



A FONDO

LA PROBLEMÁTICA DE LAS OPERACIONES COMPLEJAS EN EL IVA: ¿INDEPENDIENTES O ACCESORIAS?

en breve

En un mundo globalizado como el actual resulta cada vez más habitual la ejecución de operaciones en el tráfico mercantil cuya complejidad es tal que la calificación jurídica de las mismas resulta extremadamente complicada, en algunos casos por tratarse de operaciones que engloban una multiplicidad de servicios y, en otros casos, por algún componente novedoso de la propia transacción.

sumario

- Marco Normativo
- Construcción jurisprudencial del TJUE
- Inseguridad Jurídica

autor

Ekaitz Cascante. Abogado de Fiscal de Pérez-Llorca
Alejandra Flores. Abogada de Fiscal de Pérez-Llorca



Uno de los ámbitos en los que se pone de manifiesto esta dificultad a la hora calificar las referidas operaciones es el de la fiscalidad indirecta y, en particular, el del Impuesto sobre el Valor Añadido (“IVA”), cuyo marco jurídico actual, en nuestra opinión, no proporciona a los contribuyentes herramientas suficientes para cumplir con sus obligaciones fiscales con un grado de seguridad suficiente en estos casos.



En concreto, la dificultad se deriva del hecho de que las numerosas y distintas prestaciones que componen una operación compleja en ocasiones tienen una naturaleza no equivalente a los efectos del IVA. Es decir, de prestarse individualmente, las mismas quedarían sujetas a diferentes tratamientos a efectos del IVA (operaciones exentas y no exentas) o a diferentes tipos de gravamen (4%-10%-21% en España). En tales supuestos, la cuestión nuclear a efectos tributarios es: ¿Deben estas operaciones fraccionarse y

tributar cada una de ellas de conformidad con su propio tratamiento individual a los efectos del IVA o, por el contrario, se deben tratar como una única operación global, de manera que todas las prestaciones de servicios y entregas de bienes accesorias deben acompañar a la principal en cuanto a su imposición indirecta? A pesar de que su tratamiento ha sido analizado en multitud de pronunciamientos emitidos por parte del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (“TJUE”), esta cuestión continúa suscitando actualmente una gran controversia y es susceptible de generar importantes impactos en las cuentas de resultados de las empresas.

Por ello, el presente artículo pretende abordar la situación actual de esta problemática, con especial atención a los supuestos en los que la prestación principal está sujeta y exenta del IVA y las prestaciones accesorias están sujetas y no exentas del impuesto, de manera que su consideración como accesorias de la principal implica una menor recaudación para Hacienda.

MARCO NORMATIVO

En el ámbito europeo, la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006 relativa al sistema común del IVA (la “Directiva”) no regula de manera específica el tratamiento de las prestaciones accesorias en el IVA, sin perjuicio de que existe un punto de partida que es claro: la tributación indirecta de las prestaciones de servicios y de las entregas de bienes debe analizarse de manera individual.

A nivel estatal, el artículo 78.Dos.1º de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre del IVA (“Ley del IVA”) (así como los concordantes de las correspondientes normas forales) dispone que se incluirán en la base imponible del impuesto los gastos por comisiones, portes y transportes, seguros, primas por prestaciones anticipadas y cualquier otro crédito efectivo a favor del empresario o profesional, tanto si corresponden a la prestación principal como si son contraprestaciones de prestaciones accesorias.

Nos encontramos, por tanto, ante un marco normativo sumamente parco que obliga a contribuyentes y asesores a analizar, caso por caso, la jurisprudencia que ha venido interpretando estas operaciones.

CONSTRUCCIÓN JURISPRUDENCIAL DEL TJUE

Existe abundante jurisprudencia del TJUE en esta materia que ha venido a determinar una serie de criterios interpretativos que proporcionan a los sujetos pasivos del IVA criterios orientadores para la calificación de sus operaciones complejas, en las que resulta dudoso si una prestación de servicios es accesoria o independiente de otra principal.

En concreto, una de las sentencias más relevantes a la hora de realizar este análisis de los caracteres que debe reunir una prestación de servicios para ser considerada como accesoria de la principal –y por ende tributar la primera de conformidad con el tratamiento aplicable a la segunda– es la sentencia emitida por el TJUE en el asunto CPP (C-349/96) –“**Sentencia CPP**”–, relativa a operaciones de seguros (operación principal sujeta y exenta del IVA) y el carácter accesorio del registro de tarjetas (operación sujeta y no exenta del IVA individualmente considerada). Tal es así que tanto ulteriores sentencias del TJUE como los abundantes pronunciamientos de la Dirección General de Tributos (“**DGT**”) sobre esta materia se refieren a la misma de manera recurrente. Así, y de acuerdo con la Sentencia CPP, la calificación de estas operaciones debe valorarse en función de las siguientes circunstancias:

- Se deben analizar los elementos característicos de la operación en cuestión, y ello debe hacerse desde la perspectiva de un consumidor medio de dicho servicio. En otras palabras, será determinante para conocer la tributación indirecta estudiar si el cliente la percibe como una única operación o como varias distintas e independientes entre sí.

“Será determinante para conocer la tributación indirecta estudiar si el cliente la percibe como una única operación o como varias distintas e independientes entre sí”





A FONDO

LA PROBLEMÁTICA DE LAS OPERACIONES COMPLEJAS EN EL IVA: ¿INDEPENDIENTES O ACCESORIAS?

“Cuando una de las operaciones esté tan estrechamente vinculada con la principal que indudablemente forman una única operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial o desnaturalizaría la operación podrá concluirse que se trata de una prestación accesoria”

- También se debe realizar un análisis de todas las circunstancias que rodean la transacción y su realidad económica. Es decir, cuando una de las operaciones esté tan estrechamente vinculada con la principal que indudablemente forman una única operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial o desnaturalizaría la operación (y alteraría la funcionalidad del sistema del IVA), podrá concluirse que se trata de una prestación accesoria (que tributará de conformidad con el régimen aplicable a la principal).

A modo de ejemplo, el TJUE consideró que en el supuesto de acceso a un parque acuático que ofrecía a los visitantes el uso de instalaciones que permitían la práctica no solamente de actividades deportivas (sujetas y exentas del IVA), sino también de otro tipo actividades de entretenimiento o recreación (sujetas y no exentas del IVA), estas últimas tenían la consideración de prestación de servicios directamente rela-

cionadas con la práctica del deporte, y por tanto accesorias de la principal, de manera que la totalidad del servicio ofrecido al cliente debía quedar exento de tributación en el IVA (TJUE - asunto *Maestro Zamberk*).

- Otro de los elementos a tener en consideración es la realidad contractual acordada entre las partes, es decir, la redacción incluida en el contrato (si lo hubiera).

Así, por ejemplo, en una transmisión de paneles solares y fotovoltaicos (operación considerada como sujeta y exenta del IVA de acuerdo con la normativa nacional francesa), los servicios de reparación e instalación de los mismos también están exentos del impuesto por considerarse accesorios a la operación principal si estos se contratan conjuntamente con la transmisión de los paneles. Por el contrario, si una vez instalados los paneles se presta un servicio de reparación no incluido en el acuerdo inicial, este servicio no puede considerarse accesorio del principal sino independiente del mismo y, por ello, queda sujeto y no exento del IVA (TJUE - Asunto *Solar Electric Martinique SARL*¹).

- Igualmente, se debe atender al fin perseguido con la contratación de los servicios. En este sentido, las prestaciones accesorias se caracterizan porque no constituyen para la clientela un fin en sí mismo sino un medio para disfrutar de mejores condiciones en relación con el servicio principal.

De esta manera, la extracción y el envío de sangre del cordón umbilical de recién nacidos junto con el análisis y procesamiento de dicha sangre no se consideran actividades exentas del IVA en la medida en que solo tratan de garantizar la disponibilidad de un recurso a efectos de su tratamiento médico (y no para el diagnóstico, tratamiento o curación de enfermedades, únicos ámbitos en los que dichos servicios se encontrarían sujetos pero exentos del IVA). Sin embargo,

¹ En términos similares se pronuncia la consulta V3271-17 de la DGT.

si dicho análisis se realizara con objeto de elaborar un diagnóstico, sí sería una operación exenta del IVA por aplicación de la exención sobre servicios sanitarios (TJUE - Asunto *Future Health Technologies*).

- Por el contrario, resulta irrelevante a estos efectos el precio acordado para cada elemento de la contraprestación (en caso de que estos puedan desglosarse), dado que ello no es un obstáculo para que la operación pueda considerarse una prestación única (TJUE - Asunto *Stadion Amstermam CV*). Igualmente, resulta irrelevante como *ratio decidendi* que el precio de los servicios accesorios pueda ser muy relevante o incluso superior al de la prestación principal.
- Por último, el TJUE ha establecido una presunción iuris tantum referida a aquellas prácticas que no sean consideradas habituales en el sector en cuestión (por ejemplo, en el asunto *Madgett y Baldwin*, en el marco del régimen especial de las agencias de viaje,

el TJUE analizó si ciertos servicios adicionales prestados por los propietarios de un hotel eran considerados como habituales o no en el sector –servicio de transporte hasta el hotel–). En aplicación de esta presunción, la prestación de servicios no habituales no podría ser considerada como una prestación de servicios accesorios respecto de otros principales. Por lo tanto, dichos servicios no habituales serían considerados servicios independientes (con su régimen de tributación en el IVA separado, y potencialmente diferente, del aplicable al servicio principal).

INSEGURIDAD JURÍDICA

Todos los parámetros anteriores permiten a los contribuyentes acceder a una suerte de “guía general” que debe inspirar el comportamiento tributario de los contribuyentes a la hora de determinar la procedencia o improcedencia de la repercusión del impuesto en estas operaciones complejas. No obstante, tal y como puede apreciarse, dichos caracteres





A FONDO

LA PROBLEMÁTICA DE LAS OPERACIONES COMPLEJAS EN EL IVA: ¿INDEPENDIENTES O ACCESORIAS?

son en todo caso un conjunto de conceptos jurídicos indeterminados tanto jurídica como económicamente (por ejemplo, análisis desde la posición del “consumidor medio”) que en ningún caso permiten delimitar un escenario con unas reglas de juego suficientemente definidas y objetivas.

De hecho, a pesar de la ingente cantidad de pronunciamientos mencionados, la casuística y los matices de las transacciones son tantos que impiden cualquier atisbo de seguridad jurídica para los contribuyentes, dado que en muchos casos la accesoriadad o no de una prestación respecto de otra depende, en exclusiva, de esos pequeños matices. Así, el propio TJUE ha considerado como sujeta, pero exenta del IVA la toma de muestras sanitarias y su transmisión a un laboratorio especializado pero no así el transporte independiente de órganos a favor de diferentes hospitales y laboratorios.

A mayor abundamiento, ni siquiera la propia DGT establece en todos los casos unos criterios claros, concisos y estables. Por ejemplo, en materia de concesiones administrativas para la construcción y gestión de hospitales ha modificado su criterio dos

veces en un lapso temporal inferior a los diez años. Primero concluyó que se debía aplicar un tipo reducido del IVA a todos los servicios, tanto a los de alojamiento como a las obras; en 2010 estableció que únicamente los servicios de alojamiento de los pacientes debían tributar al tipo reducido del IVA, mientras que las obras debían quedar sujetas al tipo general; y, finalmente, en 2018² ha determinado que se trata de una operación única y compleja y que tanto los servicios de alojamiento como los de construcción deben tributar al tipo general del IVA.

Recordemos que esta ausencia de seguridad jurídica puede suponer, para los sujetos pasivos del impuesto –obligados a aplicar en régimen de autoliquidación un impuesto cuyas reglas no son claras en la materia que nos ocupa–, la práctica de regularizaciones por parte de Hacienda cuyo coste en muchos casos no puede ser trasladado a los clientes y, en ocasiones, la imposición de sanciones (que, en nuestra opinión, podrían ser sumamente cuestionables a la vista de las múltiples interpretaciones que tanto el TJUE como los tribunales y la administración española han realizado).



Podría plantearse como estrategia para evitar este riesgo de regularización (y potencial sanción) el tratamiento individualizado de cada una de las operaciones que integran estas operaciones complejas (de manera que una operación no exenta no “se beneficiara” en ningún caso de la exención por considerarse accesoria a la principal exenta). Sin embargo, no puede olvidarse que el TJUE también entiende que no deben desglosarse las operaciones de forma artificial. Esto sitúa al sujeto pasivo del IVA en un limbo jurídico a la hora de calificar las operaciones que lleva a cabo.

En aplicación de un criterio de prudencia razonable, podría pensarse que un contribuyente no debería considerar que una prestación de servicios que individualmente analizada quedaría sujeta y no exenta del IVA pueda ser accesoria a otra principal, que esté sujeta y exenta del impuesto, salvo que previamente haya obtenido una contestación a una consulta vinculante planteando a la DGT su supuesto concreto (o mediante cuestión prejudicial ante el TJUE, en su caso). Ahora bien, tal planteamiento por parte de los contribuyentes no resulta posible en muchas ocasiones, bien por un

“Las prestaciones accesorias se caracterizan porque no constituyen para la clientela un fin en sí mismo sino un medio para disfrutar de mejores condiciones en relación con el servicio principal”

mero motivo temporal dado el plazo de contestación a estas consultas (seis meses, legalmente), bien por razones de mercado (la competencia lo hace así).

Por todo ello, en nuestra opinión, el legislador comunitario debería plantearse una modificación normativa que promueva un escenario claro y objetivo que permita a los contribuyentes incrementar su seguridad en relación con sus obligaciones fiscales referidas al IVA en estas operaciones complejas. ■

