

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 26 de noviembre de 2024

Sala 2.^a

R.G. 2233/2022

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Limitaciones y restricciones del derecho a deducir. Redondeo del IVA devengado en la venta de productos con IVA incluido. Ante la inexistencia de normativa comunitaria específica, corresponde a los Estados miembros determinar, dentro de los límites del Derecho comunitario, las reglas y los métodos de redondeo de las cuotas de IVA. En dicha determinación se deben respetar los principios en los que se basa el sistema común del IVA, en particular, los de neutralidad y proporcionalidad. Tratándose de operaciones efectuadas a un precio con IVA incluido, sólo es indispensable redondear la cuota de IVA devengado cuando se efectúen los cálculos necesarios para presentar la autoliquidación de IVA. Es decir, lo más coherente es realizar el redondeo al final, al momento de sumar todas las cuotas devengadas de IVA. En esta fase, se minimiza la distorsión ocasionada por el redondeo.

En Madrid, se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver en única instancia la reclamación de referencia, tramitada por procedimiento general.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- El día 18/03/2022 tuvo entrada en este Tribunal la presente reclamación, interpuesta en 16/03/2022 contra acuerdo de liquidación dictado el 28 de febrero de 2022 por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la Agencia Estatal de Administración Tributaria (AEAT), con relación al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 01/2016 a 01/2019.

SEGUNDO.- Con fecha 4 de diciembre de 2019, la Dependencia de Control Tributario y Aduanero, de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, de la AEAT notificó el inicio de actuaciones inspectoras de comprobación e investigación con relación al obligado tributario **TW GH** (en adelante, **TW**), relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 01/2016 a 01/2019.

Las actuaciones tuvieron alcance general de acuerdo con el artículo 148 de la Ley 58/2003, de 17 diciembre, General Tributaria (en adelante, LGT).

Como consecuencia de las actuaciones de comprobación e investigación, con fecha 14 de octubre de 2021, se incoó acta de disconformidad, número de referencia A02-...06, resultando de la liquidación propuesta en el acta una cuota de 1.716.168,75 euros.

Con fecha 28 de febrero de 2022, la Administración tributaria dictó acuerdo de liquidación, que confirmaba en todos los extremos la anterior propuesta. Dicho acuerdo fue notificado al interesado el 1 de marzo de 2022.

De la motivación del acta de disconformidad, del informe ampliatorio y del acuerdo de liquidación, se deducen los siguientes extremos:

1.- El sujeto pasivo cedió al personal de la empresa determinados vehículos automóviles, sobre los que había suscrito contratos de "renting", para uso tanto laboral como particular, habiendo deducido el 100% de las cuotas de IVA soportadas en las facturas de renting. De acuerdo con el acta de retenciones e ingresos a cuenta del IRPF, incoada en la misma fecha, y con lo declarado por el propio obligado tributario a efectos de dicho concepto impositivo, la Inspección, a partir de las horas de trabajo que resultan del convenio colectivo del sector, determinó que dicho personal utilizó los vehículos cedidos por la empresa

Síguenos en...



para fines laborales en una proporción del 20,43% y, por tanto, daba un uso del 79,57% para fines particulares.

A tal efecto, la Inspección señaló, en el acuerdo ahora impugnado, que conforme a los artículos 4 y 11 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA) y de acuerdo a la doctrina de la Dirección General de Tributos (por todas, contestación a consulta vinculante V1379-11 de 30/05/2011, que rectificaba y anulaba la V0745-11 de 23/03/2011), amparada en varias sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (asuntos C-16/93 de 3/03/1994 y C-40/09 de 29/07/2010, entre otras), las remuneraciones en especie a los trabajadores de las empresas no constituían operaciones realizadas a título gratuito, puesto que se efectuaban en contraprestación de los servicios prestados por los trabajadores en régimen de dependencia. Por ello, esta cesión para fines particulares, a título oneroso, constituía una prestación de servicios sujeta al impuesto.

Así, la valoración de esta remuneración, es decir, la base imponible de dichas prestaciones de servicios, al tratarse de operaciones vinculadas, había de realizarse a valor de mercado, según el apartado quinto del artículo 79 de la mencionada Ley del IVA. Dicho valor se correspondía con las cuotas de renting, IVA excluido, pagadas por la empresa y, en su caso, el consumo de combustible abonado por la misma. En la medida en que la utilización para fines particulares era del 79,57% de su uso, ese debía ser el porcentaje a utilizar para calcular la base imponible de la operación. Puesto que el obligado tributario no repercutió IVA por la utilización de los vehículos, la Inspección regularizó dichas cuotas, partiendo de los datos de los pagos de las cuotas de renting aportados por la empresa, así como de los importes satisfechos por la misma en concepto de carburante obtenidos de **LM**, S.A.

2.- Del análisis de la actividad desarrollada por **TW**, la Inspección determinó que, además de la actividad de comercio al por menor en ..., la reclamante también realizaba una actividad de comercio al por mayor de los mismos productos que comercializaba en sus Así, el interesado celebraba dos tipos de contratos-tipo:

- a) Contratos de franquicia integral.
- b) Contratos de suministro de mercancías.

La regularización se practicó sólo con relación al primer tipo de contrato, pues la Inspección consideró que el mismo era análogo a un contrato de franquicia. Así, entendió que constituía una cesión de derechos (de uso de su marca, logotipo, así como de su saber hacer o "know-how") que era, a efectos del Impuesto sobre Valor Añadido, una prestación de servicios sujeta al impuesto. La contraprestación por dicho servicio era de carácter indirecto o implícito, como parte del precio percibido por el suministro de las mercancías al franquiciado, suministro que se contemplaba específicamente como una de las obligaciones del franquiciador.

Por último, en cuanto al tipo de gravamen, señalaba la Inspección actuaría que mientras que el precio de venta de las mercancías debía tributar en IVA al tipo de gravamen correspondiente a su naturaleza (4, 10 o 21 por ciento), con devengo en ocasiones del recargo de equivalencia (0,50, 1,40 y 5,20 por ciento) cuando el cliente-franquiciado sea un comerciante minorista persona física o entidad en régimen de atribución de rentas en el Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, los servicios prestados a favor de los franquiciados debían hacerlo en todo caso al tipo del 21%.

Para la cuantificación de la base imponible y la cuota tributaria, la Inspección partió del importe total del margen del franquiciador (**TW**) al que se refería la estipulación décima del "contrato de franquicia integral", obtenido directamente de las propias facturas en formato electrónico aportadas por el propio obligado tributario. A las cuotas devengadas obtenidas se les restaba el IVA devengado y recargo de equivalencia (ya satisfechos en concepto de entrega de bienes por el suministro de mercancías al franquiciado) en la parte que corresponde al margen del franquiciador **TW**.

Síguenos en...



3.- Existencia de importantes descuadres en las declaraciones mensuales presentadas por IVA (modelo 303): el total de las cuotas por IVA devengadas declaradas por la entidad es considerablemente distinto del que resulta de aplicar los tipos de IVA a sus respectivas bases imponibles declaradas.

El método seguido por la entidad para el cálculo de las cuotas de IVA devengadas correspondientes a los tickets emitidos por las ventas en tiendas propias es unidad a unidad de cada producto, aplicando un sistema de redondeo unitario, artículo a artículo de los incluidos en cada ticket.

Frente a lo anterior, la Inspección calcula las cuotas de IVA devengadas por la totalidad de las entregas realizadas en cada ticket, a partir de los importes consignados en los libros-registro de la entidad, en los que figuran un registro por cada tienda, fecha y tipo de gravamen.

TERCERO.- Con fecha 16 de marzo de 2022, el interesado, disconforme con el anterior acuerdo de liquidación, promovió, ante este Tribunal Central, la presente reclamación económico-administrativa que fue tramitada con el número de registro R.G. 00-2233-2022.

En el momento procedimental oportuno, el interesado presentó escrito en el que, en síntesis, alegaba:

- Nulidad de la regularización de IVA relativa a la cesión de uso de vehículos de la empresa a los trabajadores para fines particulares por insuficiencia probatoria.

- Respecto a la regularización de los contratos de franquicia se muestra disconforme con la recalificación efectuada por la Inspección al considerar los contratos de franquicia integral como prestaciones de servicios sujetas al IVA. Así, señala que la controversia surge con la facturación a franquiciados, pues la Inspección estima que la entidad reclamante recibe una contraprestación indirecta que se concreta en el margen de facturación del 5% o del 10% y que se incluye en el precio de las mercancías facturado al franquiciado. Pero en opinión de la interesada esto no es así, puesto que **TW** no cobra nada por la cesión del uso del nombre, marca, emblema, logotipo y nombre comercial, sino únicamente por las entregas de bienes a sus clientes franquiciados, por lo que la base imponible del Impuesto sería, conforme al artículo 79 de la Ley del IVA, lo acordado por las partes. Por tanto, la Inspección estaría desvirtuando la presunción iuris tantum de onerosidad que puede derivar de la normativa reguladora del contrato de franquicia.

Asimismo, el interesado añade que a la misma conclusión anulatoria del acuerdo impugnado se llega a través del tratamiento que la Ley del IVA realiza de las denominadas prestaciones accesorias. En este sentido, la parte actora argumenta que los servicios de franquicia constituyen prestaciones accesorias respecto al suministro de mercancías. Los servicios de franquicia, aisladamente considerados, carecen de valor independiente para los clientes franquiciados, ya que no son sino un medio para obtener en mejores condiciones la prestación principal, que es la adquisición de los productos cuyo comercio minorista constituye su actividad.

Adicionalmente, el recurrente señala que incluso en el supuesto de que se entendiera que el precio de los suministros facturados a los franquiciados pudiera englobar una retribución indirecta del resto de derechos que incluyen el contrato de franquicia, la regularización sería contraria a Derecho porque la Inspección ha considerado como base imponible la totalidad del margen bruto obtenido por **TW** en la operación.

Por último, alega la reclamante la vulneración de la teoría de los actos propios y del principio de confianza legítima, al existir dos actas de conformidad relativas al IVA, periodos octubre, noviembre y diciembre de 2006 y los ejercicios 2007, 2008 y 2009, en las que no se practicó regularización alguna al obligado tributario con relación a los contratos de franquicia.

- En relación con el cálculo de la cuota de IVA incluida en el precio de venta al público en las ventas al por menor a consumidores finales documentadas en facturas simplificadas, señala que la normativa del impuesto establece que la cuota de IVA se devenga de forma individual por la venta de cada artículo. Por tanto, se exige calcular el IVA, aplicando las reglas generales de redondeo, de forma individual por cada artículo vendido, con independencia del número y variedad de productos incorporados en cada acto de compra e incluidos en un mismo ticket, de la siguiente forma:

Síguenos en...



1º.- Calcula la base imponible dividiendo el PVP unitario del producto por $(1+t)$ donde "t" es tipo impositivo y redondeando a dos decimales. Este redondeo se efectúa al alza o a la baja al céntimo más próximo, según la norma de redondeo de general aplicación, es decir, si el tercer decimal es igual o superior a 5, se redondea al céntimo superior y si el tercer decimal es inferior a 5, se redondea al céntimo inferior.

2º.- Calcula la cuota de IVA por diferencia entre el PVP unitario y la base imponible.

En el ticket se informa del sumatorio de las bases imponibles y cuotas de IVA calculadas de la forma descrita, desglosado por cada uno de los tipos de gravamen.

Las bases imponibles y cuotas de IVA así calculadas se anotan en el Libro Registro de Facturas Emitidas y la suma de esas bases imponibles y cuotas de IVA correspondientes a cada periodo impositivo mensual se trasladan a la autoliquidación de IVA correspondiente.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Este Tribunal es competente para resolver de conformidad con lo dispuesto en la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria, en materia de revisión en vía administrativa (RGRVA), aprobado por Real Decreto 520/2005, de 13 de mayo. No concurre ninguna de las causas de inadmisibilidad previstas en el artículo 239.4 de la LGT.

SEGUNDO.- Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

La conformidad a Derecho del acuerdo impugnado.

TERCERO.- La primera cuestión planteada en la presente reclamación es la conformidad a Derecho de la regularización practicada en relación con la cesión de vehículos arrendados en régimen de renting efectuada por la entidad a favor de determinados empleados para su uso con fines particulares.

Tal como se expone en los antecedentes de hecho, la entidad cede a sus trabajadores vehículos destinados a uso mixto. La Inspección determina el porcentaje de disponibilidad de los vehículos para fines particulares de los trabajadores, liquidando las cuotas de IVA devengado correspondientes a dichas cesiones.

La Inspección ha considerado que la cesión de vehículos a empleados para su uso con fines particulares constituye una retribución en especie derivada de la relación laboral que presta o ha prestado a la empresa el beneficiario de la cesión y, correlativamente, establece que la operación constituye una operación sujeta al impuesto de conformidad con el artículo 11 de la Ley 37/1992, debiendo repercutir al perceptor de la retribución en especie el IVA correspondiente al porcentaje que corresponda a su uso para fines particulares, determinando al efecto el criterio de disponibilidad para dichos fines. Al mismo tiempo, considera deducible la totalidad de las cuotas soportadas por la adquisición de los vehículos, deducción que ha sido practicada así por la entidad, al considerarlos afectos totalmente a la actividad.

El acuerdo de liquidación impugnado dispone que el uso para fines laborales se ha de circunscribir al tiempo que corresponde a la jornada laboral y el uso para fines particulares es el tiempo restante, es decir, la totalidad del tiempo anual que no corresponde a la jornada laboral de los trabajadores. Para determinar la disponibilidad de uso de los vehículos para fines particulares, se ha tenido en cuenta el número de horas anuales que no corresponden a la jornada laboral de los empleados, acudiendo a lo dispuesto en el Convenio colectivo aplicable. Conforme a lo anterior, se obtienen porcentajes de disponibilidad para fines particulares del 79,57%. En cuanto a la base imponible de la operación, se determina por el valor correspondiente a las cuotas de renting, IVA excluido, pagadas por la entidad de acuerdo con el artículo 79 de la Ley del Impuesto, modulada por el porcentaje de disponibilidad para fines particulares.

Síguenos en...



Frente a la regularización descrita, la reclamante alega que la cesión de vehículos a empleados para su uso con fines particulares no puede ser considerada una prestación de servicios onerosa por la que se devenga el impuesto, conforme a las resoluciones del Tribunal Central de 22 de febrero de 2022 (00/03161/2019), de 22 de marzo de 2022 (RG 4916/2019) y de 20 de octubre de 2022 (RG 4957/2019).

CUARTO.- El artículo 4 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, dispone:

"Uno. Estarán 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, incluso si se efectúan en favor de los propios socios, asociados, miembros o partícipes de las entidades que las realicen."

Dicho artículo es transposición al Derecho interno de lo dispuesto en el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, según el cual:

"1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

(...)

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

(...)."

Sobre las condiciones que deben concurrir para que estemos ante el hecho imponible entrega de bienes o prestación de servicios a efectos del IVA, se ha pronunciado de manera reiterada el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, TJUE) señalando, entre otros requisitos, la necesidad de la existencia de un vínculo directo entre la entrega del bien o la prestación del servicio y la contraprestación recibida por quien la efectúa (entre otras, sentencias de 1 de abril de 1982, asunto C-89/81, Hong-Kong Trade Development Council, y de 3 de marzo de 1994, asunto C-16/93, Tolsma).

En el mismo sentido, se ha pronunciado más recientemente el TJUE en su sentencia de 16 de septiembre de 2020, asunto C-528/19, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG, en la que, por otra parte, aborda la posibilidad de que la contraprestación de la operación imponible no solo sea de carácter dinerario sino que pueda ser en especie. Establece a estos efectos el TJUE en la citada sentencia (el subrayado es de este Tribunal):

"43 Asimismo, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que la calificación de una operación como operación a título oneroso en materia de IVA solo se supedita a la existencia de una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo. Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (sentencia de 3 de julio de 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, apartado 69 y jurisprudencia citada).

44 El Tribunal de Justicia también ha declarado que la contraprestación por una entrega de bienes puede consistir en una prestación de servicios y constituir su base imponible a efectos del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, siempre que exista una relación directa entre la entrega de bienes y la prestación de servicios y el valor

Síguenos en...

de esta última pueda expresarse en dinero. Lo mismo ocurre cuando una prestación de servicios se intercambia por otra prestación de servicios, desde el momento en que se cumplan estos mismos requisitos (sentencia de 26 de septiembre de 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, apartado 38 y jurisprudencia citada).

45 Por último, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que los contratos de trueque, en los que, por definición, la contraprestación debe pagarse en especie, y las transacciones en las que la contraprestación es dineraria son, desde el punto de vista económico y comercial, dos situaciones idénticas (sentencia de 26 de septiembre de 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, apartado 39 y jurisprudencia citada)."

En el presente caso, la operación que debe analizarse a efectos de su sujeción al IVA consiste en la cesión de vehículos por el empleador a sus empleados para fines particulares.

Con carácter general, la determinación de si las prestaciones realizadas por un empresario o profesional a favor de sus empleados se han realizado a título gratuito u oneroso debe tomar en consideración los criterios generales sentados por el TJUE conforme a los cuales se deben calificar las operaciones como gratuitas u onerosas y a los que nos hemos referido anteriormente. Por tanto, una entrega de bienes o una prestación de servicios que efectúe el empleador a sus empleados será onerosa si existe realmente una contraprestación que constituya el precio de la misma.

En relación con la sujeción al IVA de las retribuciones en especie a empleados se ha pronunciado el TJUE en diversas sentencias.

Así, la sentencia de 16 de octubre de 1997, asunto C-258/95, Julius Fillibeck, analiza el carácter gratuito u oneroso del servicio de transporte que prestaba una empresa de construcción a favor de sus empleados desde su domicilio a las distintas obras en las que estos trabajaban cuando la distancia entre el domicilio y el lugar de trabajo superaba un determinado mínimo. El TJUE dispuso lo siguiente (el subrayado vuelve a ser nuestro):

"15. De la resolución de remisión se deduce, por una parte, que Julius Fillibeck Söhne realiza el transporte de sus trabajadores desde sus domicilios a su lugar de trabajo cuando dicho trayecto es superior a determinada distancia y, por otra parte, que estos trabajadores no efectúan ningún pago en contrapartida y no sufren ninguna disminución de salario por el valor correspondiente a ese servicio.

16. Por otra parte, puesto que el trabajo que debe ser realizado y el salario percibido no dependen de que los trabajadores utilicen o no el transporte que les proporciona su empresario, no cabe considerar que una fracción de la prestación laboral sea la contrapartida de la prestación de transporte.

17. En estas circunstancias, no existe contrapartida que tenga un valor subjetivo y una relación directa con el servicio prestado. Por consiguiente, no se cumplen los requisitos de una prestación de servicios realizada a título oneroso.

18. Por tanto, procede responder a la primera cuestión que el punto 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un empresario que efectúa el transporte de sus trabajadores, a partir de una distancia determinada, desde sus domicilios hasta su lugar de trabajo, gratuitamente y sin relación concreta con la prestación laboral o el salario no realiza una prestación de servicios a título oneroso en el sentido de esta disposición."

En segundo lugar, es preciso hacer referencia a la sentencia del TJUE de 29 de julio de 2010, asunto C-40/09, Astra Zeneca UK, en la que analiza, a efectos del IVA, la tributación que procede aplicar en un sistema de retribución flexible en virtud del cual una sociedad ofrece a sus empleados un sistema de retribución consistente en una parte anual fija en metálico, denominada "fondo Advantage" y, en su caso,

Síguenos en...



las ventajas sociales previamente elegidas por el empleado de un conjunto propuesto, de modo que cada ventaja social da lugar a un descuento de un determinado importe en el fondo de dicho empleado. Entre las ventajas sociales figuran unos vales de compra canjeables en determinados comercios.

En estas circunstancias, el TJUE, tras calificar como prestación de servicios la entrega de los vales y en orden a determinar el carácter oneroso de dicha operación, establece lo siguiente (el subrayado es de este TEAC):

"29 Pues bien, por lo que se refiere a la operación examinada en el litigio principal, es preciso hacer constar que existe una relación directa entre la entrega de los vales de compra de que se trata por Astra Zeneca a sus empleados y la parte de la retribución en metálico a la que estos deben renunciar como contraprestación de la entrega de vales.

30 En efecto, los empleados de Astra Zeneca que hayan optado por recibir estos vales no reciben la totalidad de su retribución en metálico, sino que deben renunciar a una parte de ella a cambio de dichos vales, operación que se traduce en la aplicación de un determinado descuento al fondo de cada empleado que haya escogido tal opción.

31 Por otra parte, no cabe dudar de que Astra Zeneca recibe realmente una contraprestación por la entrega de los referidos vales de compra, contraprestación que además se expresa en dinero, puesto que consiste en una parte de la retribución en metálico de sus empleados.

(...)

34 Dadas estas circunstancias, la operación controvertida en el litigio principal constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva.

35 En consecuencia, procede responder a la primera cuestión que el artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la entrega de vales de compra a sus empleados por parte de una sociedad, que ha adquirido dichos vales a un precio que incluye el IVA, a cambio de que los empleados renuncien a una parte de su retribución en metálico constituye una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de dicha disposición."

Por su interés sobre la materia que se está tratando, debe abordarse a continuación la sentencia del TJUE de 18 de julio de 2013, asuntos acumulados C-210/11 y C-211/11, Medicom y Maison Patrice, que versa sobre el tratamiento en el IVA de la construcción y acondicionamiento por las respectivas entidades de un inmueble en el que iban a ejercer su actividad pero en el que a su vez residían los administradores junto con sus familias sin pagar alquiler por ello. En lo que aquí concierne, la cuestión que se plantea al TJUE es la compatibilidad con la Directiva IVA del hecho de que *"la puesta a disposición de una parte de un bien inmueble perteneciente a una persona jurídica para las necesidades privadas del administrador de ésta, sin que se haya estipulado el pago por los beneficiarios de una renta en dinero como contraprestación por el uso de dicho inmueble, constituya un alquiler de inmueble exento en el sentido de esa Directiva, y si puede ser relevante a este respecto el hecho de que esa puesta a disposición se considere, con respecto a la normativa nacional relativa al impuesto sobre la renta, una gratificación en especie que resulta de la ejecución por sus beneficiarios de su misión estatutaria o de su contrato de trabajo."*

Señala el Tribunal en esta sentencia (el subrayado es nuestro):

"25 Por lo que se refiere a la aplicación cumulativa de los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), y 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva en el caso de utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal de una parte de un edificio afectado en su totalidad a su empresa, el Tribunal de Justicia ha declarado que esas disposiciones se oponen a una normativa nacional que, aun cuando no se reúnan las

Síguenos en...



características de un arrendamiento o alquiler de bien inmueble con arreglo al citado artículo 13, parte B, letra b), considera como prestación de servicios exenta del IVA, conforme a esta última disposición, el uso para las necesidades privadas del personal de un sujeto pasivo que sea persona jurídica, de una parte de un edificio construido o poseído por dicho sujeto pasivo en virtud de un derecho real inmobiliario, cuando ese bien ha originado el derecho a la deducción del impuesto soportado (véanse, en este sentido, las sentencias Seeling, antes citada, apartado 56, y de 29 de marzo de 2012, BLM, C-436/10, apartado 31).

26 Por consiguiente, para que haya alquiler de un bien inmueble en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, es necesario que concurren todos los requisitos que caracterizan a esa operación, a saber, que el propietario de un bien inmueble haya cedido al arrendatario el derecho a ocuparlo y a excluir de éste a otras personas, a cambio de una renta y por un período de tiempo acordado. (sentencias de 9 de octubre de 2001, Mirror Group, C-409/98, Rec. p. I-7175, apartado 31, y Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Rec. p. I-7257, apartado 21, así como Seeling, antes citada, apartado 49).

(...)

28 Por lo que se refiere más concretamente al requisito del pago de una renta, y sin cuestionar la jurisprudencia según la cual el concepto de «prestaciones de servicios realizadas a título oneroso», en el sentido del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (véase, en particular, la sentencia de 29 de julio de 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, Rec. p. I-7505, apartado 27), basta con señalar que la falta de ese pago no puede ser compensada por la circunstancia de que se considere, a efectos del impuesto sobre la renta, que ese uso privativo de un bien inmueble afectado a la empresa constituye una gratificación en especie cuantificable y, por lo tanto, de alguna manera, una parte de la retribución a la que el beneficiario renunció como contraprestación de la puesta a disposición del bien inmueble de que se trata.

29 En efecto, en primer lugar, como el Tribunal de Justicia ya declaró en el apartado 45 de la sentencia Seeling, antes citada, el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva no puede aplicarse por analogía asimilando, como propone el Gobierno belga, la gratificación en especie, evaluada para el cálculo del impuesto sobre la renta adeudado, a un alquiler.

30 Además, situaciones como las controvertidas en el litigio principal no pueden compararse, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno belga, a los hechos del asunto en el que recayó la sentencia Astra Zeneca UK, antes citada. En efecto, como se desprende de los apartados 29 a 31 de dicha sentencia, en ese asunto, constaba que existía una relación directa entre la entrega de los vales de compra de que se trataba por Astra Zeneca Ltd a sus empleados y la parte precisa de la retribución en dinero a la que estos debían renunciar expresamente como contrapartida de la entrega de vales. Pues bien, en los litigios principales, no parece ni demostrado que los administradores sufran una disminución salarial de un valor correspondiente a la puesta a disposición del inmueble en cuestión ni cierto que pueda considerarse que una parte del trabajo efectuado por esos administradores constituye una contrapartida por la puesta a disposición del inmueble (véase, por analogía, la sentencia de 16 de octubre de 1997, Fillibeck, C-258/95, Rec. p. I-5577, apartados 15 y 16)."

Finalmente, debe traerse a colación la sentencia del TJUE de 20 de enero de 2021, asunto C-288/19, QM, en la que se cuestiona la aplicación de la regla de localización de los arrendamientos de medios de transporte prevista en el artículo 56, apartado 2, de la Directiva 2006/112, a la cesión, por un sujeto pasivo a su empleado, de un vehículo afectado a la empresa, cuando dicho empleado no realiza ningún pago ni emplea una parte de su retribución como contraprestación y el derecho al uso de ese vehículo no está vinculado a la renuncia a otras ventajas. Asimismo, aun cuando no se planteó expresamente al TJUE, el asunto se refiere igualmente a la aplicación del mencionado precepto a la cesión un vehículo efectuada

Síguenos en...



por la misma entidad a otro de sus empleados a cambio de una deducción de 5.688 euros anuales del salario de este último.

Respecto de la cuestión planteada, el TJUE, tras declarar que la cesión de vehículos en las condiciones que concurren en el asunto controvertido constituye una prestación de servicios, no así una entrega de bienes, analiza el carácter oneroso de la misma señalando lo siguiente (el subrayado es del Tribunal):

"27 Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, estarán sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

28 En el presente caso, no se discute que QM es un sujeto pasivo y que actuó como tal al ceder vehículos a sus empleados.

29 Sin embargo, según reiterada jurisprudencia, una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso», a efectos del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, y, por tanto, solo está sujeta a gravamen si entre quien efectúa la prestación y su destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. Así ocurre cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de marzo de 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, apartado 21 y jurisprudencia citada).

30 Tal relación directa puede concretarse, en las relaciones entre un empleador y su empleado, en una parte de la retribución en metálico a la que este último debe renunciar en contrapartida a una prestación concedida por el primero (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de octubre de 1997, Fillibeck, C-258/95, EU:C:1997:491, apartados 14 y 15, y de 29 de julio de 2010, Astra Zeneca UK, C-40/09, EU:C:2010:450, apartado 29).

31 En el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente se refiere en su cuestión prejudicial a un préstamo de vehículo por el que el colaborador no realiza ningún pago ni emplea una parte de su retribución en metálico, y tampoco elige entre diversas ventajas ofrecidas por el sujeto pasivo conforme a un acuerdo entre las partes en virtud del cual el derecho al uso del vehículo de empresa está vinculado a la renuncia a otras ventajas.

32 Así pues, sin perjuicio de las comprobaciones fácticas que incumben al órgano jurisdiccional remitente, tal prestación no puede calificarse, por ello, como prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112."

Por el contrario, en relación con la cesión del vehículo al otro empleado a cambio de una parte de su retribución dineraria, el TJUE dispuso:

"47 Sin embargo, hay que añadir que de la resolución de remisión se desprende explícitamente que el asunto principal se refiere también a la cesión de un vehículo por parte de QM a uno de sus colaboradores, a cambio del cual este pagó, durante los años de que se trata en el procedimiento principal, cerca de 5 700 euros anuales, deducidos de su retribución.

48 Aunque el órgano jurisdiccional remitente no se haya referido explícitamente a esa prestación en la cuestión prejudicial planteada, el Tribunal de Justicia considera necesario dar indicaciones adicionales al respecto.

49 En tal supuesto, puede tratarse, en efecto, de una prestación de servicios a título oneroso, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, que

Síguenos en...



puede, por tanto, entrar en el ámbito de aplicación del artículo 56, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, lo que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional remitente a la luz de las pruebas de que disponga."

A la vista de las sentencias parcialmente reproducidas, podemos extraer los criterios generales sentados por el TJUE para calificar las prestaciones realizadas por un empresario o profesional a favor de sus empleados como onerosas, a efectos de determinar su sujeción al IVA como entregas de bienes o prestaciones de servicios:

- Son de aplicación los criterios generales establecidos por el propio TJUE para calificar como onerosas o gratuitas el resto de operaciones. Por tanto, sólo se considerarán como operaciones a título oneroso si existe una relación directa entre la entrega del bien o la prestación del servicio efectuada por el empleador y la contraprestación recibida a cambio.

- La contrapartida ha de tener un valor subjetivo, esto es, un valor que pueda expresarse en dinero.

- Una entrega de bienes o prestación de servicios del empleador a los empleados no puede considerarse como una operación a título oneroso por el mero hecho de que, a los efectos del impuesto sobre la renta, esta operación se trate como una retribución en especie.

En particular, la entrega de bienes o prestación de servicios realizada por el empleador a favor de sus empleados puede calificarse como operación a título oneroso, cuando:

a) El trabajador efectúe un pago por ello

b) El trabajador emplee una parte de su retribución monetaria, que le es detrída de su salario, a cambio de la prestación concedida.

c) El trabajador deba elegir entre distintas ventajas ofrecidas por el empleador en virtud de un acuerdo entre las partes, de suerte que la elección por una de esas ventajas conlleve la renuncia a una parte de su retribución en metálico.

d) Una parte determinada del trabajo prestado por el trabajador, valorable económicamente, pueda considerarse como contraprestación por el bien o servicio recibido del empleador por estar así expresamente previsto en el contrato de trabajo o documento accesorio.

QUINTO.- Por otra parte, el criterio que venía manteniendo este TEAC sobre la cuestión, que está siendo objeto de análisis, se encontraba contenido, entre otras, en su resolución de 22 de noviembre de 2014 (R.G. 00-02789-2014), según el cual, la cesión de vehículos a empleados por parte de empresas como parte de su paquete retributivo daba lugar a la existencia de operaciones sujetas al IVA en tanto que prestaciones de servicios. Conforme a este criterio se venían asimilando las operaciones calificadas como retribuciones en especie a efectos del IRPF, con operaciones impondibles a título oneroso en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, sin que se incidiera en la necesidad de probar la existencia de un vínculo directo entre la prestación efectuada y la contraprestación recibida, y en que la contraprestación fuera valuable económicamente.

En la medida en que el criterio descrito no se adaptaba plenamente a los dictados de la jurisprudencia comunitaria, este Tribunal procedió a su modificación en la resolución de 22 de febrero de 2022 (00-03161-2019), en cuyo fundamento de derecho quinto se establece:

"QUINTO.- (...) De acuerdo con lo anterior, no cabe identificar automáticamente una remuneración en especie al empleado con una operación a título oneroso a efectos del IVA partiendo de su consideración de retribución en especie en el IRPF, pues para ello se requiere que, a cambio de dicha prestación, el empleador obtenga una contraprestación valuable en dinero lo cual puede suceder si el empleado le abona una renta, renuncia a parte de su salario

Síguenos en...



monetario o se prevé expresamente que parte del trabajo prestado, expresado en términos económicos, es dicha contraprestación.

A unas conclusiones similares ha llegado la Audiencia Nacional en sentencias recientes. Por todas, en su sentencia de 29 de diciembre de 2021 (Nº de Recurso 235/2017), fundamentos de derecho séptimo y octavo, dispone lo siguiente:

(...)."

El criterio expuesto ha sido reiterado por este Tribunal en resolución de fecha 22 de marzo de 2022 (RG 00-04916-2019).

Asimismo debe señalarse que el Tribunal Supremo se ha pronunciado en sentencia de 29 de enero de 2024 (recurso número 5226/2022) en el sentido sostenido anteriormente, confirmando, así, la sentencia dictada por la Audiencia Nacional, que estimaba y anulaba resolución de este TEAC (previa al cambio de criterio señalado) en una regularización similar a la que nos ocupa.

Por lo que aquí interesa, el Alto Tribunal, en la precitada sentencia, viene a confirmar que la cesión de vehículos por parte de la entidad recurrente a sus empleados no constituye una prestación onerosa de servicios, ante la falta de prueba de la contraprestación económica por la cesión a cargo de los trabajadores en los términos indicados por el TJUE en su sentencia de 20 de enero de 2021. Esto es así en la medida en que, en el caso del que conoce, ni el trabajo ni el salario del empleado dependen ni se ven alterados por la circunstancia de haber sido cesionarios de un vehículo ni consta, por parte del trabajador, el pago de una renta o remuneración.

Así, concluye el Alto Tribunal:

"Ya hemos visto que la sentencia recurrida no ha considerado, ante la falta de prueba de la contraprestación económica por la cesión a cargo de los trabajadores en los términos indicados, que la cesión de vehículos por parte de la entidad recurrente a sus empleados constituya una prestación onerosa de servicios.

(...)

Pues bien, por las razones ya expresadas en fundamentos anteriores no resulta procedente imputación alguna por el uso privativo de los vehículos al tratarse de cesiones no sujetas, no resultando exigible, por tanto, que la empresa repercutiera el IVA a sus trabajadores por esta cesión, lo que, como resultado, implica la confirmación de la sentencia recurrida."

La sentencia fija como doctrina jurisprudencial la siguiente:

"La cesión por el sujeto pasivo del uso de un vehículo afectado -un 50 por 100, por aplicación de la presunción establecida en el artículo 95. Tres. 2ª LIVA, no desvirtuada por la AEAT- a la actividad empresarial, a su empleado para su uso particular, a título gratuito, cuando dicho empleado no realiza ningún pago ni deja de percibir una parte de su retribución como contraprestación y el derecho de uso de ese vehículo no está vinculado a la renuncia de otras ventajas, es una operación no sujeta al IVA, aunque por tal bien se hubiere deducido, también en dicho porcentaje, IVA soportado por el renting del vehículo."

SEXTO.- Sentado lo anterior, en el presente caso del que conoce este Tribunal, en el que se considera que la cesión de vehículos a empleados para su utilización para fines privados constituye una prestación de servicios onerosa y se regulariza el porcentaje en que se estiman empleados dichos vehículos para sus necesidades privadas, la conformidad a Derecho del acuerdo de liquidación exige el análisis previo del carácter oneroso de la operación a efectos de su calificación como prestación de servicios onerosa conforme al artículo 11 de la Ley del IVA, de la que parte la Inspección.

Síguenos en...



Extrapolando los criterios fijados por el TJUE a los que hemos hecho referencia en el fundamento de derecho cuarto de la presente resolución al caso presente, este TEAC debe concluir que, según resulta del contenido del acuerdo de liquidación y de la documentación que obra en el expediente, la Inspección no ha probado que por la cesión de vehículos a determinados empleados la reclamante obtenga efectivamente una contraprestación valuable económicamente ni, por tanto, que haya acreditado la existencia de onerosidad.

En este sentido, se comprueba que el acuerdo de liquidación, pese a referirse a la cuestión de la onerosidad y la necesidad de probar la existencia de un vínculo directo a efectos de considerar aquella, fundamenta la existencia de prestaciones de servicio onerosas en el ámbito del IVA, en su consideración como retribución del trabajo en especie a efectos de IRPF a partir de diversas consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos. Sin embargo, como se ha señalado anteriormente, una entrega de bienes o prestación de servicios del empleador a los empleados no puede considerarse como una operación a título oneroso por el mero hecho de que, a los efectos del Impuesto sobre la renta, esta operación se califique como retribución en especie. No se contiene en el acuerdo, fundamentación de la onerosidad de las cesiones de conformidad con el criterio expuesto en los anteriores fundamentos de derecho. A estos efectos no cabe admitir la acreditación de la onerosidad, como entiende la Inspección, por la mera manifestación de que la contraprestación en especie ha sido pactada con el trabajador verbalmente.

El Tribunal Supremo en su sentencia de 26 de octubre de 2021 (Nº de Recurso 8146/2019), en relación con los criterios exigidos por la jurisprudencia del TJUE para la calificación de una operación a título oneroso, ha declarado que

"de esta jurisprudencia se deduce que lo que resulta imprescindible es la constatación de las contraprestaciones recíprocas, toda vez que el carácter incierto de su existencia, en particular, de una retribución u onerosidad, rompe el vínculo directo entre el servicio prestado al destinatario y la retribución que eventualmente se perciba (sentencias del Tribunal de Justicia de 10 de noviembre de 2016, Odvolací finanění øeditelství, C-432/15, apartado 29; y de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C 16/00, EU:C:2001:495, apartado 43).

Es decir, para excluir el hecho imponible del IVA, la incertidumbre o, mejor dicho, la indefinición, debe recaer sobre la existencia o realidad de los elementos que definen la relación jurídica, esto es, por un lado, la prestación de un servicio y, por otro lado, la correlativa contraprestación. "

En consecuencia, dado que la regularización practicada tiene como fundamento la existencia de una prestación de servicios de carácter oneroso respecto de la que existe incertidumbre sobre la concurrencia de contraprestación, pues no se justifica suficientemente la existencia de una contraprestación valuable económicamente en los términos expuestos anteriormente, no se ajusta a Derecho, debiendo anularse el acuerdo de liquidación en este punto.

Procede, en consecuencia, anular la liquidación practicada, en cuanto a este primer motivo de regularización.

SÉPTIMO.- En segundo lugar, debemos analizar la sujeción al Impuesto sobre el Valor Añadido de los denominados contratos de franquicia integral aportados por la interesada, en los cuales **TW** desarrolla una actividad de comercio al por mayor de los mismos productos que comercializa en sus ..., cuyos clientes son otros ... gestionados por terceros.

La Inspección considera que este tipo de contratos son análogos a los contratos de franquicia, pues en los mismos existe una cesión de derechos (de uso de su marca, logotipo, así como de su saber hacer o "know-how") que va más allá del mero suministro de mercancías y, por tanto, a efectos del Impuesto sobre Valor Añadido, son una prestación de servicios sujeta al impuesto. A tal efecto, la contraprestación por dicho servicio es de carácter indirecto o implícito, como parte del precio percibido por el suministro de las mercancías al franquiciado, suministro que se contemplaba específicamente como una de las obligaciones del franquiciador.

Síguenos en...



Por el contrario, la interesada niega la sujeción de estos contratos al Impuesto sobre el Valor Añadido pues, en su opinión, en estos contratos, que constituyen su único modelo de negocio mayorista, suministra a los ...-clientes al mismo precio que a sus .../franquiciados (contrato de suministro) tanto productos como un abanico muy amplio de prestaciones, tales como el uso del nombre, marca, emblema, logotipo y nombre comercial pero sin ningún tipo de contraprestación económica, pues son contratos singulares sólo concertados con establecimientos en los que, por distintas razones, no resulta operativo un ... modelo (pequeñas poblaciones, comercio especializado ..., relaciones históricas), no obstante lo cual se les suministran productos en beneficio de ambas partes.

OCTAVO.- En este sentido, en relación con los contratos de franquicia, alega la entidad que la misma conducta que ahora es objeto de regularización no fue regularizada en una comprobación anterior relativa al IVA de los periodos octubre, noviembre y diciembre de 2006 y los ejercicios 2007, 2008 y 2009 que concluyó con la incoación de actas de conformidad, por lo que se está inculcando la doctrina jurisprudencial de los actos propios y el principio de confianza legítima.

Este Tribunal Central, siguiendo el camino marcado por el Tribunal Supremo en jurisprudencia reiterada, se ha referido a la doctrina de los actos propios en diversas resoluciones como las de 17 de noviembre de 2015 (00/05071/2012) y de 15 de febrero de 2018 (00/04092/2015), declarándola aplicable cuando la Administración, mediante sus actos y de forma suficientemente concluyente, ha provocado en el obligado tributario una confianza legítima en cuanto a la corrección de su actuación.

El principio de confianza legítima se refleja en el artículo 3.1 de la derogada Ley 30/1992, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, así como en el vigente artículo 3.1.e) de la Ley 40/2015, de Régimen Jurídico del Sector Público, de aplicación al ámbito tributario en virtud del artículo 7.2 de la Ley 58/2003, General Tributaria, este último como principio general que la Administración deberá respetar en su actuación. Igualmente, el principio de la confianza legítima ha sido reconocido en el ámbito comunitario por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea; al respecto, se indica en la antes citada resolución de 17 de noviembre de 2015:

"Por otra parte, se presentan en este caso todos los elementos que permiten la aplicación de la doctrina de los actos propios en el ámbito tributario, recogida en múltiples ocasiones por los Tribunales. Esta requiere de dos condiciones simultáneas para su aplicación (por todas, sentencias del Tribunal Supremo de 4 de noviembre de 2013, Rec. 3262/2012, y sentencia de 12 de noviembre de 2014, Rec. 1881/2012):

- El acto propio, en cualquiera de sus posibles manifestaciones, incluida la tácita, para que despliegue a futuro toda su fuerza vinculante en situaciones iguales, precisa que sea consecuencia de la actividad en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora.

- Que no existan datos nuevos, esto es, que la Administración al examinar y calificar en primera instancia las operaciones concretas, contara con la totalidad de los datos, es decir, no hubiera elementos desconocidos u ocultados, ni aparecieran a posteriori hechos con relevancia determinante

En cuanto al principio de confianza legítima en el ámbito comunitario, son especialmente relevantes las sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE, en adelante) de 16 de mayo de 1979 (caso 84/78); de 5 de mayo de 1981 (caso 112/80); y 21 de septiembre de 1983, (casos 205 a 215/82), cuya doctrina es reproducida por sentencia de 25 de febrero de 2010, del Tribunal Supremo, en cuyo fundamento séptimo se mencionan:

"Por su parte, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, sentencias, entre otras, de 16 de mayo 1979, As 84/78; 5 de mayo de 1981, As 112/80, 21 de septiembre de 1983, As. acumulados 205 a 215/82 y 12 de diciembre de 1985, As. 133/84), admite la vulneración de este principio cuando concurren los siguientes requisitos:

En primer lugar, debe existir un acto o un comportamiento de la Administración comunitaria que pueda haber generado la confianza.

En segundo lugar, es preciso que la persona afectada no pueda prever el cambio de la línea de conducta adoptada anteriormente por la Administración comunitaria.

Y, en tercer lugar, es necesario que el interés comunitario perseguido por el acto impugnado no justifique que se perjudique la confianza legítima del interesado. Este último requisito concurre cuando la ponderación de los intereses existentes demuestra que, en las circunstancias del asunto, el interés comunitario no prima sobre el de la persona afectada en que se mantenga una situación que podrá considerarse legítimamente estable."

En definitiva, debe mediar un acto de la administración lo suficientemente concluyente para provocar en el afectado uno de los tres tipos siguientes de confianza: a) confianza del afectado en que la Administración Pública actúa correctamente; b) confianza del afectado en que es lícita la conducta que mantiene en su relación con la Administración Pública, al existir un eventual error de prohibición; c) confianza del afectado en que sus expectativas como interesado son razonables."

Sobre el principio de confianza legítima se ha pronunciado en muy diversas ocasiones el Tribunal Supremo manifestando que su eficacia depende de las concretas circunstancias de cada caso, sin que ello impida señalar algunos requisitos generales que delimitan su naturaleza y su alcance. De este modo, podemos atender a los pronunciamientos del Alto Supremo en la sentencia de 13 de junio de 2018 (recurso de casación 2800/2017), en la que se señala (el subrayado es nuestro):

<<SEGUNDO. El principio de confianza legítima.

Tanto la Hacienda Foral (en sede administrativa y en vía jurisdiccional), como la representación procesal del contribuyente (en la instancia y en esta casación) y la propia sentencia recurrida describen adecuadamente el alcance y significación del principio de confianza legítima tal y como ha sido perfilado por diversos pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, del Tribunal Constitucional y de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo.

No parece necesario ahora reproducir literalmente o replicar in extenso las numerosas resoluciones recaídas sobre la cuestión, aunque sí afirmar que nos hallamos ante un principio de creación jurisprudencial cuya eficacia dependerá de las concretas circunstancias de cada caso.

Dicho de otro modo, aunque es posible identificar determinados requisitos generales que acotan la naturaleza, la significación, el alcance y los efectos de tal principio, serán las características del asunto las que permitirán determinar si se ha producido, o no, la infracción de la confianza legítima, en el bien entendido que ésta no es más que una consecuencia de la buena fe que, necesariamente, debe presidir las relaciones entre las Administraciones Públicas y los ciudadanos.

Muy sintéticamente cabe afirmar que el principio en estudio implica la exigencia de un deber de comportamiento de la Administración que consiste en la necesidad de observar en el futuro la conducta que sus actos anteriores hacían prever y aceptar las consecuencias vinculantes que se desprenden de esos propios actos.

Pero para que pueda afirmarse que existe ese deber es menester que concurren determinados requisitos (destacados en la sentencia de 22 de junio de 2016, dictada en el recurso de casación núm. 2218/2015, con abundante cita de pronunciamientos anteriores), concretamente los siguientes:

Síguenos en...

1. Que aunque la virtualidad del principio puede suponer la anulación de un acto de la Administración o el reconocimiento de la obligación de ésta de responder de la alteración constatada cuando ésta se produce sin conocimiento anticipado, sin medidas transitorias suficientes para que los sujetos puedan acomodar su conducta y proporcionadas al interés público en juego, y sin las debidas medidas correctoras o compensatorias, el principio no puede amparar creencias subjetivas de los administrados que se crean cubiertos por ese manto de confianza si la misma no viene respaldada por la obligación de la Administración de responder a esa confianza con una conducta que le venga impuesta por normas o principios de derecho que le obliguen a conducirse del modo que espera el demandante.

2. Que no puede descansar la aplicación del principio en la mera expectativa de una invariabilidad de las circunstancias, pues ni este principio, ni el de seguridad jurídica garantizan que las situaciones de ventaja económica que comportan un enriquecimiento que se estima injusto deban mantenerse irreversibles.

3. Que la circunstancia de que no se haya activado la regularización de la situación tributaria en otros ejercicios anteriores no es causa obstativa per se para que, constatada por la Administración la práctica irregular llevada a cabo, se proceda a su regularización a partir de entonces, a lo que debe añadirse que no puede considerarse contraria a la doctrina de los actos propios ni a la buena fe la conducta de una de las partes sin valorar al mismo tiempo la de la otra parte.

4. Que es imprescindible que el comportamiento esperado de la Administración -valga la expresión- derive de actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano - más allá de aquellas insuficientes creencias subjetivas o expectativas no fundadas- de que existe una voluntad inequívoca de la Administración de ajustar su comportamiento a un determinado modo de proceder.

(.....).

TERCERO. Respuesta a la cuestión interpretativa planteada en el auto de admisión.

Como se dijo más arriba, el auto de admisión nos exige que determinemos si el principio de protección de la confianza legítima de tan continua cita imposibilita a una Administración, que no ha exigido a los contribuyentes un tributo en relación con una determinada clase de operaciones por considerar que no estaba sujeta a exacción, reclamarles el pago del mismo, por cambiar de criterio, en relación con periodos tributarios en los que aún no ha prescrito su derecho a hacerlo.

Vaya por delante que es imposible, a nuestro juicio, responder a esta cuestión de forma absoluta, general o universalmente aplicable a todas las situaciones de aquella naturaleza. Nuevamente hay que continuar como empezamos al analizar el principio en estudio: su eficacia dependerá de las concretas circunstancias de cada caso.

Sí podemos afirmar, empero, que la Administración Tributaria no podrá exigir el tributo en relación con una determinada clase de operaciones (o, en general, de hechos imposables), respecto de periodos anteriores no prescritos, cuando puedan identificarse actos o signos externos de esa misma Administración lo suficientemente concluyentes como para entender que el tributo en cuestión no debía ser exigido a tenor de la normativa vigente o de la jurisprudencia aplicable. En otras palabras, la declaración expresa y precisa de que la operación no está sujeta o la realización de actos indubitados que revelen un criterio claramente contrario a su sujeción impedirá a la Administración exigir el tributo con carácter retroactivo, esto es, en relación con momentos anteriores (no afectados por la prescripción) a aquél en el que se cambió el criterio que antes se había manifestado expresa o tácitamente y que llevó al interesado a ajustar su comportamiento a esos actos propios.

Síguenos en...

A ello cabría añadir, reiterando aquí nuestra jurisprudencia, que la circunstancia de que la Administración competente no haya regularizado la situación del contribuyente con anterioridad, o no haya iniciado en relación con los correspondientes hechos imposables procedimiento alguno (de gestión, o de inspección) no determina ineluctablemente que exista un acto tácito de reconocimiento del derecho del sujeto pasivo del tributo, pues tal circunstancia -la ausencia de regularización- no constituye, si no va acompañada de otros actos concluyentes, un acto propio que provoque en el interesado la confianza en que su conducta es respaldada por el órgano competente de la Administración.

Estas afirmaciones, en definitiva, no son más que la aplicación al caso de nuestra jurisprudencia sobre el principio de confianza legítima pues, reiteramos, el mismo (i) no puede amparar creencias subjetivas de los administrados, (ii) ni descansar en meras expectativas de invariabilidad de circunstancias fácticas o jurídicas, ni, en fin, (iii) puede aplicarse con eficacia anulatoria sin actos o signos externos lo suficientemente concluyentes como para generar una razonable convicción en el ciudadano de que existe una voluntad inequívoca de la Administración en el sentido correspondiente>>.

Finalmente, debemos traer a colación la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de fecha 15 de abril de 2021, asunto C-846/19, EQ, en la que se le plantea una cuestión prejudicial relativa al "principio de protección de la confianza legítima". Señala el TJUE en la precitada sentencia (el subrayado es nuestro):

"89 Mediante su octava cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el principio de protección de la confianza legítima se opone a que la Administración tributaria someta al IVA determinadas operaciones relativas a un período anterior en una situación en la que la mencionada Administración ha aceptado durante varios años las declaraciones de IVA del sujeto pasivo en las que no se incluían las operaciones de esa naturaleza como operaciones gravadas y en la que el sujeto pasivo se encuentra ante la imposibilidad de recuperar el IVA devengado de quienes han remunerado dichas operaciones.

90 Procede recordar que el principio de protección de la confianza legítima se extiende a todo justiciable al que una autoridad administrativa haya hecho concebir esperanzas fundadas sobre la base de garantías concretas que le hubiera dado (sentencia de 5 de marzo de 2020, Idealmed III, C-211/18, EU:C:2020:168, apartado 44).

91 De los autos de que dispone el Tribunal de Justicia se desprende que la Administración tributaria luxemburguesa, tras aceptar no gravar las operaciones realizadas por EQ desde el año 2004, modificó esta práctica, con respecto a EQ, mediante su liquidación complementaria de 19 de enero de 2018, para las operaciones realizadas a partir del año 2014, exigiendo el pago de IVA en operaciones de la misma naturaleza.

92 Pues bien, la mera aceptación, incluso durante varios años, por parte de la Administración tributaria luxemburguesa de las declaraciones de IVA presentadas por EQ, que no incluían los importes relativos a las operaciones de que se trata en el litigio principal, no supone una garantía concreta dada por dicha Administración sobre la no aplicación del IVA a dichas operaciones y no puede, por tanto, generar una confianza legítima de ese sujeto pasivo en el carácter no imponible de las operaciones en cuestión.

(...)

94 Habida cuenta de estas consideraciones, procede responder a la octava cuestión prejudicial que el principio de protección de la confianza legítima no se opone a que la Administración tributaria someta al IVA determinadas operaciones relativas a un período anterior en una situación en la que la mencionada Administración ha aceptado durante varios años las declaraciones de IVA del sujeto pasivo en las que no se incluían las operaciones de esa naturaleza como operaciones gravadas y en la que el sujeto pasivo se

encuentra ante la imposibilidad de recuperar el IVA devengado de quienes han remunerado dichas operaciones, debiendo considerarse que las remuneraciones pagadas incluían ya el referido IVA."

Como se indica en la doctrina y jurisprudencia expuestas, la aplicación de la doctrina de los actos propios requiere dos condiciones simultáneas para su aplicación: en primer lugar, que el acto propio sea consecuencia de una actuación en plenitud, real o potencial, de la actividad inspectora, y en segundo lugar, que no existan datos nuevos respecto de los disponibles para la Administración en el examen y calificación en primera instancia, ni aparezcan a posteriori hechos con relevancia determinante.

Analizamos a continuación el contenido y los pronunciamientos de las liquidaciones a las que la entidad pretende atribuir la condición de actos propios.

Constan en el expediente las actas de conformidad suscritas en relación con el IVA de los ejercicios 2006 a 2008 y 2009, respectivamente. De acuerdo con el contenido de las mismas, la liquidación efectuada se fundamentaba en los siguientes motivos:

- La consideración de prestaciones de servicios sujetas al IVA de determinadas operaciones que la entidad venía declarando como no sujetas al impuesto, por localización fuera del territorio de aplicación del IVA, entendiendo que se trataba de prestación de servicios de publicidad.
- La no deducibilidad de determinadas cuotas de IVA soportadas por la adquisición de bienes y servicios por la existencia de defectos sustanciales de las facturas que las documentan o por la no acreditación documental suficiente de la operación.
- Minoración de las deducciones practicadas en relación con vehículos resultante de aplicar la presunción de afectación de dichos vehículos en una proporción del 50% a que se refiere el artículo 95.3 de la Ley del IVA.
- Imputación de cuotas soportadas deducibles a los periodos de liquidación en que efectivamente se devengaron dichas cuotas.
- Minoración de las cuotas a compensar en el periodo 12/2008 por correcciones de carácter aritmético o material.

Por tanto, en las liquidaciones no se analiza la tributación de los contratos de franquicia suscritos por la entidad ni se realiza ningún pronunciamiento al respecto.

Es decir, nos encontramos ante una ausencia de regularización de las obligaciones asumidas por la entidad como consecuencia de los contratos de franquicia en los ejercicios 2006 a 2009 sin que conste comprobación ni fundamentación jurídica sobre la cuestión a pesar de que en el curso de procedimiento inspector se solicitara la aportación de tales contratos. A juicio de este Tribunal, no se acredita que los actos citados deriven de una actuación en plenitud de la actividad de comprobación administrativa, requisito exigido por la jurisprudencia para la aplicación de la doctrina de los actos propios.

Asimismo, como señala la doctrina antes expuesta, considerar como acto propio cada actuación administrativa que suponga una no regularización de cualquier elemento que constituya una operación económica susceptible de ser liquidada, sería tanto como entender vetada cada regularización administrativa a practicar en un futuro si no se realizó en el pasado.

Por lo demás, la Inspección ha fundamentado suficientemente la conclusión a la que llega tras analizar profusamente los contratos de franquicia.

La aplicación práctica de lo anterior al caso concreto, nos lleva a concluir que no opera la doctrina de los actos propios ni se vulnera el principio de confianza legítima. En consecuencia, la alegación de la reclamante no puede ser acogida.

Síguenos en...



NOVENO.- A efectos de decidir sobre la cuestión de fondo objeto de la presente controversia, procede analizar si los citados contratos de franquicia integral constituyen una prestación de servicios a los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido y, en su caso, si tales prestaciones deben considerarse accesorias del suministro de mercancías por parte de la entidad reclamante.

Sobre esta cuestión ha tenido ocasión de pronunciarse este TEAC en resolución de fecha 20 de octubre de 2022 (RG 00-04957-2019) como consecuencia de la reclamación interpuesta por la propia entidad contra el acuerdo de liquidación relativo al IVA de los ejercicios 2013 a 2015 en el que, igualmente, se regulariza por este motivo en relación con los contratos de franquicia integral.

En dicha resolución, tras el examen de los contratos de franquicia integral, este Tribunal, de igual forma que la Inspección, consideró que el contrato de franquicia es un contrato mucho más amplio que el de suministro, al incluir no sólo el suministro de mercancías sino también muchas otras obligaciones.

A continuación, se analiza si dichas prestaciones derivadas de los contratos de franquicia puedan encuadrarse dentro del concepto de prestación de servicios, a los efectos del IVA en los siguientes términos:

"En este sentido, el artículo 11 de la Ley del IVA, dispone:

"Uno. A los efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido, se entenderá por prestación de servicios toda operación sujeta al citado tributo que, de acuerdo con esta Ley, no tenga la consideración de entrega, adquisición intracomunitaria o importación de bienes.

Dos. En particular, se considerarán prestaciones de servicios: (...;)

3º. Las cesiones del uso o disfrute de bienes.

4º. Las cesiones y concesiones de derechos de autor, licencias, patentes, marcas de fábrica y comerciales y demás derechos de propiedad intelectual e industrial.

5º. Las obligaciones de hacer y no hacer y las abstenciones estipuladas en contratos de agencia o venta en exclusiva o derivadas de convenios de distribución de bienes en áreas territoriales delimitadas".

En el mismo sentido, el artículo 2 del Real Decreto 201/2010, que regula el ejercicio de la actividad comercial en régimen de franquicia y la comunicación de datos al registro de franquiciadores, señala que es una actividad en régimen de franquicia (el subrayado es nuestro):

"aquella que se realiza en virtud del contrato por el cual una empresa, el franquiciador, cede a otra, el franquiciado, en un mercado determinado, a cambio de una contraprestación financiera directa, indirecta o ambas, el derecho a la explotación de una franquicia, sobre un negocio o actividad mercantil que el primero venga desarrollando anteriormente con suficiente experiencia y éxito, para comercializar determinados tipos de productos o servicios y que comprende, por lo menos:

a) El uso de una denominación o rótulo común u otros derechos de propiedad intelectual o industrial y una presentación uniforme de los locales o medios de transporte objeto del contrato.

b) La comunicación por el franquiciador al franquiciado de unos conocimientos técnicos o un saber hacer, que deberá ser propio, sustancial y singular, y

c) La prestación continua por el franquiciador al franquiciado de una asistencia comercial, técnica o ambas durante la vigencia del acuerdo; todo ello sin perjuicio de las facultades de supervisión que puedan establecerse contractualmente."

Síguenos en...

Todo lo anterior coincide plenamente con la definición que realiza la Dirección General de Tributos en la contestación de 7 de mayo de 2014 a la consulta vinculante número V1243-14, disponiendo:

"El contrato de franquicia puede definirse, en términos generales, como un convenio contractual entre dos personas naturales o jurídicas, en el cual, una de las partes (franquiciador) otorga o cede, bajo determinadas condiciones, a la otra parte (franquiciado), los derechos de uso de la marca, logotipo, así como su sabes hacer, para la fabricación o comercialización de un producto o la prestación de su servicio a cambio de un pago inicial de asociación y consecutivos pagos en relación al volumen de ventas del franquiciado.

Pues bien, la cesión de tales derechos constituye una prestación de servicios que estará sujeta al Impuesto sobre el valor Añadido."

Conforme a lo expuesto, coincide este TEAC en que las prestaciones recogidas en el contrato de franquicia aportado por la reclamante constituyen una prestación de servicios sujeta al Impuesto, cuya contraprestación de carácter indirecto o implícito, vendría determinada por parte del precio percibido por el suministro de las mercancías al franquiciado.

A este respecto, resulta relevante destacar la estipulación décima del contrato de franquicia, donde se recoge el modo de facturación de las mercancías al franquiciado y la distribución del margen total (diferencia entre el precio de coste para el franquiciado y el sugerido de venta al público) entre el franquiciado y el franquiciador. Así, dispone:

"El franquiciador facturará las mercancías obrantes en su almacén al precio de coste más el margen para el franquiciador, según se establece en el párrafo siguiente. El margen total (diferencia entre el precio de coste y el sugerido de venta al público), se distribuirá del siguiente modo:

95 % para el franquiciado.

5 % para el franquiciador.

En consecuencia, el margen del franquiciado será de un 95% de la diferencia entre el precio de venta al público y el coste de los productos y el 5% restante será el beneficio del franquiciador por el suministro de mercancías.

Esta condición se aplicará a los franquiciados cuyo índice de fidelidad (comparativo entre ventas tienda a coste y suministros **TW**) supere el 95%, La medición de este índice la realizará el Jefe de Zona TW, informando mensualmente al franquiciado de su porcentaje de cumplimiento.

Para fidelidades inferiores al 95%, los porcentajes que se aplicarán serán:

90 % para el franquiciado.

10 % para el franquiciador (...)"

De lo anterior se desprende la presunción de onerosidad en el ejercicio de la actividad comercial en régimen de franquicia. El reclamante, a este respecto, alega que se trata de una presunción *iuris tantum*, que admite prueba en contrario y, para desvirtuarla, sostiene que no cobra ningún tipo de canon o royalty por la prestación de tales servicios.

No obstante, se ha de destacar que, como señala el referido artículo 2 del del Real Decreto 201/2010, la contraprestación puede ser indirecta y, en este caso, de la estipulación décima se deduce de forma clara que el franquiciador se reserva, en el suministro de mercancías al franquiciado, un porcentaje del margen.

Síguenos en...

Por tanto, **TW GH** percibe una contraprestación "indirecta" que se concreta en el margen de facturación del 5% o del 10% (recogido en la cláusula décima del contrato) y que se incluye en el precio de venta de las mercancías facturado al franquiciado. Dicha contraprestación es percibida como retribución a las "Obligaciones del franquiciador" que realiza a favor de los franquiciados, expresamente contempladas en la estipulación "Séptima" del contrato de franquicia.

Debe destacarse que la cesión de derechos que se produce en el contrato de franquicia constituye a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido una prestación de servicios que estará sujeta con independencia de cómo la denomine el obligado tributario y de cómo se determine el importe de la contraprestación que recibe el franquiciador.

Cierto es, como alega la entidad, que las partes tienen autonomía para establecer en el contrato las cláusulas y condiciones que tengan por convenientes, siempre que no sean contrarias a la ley, la moral o el orden público, pero no lo es menos que la Inspección tiene la facultad de calificación de esos contratos con arreglo a la verdadera naturaleza de los mismos, debiendo prescindirse para ello, tal y como establece específicamente la Ley y ha venido reconociendo la jurisprudencia, de la denominación que le hubieran otorgado las partes. Y es en el ejercicio de dicha facultad en el que procedió la Inspección al análisis de los contratos aportados, junto con las facturas y la contabilidad, y del que se dedujo la onerosidad de las prestaciones de servicios que se contienen en el contrato de franquicia y que, pese a lo alegado por la reclamante, no ha sido desvirtuada en ningún momento por ésta.

Por tanto, podemos concluir que las prestaciones derivadas del contrato de franquicia constituyen una cesión de derechos (de uso de su marca, logotipo, así como su saber hacer o "know-how") que es, a efectos del Impuesto sobre Valor Añadido, una prestación de servicios sujeta al mismo. La contraprestación por dicho servicio es de carácter indirecto o implícito, como parte del precio percibido por el suministro de las mercancías al franquiciado, que se contempla específicamente como una de las obligaciones del franquiciador, por lo que los servicios prestados a favor de los franquiciados deberán tributar al tipo del 21%.

DÉCIMO.- Subsidiariamente, la entidad reclamante alega la condición de prestaciones de servicios accesorias al suministro de mercancías de las obligaciones del franquiciador derivadas del contrato de franquicia.

Sobre tal carácter accesorio se ha pronunciado también el TEAC en la precitada resolución de 20 de octubre de 2022 señalando lo siguiente:

"A este respecto, el interesado entiende que el resto de servicios distintos a la venta de mercancías constituyen prestaciones accesorias al suministro. El reclamante defiende que habría un contrato principal, el de suministro de mercancías, con prestaciones accesorias que no serían independientes a los efectos del IVA.

Para el ahora recurrente, no existe duda alguna del carácter accesorio de los servicios del contrato de franquicia ya que no son susceptibles de contratación independiente y no constituyen para el franquiciado un fin en sí mismo (nombre, la imagen, procedimientos de gestión, etc...), sino el medio de disponer en las mejores condiciones del suministro de bienes que constituyen la actividad principal del franquiciador.

No obstante, como indica el órgano inspector en el acuerdo impugnado, del "contrato de franquicia integral" aportado se deduce justamente lo contrario a lo alegado por el obligado tributario, por cuanto la franquicia incluye no sólo el suministro de mercancías (recogido en el apartado 2 de la estipulación séptima) sino también otras muchas prestaciones (relacionadas en otros apartados de dicha cláusula).

Síguenos en...

El objeto y el contenido del contrato de franquicia es mucho más amplio que el propio de un mero contrato de suministro, por cuanto la franquicia incluye no sólo el suministro de mercancías (mencionado en el apartado 2 de la cláusula séptima como "Poner a disposición del franquiciado las mercancías que forman parte de su surtido") sino también otras muchas prestaciones (relacionadas en otros apartados de dicha cláusula) En el contrato de franquicia las obligaciones se refieren no solo al suministro de productos de la franquiciadora (y mantenimiento de stocks mínimos) y al suministro de equipamiento informático y equipamiento en general, sino a todo tipo de obligaciones referidas a la cesión de derechos como "el uso del nombre, marca, emblema, logotipo y nombre comercial" y a que dicho uso sea adecuado ("uniforme y formación del personal contratado, fijación de precios de venta al público y controles del franquiciador").

Por tanto, podemos afirmar que el suministro de las mercancías al franquiciado figura en dicho contrato como una obligación más del franquiciador sin que, en ningún momento se indique, en el "contrato de franquicia integral" aportado, que dicha obligación constituya la obligación principal del franquiciador, ni tampoco que las restantes obligaciones que figuran en dicho contrato tengan carácter de accesorias con respecto a ella. Todo lo contrario, a la vista del contrato, se debe considerar el suministro de las mercancías al franquiciado como una prestación más de entre tantas otras incluidas en el propio contrato de franquicia.

La determinación de cuándo, ante varias prestaciones, debe entenderse que existe una única operación a los efectos de su gravamen conjunto en el IVA o, por el contrario, son varias las transacciones, a cada una de las cuales ha de aplicarse el tratamiento que les corresponda, depende de la consideración de la existencia de una prestación principal, a la que se acompaña de otras que le son accesorias, o de una pluralidad de transacciones con sustantividad propia, desprovistas de la nota de accesoriedad que acabamos de indicar.

Como señala el acuerdo de liquidación al que se contrae la reclamación que ahora se resuelve, son varios los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, TJUE en lo sucesivo, en los que se ha analizado la cuestión. Al respecto, cita el acuerdo impugnado la sentencia del TJUE, de 25 de febrero de 1999 en el asunto Card Protection Plan, CPP C-349/96, dictada en el contexto de las operaciones de seguro.

Las consideraciones que se vierten en esta sentencia son de gran relevancia, conteniéndose en ella criterios que se han recogido en pronunciamientos posteriores, tanto del propio TJUE como de otras instancias interpretativas nacionales.

Con posterioridad a la sentencia CPP, son diversas las sentencias que se han dictado, como son las de 27 de octubre de 2005, asunto Levob Verzekeringen y OV Bank C-41/04, 29 de marzo de 2007, asunto Aktiebolaget NN C-111/05, 10 de marzo de 2011, asuntos acumulados Bog y otros C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, 21 de febrero de 2013, asunto Mesto Zamberk C-18/12, 8 de diciembre de 2016, asunto Stock'94 C-208/15, 18 de enero de 2018, asunto Stadion Amsterdam C-463/16, ó 24 de marzo de 2021, asunto Q, C-907/19, entre otras.

Con base en el cuerpo de jurisprudencia que se acaba de exponer, pueden enunciarse los criterios que, al entender de este Tribunal, determinan, ante una transacción configurada por múltiples prestaciones, la consideración conjunta de las transacciones, en tanto que accesorias unas de otras, o conducentes a su tratamiento por separado:

1º. En la determinación de si nos encontramos ante una prestación única o varias prestaciones diferenciadas hay que tomar en consideración todas las circunstancias en las que estas se desarrollan (sentencias de 27 de octubre de 2005, asunto Levob Verzekeringen y OV Bank C-41/04, de 29 de marzo de 2007, asunto Aktiebolaget NN C-111/05, y de 10 de marzo de 2011, asuntos acumulados Bog y otros C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09). Ha de descartarse, por tanto, una caracterización que tome como referencia únicamente aspectos parciales de las operaciones, debiendo procederse a realizar un análisis conjunto de todas ellas que los integre.

2º. La consideración de cualquier operación como accesorio de otra principal será procedente cuando esta no constituya por sí misma un fin para el cliente, sino el medio de disfrutar en mejores condiciones de la transacción principal (sentencias de 25 de febrero de 1999, asunto CPP C-349/96, 10 de marzo de 2011, asunto Bog y otros C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, ó 27 de septiembre de 2012, asunto Field Fisher Waterhouse C-392/11).

3º. En caso de que dos o más elementos o actos que el sujeto pasivo realice para el cliente se encuentren tan estrechamente ligados que objetivamente formen una sola operación económica indisoluble, cuyo desglose resultaría artificial, ha de concluirse que existe una única operación a estos efectos (sentencias de 27 de octubre de 2005, asunto Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, 21 de febrero de 2008, asunto Part Service, C-425/2006, y 10 de marzo de 2011, asuntos acumulados Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09).

4º. En la concreción de si nos encontramos ante prestación compleja, deben tenerse en cuenta todas las circunstancias en que se desarrolla, determinándose así sus elementos característicos e identificando sus elementos predominantes (sentencias de 2 de mayo de 1996, asunto Faaborg-Gelting Linien, C-231/94, 27 de octubre de 2005, asunto Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, y 10 de marzo de 2011, asuntos acumulados Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09).

5º. La determinación del elemento predominante de cualquier prestación ha de realizarse desde el punto de vista del consumidor medio (sentencias de 27 de octubre de 1995, asunto Levob Verzekeringen y OV Bank, C-41/04, y de 2 de diciembre de 2010, asunto Everything Everywhere, C-276/09), en atención igualmente, en una apreciación de conjunto, a la importancia cualitativa, y no meramente cuantitativa, de sus elementos (sentencia de 10 de marzo de 2011, asuntos acumulados Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09).

6º. El hecho de que se cobre un precio o contraprestación única es, a estos efectos, irrelevante.

Los criterios señalados por el TJUE han sido acogidos en diversas contestaciones a consultas de la Dirección General de Tributos, pudiendo referirse contestaciones como las de 10 de octubre de 2003, 1594-03, 4 de febrero de 2008, V0202-08, 22 de enero de 2010, V0101-10, 27 de septiembre de 2011, V2260-11, 2 de octubre de 2018, V2669-18, o de 18 de septiembre de 2019, V2524-19, entre otras.

De igual modo, se trata de criterios que han permeado la doctrina de este Tribunal, como acreditan las resoluciones de 24 de noviembre de 2016, R.G. 00-2756-2013, o más reciente, de 9 de junio de 2020, R.G. 00-03786-2016, o de 21 de junio de 2021, R.G. 00-00449-2019, entre otras.

En el presente supuesto, nos encontramos ante dos operaciones diferentes: por un lado, una prestación de servicios, la cesión de uso de los derechos que constituyen la franquicia y, por otro, la entrega de mercancías para su venta en Por tanto, conforme al contenido de los contratos aportados, no puede entenderse que todos estos servicios incorporados al contrato de franquicia sean el medio que las partes han considerado mejor para alcanzar el fin de obtener unas mayores ventas y disfrutar en las mejores condiciones del servicio de entrega de mercancías, como alega el interesado.

El suministro de las mercancías al franquiciado se configura como una prestación más de entre las demás incluidas en el propio contrato de franquicia, no sólo por como se configura en el articulado del contrato sino también por la enorme complejidad del resto de servicios, que el interesado pretende configurar como accesorios (poner a disposición del franquiciado y garantizarle el uso de los nombres comerciales, emblemas, logotipos y marcas propios de la cadena franquiciadora, facilitar al franquiciado y garantizarle el uso de los métodos comerciales y de gestión, formar y asistir al franquiciado en los aspectos técnicos, de gestión y comerciales del método de franquicia, garantizar al Franquiciado el suministro de equipos informáticos y equipamiento general, facilitar al Franquiciado un estudio de mercado para el establecimiento e

Síguenos en...

implantación de su negocio, facilitar al Franquiciado una descripción detallada de los puestos de trabajo que son necesarios para el correcto funcionamiento, organizar seminarios de formación y perfeccionamiento del franquiciado, su representante o Gerente, así como el personal asalariado, etc.).

Conforme a lo expuesto, se ha de desestimar igualmente la presente alegación."

DÉCIMO PRIMERO.- Sentado lo anterior, siendo las circunstancias concurrentes en los ejercicios 2016 a 2019 las mismas que las existentes en los ejercicios 2013 a 2015, el criterio fijado por este Tribunal en la resolución de referencia se entiende vigente sin que se vea desvirtuado por las alegaciones presentadas por la entidad.

En efecto, la existencia de estas prestaciones de servicios adicionales, cuya virtualidad es reconocida por la propia entidad, determina, conforme a lo analizado por este TEAC, unas prestaciones de servicios sujetas a IVA con independencia de la forma en que se calcule el precio de coste para el vendedor y se determine el margen de beneficio que revierte al franquiciador, ya sea de forma global o producto a producto.

En el propio acuerdo de liquidación, la Inspección hace referencia a las manifestaciones del representante del obligado tributario vertidas en el procedimiento seguido en relación con el IVA de los ejercicios 2013 a 2016, en el sentido de que la expresión "precio de coste" se refiere al coste para el franquiciado, que es distinto del coste de adquisición para el franquiciador. Entiende este Tribunal que, respecto de tales manifestaciones, aun siendo realizadas en otro procedimiento inspector seguido con la entidad, la Administración puede prevalecerse de las mismas como prueba en tanto el nuevo procedimiento inspector versa sobre los mismos hechos y de él se deriva una misma regularización que la practicada en el anterior, y no se han visto desvirtuadas en el actual procedimiento inspector mediante prueba en contrario (artículo 108.4 LGT).

De acuerdo con lo anterior, el acuerdo de liquidación establece:

"En el apartado 6.7 de la diligencia de constancia de hechos nº 5 la Inspección preguntó al obligado tributario si el precio de coste que se menciona en la Cláusula Décima del Contrato de Franquicia integral ("Facturación de mercancías al franquiciado ") es el mismo precio de coste al que TW GH adquiere los productos a sus proveedores y, en caso de ser distinto, indicar su forma de cálculo. A lo que manifiestan los representantes que este precio de coste es distinto del precio por el que TW GH adquiere los productos a sus proveedores y que su cálculo resulta de aumentar el precio al que compra TW GH con un margen que se estima apropiado."

Lo anterior se ve corroborado por lo dispuesto en la cláusula 7.3º del contrato de franquicia que regula como obligación del franquiciador, entre otras, la siguiente:

"3.- Programar sus precios de forma que compatibilice sus intereses con los de la rentabilidad y seguridad que le brinde la fórmula de franquicia al franquiciado. En este sentido, el franquiciador viene obligado a repercutir en el franquiciado la hipotética mejora en los precios que, de sus negociaciones con los proveedores, pueda producirse."

Así, si el precio de coste del franquiciador fuera el mismo que precio de coste recogido en el contrato de franquicia, no resultaría necesario regular la repercusión al franquiciado de los descuentos concedidos por los proveedores a aquel, toda vez que los mismos ya estarían incluidos en el precio de coste de los productos para el franquiciador.

Por último, debe ponerse de manifiesto que el hecho de que haya sido analizado únicamente el contrato marco y que, como manifiesta la reclamante, eso haya llevado a que no se tengan en cuenta todas las circunstancias del caso, trae causa de la propia voluntad de la entidad de no aportar la totalidad de los contratos, a pesar del requerimiento de aportación realizado por la Inspección, al considerar aquella un exceso la solicitud de documentación que se requería, tal y como se desprende del expediente relativo al

Síguenos en...



IVA de los ejercicios 2013 a 2015 al que se remite la entidad en tanto que en aquel se aportó la documentación que afecta al presente expediente. Por tanto, habiendo declarado que el contrato marco de franquicia integral es el único modelo de contrato que existe y ante la negativa a aportar por parte de la reclamante la totalidad de contratos de este tipo suscritos, cabe entender que todos están referenciados a las obligaciones reguladas en el contrato marco. Si la entidad entendía que había particularidades que conllevaran alcanzar una conclusión distinta a la alcanzada por la Inspección, le correspondía a ella aportar tal documentación.

DÉCIMO SEGUNDO.- Por otra parte, la reclamante alega, con carácter subsidiario, la incorrecta determinación de la base imponible de las prestaciones de servicios al entender aplicable la regla de determinación de la base imponible prevista en el artículo 79.Dos de la Ley del IVA de acuerdo con el cual:

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

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

La cuestión relativa a la determinación de la base imponible fue abordada, igualmente, en la resolución de este TEAC de 20 de octubre de 2022 en la que se señala:

*"Asimismo, la entidad interesada también muestra su rechazo a la cuantificación de la base imponible que ha realizado la Inspección pues, en su opinión, las partes podían haber pactado de forma diferente el valor de las contrapartidas de esta prestación conjunta de servicios y entrega de bienes, en cuyo caso habrían distribuido de forma diferente las bases imponibles sobre las que se repercutió el impuesto. Concluye la reclamante que lo acordado entre las partes es que **TW** no cobraría nada por "el uso del nombre, marca, emblema, logotipo y nombre comercial" sino únicamente por las entregas de bienes a sus clientes franquiciados.*

Conforme al artículo 78 de la Ley del IVA:

"Uno. La base imponible del impuesto estará constituida por el importe total de la contraprestación de las operaciones sujetas al mismo procedente del destinatario o de terceras personas".

*Por lo que respecta a la cuantificación de la base imponible y la cuota tributaria, en el acuerdo de liquidación se parte del importe total del margen del franquiciador (**TW GH**) al que se refiere la estipulación décima del "contrato de franquicia integral", obtenido directamente de las propias facturas en formato electrónico aportadas por el propio obligado tributario.*

*La base imponible corresponde únicamente al margen del franquiciador **TW GH** (no a la totalidad del precio percibido) obtenido por diferencia entre el Margen Bruto y el Margen del cliente.*

Dicha base imponible se multiplica por el tipo de IVA general vigente (el 21% para todos los períodos) obteniendo las cuotas de IVA devengadas correspondientes a la prestación de servicios por los contratos de franquicia integral.

*A las cuotas devengadas obtenidas se les resta el IVA devengado y Recargo de Equivalencia (ya satisfechos en concepto de entrega de bienes por el suministro de mercancías al franquiciado) en la parte que corresponde al Margen del franquiciador **TW GH**.*

Debe destacarse que para la cuantificación de la base imponible y cuota tributaria, la Inspección partió de los datos obtenidos de las facturas aportadas por el obligado tributario, previo requerimiento del órgano inspector.

Síguenos en...

En el apartado 8.2 de la diligencia número 3 de fecha 11-08-2017 se solicitó al obligado tributario (para los meses comprendidos entre el 01-01-2012 y 31-01-2016), un listado donde, entre otra información solicitada, se reflejara el importe del 5% o 10% que se indica como beneficio del suministrador (TW GH) percibido de cada uno de los franquiciados en los contratos aportados. El obligado tributario manifestó que dicho importe figura de forma separada en cada una de las facturas que se emite a cada franquiciado, siendo éste el único documento donde dicho importe figura de forma separada, pero que no se registra de forma separada ni en la contabilidad ni en los registros de IVA ni en ninguna otra parte de los archivos electrónicos de la entidad, por lo que para obtener el importe total del 5% o del 10% habría que realizar un sumatorio de todos los que figuran individualmente en cada factura emitida a cada franquiciado.

Los datos solicitados de las facturas aportadas se pusieron de manifiesto al obligado tributario. En las hojas de cálculo elaboradas por la Inspección figura una columna (denominada "MARGEN TW") que contiene el cálculo del margen correspondiente al franquiciador TW GH obtenido por Inspección mediante la mera diferencia entre el margen bruto total y el margen del cliente (franquiciado) que figuran en los datos de las facturas aportadas.

Conforme a lo expuesto, este Tribunal entiende que la cuantificación de la base imponible y cuota tributaria efectuada por el órgano inspector resulta correcta, pues se efectuó conforme a los datos aportados por el propio obligado y de acuerdo con lo señalado en la estipulación décima del contrato de franquicia, por lo que se deben desestimar sus pretensiones."

Por consiguiente, en el presente caso no resulta aplicable lo dispuesto en el artículo 79.Dos de la Ley del IVA en la medida en que no estamos ante una operación con precio único sino que de las propias facturas aportadas por la entidad se desprende el margen correspondiente al franquiciador, importe este que constituye la contraprestación por las prestaciones derivadas del contrato de franquicia según resulta de las cláusulas del mismo y de conformidad con el criterio expuesto anteriormente.

Nótese que, como se indicó en el fundamento de derecho anterior, el precio de coste del franquiciador no es el mismo que el precio de coste que se tiene en cuenta en el contrato de franquicia a los efectos de calcular el margen global y el margen del franquiciado conforme a la cláusula décima de dicho contrato. Por tanto, el precio de coste que figura en el contrato de franquicia ya lleva implícito un margen de beneficio del franquiciador por el suministro de mercancías al franquiciado.

Asimismo, no cabe acoger la pretensión de la entidad de la no procedencia de determinar el precio de los servicios controvertidos del franquiciador aplicando el método del coste incrementado, pues, como se ha señalado, la Inspección ha tomado como referencia esta regla de valoración partiendo de las cláusulas del contrato de franquicia y de las pruebas que obran en el expediente, por lo que cabe considerarlo conforme a Derecho.

Por consiguiente, deben desestimarse las alegaciones de la entidad y confirmarse la liquidación en este punto.

DÉCIMO TERCERO.- Por último, es preciso entrar a conocer sobre el cálculo de las cuotas de IVA devengadas correspondientes a los tickets emitidos por las ventas en tiendas propias, en los que el IVA está incluido en el precio, cuestión que ha originado un importante descuadre entre las cuotas devengadas declaradas por la entidad y el importe que resulta de aplicar los tipos de IVA a las respectivas bases imponibles declaradas.

A la hora de abordar dichos cálculos, en aquellos casos en que la cuota resultante tenga tres o más decimales, es decir, fracciones de euro más pequeñas que las utilizadas como pago, será necesario efectuar un redondeo. En relación con este redondeo se plantean dos cuestiones.

Por un lado, es necesario fijar el método de redondeo aplicable. Al efecto, caben distintas posibilidades: redondear siempre a la baja, al céntimo de euro resultante sin tener en cuenta los demás decimales; redondear siempre al alza, al céntimo de euro superior al resultante; o redondear aritméticamente, es decir,

Síguenos en...



los importes con el tercer decimal menor a 5 se redondean al céntimo resultante y los iguales o superiores a 5 al céntimo inmediatamente superior.

Por otro lado, es necesario determinar en qué fase o momento concreto debe realizarse el redondeo. Igualmente aquí, caben distintas posibilidades: entre otras, realizarlo a nivel de cada producto vendido, a nivel del conjunto de los productos vendidos en cada operación realizada con un mismo cliente o en la fase final en la que se calcula el IVA devengado a incluir en la autoliquidación de IVA, derivado del sumatorio de todas las cuotas de IVA devengadas por el sujeto pasivo por el total de las operaciones realizadas durante el correspondiente periodo impositivo.

En el presente caso, la cuestión controvertida gira en torno a si el redondeo de las cuotas de IVA, para expresarlas en dos decimales, debe hacerse unidad a unidad de cada producto vendido, tal y como viene realizando la entidad reclamante, o si, como sostiene la Inspección, debe hacerse a partir del conjunto de productos contenidos en un mismo ticket.

No existe controversia en cuanto al método de redondeo aplicado por la reclamante, que es admitido por la Inspección, consistente en efectuarlo al alza o a la baja al céntimo más próximo, según la norma de redondeo de general aplicación, es decir, si el tercer decimal es igual o superior a 5, se redondea al céntimo superior y si el tercer decimal es inferior a 5, se redondea al céntimo inferior (método de redondeo aritmético).

En este orden de cosas, conviene traer a colación la sentencia del TJUE de 10 de julio de 2008, asunto C-484/06, Fiscale eenheid Koninklijke Ahold NV, en la que el Tribunal conocía de un caso en el que una entidad que explotaba supermercados de venta de productos alimenticios, venía calculando las cuotas de IVA a partir del importe total, correspondiente a cada recibo de caja (o «cesta de compra»), pagado por un cliente en caso de compra simultánea de diferentes artículos. Ese importe total de cada recibo de caja se redondeaba aritméticamente al céntimo de euro. No obstante lo anterior, de aplicar otro método consistente en calcular el IVA devengado, no por recibo de caja, sino por separado, por cada artículo vendido al cliente, redondeando la cuota así calculada por artículo al céntimo de euro inferior más cercano (método de redondeo sistemático a la baja), el importe de las cuotas de IVA a declarar era menor que el autoliquidado y pagado resultante de aplicar el método de redondeo aritmético por recibo de caja. Como consecuencia de ello, la entidad solicitó la devolución de las cuotas pagadas en exceso, solicitud que fue desestimada en distintas instancias.

En tales circunstancias, el órgano jurisdiccional que conoce del asunto plantea al TJUE las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se aplica al redondeo de las cuotas del IVA exclusivamente el Derecho nacional o bien es una cuestión de Derecho comunitario, especialmente a la vista de [los artículos 11, parte A, y 22, apartados 3, letra b), décimo guión, y 5, de la Sexta Directiva]?

2) De ser éste el caso, ¿se desprende de las mencionadas disposiciones de la Directiva que los Estados miembros están obligados a permitir el redondeo a la baja por artículo aunque se consignen varias operaciones en una sola factura o se incluyan en una sola declaración?»

El TJUE, en la precitada sentencia, apartados 24 y siguientes, señala al respecto lo siguiente (el subrayado es de este Tribunal):

"24 En respuesta a la primera cuestión, debe señalarse que las disposiciones de las Directivas Primera y Sexta no incluyen ninguna norma expresa sobre el redondeo de las cuotas del IVA. En particular, la Sexta Directiva guarda silencio a este respecto.

25 Las disposiciones del artículo 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, tanto en su versión aplicable en la fecha de los hechos del litigio principal como en la que resulta de la Directiva 2001/115, que entró en vigor el 1 de enero de 2004 y que, por ello, no era aplicable al citado litigio, así como las disposiciones del apartado 5 del mismo artículo pueden

Síguenos en...



ciertamente referirse, en el fondo, a las cuotas de IVA redondeadas, como sostiene el órgano jurisdiccional remitente. Sin embargo, es patente que dichas disposiciones no incluyen ninguna regla expresa sobre cómo debe efectuarse el redondeo.

26 Lo mismo cabe decir por lo que respecta al artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva. En efecto, dicha disposición se limita a determinar la base imponible y únicamente se refiere al precio de los bienes entregados y de los servicios prestados en contrapartida de éstos.

27 No cuestionan la citada apreciación ni la finalidad ni la estructura de cada una de las disposiciones mencionadas en los dos apartados anteriores que procede tener en cuenta para la interpretación de dichas disposiciones [véanse, en particular, las sentencias de 10 de diciembre de 2002, *British American Tobacco (Investments) e Imperial Tobacco*, C-491/01, Rec. p. I-11453, apartado 203 y jurisprudencia citada; de 16 de enero de 2003, *Comisión/España*, C-12/00, Rec. p. I-459, apartado 55, y de 13 de marzo de 2008, *Securenta*, C-437/06, Rec. p. I-0000, apartado 35].

28 Por ello, resulta, en primer lugar 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), que el impuesto sobre el volumen de negocios pretende alcanzar el objetivo de una igualdad en las condiciones de sujeción al impuesto de una misma operación, sea cual fuere el Estado miembro en el que se realice (sentencia de 3 de octubre de 2006, *Banca Popolare di Cremona*, C-475/03, Rec. p. I-9373, apartados 20 y 23). En este contexto, el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva tiene por objetivo garantizar la uniformidad, en los Estados miembros, de la base sobre la que recae la imposición.

29 También persigue estos objetivos el artículo 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, en relación con el cual el cuarto considerando de la Directiva 2001/115 señala que las menciones que deben figurar obligatoriamente en las facturas son necesarias para garantizar el buen funcionamiento del mercado interior. Por último, el artículo 22, apartados 4 y 5, de la Sexta Directiva tiene por objetivo garantizar que se ponga a disposición de la administración tributaria toda la información necesaria para la determinación y la recaudación exacta de la cuota del impuesto exigible.

30 De ello se deduce que ni el tenor de dichas disposiciones ni su finalidad permiten concluir que el Derecho comunitario haya previsto un método específico de redondeo.

31 En consecuencia, ante la inexistencia de normativa comunitaria, corresponde al ordenamiento jurídico de los Estados miembros determinar, dentro de los límites del Derecho comunitario, el método y las reglas que regulen el redondeo de una cuota declarada en concepto de IVA.

32 Por ello, cuando los Estados miembros establecen o admiten un método preciso de redondeo, están obligados a respetar los principios que regulan el sistema común del IVA, como los de neutralidad fiscal y proporcionalidad. El respeto de dichos principios reconocidos en el ordenamiento jurídico comunitario no implica, sin embargo, que la cuestión del método específico de redondeo que haya de aplicarse deba regirse por el Derecho comunitario.

33 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión que, ante la inexistencia de una normativa comunitaria específica, corresponde a los Estados miembros determinar las reglas y los métodos de redondeo de las cuotas del IVA, dichos Estados están obligados, al realizar dicha determinación, a respetar los

Síguenos en...



principios en los que se basa el sistema común de este impuesto, en particular, los de neutralidad fiscal y proporcionalidad.

Sobre la segunda cuestión

34 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si las Directivas incluyen una obligación específica según la cual los Estados miembros han de autorizar a los sujetos pasivos a redondear a la baja por artículo la cuota del IVA.

35 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión, es necesario comprobar, para responder debidamente a la segunda cuestión del órgano jurisdiccional remitente, si el Derecho comunitario, tal como resulta de los principios en los que se base el sistema común del IVA, en particular de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, obliga a un Estado miembro a autorizar a los sujetos pasivos a redondear a la baja por artículo la cuota del IVA adeudada a la administración tributaria. Tal obligación presupone que únicamente un método de redondeo, a saber, el consistente en redondear a la baja por artículo la cuota del impuesto, puede satisfacer tales exigencias.

36 Al ser un reflejo del principio de igualdad de trato en materia de IVA, el principio de neutralidad fiscal requiere que los sujetos pasivos no sean tratados de manera diferente, respecto al método de redondeo aplicado para el cálculo del IVA, por prestaciones similares que compiten entre sí (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, C-443/04 y C-444/04, Rec. p. I-3617, apartado 35 y jurisprudencia citada). Conforme a este mismo principio, el importe que ha de percibir la administración tributaria en concepto de IVA debe corresponder precisamente a la cuota declarada en concepto de IVA en la factura y abonada por el consumidor final al sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs, C-317/94, Rec. p. I-5339, apartado 24).

37 En consecuencia, el citado principio no implica ninguna exigencia en cuanto a la aplicación de un método particular de redondeo, siempre que el método elegido por el Estado miembro de que se trate garantice que la cuota a percibir por la administración tributaria en concepto de IVA corresponda precisamente a la cuota declarada en concepto de IVA en la factura y abonada por el consumidor final al sujeto pasivo.

38 En lo que atañe al principio de proporcionalidad del artículo 2, párrafo primero, de la Primera Directiva resulta que el IVA es un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios (véanse, en particular, las sentencias Banca Popolare di Cremona, antes citada, apartado 21, así como de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros, C-283/06 y C-312/06, Rec. p. I-8463, apartado 29).

39 Aunque el respeto de este último principio exige, cuando es necesario un redondeo, que éste se realice de tal manera que el importe redondeado corresponda lo más posible al del IVA resultante de la aplicación del tipo en vigor, no es menos cierto que tal operación pretende, por su naturaleza, facilitar el cálculo y debe, en consecuencia, conciliar la exigencia de una proporcionalidad lo más exacta posible con las necesidades prácticas de una aplicación efectiva del sistema común del IVA que se basa en el principio de una declaración del sujeto pasivo.

40 En cualquier caso, y sin que sea necesario que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre la cuestión de si el método de redondeo a la baja por artículo puede satisfacer las exigencias del principio de proporcionalidad en el sentido del artículo 2, párrafo primero, de la Primera Directiva, de los ejemplos de cálculo recogidos en las observaciones presentadas al Tribunal de Justicia y mencionados por la Abogado General en el punto 47 de las conclusiones resulta que hay formas de realizar el cálculo que pueden responder a las citadas exigencias.

Síguenos en...

41 Por tanto, debido al carácter técnico de la cuestión del redondeo, el principio de proporcionalidad tampoco puede contener exigencias que permitan concluir que un único método de redondeo, en especial, el consistente en redondear a la baja por artículo la cuota del IVA pueda satisfacer el principio de proporcionalidad.

42 De lo anterior resulta que el Derecho comunitario, en particular, las disposiciones de las Directivas Primera y Sexta y los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, no contienen ninguna obligación específica para los Estados miembros de autorizar a los sujetos pasivos a redondear a la baja por artículo la cuota del IVA.

43 En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión que el Derecho comunitario, en su estado actual, no incluye ninguna obligación específica en virtud de la cual los Estados miembros deban autorizar a los sujetos pasivos a redondear a la baja por artículo la cuota del IVA."

Este mismo criterio fue establecido por el TJUE en su sentencia de 5 de marzo de 2009, asunto C-302/07, J D Wetherspoon plc. En esta ocasión, el caso planteado al Tribunal versaba sobre un entidad que explotaba pubs en los que se procedía a la venta al por menor de comida y bebida a consumidores finales. El método que venía aplicando la entidad para el cálculo de las cuotas de IVA devengadas consistía en que, para cada operación realizada con un cliente concreto y gravada al tipo general de IVA del 17,5 %, multiplicaba el importe total de la venta por 7/47. El resultado se redondeaba aritméticamente, al alza o a la baja, hasta el penique más cercano. Sin embargo, con posterioridad, la entidad se planteó calcular el IVA por «clase de producto», es decir, por cada tipo de producto identificado por separado cuando una operación incluye varios, y redondeando el IVA al tercer decimal inferior, es decir a la baja a la décima de penique inferior más próxima. Seguidamente se sumarían esas cuotas de IVA y, por cada operación, se redondearía la cuota total hasta el penique entero inmediatamente inferior. Solicitada la aplicación de este último método por la entidad, no le fue autorizada por las autoridades fiscales competentes.

A partir del anterior litigio, las cuestiones que el correspondiente órgano jurisdiccional le plantea al TJUE son las siguientes:

«1) El redondeo de las cuotas del IVA, ¿se rige exclusivamente por el Derecho nacional, o bien por el Derecho comunitario? En particular, ¿confirman los párrafos primero y segundo del artículo 2 de la Primera Directiva y el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), el artículo 12, apartado 3, o el artículo 22, apartado 3, letra b), (en su versión vigente al 1 de enero de 2004) de la Sexta Directiva, que el redondeo está regulado por el Derecho comunitario?

2) En particular:

a) ¿Se opone el Derecho comunitario a la aplicación de una norma nacional o de una práctica de la autoridad fiscal nacional que exige el redondeo al alza de cualquier cuota de IVA cuando la fracción de la unidad monetaria más pequeña de que se trate sea igual o superior a 0,5 (como, por ejemplo, que 0,5 peniques deba redondearse al alza al penique superior más próximo)?

b) ¿Exige el Derecho comunitario que se permita a los contribuyentes el redondeo por defecto de cualquier cuota de IVA que incluya una fracción de la unidad monetaria más pequeña en curso?

3) En una venta con el IVA incluido, ¿con arreglo a qué criterio, según el Derecho comunitario, debe aplicarse el redondeo a efectos del cálculo del IVA devengado: por unidad de producto, por clase de bienes, por entrega (si una misma operación incluye más de una entrega), por cesta o totalidad de cada operación, o por período de liquidación del IVA o con arreglo a algún otro criterio

4) Inciden en la respuesta a cualquiera de las cuestiones los principios del Derecho comunitario de igualdad de trato y de neutralidad fiscal, en particular en relación con la existencia en el Reino Unido de una autorización por parte de las autoridades fiscales competentes que permite sólo a

Síguenos en...

determinados comerciantes el redondeo por defecto de las cuotas del IVA que hayan de ser liquidadas?»

Respecto a la primera cuestión que le es planteada, esto es, la relativa a la regulación por el Derecho Comunitario del método de redondeo aplicable para el cálculo de las cuotas de IVA devengadas, el TJUE se reitera en lo dispuesto en su sentencia de 10 de julio de 2008, anteriormente transcrita, concluyendo lo siguiente:

"38 Por tanto, procede responder a las cuestiones primera y segunda que el Derecho comunitario, en su estado actual, no contiene ninguna obligación específica referente al método de redondeo de las cuotas del IVA. Ante la inexistencia de una normativa comunitaria específica, corresponde a los Estados miembros determinar las reglas y los métodos de redondeo de las cuotas del IVA, si bien dichos Estados están obligados, al realizar esta determinación, a respetar los principios en los que se basa el sistema común de este impuesto, especialmente los de neutralidad fiscal y proporcionalidad. En particular, el Derecho comunitario, por una parte, no se opone a la aplicación de una norma nacional que exija el redondeo al alza de las cuotas del IVA cuando la fracción de la unidad monetaria más pequeña de que se trate sea igual o superior a 0,5 y, por otra parte, no exige que se autorice a los sujetos pasivos a redondear a la cifra inferior la cuota de IVA cuando ésta tenga una fracción de la unidad monetaria nacional más pequeña."

Asimismo, en la precitada sentencia, se planteó al Tribunal la fase concreta o nivel en que, en su caso, procede llevar a cabo el redondeo con arreglo a un método determinado. En particular, en el asunto del que conocía el TJUE, se planteaban las siguientes alternativas (apartado 27):

"27 El órgano jurisdiccional remitente añade que ni las directivas ni la legislación del Reino Unido tampoco indican en qué fase o nivel debe practicarse el redondeo. Así, cuando un cliente compra al mismo tiempo varios bienes, es posible redondear el IVA devengado, bien separadamente por cada artículo, bien por cada clase de producto cuando se han comprado varios artículos del mismo producto, bien al realizar la operación completa con el cliente, bien en el momento de la declaración del IVA al final del período de liquidación correspondiente, o, por último, en otro nivel, como el de los ingresos brutos diarios de cada punto de venta o de todos los puntos de venta de un minorista."

Al respecto, señaló el TJUE (el subrayado vuelve a ser nuestro):

"39 Mediante esta cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si, en una venta con IVA incluido, el Derecho comunitario exige que el redondeo para el cálculo del IVA devengado se haga en un nivel particular, por ejemplo, en uno de los niveles mencionados en el apartado 27 de la presente sentencia.

40 Según el Gobierno del Reino Unido, el Derecho comunitario sólo exige el redondeo del IVA en la fase en que exige la liquidación del IVA como suma de dinero. De este modo, el nivel más bajo sería o bien la factura emitida en virtud del artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva, o bien la declaración periódica del IVA. No obstante, los Estados miembros conservan cierta facultad discrecional para autorizar el redondeo en una fase anterior si lo consideran apropiado.

41 La Comisión de las Comunidades Europeas considera igualmente que puede entenderse necesario indicar el IVA devengado en cifras enteras al emitir una factura de acuerdo con el artículo 22, apartado 3, de la Sexta Directiva. Sin embargo, en caso de venta al por menor a precios con IVA incluido, sólo en la fase de declaración periódica del IVA resulta necesario expresar la cuota devengada en cifras enteras.

42 En cambio, Wetherspoon considera que un redondeo practicado únicamente al finalizar el correspondiente período de liquidación del IVA es incompatible con las reglas de las

Síguenos en...



Directivas Primera y Sexta, así como con los principios de neutralidad fiscal y de seguridad jurídica. Dado que la obligación de declarar a las autoridades fiscales el IVA por las entregas efectuadas nace respecto a cada operación, sería necesario identificar la cuota exacta del IVA que el cliente tiene que pagar y que el proveedor tiene que declarar, a más tardar, en el momento de la operación.

43 Ante todo, procede observar que las disposiciones de las Directivas Primera y Sexta, en particular las citadas por el órgano jurisdiccional remitente, no contienen ninguna regla expresa que fije el momento en el que puede o debe efectuarse el redondeo de las cuotas del IVA que tengan una fracción de la unidad monetaria nacional más pequeña.

(...:)

47 De ello se deduce que ni el tenor de dichas disposiciones ni su finalidad permiten concluir que las disposiciones comunitarias hayan previsto el redondeo en un nivel determinado.

48 Por tanto, ante la inexistencia de una normativa comunitaria específica, corresponde al ordenamiento jurídico de los Estados miembros determinar, dentro de los límites establecidos por el Derecho comunitario, la fase en la que puede o debe practicarse el redondeo de la cuota del IVA.

49 Como se desprende del apartado 33 de la presente sentencia, los Estados miembros, al determinar esa fase, deben respetar los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad que regulan el sistema común del IVA (véanse, a este respecto, los apartados 34 a 36 de la presente sentencia). No obstante, debido al carácter técnico de la cuestión del redondeo, estos principios no pueden contener exigencias que permitan concluir que sólo un método de redondeo, en particular el operado por artículo o por clase de productos, puede satisfacer tales principios.

50 Por otra parte, hay que distinguir las posibles exigencias del Derecho comunitario relativas al redondeo y las necesidades prácticas que requieren el redondeo de una cuota del IVA que tenga una fracción de la unidad monetaria nacional más pequeña. Tratándose de operaciones efectuadas a un precio con IVA incluido, no se da la necesidad imperativa de redondear la cuota del IVA a una cifra entera de dicha unidad monetaria en la fase de la operación, como ha puesto de manifiesto la Abogado General en el apartado 42 de sus conclusiones. En efecto, en tal caso, sólo al final de la declaración periódica del IVA es absolutamente indispensable llegar a una suma que se pueda pagar efectivamente y que, por ello, no debe incluir fracciones de la unidad monetaria más pequeña.

51 Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la tercera cuestión que, en el caso de una venta con IVA incluido, a falta de normativa comunitaria específica, corresponde a cada Estado miembro determinar, dentro de los límites del Derecho comunitario, en particular respetando los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, el criterio con arreglo al cual puede o debe practicarse el redondeo de una cuota del IVA que contenga una fracción de la unidad monetaria más pequeña."

Finalmente, conviene llamar la atención a lo señalado por el TJUE en la sentencia que venimos analizando, respecto de las diferencias de aplicar un método de redondeo u otro cuando nos encontremos ante precios fijados sin IVA o con precios con IVA incluido. Dispone así (el subrayado es de este Tribunal):

"60 En el caso de los precios fijados sin IVA, el redondeo se practica antes del pago de la prestación por parte del cliente. La cuota del impuesto recibida del cliente por el sujeto pasivo y la que éste paga a continuación al Estado es idéntica, independientemente del método de redondeo aplicado.

Síguenos en...



61 En cambio, cuando el IVA está incluido en el precio de un bien o de un servicio, el redondeo sistemático a la baja, en un nivel inferior a la declaración periódica del IVA, conduciría a que el sujeto pasivo percibiera de su cliente la cuota del IVA efectivamente devengado, a la vez que sistemáticamente pagaría al Estado una cuota menor, beneficiándose de la diferencia. Este resultado es contrario al principio según el cual el IVA es recaudado por los sujetos pasivos en cada fase del proceso de producción o distribución por cuenta de la administración tributaria, a la que deben entregarlo (véase la sentencia de 6 de octubre de 2005, MyTravel, C-291/03, Rec. p. I-8477, apartado 30).

62 Además, las dos situaciones mencionadas se diferencian considerablemente desde el punto de vista de las necesidades prácticas de una aplicación efectiva del sistema común del IVA. Tratándose de un precio sin IVA, habitualmente expresado en cifras enteras, el redondeo del IVA es imprescindible para obtener una cuota total, resultante de la adición del precio sin IVA y del IVA devengado, que puede ser efectivamente pagado. Por el contrario, cuando el IVA está incluido en el precio del bien o servicio, el redondeo no es necesario para saldar el precio total."

A partir de las sentencias parcialmente transcritas, cabe extraer las siguientes conclusiones:

1ª. La determinación del método de redondeo y las reglas para su aplicación a efectos de calcular las cuotas de IVA devengadas constituyen una cuestión técnica que no se encuentra regulada en el Derecho Comunitario. Ante dicha ausencia, corresponde a los Estados miembros llevar a cabo dicha regulación dentro de los límites establecidos por el Derecho Comunitario.

2ª. La regulación por los Estados miembros del método y las reglas de redondeo, debe respetar los principios que rigen el sistema común del IVA, tales como los de neutralidad fiscal y de proporcionalidad.

3ª. Tratándose de operaciones efectuadas a un precio con IVA incluido, sólo es indispensable redondear la cuota de IVA cuando se efectúen los cálculos necesarios para la presentación de la autoliquidación de IVA.

4ª. Para los supuestos en que los precios se fijan con IVA incluido, un método de redondeo sistemático a la baja, en un nivel inferior a la declaración periódica del IVA, no cumpliría los principios que regulan el Derecho Comunitario, puesto que conduciría a que el sujeto pasivo pagara al Estado, sistemáticamente, una cuota menor que la percibida de sus clientes, beneficiándose de la diferencia.

5ª. Aunque el principio de proporcionalidad exige que cualquier importe redondeado se corresponda lo más posible con el del IVA resultante de la aplicación del tipo en vigor, ello se debe conciliar con las necesidades prácticas de una aplicación efectiva de un sistema que se basa en el principio de declaración del sujeto pasivo.

DÉCIMO CUARTO.- Sentado lo anterior, debe señalarse que la Ley 37/1992, reguladora del Impuesto, no establece ningún método ni regla específica de redondeo a efectos de cuantificar la base imponible y las cuotas de IVA devengado.

Siendo esto así, la aplicación de las conclusiones alcanzadas en el fundamento de derecho anterior al caso concreto requiere analizar si el método seguido por la entidad reclamante y la fase en la que lo aplica, cumple los principios comunitarios enunciados por el TJUE en las sentencias transcritas.

Ya adelanta este TEAC, como se argumentará posteriormente, que el sistema de redondeo seguido por la entidad en el presente caso no respeta los principios de proporcionalidad ni de neutralidad fiscal, habiendo demostrado la Inspección, con el profuso análisis que ha llevado a cabo, que dicho sistema ha ocasionado una distorsión en el importe a declarar en la autoliquidación de IVA, en una cuantía que no es despreciable.

En efecto, si bien la entidad ha optado por un método de redondeo aritmético, que debe considerarse aceptable, la aplicación del mismo a nivel de unidad a unidad de cada producto, dada la estructura de

Síguenos en...



precios existente (las terminaciones de los precios no se distribuyen uniformemente), conduce en este caso a una falta de neutralidad en los términos recogidos por el TJUE en las sentencias de referencia. En ese sentido, se deduce de los análisis llevados a cabo por la Inspección y del informe estadístico que obra en el expediente, que las diferencias totales de tributación resultantes en el período objeto de comprobación, como resultado de seguir tales reglas de redondeo, ascienden a casi 600.000 euros.

Frente a ello, la Inspección ha acreditado que la aplicación, en el presente caso, del método de redondeo a un nivel superior al de unidad a unidad de cada producto, lleva a que las diferencias en la tributación, que por lógica el redondeo siempre provoca, sean inferiores y determinen un margen menor de error, ajustándose más a los importes que procedería declarar.

Esta interpretación es acorde con la línea seguida por el TJUE en las sentencias que se han transcrito, ya que si bien no se rechaza a priori ningún método de redondeo, se insta a analizar el caso concreto para llegar a la conclusión de si el método, en los términos en los que se aplica, es o no aceptable a la vista del cumplimiento de los principios que rigen el sistema común del IVA.

Frente a la postura de la Inspección, la entidad reclamante defiende la aplicación del redondeo unidad a unidad de cada producto al considerar que es acorde con el funcionamiento normal del IVA que grava cada entrega de bienes o prestación de servicios.

No obstante lo anterior, no puede acogerse dicha alegación, toda vez que el propio TJUE, en la precitada sentencia de 5 de marzo de 2009, ha defendido que en los casos en que los precios se fijan IVA incluido, como ocurre en este supuesto, no es absolutamente necesario llevar a cabo el redondeo para fijar las cuotas de IVA a nivel de la operación concreta. No es sino hasta el momento final de presentar la autoliquidación de IVA cuando necesariamente debe cuantificarse el importe de las cuotas redondeadas para incluirlas en la misma.

Resulta claro que el IVA se devenga operación por operación, y que en la autoliquidación del impuesto deben incluirse todas las operaciones devengadas en el correspondiente período impositivo, por lo que, a efectos tributarios, el importe final a declarar vendrá dado por la suma de todas las cuotas devengadas. A tal efecto, aun cuando la normativa sobre IVA no regula ni el método ni las reglas sobre redondeo, este TEAC considera razonable que en las operaciones efectuadas a un precio con IVA incluido, el redondeo se efectúe en ese saldo final compuesto por el sumatorio de las cuotas devengadas a declarar, pues ello minimiza la distorsión ocasionada por el redondeo.

Redondear cada una de las cuotas devengadas por cada operación individualizadamente conlleva una modificación relevante del resultado final que debe declararse. Esto es así en la medida en que, el redondeo desde el nivel más bajo, como lo es el de unidad a unidad de cada producto vendido, aumenta el número de veces en que debe realizarse tal redondeo hasta llegar a la fase final de la declaración periódica de IVA, ocasionando un mayor riesgo de distorsión acumulada. Por tanto, cuanto más tarde se realice el redondeo, siendo el nivel más alto posible el de la autoliquidación de IVA, más preciso será el resultado y menor la distorsión producida por el redondeo.

Lo anterior se ve corroborado en otros ámbitos normativos, en los que se prevé la aplicación del redondeo en la fase final de pago o liquidación para obtener con ello mejores resultados. En este sentido, resulta ilustrativo traer a colación lo dispuesto en el artículo 11 de la Ley 46/1998, de 17 de diciembre, sobre introducción del euro, aplicable a las operaciones de redondeo después de una conversión a la unidad euro según el cual (el subrayado es de este Tribunal):

"Artículo 11. Redondeo.

Uno. En los importes monetarios que se hayan de abonar o contabilizar, cuando se lleve a cabo una operación de redondeo después de una conversión a la unidad euro, deberán redondearse por exceso o por defecto al céntimo más próximo. Los importes monetarios que se hayan de abonar o contabilizar y se conviertan a la unidad monetaria peseta deberán redondearse por exceso o por defecto a la peseta más próxima. En caso de que al aplicar el tipo de conversión se obtenga una cantidad cuya

Síguenos en...



última cifra sea exactamente la mitad de un céntimo o de una peseta, el redondeo se efectuará a la cifra superior.

Dos. En ningún caso podrá modificarse el importe a pagar, liquidar o contabilizar como saldo final, como consecuencia de redondeos practicados en operaciones intermedias. A los efectos de este apartado, se entiende por operación intermedia aquella en que el objeto inmediato de la operación no sea el pago, liquidación o contabilización como saldo final del correspondiente importe monetario.

Tres. En el caso de la conversión a la unidad euro de sanciones pecuniarias, tributos, precios, tarifas y demás cantidades con importes monetarios expresados únicamente en pesetas, cuando exista una graduación por tramos y, como resultado del redondeo efectuado según lo dispuesto en este artículo, se obtengan cantidades coincidentes en diferentes tramos, se procederá a incrementar en un céntimo de euro la correspondiente al tramo superior.

(...)."

En otro orden de cosas, debe también resaltarse, como ha puesto de manifiesto la Inspección en el acuerdo de liquidación impugnado, que el redondeo en fases posteriores a las de la entrega de cada producto, no requiere acudir a los cálculos que figuran en cada uno de los (...) tickets emitidos por **TW** en los períodos impositivos, sino que se puede partir de los datos obrantes en el libro registro de ventas al que la entidad ha trasladado fielmente los datos que obran en los cajetines o resúmenes de los tickets y en el que los datos no figuran desglosados por tickets, sino que existe un único registro por cada tienda, fecha y tipo de gravamen. Por tanto, la aplicación práctica del IVA se simplifica.

Lo anterior hay que ponerlo en relación con lo señalado por el TJUE en la sentencia de 5 de marzo de 2009, en cuyo apartado 36 se establece (el subrayado es nuestro):

"36 En cuanto al principio de proporcionalidad, el Tribunal de Justicia ha declarado que, aunque el respeto de este principio exige que todo importe redondeado corresponda lo más posible al resultante de la aplicación del tipo en vigor, no es menos cierto que esta exigencia debe conciliarse con las necesidades prácticas de una aplicación efectiva del sistema común del IVA y que, debido al carácter técnico de la cuestión del redondeo, varios métodos de redondeo pueden satisfacer estas exigencias (véase, en este sentido, la sentencia Koninklijke Ahold, antes citada, apartados 39 a 41)."

Por último, este Tribunal debe llamar la atención sobre el hecho de que, de admitirse el redondeo a la baja propuesto por la entidad, ello podría determinar que se dejara de tributar por determinados consumos para los cuales no está previsto la aplicación de ninguna exención ni de un tipo impositivo nulo.

En efecto, si atendemos al redondeo unidad a unidad de producto vendido practicado por la entidad, aquellos productos cuya cuota impositiva resultante de aplicar el tipo de gravamen sobre la base imponible fuera inferior a 0,005 euros dejarían de tributar por el impuesto, además de hacer un doble redondeo, primero en base y luego en cuota, que aleja el resultado de la realidad económica si se tienen en cuenta el total de los productos y ventas realizadas por la entidad en el período impositivo.

En cualquier caso, partiendo del principio general de gravamen de las operaciones sujetas al IVA, salvo regulación en contrario, no podría admitirse que determinadas entregas de productos sujetas y no exentas del impuesto dejaran de tributar por ser ínfima la cuantía resultante de aplicar sobre la base imponible, el tipo de gravamen.

En este sentido, si bien el artículo 212 de la Directiva IVA establece que "los Estados miembros podrán dispensar a los sujetos pasivos del pago del IVA devengado cuando su importe sea insignificante", no se ha contemplado esta circunstancia en la Ley del IVA.

A mayor abundamiento, en estos casos quebraría el principio de neutralidad fiscal ya que la entidad reclamante habría deducido el IVA soportado por la adquisición de tales productos sin que, por otra parte, como ya se ha visto, haya dado lugar a tributación de cuota alguna por la venta de los mismos.

Síguenos en...



Por consiguiente, aun cuando no exista regulación sobre la materia, del análisis llevado a cabo por la Inspección en el expediente de referencia, se concluye que, en el presente caso, debido fundamentalmente a la estructura de precios existente, la aplicación del redondeo producto a producto genera una distorsión significativa, por lo que debe concluirse que el sistema adoptado por la entidad no cumple los principios que rigen el sistema común de IVA.

DÉCIMO QUINTO.- La postura que viene manteniendo este TEAC es coincidente con la mostrada por el Abogado general en las conclusiones presentadas en los supuestos que dieron lugar a que el TJUE dictara las sentencias anteriormente referidas, además de la defendida por la Comisión Europea.

Reproducimos aquí el contenido de dichas conclusiones:

"CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA.

presentadas el 24 de enero de 2008 1(1)

Asunto C-484/06

(...)

42. El redondeo sistemático a la baja o al alza de la cuota de IVA adeudada por cada artículo vendido daría lugar, en consecuencia, a una divergencia global considerable con respecto a un resultado que se ajusta plenamente a los principios de proporcionalidad exacta y neutralidad del IVA. (28) Con el redondeo a la baja, en su conjunto, cantidades considerables de IVA serían pagadas por los clientes y conservadas por los minoristas en lugar de ser entregadas, como procede, a las autoridades tributarias; con el redondeo al alza, cantidades similares serían recaudadas por las autoridades de los minoristas, pese a no ser adeudadas ni haber sido pagadas por los clientes.

43. En consecuencia, la legislación comunitaria en materia de IVA no puede permitir -y mucho menos exigir- el redondeo sistemático a la baja (o al alza) del IVA por cada artículo vendido por minoristas al liquidar el impuesto.

(...)

45. Sin embargo, puede resultar útil examinar qué tipos de solución pueden ser aceptables, teniendo en cuenta que la situación de interés inmediato se refiere a las ventas al por menor a los consumidores finales a precios con IVA incluido.

46. Al menos dos tipos de planteamiento parecerían adecuados para reducir o minimizar, cuando no eliminar completamente, la distorsión que he subrayado antes. Podrían aplicarse de manera independiente o conjuntamente.

47. En primer lugar, como han señalado todos los Gobiernos de los Estados miembros que han presentado observaciones, el método aritmético común de redondeo, en el que cualquier fracción de un céntimo por debajo de 0,5 se redondea a la baja y cualquier fracción de 0,5 o más se redondea al alza, ambas en el siguiente céntimo, reduce probablemente la distorsión de que se trata, en la medida en que las sumas redondeadas a la baja tenderán a anular las sumas redondeadas al alza. (29)

48. Dicho planteamiento no tiene por qué afectar al importe de IVA incluido en el precio pagado por cada consumidor por cada artículo, el cual, a un tipo del 19 %, se mantiene en el 19/119 del precio al por menor. (30) Se trata más bien de una forma práctica de conseguir una aproximación del total de dichas cantidades individuales que cada minorista debe declarar a la autoridad tributaria en su declaración periódica. Podría conseguirse un grado de exactitud posiblemente mayor calculando el importe de IVA en el precio de cada artículo hasta, por ejemplo, el octavo o décimo decimal, y sumando

Síguenos en...



todas las cantidades así calculadas antes de redondear en el siguiente céntimo, si bien parece innecesariamente complicado llegar a tal extremo (así como gravoso para el pequeño empresario).

49. En segundo lugar, según se desprende de la última consideración, no es preciso en absoluto llevar a cabo ningún redondeo hasta que deba efectuarse un pago efectivo de IVA, distinto de cualquier indicación de precios con el IVA incluido. No se llega a esta fase hasta que se calcula la cuota adeudada con cada declaración periódica de conformidad con el artículo 22, apartado 5, de la Sexta Directiva. Hasta entonces, las cuentas de los empresarios sólo tienen que indicar los precios con IVA incluido para cada tipo impositivo aplicable; la cuota de impuesto incluida en dichos precios puede registrarse simplemente como 19/119, 6/106 o cualquiera que sea la fracción aplicable (la «proporción exacta» exigida por el artículo 2 de la Primera Directiva). Si el redondeo se limita a la fase final, el resultado es más preciso y, además, se reduce la carga de cálculo.

50. En consecuencia, si el efecto del redondeo se limita a una fracción de un céntimo para cada minorista y para cada tipo impositivo en cada declaración periódica, no se producirá ninguna distorsión grave del importe total del impuesto recaudado en comparación con el importe total abonado por los consumidores, y la distorsión de neutralidad no puede exceder de unos pocos céntimos por empresario.

51. Además, si el redondeo se aplaza hasta la última fase posible, el redondeo sistemático a la baja no afectará a la integridad del sistema en más de una medida ciertamente insignificante. El Tribunal de Justicia precisó en el asunto *Elida Gibbs* que, en el cálculo final, el importe a favor de la autoridad tributaria no podrá exceder del importe pagado por el consumidor final. (31) Si dicho pronunciamiento hubiera de seguirse estrictamente, el redondeo sistemático a la baja en la fase de la declaración periódica resultaría ser la solución que respeta más rigurosamente las normas y principios que han de observarse.

52. Me gustaría añadir en este punto tan sólo una observación final. En virtud de la Directiva 98/6, los empresarios deben indicar precios de venta con IVA incluido. Como se señaló en la vista, éstos fijan dichos precios en respuesta a consideraciones del mercado: el margen de beneficio deseado, el precio que el consumidor está dispuesto a pagar y el precio cobrado por los competidores. Es evidente que el redondeo de importes de IVA puede afectar a dichas consideraciones, en particular cuando se trata de artículos de bajo precio generadores de un alto volumen de negocios. Sin embargo, el IVA está destinado a ser neutral con respecto a los empresarios, y no debe permitirse que los cálculos de IVA influyan en decisiones comerciales de dicha índole. A este respecto, resulta especialmente importante tener en cuenta que las grandes cadenas de supermercados tienen una capacidad mucho mayor para tener en cuenta tales cálculos que la de los pequeños empresarios, de modo que cualquier posibilidad de redondear el IVA por artículos individuales puede falsear la competencia a favor de los primeros y en perjuicio de los segundos.

53. En síntesis: i) cuando deban sumarse las cantidades, el redondeo aritmético dará lugar a una distorsión menor que el redondeo sistemático al alza o a la baja (y el redondeo al par reducirá la distorsión todavía más); ii) la distorsión puede minimizarse de manera más efectiva calculando los importes adeudados una vez sumadas las cantidades individuales con IVA incluido respecto de cada período impositivo; iii) en dicha fase, para evitar cualquier pago excesivo a la Administración Tributaria es aceptable redondear a la baja el importe adeudado hasta la siguiente unidad de pago mínima en todos los casos."

En esta idea se incide en las conclusiones presentadas por la misma Abogada General en el asunto C-302/07 en donde señala:

"37. Tal como he señalado en las conclusiones que presenté en el asunto *Koninklijke Ahold*, antes citado, (14) el redondeo siempre produce una pequeña distorsión y cuanto más bajo sea el nivel en el que ésta tenga lugar (considerando que el redondeo por unidad está en el nivel más bajo, y que el redondeo por declaración de IVA lo está en el más alto), mayor será la posibilidad de que la suma agregada de las distorsiones sea significativa. Señalé también, (15) que el redondeo sistemático a la baja o al alza produce una mayor distorsión, mientras que el método aritmético de redondeo tiende a

Síguenos en...



reducirla (en la medida en que las sumas redondeadas a la baja tenderán a anular las sumas redondeadas al alza), y que otros mecanismos más sofisticados podrían minimizar aún más la distorsión.

38. El tipo de distorsión en cuestión se produce por la diferencia existente entre la proporción exacta del precio minorista que constituye el IVA y la cuota del IVA que el comerciante declara y abona a las autoridades fiscales. Estas diferencias son contrarias al principio de proporcionalidad exacta, por definición. Implican tanto el pago a la autoridad fiscal por parte del comerciante de una parte de sus beneficios en exceso de la cuota que efectivamente le corresponde, en el caso del redondeo al alza, como la retención por parte del comerciante de una parte de la cuota de IVA que efectivamente le corresponde pagar, en el caso del redondeo a la baja, y por tanto vulnera el principio de que el IVA debe ser neutro respecto de los sujetos pasivos.

39. Está claro que ninguna disposición de la Sexta Directiva, ni de ninguna otra Directiva del IVA, introduce ninguna exigencia específica sobre el nivel en el que debe efectuarse el redondeo. Sin embargo, los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad (tal como deben entenderse en el contexto del IVA) exigen que la distorsión se reduzca al mínimo. Esto puede lograrse, por una parte, empleando un método de redondeo que no produzca sistemáticamente distorsión en un mismo sentido, sino que permita que las distorsiones se anulen unas a otras. Por otra parte, en el contexto específico de la tercera cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, puede lograrse mediante el empleo de aquel tipo de redondeo que produzca el menor riesgo de distorsión acumulada por tener lugar en el menor número de operaciones individuales de redondeo.

40. El nivel más alto posible es el de las declaraciones periódicas de IVA. (16) En la medida en que los comerciantes venden a consumidores finales y que no es necesario que emitan una factura en la que se indique una cuota específica de IVA, el redondeo hecho a este nivel no parece plantear problemas prácticos. Tal como sugerí en mis conclusiones del asunto Koninklijke Ahold, (17) un recibo de caja como los que se emplean habitualmente en estos casos no tiene por qué expresar la cuota exacta del IVA que forma parte del precio final sino que puede indicar solamente el tipo aplicable. Pero, incluso si se facilita una cuota redondeada, no tiene por qué ser vinculante entre el comerciante y la administración tributaria. En virtud del artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, un simple recibo de caja, que no es ni una factura ordinaria ni una factura de IVA menos detallada, no puede utilizarse para poder ejercitar el derecho a la deducción. Respecto de las facturas de IVA menos detalladas (que sí pueden usarse para la deducción), observo que ni el artículo 22, apartado 9, letra d), de la Sexta Directiva ni la regla 16, apartado 1, del Reglamento del IVA exigen que se declare una determinada cuota de IVA, sino solamente «los datos que permitan calcularlo» o «el tipo del IVA aplicable». (18)".

A la vista de las anteriores conclusiones del Abogado General y de los criterios sentados por el TJUE en las sentencias de referencia, parece que, para los supuestos en que los precios se fijan con IVA incluido, como ocurre en el presente caso, la mejor opción es aplicar el método de redondeo en la fase final de la autoliquidación, por cuanto que en dicha fase el redondeo supone una menor distorsión que a otros niveles.

DÉCIMO SEXTO.- Por consiguiente, con arreglo a todo lo expuesto, este Tribunal considera que el análisis y los cálculos realizados por la Inspección ponen de manifiesto que el método de redondeo seguido por la entidad, en tanto que provoca una distorsión relevante del resultado a declarar, no se ajusta a los principios comunitarios de proporcionalidad ni de neutralidad fiscal. No obstante lo anterior, tal y como se expuso en el fundamento de derecho anterior, parece que, en los casos en que los precios se fijan con IVA incluido, como ocurre en el presente supuesto, lo coherente a efectos de que se produzca el menor riesgo de distorsión, es efectuar el redondeo en la fase final de la autoliquidación del IVA. Siendo esto así, en la medida en que la Inspección ha efectuado la regularización aplicando un redondeo a nivel de ticket (por cada operación de venta), habiendo señalado el TJUE que no es necesario dicho redondeo hasta la declaración periódica de IVA, deberá calcularse el resultado de efectuar el redondeo a nivel global, esto es, al sumatorio de todas las operaciones realizadas en el periodo impositivo, y en caso de que arrojará un saldo más favorable para la reclamante, deberá tomarse para regularizar la situación tributaria de la misma.

DÉCIMO SÉPTIMO.- De acuerdo con el contenido de la presente resolución, este TEAC procede a:

Síguenos en...



- Estimar las pretensiones de la entidad en cuanto a la regularización derivada de la cesión de vehículos a empleados, anulando la liquidación en ese punto.
- Desestimar las pretensiones de la entidad en lo relativo a los servicios prestados por la misma derivados del contrato de franquicia.
- Desestimar las pretensiones de la entidad de aplicar el método de redondeo a nivel de unidad a unidad de cada producto, confirmando la regularización practicada en este punto, sin perjuicio de que en caso de que el resultado del redondeo en la fase de autoliquidación del IVA resultara más favorable para la interesada, se aplique este último en lugar del considerado por la Inspección.

Por lo expuesto,

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

ESTIMAR EN PARTE la reclamación en los términos señalados en la presente resolución.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por la Base de datos "Doctrina y Criterios de los Tribunales Económico-Administrativos (DYCTEA)".

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda

Síguenos en...

