1992, del Impuesto sobre el Valor Añadido, establece en su artículo 4. Uno que están "sujetas al Impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el ámbito espacial del Impuesto por empresarios o profesionales a título oneroso, con carácter habitual u ocasional, en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional..." Por consiguiente, en principio, sólo están sujetas al Impuesto en virtud de dicho precepto las operaciones realizadas a título oneroso por los empresarios o profesionales. Sin embargo, en lo que concierne a las prestaciones de servicios, el artículo 12 de la misma Ley amplía el ámbito objetivo del hecho imponible al asimilar a las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso y, en consecuencia, declarar sujetas al Impuesto, las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación que denomina de "autoconsumo de servicios":

*1º Las transferencias de bienes y derechos, no comprendidas en el artículo 9 número 1º, de esta Ley, del patrimonio empresarial o profesional al patrimonio personal del sujeto pasivo.*

*2º La aplicación total o parcial al uso particular del sujeto pasivo o, en general, a fines ajenos a su actividad empresarial o profesional de los bienes integrantes de su patrimonio empresarial o profesional.*

*3º Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo".*

El precepto mencionado no configura como operaciones sujetas al Impuesto la utilización de los bienes o servicios adquiridos por un empresario o profesional en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional para los fines de su propia actividad empresarial o profesional ni siquiera en los casos en que las adquisiciones de los bienes o servicios se hubiesen realizado en el ámbito de un sector diferenciado de dicha actividad empresarial o profesional. En particular, el artículo 12 de la Ley del IVA no incluye entre los autoconsumos de servicios la afectación o cambio de afectación de los servicios adquiridos en un sector diferenciado de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo a otro sector de actividad diferenciado del precedente. Por esta razón, y teniendo en cuenta que no resulta procedente aplicar la analogía para ampliar el ámbito del hecho imponible por prohibirlo expresamente el artículo 23.3. de la Ley General Tributaria añadido por Ley 25/1995, de 20 de julio, debe concluirse que las citadas operaciones no estuvieron sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

Por consiguiente, al no estar sujeta al IVA la utilización por la propia Entidad, en el desarrollo de sus actividades empresariales en el sector diferenciado bancario, de los bienes o servicios por ella adquiridos o recibidos en cesión de uso relativos al edificio situado en el Paseo de la Castellana nº 32 de Madrid y demás servicios





accesorios y complementarios de los anteriores, procede minorar las bases y cuotas declaradas por la Entidad al tipo del 16% en los siguientes importes (en pesetas):

Ejercicio 1997 1998

Base 571.923.647 547.903.933

Cuota 91.507.784 87.633.132

**SÉPTIMO.- 1.** El artículo 101 de la Ley del IVA establece las reglas específicas a las que deben ajustarse los empresarios o profesionales que realicen sus actividades en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional para la práctica de las deducciones, señalando al efecto lo siguiente:

*Uno. Los sujetos pasivos que realicen actividades económicas en sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional deberán aplicar con independencia el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos.*

*Cuando se efectúen adquisiciones o importaciones de bienes o servicios para su utilización en común en varios sectores diferenciados de actividad, será de aplicación lo establecido en el artículo 104, apartados dos y siguientes, de esta Ley para determinar el porcentaje de deducción aplicable respecto de las cuotas soportadas en dichas adquisiciones o importaciones, computándose a tal fin las operaciones realizadas en los sectores diferenciados correspondientes...*

*Dos. La Administración podrá autorizar la aplicación de un régimen de deducción común a los sectores de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo determinados únicamente por aplicación de lo dispuesto en el artículo 9, número 1º, letra c), letra a') de esta Ley.*

Al haber realizado la Entidad durante los ejercicios de 1997 y 1998 sus actividades económicas en sectores diferenciados de actividad empresarial o profesional y no haber solicitado de la Administración la autorización para la utilización de un régimen de deducción común para los sectores diferenciados, en virtud de lo dispuesto en el artículo 101 de la Ley del IVA, procede aplicar con independencia el régimen de deducciones respecto de cada uno de ellos".

Pero, no habiendo optado la Entidad por la aplicación de la regla de prorata especial ni concurriendo las demás circunstancias previstas en el artículo 103 de la Ley del IVA para la aplicación de la referida prorata, de acuerdo con lo dispuesto en apartado Uno del citado artículo procede aplicar la regla de prorata general (artículo 104 de la Ley) para la práctica de las deducciones respecto de cada uno de los sectores diferenciados de su actividad empresarial.

**2.** El artículo 103 de la Ley del IVA establece dos modalidades de prorata: la general y la especial, dedicándose a la primera los artículos 104 y 105 y a la segunda el artículo 106. Y a ellas nos hemos referido en la Sentencia de esta Sala de 28 de octubre de 2009 (recurso de casación número 7942/03, al señalar (Fundamento de Derecho Tercero):

".... La primera (prorata general) es una estimación para determinar en qué operaciones se utilizan los bienes y servicios adquiridos, cuyas cuotas soportadas sólo son deducibles "en la medida" en que se utilicen en operaciones que originan el derecho a la deducción en función del destino previsible de los mismos (art. 99.2 LIVA/1992). Y, como por la complejidad de la actividad empresarial, es difícil adscribir las adquisiciones a las salidas que dan derecho a la deducción, se recurre, como regla general, a una determinación proporcional, calculada conforme al artículo 104.2 LIVA/1992 (importe anual de operaciones con derecho a deducción, dividido por el importe total anual de operaciones realizadas o volumen de negocios multiplicado por 100).

La aplicación de la prorata especial exige, por el contrario, el conocimiento previo, dentro de una misma actividad, del destino de los bienes y servicios cuyas cuotas, soportadas en su adquisición, se pretende deducir, separando los que se emplean o utilizan exclusivamente en operaciones que otorgan el derecho a deducir, cuyas cuotas se deducirán íntegramente, de aquellos otros bienes y servicios que se aplican exclusivamente en operaciones que no dan tal derecho, cuyas cuotas se soportarán definitivamente al considerarse que son objeto de consumos finales del propio adquirente. Si bien, en el caso de que determinados bienes y servicios sean utilizados sólo en parte en la realización de operaciones que originan el derecho a la deducción, se prevé que podrán ser deducibles las cuotas soportadas en su adquisición en la proporción resultante de aplicar al importe global de las mismas el porcentaje determinado según las reglas de la prorata general. Por consiguiente, existe separación total de las cuotas soportadas, según el destino exclusivo que se da a los bienes y servicios, deduciendo las que correspondan a aplicaciones con derecho a deducción y no deduciéndolas, en caso contrario, pero se establece una prorata general para los bienes de utilización común."



Ambas clases de prorrata, la general y especial, tienen su apoyo en el artículo 17.5 de la Directiva 1977/388/CEE, de 17 mayo, del Impuesto sobre el Valor Añadido (Sexta Directiva) en el que se establece:

"En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

Esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19 .

Esto no obstante, los Estados miembros podrán:

- a) autorizar a los sujetos pasivos para determinar una prorrata por cada uno de los sectores de su actividad, siempre que se lleven contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;
- b) obligar a los sujetos pasivos a determinar una prorrata por cada sector de su actividad, llevando obligatoriamente contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;
- c) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios;
- d) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción, conforme a la regla prevista en el párrafo primero, por todos los bienes y servicios utilizados para todas las operaciones allí enunciadas;
- e) disponer que no se tenga en cuenta la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que no pueda ser objeto de deducción por el sujeto pasivo, cuando dicha cuota sea insignificante".

El problema que plantea la prorrata especial es el de su rigor en cuanto a la necesidad de solicitar su aplicación. Y ya hemos dicho que en este caso la Entidad recurrente no optó por la aplicación de la regla de prorrata especial.

**3.** En el caso que nos ocupa la Entidad aplicó con independencia el régimen de deducciones para los sectores correspondientes a la actividad bancaria y a la actividad diferenciada de la anterior, aplicando respecto de cada una de ellas la prorrata general al no haber optado por la prorrata especial. Sin embargo, al considerar erróneamente que la simple utilización por la propia Entidad de los bienes y servicios relativos al edificio situado en el Paseo de la Castellana nº 32 de Madrid originaba operaciones sujetas al Impuesto realizadas en el ejercicio de su actividad diferenciada distinta de la bancaria, incrementó indebidamente el numerador y, consiguientemente, el denominador determinante de la prorrata de deducción en el importe atribuido a dichas presuntas operaciones y además aplicó indebidamente el porcentaje de deducción del 100% a las adquisiciones de bienes y servicios que consideró efectuadas con carácter exclusivo con destino a la actividad de prestación de servicios sin considerar que dichas adquisiciones de bienes o servicios se destinaron para su utilización en común en ambos sectores diferenciados, por lo que, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 101.Uno.párrafo cuarto de la Ley del IVA , el porcentaje de deducción aplicable debería haber sido el general de la Entidad

Dicho en otras palabras: En este caso todos los bienes y servicios que constituyen el imput de esta "actividad diferenciada" son adquiridos en común para ser usados en la prestación de servicios a terceros y en la actividad bancaria (la autorrepercusión no es más que la forma de argumentar que los bienes y servicios no son adquiridos en común); por consiguiente, el IVA asociado a estos bienes y servicios será deducible aplicándole la prorrata que resulte de considerar conjuntamente los dos sectores diferenciados, que es lo mismo que decir la prorrata que resulte de calcularla suponiendo que hay un solo sector de actividad.

**OCTAVO.-** La Entidad declaró como IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios destinados exclusivamente a la realización de las operaciones de cesión de uso de inmuebles y demás prestaciones de servicios accesorios y complementarios correspondientes al referido sector diferenciado de su actividad empresarial los importes siguientes: Ejercicio 1997: 427.080.647; Ejercicio 1998: 607.216.343.

Sin embargo, los bienes y servicios declarados por la Entidad para el referido sector diferenciado fueron "adquiridos en común para esta actividad y la bancaria, por lo que el IVA soportado en estas adquisiciones será deducible en la cuantía que resulte de aplicarle la prorrata "correspondiente" a toda la actividad de la Entidad". De ello se deduce que, al no haber acreditado la Entidad la realización en los años de 1997 y 1998 de adquisiciones de bienes o servicios utilizados exclusivamente en la realización de las operaciones comprendidas en el sector de prestación de servicios inmobiliarios y los accesorios y complementarios a los mismos, no procede aplicar el porcentaje del 100% correspondiente a dicho sector en relación a ninguna de las cuotas por ella soportadas y que la prorrata aplicable a las adquisiciones de bienes y servicios no



bancarios, al haber sido efectuadas para la utilización en común en los dos sectores diferenciados de la actividad empresarial o profesional de la Entidad, serán deducibles atendiendo a la totalidad de las operaciones empresariales o profesionales realizadas por la Entidad durante los años respectivos.

A estos efectos, para el cálculo de la prorrata será de aplicación lo dispuesto en el artículo 104, apartado Uno, y el párrafo primero del apartado Dos de la Ley 37/1992, en relación con la regla de prorrata general que establece lo siguiente:

*Uno. En los casos de aplicación de la regla de prorrata general, sólo será deducible el impuesto soportado en cada período de liquidación en el porcentaje que represente el montante de las operaciones que originan derecho a la deducción respecto del total de las realizadas por el sujeto pasivo en el ejercicio de su actividad, empresarial o profesional.*

*Para la aplicación de lo dispuesto en el párrafo anterior no se computarán en el impuesto soportado las cuotas que no sean deducibles en virtud de lo dispuesto en los artículos 95 y 96 de esta Ley.*

*Dos. El porcentaje de deducción a que se refiere el apartado anterior se determinará multiplicando por cien el resultante de una fracción en la que figuren:*

*1º. En el numerador, el importe total, determinado para cada año natural, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción, realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda.*

*2º. En el denominador, el importe total, determinado para el mismo período de tiempo, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas por el sujeto pasivo en el desarrollo de su actividad empresarial o profesional o, en su caso, en el sector diferenciado que corresponda, incluidas aquellas que no originen el derecho a deducir...".*

En consecuencia, la determinación del numerador y denominador a efectos del cálculo del porcentaje de deducción general de la Entidad deberá realizarse de la siguiente forma:

a) Numerador: El importe del numerador resulta de adicionar al consignado por la Entidad como numerador respecto del sector de actividad bancaria el importe de la contraprestación correspondiente a los servicios no bancarios prestados a otras entidades del Grupo Banco de Santander comprendidas en el otro sector diferenciado de la actividad empresarial de la Entidad minorado en el importe de las operaciones documentadas en "autofacturas" que no estuvieron sujetas al IVA.

b) Denominador: Resulta de adicionar al importe de las operaciones que originan el derecho a la deducción incluidas en el numerador, el montante de las operaciones que no originan tal derecho que, en este caso corresponden exclusivamente a la actividad bancaria.

El resultado de multiplicar por 100 el numerador y dividir la cantidad resultante por el denominador es de 3,73 (año 1997) y 6,34 (año 1998). Como, según lo dispuesto en el último párrafo del apartado Dos del artículo 104 de la Ley, la prorrata de deducción resultante debe redondearse en la unidad superior, los porcentajes de deducción correspondientes al conjunto de las actividades empresariales realizadas por la Entidad son los del 4% en el año 1997 y 7% en el año 1998.

**NOVENO.-** En lo que concierne al sector diferenciado de la actividad de prestación de servicios bancarios resulta procedente determinar, respectivamente, el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios destinadas exclusivamente a la realización de dicha actividad y el porcentaje de deducción aplicable.

La Entidad declaró en concepto de IVA soportado en adquisiciones de bienes y servicios destinadas exclusivamente a la realización de la actividad bancaria los importes siguientes (en pesetas): 1997: 184.796.979; 1998: 319.678.448.

Sin embargo, debe tenerse en cuenta que dicha cantidad comprende las cuotas soportadas en las autofacturas giradas por la Entidad a su propio cargo por operaciones que no estaban sujetas al Impuesto (91.507.784 en 1997 y 87.633.132 en 1998); procede, pues, minorar en los citados importes, siendo los importes de las cuotas impositivas soportadas resultantes las siguientes: 1997: 93.289.195; 1998: 232.045.316.

La prorrata resultante según los cálculos efectuados por la Entidad en el sector diferenciado de la actividad bancaria en ambos ejercicios fue la del 4%.

La Inspección actuaria, en su Informe ampliatorio que, aunque referido a la determinación del porcentaje general de deducción de la Entidad resulta perfectamente aplicable a efectos de la determinación de la prorrata de deducción del sector diferenciado bancario, no consideró procedente computar a efectos de la determinación del porcentaje de deducción las cantidades consignadas por la Entidad con signo negativo para



el cálculo del denominador salvo las correspondientes a la deducción por resultados en Ceuta y Melilla, al tratarse de subpartidas incluidas dentro del epígrafe 1 del T2 1 "Intereses y rendimientos asimilados", que ya habían sido tenidas en cuenta en el denominador de la prorrata.

En consecuencia, los denominadores resultantes para la determinación del porcentaje de deducción del sector diferenciado operaciones bancarias en los años de referencia serían de 83.276.789.251 pesetas (para el ejercicio de 1997) y 39.510.413.109 pesetas (para el ejercicio de 1998) y el resultado de la fracción de 2,5 para ambos ejercicios que, redondeado en la unidad superior, determina un porcentaje de deducción del 3 por ciento en ambos ejercicios.

**DÉCIMO.**- A la vista de las consideraciones expuestas, la sentencia recurrida debe ser confirmada y el recurso desestimado. Pero, además, la desestimación debe llevar aparejada la condena en costas, si bien que la Sala, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 139.3 de la Ley de la Jurisdicción, limita los honorarios del Abogado del Estado a la cifra máxima de 4000 euros.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCION

### FALLAMOS

Que debemos **desestimar y desestimamos** el presente recurso de casación número **5134/2006**, interpuesto por la entidad mercantil SANTANDER CENTRAL HISPANO INVESTMENT S.A. contra sentencia de la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, de fecha 17 de julio de 2006, dictada en el recurso contencioso- administrativo 435/2004, con imposición de costas a la parte recurrente, si bien que con la limitación establecida en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernandez Montalvo.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- Emilio Frias Ponce.- Angel Aguillo Avilés.- Jose Antonio Montero Fernandez.- Ramon Trillo Torres.- **PUBLICACION.**- Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.



## 5. ANEXO V

Roj: **STS 798/2010** - ECLI: **ES:TS:2010:798**Id Cendoj: **28079130022010100078**Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**Sede: **Madrid**Sección: **2**Fecha: **25/01/2010**Nº de Recurso: **9177/2003**

Nº de Resolución:

Procedimiento: **Recurso de casación**Ponente: **JUAN GONZALO MARTINEZ MICO**Tipo de Resolución: **Sentencia****SENTENCIA**

En la Villa de Madrid, a veinticinco de Enero de dos mil diez.

Visto por la Sección Segunda de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, compuesta por los Magistrados anotados al margen, el presente recurso de casación num. **9177/2003** que ante esta Sala pende de resolución, interpuesto por la ADMINISTRACION GENERAL DEL ESTADO, y en su representación y defensa por el Sr. Abogado del Estado, contra la sentencia dictada, con fecha 16 de julio de 2003 por la Sala de lo Contencioso-Administrativo, Sección Sexta, de la Audiencia Nacional en el recurso de dicho orden jurisdiccional seguido ante la misma bajo el num. 7/2002, en materia de Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), ejercicios 1994, 1995, 1996 y 1997 y cuantías de 196.139.709 ptas. (1.178.823'39 euros), 126.685.255 ptas. (761.513'36 euros), 120.382.494 ptas. (723.513'36 euros) y 102.479.634 ptas. (615.915 euros).

Comparece como parte recurrida UNILEVER FOODS ESPAÑA S.A., representada por Procurador y dirigida por Letrado.

La sentencia tiene su origen en los siguientes

**ANTECEDENTES DE HECHO**

**PRIMERO.**- El 8 de julio de 1999 se incoaron a FRIGO S.A. por parte de la Oficina Nacional de la Inspección de la A.E.A.T. de Barcelona Actas de Disconformidad nº 70170144, 70170162, 70170196 y 70170223 en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes respectivamente a los años 1.994, 1.995, 1.996 y 1.997, Actas que contenían propuestas de liquidación por cuota e intereses de demora por importes de 177.496.084 ptas. (1.066.772,95 ?), 336.072.673 ptas. (2.019.837,44 ?), 222.489.075 ptas. ( 1.337.186,27 ?) y 211.796.999 ptas. (1.272.925,6 ?) derivadas de supuestos defectos de repercusión de IVA por la cesión de medios de frío a sus concesionarios.

Los hechos que motivan las Actas, incoadas en cuanto al IVA y firmadas en disconformidad, proceden del contrato-tipo denominado "Contrato de Concesión con Pacto de Exclusiva" suscrito entre Frigo S.A. y sus concesionarios para la distribución y promoción de sus productos por tales concesionarios en zonas geográficas delimitadas y con pacto de exclusividad. Este contrato se define como un contrato de carácter mixto, al estar configurado como un contrato de compraventa mercantil en firme de sus productos para la posterior reventa, de prestación de servicios remunerados --distribución y promoción-- y de cesión de los medios de frío (conservadoras) necesarios para la comercialización de los productos objeto del contrato.

De acuerdo con lo dispuesto en el citado contrato de concesión, Frigo S.A. cedía al concesionario las conservadoras para su posterior distribución a los puntos de venta. El concesionario quedaba obligado a pagar el precio del arrendamiento de las conservadoras cedidas (377 ptas. por unidad y año en 1994, importe que se actualizó en la misma medida que la tarifa media de precios de los productos industriales hasta las 422 ptas. por unidad y año en 1997), era responsable de su localización y conservación y estaba obligado a devolverlas una vez extinguido el contrato.



De acuerdo con el criterio del Inspector actuuario, el precio fijado por la cesión de medios de frío por Frigo S.A. a sus concesionarios en el marco del contrato firmado al efecto entre ambas partes es un precio simbólico, por lo que calificó la operación como una prestación de servicios a título gratuito a la que resultan de aplicación, a efectos de IVA, las reglas del autoconsumo de servicios del art. 12.3 de la Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, LIVA). Asimismo, la base imponible es, aplicando la regla especial del art. 79.Cuatro de la Ley del IVA, "el coste de la prestación de los servicios, incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos".

**SEGUNDO.-** El 17 de septiembre de 1999 la Oficina Nacional de inspección de la AEAT de Barcelona notificó a la recurrente los actos administrativos de liquidación tributaria en los que se comunicaban las liquidaciones practicadas por dicho organismo por cuota e intereses de demora por los nuevos importes de 196.139.709 ptas. (1.178.823'39 euros), 126.685.255 ptas. (761.513'36 euros), 120.382.494 ptas. (723.513'36 euros) y 102.479.634 ptas. (615.915 euros) respectivamente.

El Inspector-Jefe, en el acta administrativo de liquidación tributaria, cambia el criterio mantenido por el Actuario y considera que:

Existen dos obligaciones principales y fundamentales, que son la venta en firme a los comerciantes mayoristas de los helados y la cesión de los medios de frío, otorgándoles un tratamiento diferenciado a efectos del IVA. La venta de helados quedaba sometida al tipo reducido del Impuesto (6% o 7%, en función de los ejercicios inspeccionados), mientras que la cesión de medios de frío tributaba al tipo general (15% o 16%). A juicio del Inspector-Jefe, "son dos obligaciones principales y fundamentales cada una de ellas porque, para que se puedan vender helados, los medios de frío han de estar presente inexcusablemente. Si no hay helados, éstos no pueden venderse. Pero, sin medios de frío que los mantengan helados –y valga la redundancia– tampoco pueden venderse helados".

En modo alguno cabe calificar estas obligaciones de gratuitas ya que "cada una de aquellas obligaciones (entregar los helados y ceder los medios de frío) tuvo una causa onerosa". Más adelante, añade: "esta Dependencia no tiene duda de que las operaciones que nos ocupan deben calificarse como onerosas. En este sentido se aceptan todas las alegaciones de la obligada destinadas a justificar esa calificación".

No obstante, según el Inspector-Jefe, "en el contrato de concesión con pacto de exclusiva el precio fijado para la prestación consistente en la cesión de medios de frío está distorsionado, es anómalo; no es propiamente el que remunera sinalagmáticamente tal cesión. La anomalía no afecta al precio total o global que estipularon las partes como contraprestación de las diversas obligaciones que tienen cabida en el contenido de ese contrato "mixto"; ese precio "total o global" lo reputamos indiscutido e indiscutible a la vista del expediente. La anomalía la localizamos en el modo en el que al repartir el precio total o global se fijaron las contraprestaciones de cada una de las operaciones nucleares del contrato mixto: la venta de helados y la cesión de medios de frío, teniendo este órgano de resolución la cabal certidumbre de que hay un "corrimiento o desplazamiento" de la parte del precio que remunera la cesión de medios de frío hacia aquella otra parte del precio que es contraprestación de la venta de helados".

Según el Inspector-Jefe, a la hora de fijar los precios de los helados vendidos y de los medios de frío cedidos, se produjo una sobrevaloración de los helados y una minusvaloración de la cesión de los medios de frío, que supuso "una traslación de las bases imponibles a tipo general (por la cesión de medios de frío) transformándolas en bases imponibles a tipo reducido (por la venta de helados)".

Debe modificarse la cuota tributaria, entendiéndose que el devengo del IVA en la cesión de medios de frío se produce a medida que se factura la venta de los helados. En consecuencia, la Inspección procede a calcular el importe de intereses de demora que constituyen la deuda tributaria.

**TERCERO.-** El 1 de octubre de 1999 FRIGO S.A. interpuso las correspondientes reclamaciones económico-administrativas ante el TEAC solicitándose la acumulación de los procedimientos.

El 14 de diciembre de 2001 se notificó a FRIGO S.A. la resolución recaída en el procedimiento económico-administrativo en la que el TEAC, en Resolución de 28 de noviembre de 2001, desestima su pretensión retomando, con alguna matización, la tesis del Inspector Actuuario para considerar en su análisis de las relaciones contractual de FRIGO con sus concesionarios, de entre varias propuesta, como más ajustada a la realidad la posibilidad de existencia de "una combinación de contraprestación no monetaria con un cierto componente de gratuidad".

Continúa el TEAC afirmando que "por no estar el supuesto expresamente contemplado en la Ley, se hace necesario ofrecer una solución coherente con el espíritu del impuesto que podría venir dada por el valor de mercado, con el límite inferior de los costes incurridos durante el período relacionado con la operación de



cesión. Aceptándose como buenos los precios de los helados, la regularización implicaría un aumento de bases imponibles, respecto de las declaradas por el sujeto pasivo".

A pesar de resultar la argumentación del TEAC contraria a la que soporta el acto de liquidación recurrido, el Tribunal mantiene la liquidación practicada basándose en la prohibición de la "reformatio in peius".

**CUARTO.-** Contra la Resolución del TEAC de 28 de noviembre de 2001, UNILEVER FOODS ESPAÑA S.A., antes FRIGO S.A. que se fusionó con la primera por escritura pública de 18 de noviembre de 1999, promovió recurso contencioso-administrativo ante la Sala de la Jurisdicción de la Audiencia Nacional, cuya Sección Sexta resolvió en sentencia de 16 de julio de 2003, cuya parte dispositiva era del siguiente tenor literal: "FALLAMOS: PRIMERO.- Estimar el recurso contencioso administrativo interpuesto por la Procuradora D<sup>a</sup> M<sup>a</sup> Dolores de la Plata Corbacho en nombre y representación de UNILEVER FOODS ESPAÑA, S.A. contra Resolución del T.E.A.C. de 28 de Noviembre de 2001, debiendo anularse la misma y las liquidaciones con aquélla comprendidas, que deberán practicarse según lo argumentado en esta Sentencia. SEGUNDO.- No haber lugar a la imposición de una especial condena en costas".

**QUINTO.-** Contra la referida sentencia el Abogado del Estado preparó recurso de casación ante el Tribunal "a quo", que, por Providencia de 31 de octubre de 2003, lo tuvo por preparado, elevando las actuaciones a esta Sala Tercera y emplazando ante ellas a las partes para que compareciesen a hacer uso de su derecho.

Por Auto de la Sección Primera de 24 de noviembre de 2005 se acuerda declarar la admisión del recurso en lo que respecta a las liquidaciones giradas por el concepto IVA, periodo **1994** (junio: cuota de 106.360.41 ptas.); **1995** (enero: cuota de 81.774.708 ptas.; junio: cuota de 96.658.991; julio: cuota de 70.623.420); **1996** (enero: cuota de 89.552.091 ptas.; mayo: cuota de 55.120.257 ptas.) y **1997** (enero: cuota de 53.148.134 ptas.; abril: cuota de 61.361.871 ptas.; mayo: cuota de 31.321.508 ptas. y junio: cuota de 35.456.069 ptas.); y la inadmisión del recurso en cuanto al resto de las liquidaciones mensuales giradas en los periodos inspeccionados, respecto de las cuales la sentencia se declara firme.

La aplicación de la liquidación mensual para determinar la cuantía litigiosa del presente recurso es consecuencia del criterio reiteradamente mantenido por esta Sala (Autos de 16 de junio de 2000 y 8 de octubre de 2001) de que cuando el periodo de liquidación del IVA coincide con el mes natural, con arreglo a lo establecido en el art. 71.3 del Reglamento del IVA, aprobado por el Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, ha de estarse a las cuotas de las liquidaciones mensuales.

Remitidas las actuaciones a esta Sección Segunda, fue requerida la parte recurrida --UNILEVER FOODS ESPAÑA S.A.--, para que formalizase el escrito de oposición al recurso de casación del Abogado del Estado, señalándose, por su turno, para votación y fallo, la audiencia del día 20 de enero de 2010, fecha en la que ha tenido lugar dicha actuación procesal.

Siendo Ponente el Excmo. Sr. D. Juan Gonzalo Martínez Mico, quien expresa el parecer de la Sección.

## FUNDAMENTOS DE DERECHO

**PRIMERO.-** Dice la **sentencia recurrida** que La liquidaciones impugnadas traen su causa en el contrato de concesión con pacto de exclusiva, que la recurrente tiene firmado con sus clientes mayoristas. En base a este contrato se venden, distribuyen y comercializan esos productos por los mayoristas a minoristas y además se ceden los medios necesarios tales como vitrinas, conservadores, armarios, etc. Ciertamente, para la recurrente el precio final que recibe la actora por estas dos contraprestaciones es único, por lo que para ello, como dice el Abogado del Estado, es indiferente determinar la parte que corresponde a la venta de productos y la que corresponde al alquiler de los medios de conservación del frío.

Sin embargo, ello no es indiferente para la Hacienda Pública, por cuanto la venta de los productos helados tributa a un tipo de gravamen reducido, mientras que la cesión de medios tributa al tipo general del impuesto.

Es cierto, que el Inspector-Jefe al dictar la liquidación modifica la propuesta del Actuario, al igual que el T.E.A.C. sostiene una argumentación jurídica diferente a la del primero. Sin embargo, tanto el Inspector-Jefe como el T.E.A.C. en razón a la prohibición de la "reformatio in peius", aceptan y sobre ello no vale, pues, la pena debatir más, que la cesión que nos ocupa se realiza a título oneroso. No cabe hablar de ninguna indefensión en la actuación del Inspector-Jefe y del T.E.A.C. respecto al recurrente, pues calificaron de onerosas las operaciones, aún cuando fuera, por la prohibición de la "reformatio in peius" en el caso del T.E.A.C., lo que obviamente le supuso un beneficio en términos de deuda tributaria total. No cabe, en consecuencia, hablar de una infracción del art. 60.3 del Reglamento de Inspección de Tributos, ni nos hallamos en presencia del art. 40.3 del Real Decreto 391/96, relativo a reclamaciones económico administrativas, pues no nos encontramos en presencia de cuestiones no planteadas por los interesados.



En la liquidación del Inspector-Jefe, el mismo disminuye la base imponible que tributa a tipo reducido y en la misma cuantía incrementa la que tributa a tipo general, correspondiendo este aumento de la base imponible a la operación de cesión de medios de frío. Aquél argumenta y así lo asume el Abogado del Estado, que si se conoce el coste total que supuso al obligado la prestación del servicio de cesión de medios de frío y se conoce el importe que el actor facturó a los concesionarios por dicha cesión en el mismo periodo, la diferencia correspondería a la base que ha de incrementarse a tipo general. Es decir, el Inspector- Jefe no cuestiona el precio global que estipularon las partes, como contraprestación de las distintas obligaciones y frente a lo que sostiene la actora ese precio global lo considera indiscutible a la vista del expediente; sin embargo, argumenta que se ha producido un desplazamiento de la parte de precio que remunera la cesión de medios de frío (base imponible a tipo general) hacía la otra parte del precio, que es la contraprestación de la venta de helados.

La recurrente considera que el Inspector-Jefe actúa con base en suposiciones, conjeturas, pareceres u opiniones, tales como que en la cesión de medios de frío, sólo se aspire a "cubrir gastos" y en tal sentido debe dársele la razón a aquélla, pues: a) La Inspección no ha acreditado que el precio pactado por las partes no fuera el precio del mercado, ni que la valoración de las operaciones tuviera que ser diferente; b) No especifica los datos y razonamientos que le han llevado a fijar la base imponible con el "desplazamiento" que efectúa; c) La cesión de medios de frío no es sino un medio adecuado para las operaciones principales de venta, por tanto los desgloses o separaciones que se verifiquen no pueden hacerse, como en el caso de autos, de una manera injustificada.

Sin necesidad, pues, de plantearse ninguna cuestión prejudicial, es obvio que la Resolución recurrida no es ajustada a derecho cuando modifica la base imponible, al igual que tampoco lo es la determinación del momento del devengo de las operaciones de cesión de los medios de frío, con la consiguiente trascendencia en materia de interés. El devengo en aplicación del art. 75. Uno nº 7 de L.I.V.A . de las operaciones de cesiones de medios de frío ha de situarse en el mes de enero del año siguiente a aquél en que se produjeron tales cesiones con la consiguiente trascendencia en materia de intereses que deberán calcularse según tales parámetros.

Debe, pues, concluirse que las liquidaciones procedentes deberán practicarse aplicando el tipo reducido a las ventas de helados y el tipo general a la cesión de medios frigoríficos, estándose a lo estipulado en los contratos sobre lo que eran las primeras operaciones de ventas de helados y lo que eran cesiones de medios frigoríficos.

**SEGUNDO.-** El Abogado del Estado formula su recurso de casación en base a un único motivo que articula al amparo del art. 88.1.d) de la Ley Jurisdiccional y por infracción de las normas siguientes: art. 79.Dos, en relación con el 8.Uno, párrafo primero , y art. 11.Dos.3º y 5º, todos ellos de la Ley Reguladora del Impuesto sobre el Valor Añadido , Ley 37/1992, de 28 de diciembre .

Frente al contenido de la sentencia el Abogado del Estado argumenta que las actuaciones inspectoras se producían respecto de las prestaciones inherentes a un contrato de concesión o de distribución en exclusiva, que implicaba la compraventa en firme a mayoristas de helados y otros productos, así como la cesión o arrendamiento de elementos de conservación en frío. Tal contrato implica diversas prestaciones u operaciones sujetas a IVA, con diversas liquidaciones entre las partes, según las cifras y cantidades que se había pactado a la sazón.

Y supuesto que se trataba de operaciones con distinto tipo impositivo, la determinación de la base imponible de los elementos que conllevaban un tipo reducido se incrementaba artificialmente y al propio tiempo se minoraba, también artificialmente, la parte de base imponible sujeta a tipo general (como ya indicaba el acto de liquidación tributaria).

Ante tal situación, podría entenderse que aquella determinación artificial de la base, referida a diversos elementos, conllevaba en realidad, un precio único, puesto que las operaciones gravadas respondían, en realidad, a un único contrato, pudiendo, pues, sostenerse que a una única convención corresponde un único precio global, si bien referido a diversas prestaciones, a las que se ha aplicado una serie de módulos o baremos por las partes.

Por ello, la representación del Estado entiende que es aplicable el *art. 79.Dos de la Ley Reguladora del IVA* , conforme al cual cuando en una misma operación y por precio único, se entreguen bienes o se presten servicios de diversa naturaleza, ... 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.

En el presente caso, se daba una única convención, esto es, el contrato de concesión o de distribución en exclusiva, aunque las partes hayan especificado algunas cantidades a entregar, en relación con diversos elementos, lo que no es obstáculo a la realidad de un precio final global, que se refiere a todo el contrato.

Y se trata de una operación onerosa en sí misma, propia de un contrato de colaboración y atípico, con diversas prestaciones. Y sin que exista autoconsumo, dada aquella onerosidad.





Así pues, se trataba de hechos imponibles contemplados en el art. 8.Uno, párrafo 1º , y art. 11.Dos.3º y 5º, ambos de la Ley Reguladora , por tratarse básicamente (dentro de un contrato único) de la aludida compraventa en firme y del arrendamiento de los bienes también mencionados. A este respecto podría decirse brevemente que, en realidad, la Ley del IVA contiene un defecto técnico --que ya se arrastra de la anterior Ley 30/1985 --, en cuanto a la definición del concepto de prestación de servicios, contenido en el art. 11.Dos.3º , relativo a las cesiones del uso o disfrute de bienes; y es que tal operación no sería, en realidad, una prestación de servicios, sino una entrega que sería la propia de un arrendamiento, que tiene la naturaleza de contrato traslativo de uso y disfrute; esa decir, se trata de una prestación de dar y no de hacer.

Al encontrarnos en presencia de una base imponible compuesta por contraprestaciones sujetas a diferentes tipos impositivos, no puede dejarse nunca al capricho o a la simple decisión particular y subjetiva el reparto de base que haya de esta sujeta al tipo general o al tipo reducido, sino que es preciso inexcusablemente realizar una valoración o cálculo objetivo, real y ajustada a la situación. Y ello no puede venir determinado mas que por una estimación del valor de mercado, como valor tipo e inherente a las características mercantiles de las operaciones que tienen lugar, como algo que es usual y real. Y las pautas para ello nos las da el ya citado art. 79.Dos de la Ley .

No se trata, pues, de suposiciones, como parece aceptarse en la sentencia (en su Fundamento de Derecho Cuarto, párrafos 2º y 3º) sino de un criterio de prorrata, perfectamente legítimo y objetivo, a aplicar a un precio cierto global, que como tal precio o contraprestación, no resulta alterado.

Y por ello procedía aumentar el valor o montante de la parte de base imponible sometida a tipo general, con la correlativa disminución de la parte de base imponible sometida a tipo reducido. Y fue ello lo que se realizó según los actos impugnados, perfectamente legales en tal sentido, siquiera los razonamientos expuestos en el expediente administrativo, desde los informes de los Inspectores Actuarios hasta la resolución del TEAC, pasando por el acto administrativo de liquidación tributaria, pudieran no ser enteramente coincidentes. Pero la idea básica, plasmada en tales actos, implicaba la rectificación de la base imponible. Y si los actos administrativos eran correctos, el devengo y los intereses de demora serían también correctos.

Como conclusión de lo expuesto, el Abogado del Estado solicitaba la anulación de la sentencia recurrida y la confirmación de los actos impugnados.

**TERCERO.-** Con el fin de centrar el objeto del debate resuelto por la sentencia recurrida, debe puntualizarse que en los ejercicios a que se refieren las liquidaciones practicadas FRIGO S.A. consideró que, al amparo del citado contrato de concesión, llevaba a cabo dos prestaciones onerosas y diferenciadas y que debían recibir cada una su propio tratamiento arbitrario.

Por un lado, ventas de helados (entregas de bienes) que debían tributar por el tipo reducido del impuesto sobre la base del precio pactado entre las partes, y

Por otro lado, cesiones de medios de frío (prestaciones de servicios) que debían tributar por el tipo general del impuesto, sobre la base imponible constituida por el precio específica y separadamente previsto para estas cesiones.

La Administración Tributaria ha discrepado del tratamiento dado por FRIGO a tales operaciones con una línea argumental diferente por cada órgano que ha intervenido.

El Inspector Actuario sostuvo que la cesión de medios de frío era una prestación de servicios a título gratuito que determinaba la existencia de un autoconsumo gravable.

El Inspector-Jefe sostuvo la onerosidad de cada una de las distintas prestaciones por separado (coincidiendo con la tesis de FRIGO), si bien consideró que existía un "corrimento" de precios de forma que la base imponible correspondiente a la cesión de los medios de frío debía incrementarse (al tipo general), reduciéndose de forma correlativa la correspondiente a la venta de helados (al tipo reducido).

Finalmente, el TEAC se sitúa en una suerte de posición intermedia, entendiendo que dichas cesiones llevan aparejado un "cierto componente de gratuidad", carente de apoyo legal como reconoce el propio Tribunal en su resolución. No obstante cuestionar toda la fundamentación sobre la que se asientan las liquidaciones practicadas, concluye manteniéndolas.

**CUARTO.- 1.** A pesar de la afirmación contenida en las liquidaciones tributarias practicadas de que las operaciones que nos ocupan deben calificarse como onerosas, y en ese sentido se aceptan todas las alegaciones de la obligada tributaria destinadas a justificar esa calificación", el TEAC cuestiona esta calificación a pesar de que por resultar más favorable a la entidad reclamante ante él, FRIGO S.A., mantiene las liquidaciones practicadas por la Jefatura de Inspección en razón a la prohibición de la "reformatio in peius" (Fundamento Jurídico Cuarto, "in fine").



De hecho, en contra del contenido de los actos de liquidación que sin embargo mantiene, afirma el TEAC que existe "una combinación de contraprestación no monetaria con un cierto componente de gratuidad".

Para calificar correctamente las operaciones realizadas ha de atenderse a su verdadera naturaleza jurídica. A este respecto, los contratos firmados por FRIGO S.A. con los concesionarios son contratos mixtos, es decir, contratos atípicos, que se caracterizan por recoger prestaciones correspondientes a distintos tipos de contratos. Por tanto, para su correcta aplicación e interpretación, habrá que tener en cuenta las regulaciones propias de estos diversos tipos contractuales no de forma autónoma sino unitaria, de modo que prevalecerá el fin principal que se persigue, y que no es otro que la comercialización de los helados, así como la función que corresponde a cada prestación para contribuir a la consecuencia de dicho fin.

De acuerdo con lo dispuesto en el contrato de concesión, FRIGO S.A. cederá al concesionario las conservadoras para su posterior distribución a los puntos de venta. Se configura, por tanto, como una más de las obligaciones contenidas en tal contrato de concesión, de carácter innegablemente oneroso. El concesionario está obligado a pagar el precio del arrendamiento de las conservadoras cedidas (precio que se fijó entre las 377 ptas. de 1994 y las 415 ptas. de 1997 por unidad y año), es responsable de su localización y conservación y está obligado a devolverlas una vez extinguido el contrato.

Por su parte, como compensación de los costes en que incurra el concesionario por el mantenimiento, conservación, transporte, instalación, recogida y almacenamiento de las conservadoras, FRIGO S.A. pagó unos importes anuales, por cliente, al concesionario de entre 963 ptas. en 1994 y 1.059 ptas. en 1997 y de entre 337 ptas. y 415 ptas. por medio empleado.

Sobre la base de las cantidades cobradas y pagadas por FRIGO S.A., el TEAC considera que si el Inspector Actuario calificaba la contraprestación como simbólica "más bien parece inexistente desde un punto de vista monetario", lo que "en una primera aproximación permite considerar las operaciones como realizadas a título gratuito, es decir, como autoconsumo de servicios".

**2. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas ha resuelto en numerosas ocasiones **cúando una prestación ha de considerarse realizada a título oneroso.****

La *sentencia de 3 de marzo de 1994* recaída en el Asunto 16/93 (caso Tolsma) sostuvo que: "Una prestación de servicios sólo se realiza a título oneroso y, por tanto, sólo es imponible, si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario".

En el presente caso se cumplen los requisitos exigidos. En cuanto al primer requisito, concurre dado que existe una relación jurídica entre FRIGO S.A. y sus concesionarios en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas (compraventa de productos y cesión de medios). En el mismo sentido se pronunció el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en las sentencias de 23 de noviembre de 1988 (caso Naturally Yours), 8 de marzo de 1988 (Apple and Pear) y 2 de junio de 1994 (Empire Stores).

En el razonamiento del TEAC se analiza de forma independiente y aislada la cesión de medios de frío. Sin embargo, entendemos que no cabe desgajar forzosamente una de las prestaciones contenidas en un contrato (cesión de medios), aislándola de manera artificial del resto de prestaciones incluidas dentro del mismo contrato (y, en particular, de la principal, venta de helados) y dejándola sin sentido al privarla del contexto en el que nace y del que trae su causa. En consecuencia, sólo cabe analizar la cesión de medios dentro del conjunto de derechos y obligaciones definidos por el contrato que vincula a las partes (contrato de concesión).

Dentro del marco del contrato mixto firmado con los concesionarios, por su propia configuración, la cesión de los medios de frío tienen un carácter instrumental y subordinado con respecto a la venta y distribución de los helados, que constituye el objeto principal del contrato de concesión.

En concreto, los medios de frío son indispensables para la correcta comercialización de los productos, dadas las exigencias de temperatura de conservación de los mismos, evitándose así la ruptura de la "cadena del frío". 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 circunstancias 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 de los medios de frío no constituye un fin en sí, sino el medio para el adecuado cumplimiento de la distribución de los productos.

Respecto al segundo requisito a la hora de determinar la onerosidad de las prestaciones, tal y como ha tenido ocasión de pronunciarse el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en diversas sentencias, la contraprestación que constituye la base imponible de una prestación de servicios debe poder expresarse en dinero y viene constituida por un valor subjetivo, ya que la base imponible es la contraprestación realmente recibida y no un valor estimado según criterios objetivos. Entre otras, cabe citar las sentencias de fecha 5 de febrero de 1988 (Asunto 154/80), 2 de junio de 1994 (Empire Stores), 14 de octubre de 1996 (caso Argos) y 23 de noviembre de 1988 recaída en el Asunto 230/87 (Naturally Yours Cosmetics), en la el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas sostuvo que: "... la base imponible es la contraprestación realmente recibida y no un valor estimado conforme a criterios objetivos" (Fundamento Jurídico Decimosexto).

En el presente caso también se cumple este requisito, dado que la contraprestación recibida por FRIGO S.A. por el alquiler de los medios de frío se ha expresado en dinero y es un valor subjetivo, que viene dado por la contraprestación realmente recibida.

Hemos de añadir que **las operaciones controvertidas no suponen un supuesto autoconsumo** puesto que **no se realiza a título gratuito**, como ya hemos visto; por eso la sentencia de esta Sección de 10 de marzo de 2003 (rec. 2596/1998) pudo entender que la cesión que una entidad mercantil dedicada también a la venta de helados realizaba a sus clientes de determinados bienes de equipo, como neveras, conservadoras y kioscos, de manera temporal y **gratuita** y con destino al mantenimiento y expedición del producto que elaboraba, integraba un supuesto de autoconsumo. Al constituir las cesiones de bienes de equipo a que se ha hecho referencia una cesión de cosa no fungible, gratuita, temporal y con obligación de devolución por el cesionario de la misma cosa debida, no pueden equipararse a una prestación de servicios porque la Directiva del Consejo 77/388, de 17 de mayo de 1977, ya partía de la onerosidad de la operación como elemento determinante de la sujeción al IVA. **El autoconsumo de servicios presupone prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a la empresa.**

*En el caso que nos ocupa la prestación de servicios realizada por FRIGO a sus concesionarios es onerosa. La sentencia recurrida reconoce que tanto el Inspector-Jefe como el TEAC aceptan que la cesión que nos ocupa se realiza a título oneroso. Luego no pueden constituir un autoconsumo.*

Pero es que, además, las operaciones controvertidas tampoco resultarían calificables de autoconsumos en cualquier otro caso porque no responderían a la definición dada por la Sexta Directiva e interpretada por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, puesto que *tales operaciones nunca se hubieran realizado con fines ajenos a los de la empresa*, como establece la citada Sexta Directiva, en su art. 6.2, letras a) y b), al definir los supuestos que generan autoconsumos de servicios. En ambas letras se refiere a los supuestos en que exista o bien un uso privado por el sujeto pasivo o bien por su personal, que no serían nuestro caso, o cuando se produzca una prestación de servicios o una utilización "más generalmente, para fines ajenos a la empresa". Es decir, tales servicios no pueden recibir la calificación de autoconsumo si se realizan para los fines propios del negocio desarrollado. Así lo reconoce el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (caso C-258/95, Julius Fillibeck Sohne & Co.) que rechaza la calificación como autoconsumo de prestaciones de servicios realizadas a título gratuito cuando no se realicen para fines ajenos a los de la empresa (en el caso tratado, transporte de personal de construcción a lugares distantes para la realización de su trabajo).

Es evidente en nuestro caso que la cesión de medios de frío nunca podría considerarse como ajena a los fines de la empresa. Antes al contrario, es una actividad consustancial a su propio negocio, que es precisamente la venta de helados y para cuya conservación es esencial la utilización de tales medios de frío. En consecuencia, la reiterada cesión de los medios de frío no resulta subsumible en la figura del autoconsumo de servicios y por ende, no pueden resultar aplicables las normas específicas de determinación de la base imponible en tales supuestos.

**3.** El TEAC confunde varios conceptos: en primer lugar, asume que la fijación de un precio exiguo equivale a la inexistencia de precio; en segundo lugar, aunque así fuera, la aparente inexistencia de precio no convierte a una operación en gratuita.

En cuanto a la primera de las cuestiones mencionadas, este Tribunal Supremo ha afirmado en numerosas ocasiones que la existencia de un precio reducido o exiguo no invalida un contrato ni lo convierte en gratuito (de compraventa en este caso); así, la sentencia de 20 de julio de 1993.

La jurisprudencia emanada del Tribunal Supremo coincide con la argumentación esgrimida por el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas en relación con que el precio recibido en contraprestación a un servicio es un valor subjetivo, que vendrá dado por el acordado por las partes y no por referencia a criterios objetivos de valoración máxime cuando no existe relación de vinculación alguna entre las partes. No puede olvidarse en ningún momento que en nuestro caso existe un precio cierto pactado entre FRIGO S.A. y los concesionarios por la cesión de los medios de frío sobre el que se ha repercutido el Impuesto que, no obstante ser reducido, no puede ser calificado como simbólico y no invalida la existencia de onerosidad en el contrato.

En cuanto a la segunda de las cuestiones, la de que la aparente inexistencia de precio no convierte a una operación en gratuita, la propia Dirección General de Tributos ha señalado, por ejemplo, en la consulta num. 402/1998, de fecha 16 de marzo de 1998, que: "No deben considerarse efectuadas a título gratuito las entregas de bienes que sean objeto del tráfico habitual de la actividad empresarial de quien las realiza, efectuadas aparentemente sin contraprestación, cuando el destinatario de las mismas tenga derecho a que le sean suministrados dichos bienes por el hecho de ser también destinatario de otras entregas de bienes que sean también objeto del tráfico habitual de la actividad empresarial de quien las realiza, efectuadas para él mediante contraprestación por el mismo sujeto pasivo".

Cabe concluir, por tanto, que la cesión de medios es una prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido definido por la jurisprudencia comunitaria, criterio que, lógicamente, ha sido acogido por la Dirección General de Tributos.

4. Esta argumentación acerca de la onerosidad en la cesiones de medios de frío y su aplicación en el supuesto controvertido fue plenamente aceptada por la Inspección al dictar las liquidaciones recurridas. La tesis de la gratuidad de las prestaciones fue invocada por el Inspector Actuario y FRIGO S.A., en trámite de alegaciones ante el Inspector-Jefe, dirigió su argumentación a demostrar que no existía tal gratuidad y, en consecuencia, no se producía autoconsumo alguno. Los actos de liquidación impugnados suscribieron plenamente las tesis propugnadas por FRIGO, es decir, la inexistencia de gratuidad, en los siguientes términos:

Existen dos obligaciones principales y fundamentales, que son la venta en firme a los comerciantes mayoristas de los helados y la cesión de los medios de frío. A juicio del Inspector-Jefe, "son dos obligaciones principales y fundamentales cada una de ellas porque, para que se puedan vender helados, los medios de frío han de estar presentes inexcusablemente. Si no hay helados, éstos no pueden venderse. Pero, sin medios de frío que los mantengan helados –y valga la redundancia– tampoco pueden venderse helados".

Añade que "nada hay en esa convención que permita decir –ex art. 1261.3º del Código Civil – que la causa de la obligación que se establecía fuera gratuita. No hubo afán alguno de liberalidad –ex art. 1274 del Código Civil – en la obligada tributaria, que es una sociedad mercantil que por esencia y definición busca la obtención de un lucro. Cada una de aquellas obligaciones (entregar los helados y ceder los medios de frío) a cargo de la obligada tributaria tuvo una causa onerosa.

En modo alguno cabe calificar estas obligaciones de gratuitas ya que "cada una de aquellas obligaciones (entregar los helados y ceder los medios de frío) tuvo una causa onerosa".

Baste lo dicho hasta aquí para fundamentar la inexistencia de operaciones realizadas a título gratuito y la improcedencia del planteamiento de esta cuestión por parte del TEAC, tras considerar el propio Tribunal que deben mantenerse las liquidaciones practicadas.

**QUINTO.- 1.** Una vez calificada la operación de cesión de medios de frío como onerosa, la normativa nacional y comunitaria del Impuesto (y, como es lógico, la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas) no permiten presumir la existencia de una contraprestación distinta de la acordada entre las partes –valor subjetivo de la contraprestación–. No existe en la normativa del Impuesto la posibilidad de valorar las operaciones en función de criterios objetivos.

De acuerdo con el art. 78.Uno de la Ley del IVA, la base imponible del impuesto viene constituida por "el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al Impuesto procedente del destinatario".

La misma regla se contiene en la normativa comunitaria del impuesto y ha sido lógicamente refrendada por la jurisprudencia comunitaria en la materia, de forma que **el precio recibido en contraprestación a un servicio es un valor subjetivo, que vendrá dado por el acordado por las partes (precio cierto) y no por referencia a criterios objetivos de valoración.** En concreto, entre otras, el Tribunal Superior de Justicia de las Comunidades Europeas, en la sentencia de 23 de noviembre de 1988, recaída en el Asunto 230/87 (Naturally Yours Cosmetics), en su Fundamento Jurídico Decimosexto, sostuvo que "... la base imponible es la contraprestación realmente recibida y no un valor estimado conforme a criterios objetivos".

FRIGO ajustó fielmente su conducta a estos criterios, repercutiendo el impuesto sobre la base imponible constituida por el precio pactado por las partes (valor normal en el mercado).

Las únicas normas que en la Ley de IVA permiten aplicar una base imponible mínima igual al coste de la prestación de los servicios son las referidas a autoconsumos (art. 79.Cuatro LIVA ) y las de existencia de vinculación entre las partes (art. 79.Cinco LIVA ).

Al tratarse de una operación onerosa, no puede resultar aplicable la regla de autoconsumos. Estos se definen en el art. 12 de la Ley 37/1992 que, en su apartado 3 , establece que:

"Se considerarán operaciones asimiladas a las prestaciones de servicios a título oneroso los autoconsumos de servicios.

A efectos de este impuesto serán **autoconsumos de servicios** las siguientes operaciones realizadas sin contraprestación:

3.- Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo".

Es, por tanto, **esencial que se trate de operaciones realizadas sin contraprestación y a título gratuito** para que concurra este hecho imponible. Lógicamente, por su propia definición, **no abarca operaciones realizadas a título oneroso**.

Por otra parte, no existe "relación de vinculación" de ningún tipo entre FRIGO S.A. y sus concesionarios en el sentido definido por la normativa fiscal sino que únicamente les liga el contrato de concesión.

En consecuencia, la determinación de la base imponible realizada por la Administración Tributaria y posteriormente la realizada por el TEAC con un criterio diferente carece de apoyo normativo, en particular cuando queda patente la inexistencia de una causa lucrativa en las relaciones comerciales entre FRIGO y sus concesionarios.

Y en este contexto sorprende la afirmación del TEAC de considerar como más ajustada a la realidad que exista "una combinación de contraprestación (...) con un cierto componente de gratuidad", que da lugar, en opinión del Tribunal, a la aplicación combinada de unas reglas para determinar la base imponible de las operaciones onerosas y de las gratuitas (autoconsumos). Así, afirma que: "por no estar el supuesto expresamente contemplado en la Ley, se hace necesario ofrecer una solución coherente con el espíritu del Impuesto, que podría venir dada por ...". Nótese que el propio TEAC reconoce que la normativa vigente no contiene regla alguna a aplicar en el caso de estas presuntas operaciones "oneroso-gratuitas" ni se contemplan expresamente en la normativa del Impuesto.

Por todo lo expuesto, la argumentación del TEAC no puede ser compartida en este caso.

En cuanto a las afirmaciones realizadas en las liquidaciones practicadas por el Inspector-Jefe, son igualmente rechazables, por motivos distintos. Tales liquidaciones parten de la supuesta necesidad de recalcular las bases imponibles sobre las que debió repercutirse el impuesto al tipo general. No obstante, puede constatarse de la mera lectura de su contenido que el Inspector-Jefe vierte afirmaciones sin ninguna motivación. De hecho, el Inspector-jefe opina, sin sustento jurídico ni fáctico alguno, que se produce un "desplazamiento" o "corrimiento" de bases imponibles a las que debe aplicarse el tipo general y no el tipo reducido.

A continuación, el Inspector-Jefe considera que:

"... tuvo lugar un desplazamiento de las bases que debieron ser gravadas a tipos diferentes" y, por tanto, "lo que sí procederá es una redistribución que permita la liquidación del diferencial de tipos impositivos; para ello, la regularización pasará por minorar la base imponible a tipo reducido e incrementar, en igual cuantía, la base imponible a tipo general" (Fundamento de Derecho Tercero).

El razonamiento continúa con la suposición del Inspector-Jefe, nuevamente sin ningún apoyo jurídico ni fáctico, de que:

"La propia empresa que constituye el objeto social de la obligada es la fabricación y venta de helados. Su personificación jurídico mercantil hace de toda razonabilidad que la obtención de lucro o beneficio que le es connatural se realice precisamente a través de su tráfico específico, esto es, la fabricación y venta de helados. En nuestro entendimiento, con esa misma cabalidad puede sostenerse que la obligada no busque lucrarse con la actividad consistente en la cesión de medio de frío..., pero sí al menos cubrir gastos (Fundamento de Derecho Tercero).



Finalmente, presume que, por estas razones, la base imponible por la cesión de medios de frío debería ser el coste total que le supuso a FRIGO S.A. la prestación de este servicio, incluyendo los gastos por reparaciones, a los facturados por los propios concesionarios y la amortización anual de los bienes cedidos.

Por todo soporte técnico de las liquidaciones practicadas se hallan suposiciones y conjeturas, pareceres y opiniones sin que conste apoyatura ni jurídica ni fáctica alguna.

2. Los precios pactados son de mercado ("valor normal en el mercado" en los términos que utiliza la normativa del Impuesto).

Existe un error conceptual en la argumentación realizada por la Administración puesto que no cabe hablar de "precio de mercado" en sentido técnico-fiscal, ya que las partes intervinientes en las operaciones no son entidades vinculadas. De hecho, toda la teoría y desarrollo normativo en el ámbito fiscal del mecanismo de ajuste a precios de mercado surge en cuanto a impuestos directos y en el entorno de grupos de sociedades, siendo su finalidad evitar la deslocalización de beneficios, nacional o internacional. Su pilar básico de referencia viene constituido por el precio que hubieran pactado partes independientes. Este es precisamente nuestro caso, es decir, que los sujetos intervinientes son partes independientes por lo que, por definición, los precios que pacten son "precios de mercado".

Por la misma razón, tampoco existe norma alguna en nuestra legislación del IVA (imposición indirecta) que permita ajustar los precios acordados entre las partes en los supuestos en que no existe vinculación.

En otras palabras, cuando no exista vinculación entre los sujetos intervinientes en una operación la base imponible vendrá dada por el precio pactado, incluso aunque fuera notoriamente inferior al de mercado. En ningún momento la Inspección ha aportado evidencia alguna de que los precios acordados sean inferiores a los de mercado.

No puede sostenerse el argumento esgrimido por la Inspección y que hace suyo el TEAC según el cual la contraprestación percibida por FRIGO S.A. queda neutralizada por la facturación de los concesionarios por los servicios de conservación y mantenimiento de los medios de frío, puesto que se trata de operaciones cuya causa es distinta y que no pueden ser analizadas fuera de su contexto contractual. Admitir semejante razonamiento sería tanto como aceptar que los costes por dichos servicios de conservación y mantenimiento, así como las amortizaciones correspondientes, quedan "neutralizadas" con el importe de la propia venta de helados.

**SEXTO.-** Incurren las liquidaciones practicadas en un error de derecho en la **determinación del momento del devengo de las operaciones de cesión de los medios de frío**. Este error también contamina el cómputo de los intereses calculados. Tratándose de una operación de cesión de bienes de carácter continuado, es decir, de tracto sucesivo, resulta de directa aplicación lo dispuesto en el art. 75. Uno.7º, de la Ley del IVA .

"Uno. Se devengará el Impuesto:

7º. En los arrendamientos, en los suministros y, en general, *en las operaciones de tracto sucesivo o continuado, en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción*".

No obstante, señalan las liquidaciones recurridas que "en orden al devengo, la regularización que ahora se practica parte de que en cada facturación de venta de helados se está cobrando también el importe correspondiente a la cesión de los medios de frío, por lo que el devengo se produce a medida que se factura por tal concepto".

La Inspección ha repetido en sus liquidaciones que la operación de cesión de medios de frío tiene carácter oneroso por sí misma. Por tanto, no se priva a tales cesiones de sustantividad propia, por lo que tampoco cabe hacerlo en cuanto a su devengo, anulándolo y situándolo, contra lo dispuesto en la Ley, en otro momento que es el de la venta de helados. Las propias liquidaciones recurridas nos ofrecen todos los elementos de juicio y datos necesarios para determinar el día exacto en que se produjo el devengo real, con arreglo a la ley de las operaciones de cesión de medios de frío. Consta en el Presupuesto de Hecho Quinto de las liquidaciones que: "De acuerdo con el mismo (se está refiriendo al contrato de concesión), la obligada cedía o alquilaba a sus concesionarios los medios de frío, facturándoles por tal concepto un precio unitario por unidad y año". Y continúa diciendo que:

"la obligada tributaria emitía una factura anual a cada concesionario por cesión y uso de las conservadoras.

En cada factura se identificaba el número de conservadoras que cada concesionario tenía cedidas en 31 de diciembre de cada ejercicio.

Las facturas se emitieron durante el mes de enero del ejercicio siguiente al que estuvieron cedidas".



Por tanto, está señalando la Inspección cuándo se produjo el devengo, es decir, cuando resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción. En todo los casos, se constata que la facturación se produjo en todos los años en el mes de enero (de 1993 a 1997), mediante una o varias facturas. Por esta razón, el **devengo de la cesión de los medios de frío** es instantáneo en esos meses de enero (siempre dentro del mismo periodo de liquidación del impuesto) y no cabe prorratearlo en periodos diferentes, como hacen las liquidaciones recurridas.

Con los criterios aplicados por la Inspección en las liquidaciones practicadas, está añadiendo todo un año de más en cada cálculo de intereses. Esto es así puesto que parte de que cada liquidación se realiza con carácter anual y que, por esta razón: "Al tratarse de una liquidación con carácter anual, la regularización se sitúa en el último período liquidatorio mensual, (...), por lo que el inicio del cómputo de los intereses de demora se iniciará al finalizar el plazo de pago en voluntaria correspondiente a tal liquidación".

Como hemos fundamentado, no cabe situar el devengo en el último periodo de liquidación de cada año (mes de diciembre), sino en el primero del año siguiente (mes de enero).

En consecuencia, el **momento del devengo de las operaciones de cesión de medios de frío**, que es de carácter instantáneo, debe situarse en el mes de enero del año siguiente a aquel en que se produjeron tales cesiones. Debe anularse, pues, el cálculo de los intereses practicado en las liquidaciones recurridas.

**SÉPTIMO.-** A la vista de lo que antecede se constata que, como ha puesto de relieve la sentencia recurrida, **la Inspección no acreditó que el precio pactado por las partes no fuera el precio del mercado, ni que la valoración de las operaciones tuviera que ser diferente. La Inspección no especificó los datos y razonamientos que le llevaron a fijar la base imponible con el desplazamiento que efectuó.** Por otra parte, la cesión de los medios de frío no es sino un medio adecuado para las operaciones principales de venta; por tanto, los desgloses o separaciones que se verifiquen no pueden hacerse, como en el caso de autos, de una manera injustificada.

Sin necesidad de plantear cuestión prejudicial, hay que confirmar la sentencia recurrida cuando dice que las resoluciones recurridas –la del TEAC y la del Inspector Jefe de la trae causa– no se ajustan a Derecho cuando modifican la base imponible, al igual que tampoco se ajusta a Derecho la determinación del momento del devengo de las operaciones de cesión de los medios de frío, con la consiguiente incidencia en materia de interés.

**OCTAVO.-** Por las razones expuestas se está en el caso de desestimar el recurso, con la expresa imposición de **costas** a la parte recurrente que deriva del mandato contenido en el art. 139.2 de la Ley de la Jurisdicción pues no se aprecian razones que justifiquen el no hacerlo. A tal efecto, la Sala, haciendo uso de la facultad reconocida en el apartado 3 de ese precepto legal, señala como cifra máxima a que asciende la imposición de costas por honorarios de abogado de la parte vencedera la de 2.500 euros. Para la fijación de la expresada cantidad se tienen en cuenta los criterios seguidos habitualmente por esta Sala en razón de las circunstancias del asunto y de la dificultad que comporta.

Por lo expuesto,

EN NOMBRE DE SU MAJESTAD EL REY Y POR LA AUTORIDAD QUE NOS CONFIERE LA CONSTITUCION

## FALLAMOS

Que no ha lugar al recurso de casación interpuesto por la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO contra la sentencia dictada por la Sección Sexta de la Audiencia Nacional, con fecha 16 de julio de 2003, en el recurso num. 7/2002, e imponemos las costas del recurso de casación a la parte recurrente en los términos señalados en el último de los Fundamentos de Derecho.

Así por esta nuestra sentencia, que se publicará en la Colección que edita el Consejo General del Poder Judicial, definitivamente juzgando, lo pronunciamos, mandamos y firmamos .- Rafael Fernandez Montalvo.- Juan Gonzalo Martinez Mico.- Emilio Frias Ponce.- Angel Aguallo Aviles.- Jose Antonio Montero Fernandez.- **PUBLICACION.-** Leída y publicada ha sido la anterior sentencia por el Excmo. Sr. Magistrado Ponente de la misma, D. Juan Gonzalo Martinez Mico, hallándose celebrando audiencia pública, ante mí, el Secretario. Certifico.