

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ065030

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 15 de diciembre de 2016

Vocalía 5.^a

R.G. 3185/2013

SUMARIO:

Aplicación e interpretación de las normas. Interpretación. Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas. En el presente caso, las conclusiones de las consultas en las que se basa la Administración para las regularizaciones no se aplican al consultante sino a otro obligado tributario distinto, por lo que nos encontramos en el ámbito de aplicación del párrafo tercero del art. 89.Uno de la Ley 58/2003 (LGT), de forma que la Administración Tributaria queda vinculada por los criterios expuestos en las consultas tributarias siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta. Pues bien, a la vista de la fundamentación dada por la Administración a la regularización practicada, este Tribunal entiende que su conclusión es totalmente válida cuando concurre identidad de hechos y circunstancias entre el obligado tributario y los de la contestación a la consulta, pero si, como ocurre en el presente caso, no hay identidad de hechos y circunstancias, no es que no se puedan aplicar las conclusiones de la DGT, sino que la Administración a la hora de liquidar debe poner de manifiesto, acreditar y justificar, o al menos motivar de alguna manera, que entre supuestos distintos hay una identidad de hechos y circunstancias suficiente como para quedar vinculada por consultas tributarias emitidas a instancias de sujetos con características distintas, que operan en mercados distintos y de una forma determinada por la normativa. Así, no quiere decir que la Administración no pueda aplicar los criterios de las consultas de la DGT a supuestos que no sean totalmente coincidentes, si no que si se aplica a supuestos en los que no concurre identidad de hechos y circunstancias debe justificar su aplicación al caso acreditando y motivando la similitud suficiente, o bien aplicando las conclusiones de la DGT tras realizar un análisis jurídico suficiente como para considerarlas aplicables al supuesto examinado. A pesar del carácter vinculante de las consultas de la DGT para los órganos encargados de la aplicación de los tributos cuando entre los hechos y circunstancias examinados en las consultas y los de otro obligado tributario exista identidad, no debemos extender esta vinculación más allá de sus términos estrictos, pues debemos recordar que la DGT resuelve consultas de situaciones particulares, cada una de las cuales puede tener pequeñas características que las hagan diferentes, y si el caso concreto no ha sido resuelto por la DGT debe exigirse una mayor labor al órgano encargado de la aplicación de los tributos para justificar por qué aplica la consulta, o por qué no aplica la consulta, conclusión que no le impide aplicar esas consultas, simplemente se refiere a la necesidad de justificar su aplicación o no aplicación. **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 58/2003 (LGT), art. 89.

RD 1065/2007 (Rgto de gestión e inspección tributaria), art. 68.

Código Civil, art. 1.790.

SENTENCIA

En la Villa de Madrid, en la fecha indicada, vistas las reclamaciones económico-administrativas, que en única instancia, penden de resolución ante este Tribunal Económico-Administrativo Central, en Sala, promovidas por la entidad **X... S.L.**, con NIF: ..., y en su nombre y representación por D. **Jx...**, con domicilio a efectos de notificaciones en ..., contra los siguientes Acuerdos de la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes de la Agencia Estatal de Administración Tributaria:

- Acuerdo de liquidación de 12 de abril de 2013, derivado del acta de disconformidad **A02** número ..., por el que se regulariza el ejercicio 2008 del Impuesto sobre el Valor Añadido (RG: 3185/2013).

- Acuerdo de liquidación de 12 de abril de 2013, derivado del acta de disconformidad **A02** número ..., por el que se regularizan los ejercicios 2009 y 2010 del Impuesto sobre el Valor Añadido (RG: 3185/2013).
- Acuerdo de imposición de sanción derivado del Acuerdo de liquidación correspondiente a los ejercicios 2009 y 2010 del Impuesto sobre el Valor Añadido (RG: 6502/2013).

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

Con fecha 12 de abril de 2013 se dictan acuerdos de liquidación por la Dependencia de Control Tributario y Aduanero de la Delegación Central de Grandes Contribuyentes a la entidad **X...**, en relación con el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2008, 2009 y 2009.

Dichos acuerdos son consecuencia de la incoación a la entidad de dos actas de disconformidad, la **A02** número ... por el ejercicio 2008, y la **A02** número ... por los ejercicios 2009 y 2010.

En los Acuerdos de liquidación derivados de las actas de disconformidad, en lo que afecta a las presentes reclamaciones, se minora el derecho de la entidad a deducir el IVA soportado como consecuencia de la contratación de productos financieros derivados para la cobertura del precio de la energía eléctrica.

La información relevante para la regularización, expuesta en los Acuerdos impugnados, es la siguiente:

La actividad desarrollada por el obligado tributario en los períodos comprobados fue la de "Comercio al por mayor de otros productos n.c.o.p.", correspondiente al epígrafe 619.9 del Impuesto sobre Actividades Económicas.

El objeto social del obligado tributario, según disponen sus Estatutos, es la realización de las actividades propias de un comercializador de electricidad para sus socios, en los términos dispuestos en la ley 54/1997 de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, así como en sus disposiciones de desarrollo. Según se indica en las Memorias anuales de los ejercicios comprobados por la *Inspección*, el obligado tributario «realiza sus actividades de aprovisionamiento mediante la celebración de contratos de suministro de energía tanto físicos como financieros, al contado y a plazo, y la gestión de los riesgos derivada del suministro de electricidad a sus socios...». Al efecto, la Memoria del ejercicio 2008 clarifica que la sociedad tiene el objetivo de facilitar a sus socios condiciones de compra de energía eléctrica que conduzcan a un suministro eléctrico a largo plazo al mejor precio posible, adoptando la figura del comercializador.

En el desarrollo de la actividad propia de su objeto social, el obligado tributario, en el aprovisionamiento de energía, contrata instrumentos financieros derivados, a cuyo respecto la Memoria del ejercicio 2008 indica lo siguiente: «Los derivados mantenidos por la Sociedad corresponden fundamentalmente a operaciones contratadas por la Sociedad con la finalidad de realizar cobertura de precio de electricidad, y tienen por objetivo eliminar o reducir significativamente este riesgo en las operaciones subyacentes que son objeto de cobertura.»

En el ejercicio 2008 y hasta el 30 de septiembre de 2009, los instrumentos financieros derivados utilizados por el obligado tributario fueron las denominadas "Opciones de compra horarias", referenciadas al precio horario del mercado diario, publicado en OMEL. En el momento de la adquisición de la opción de compra, la entidad abona una prima de opción, que constituye el precio de compra del derecho de opción, expresado en euros por megavatio-hora y por mes, y se paga mensualmente y por anticipado. La liquidación de este derivado financiero se denomina compensación horaria, para cuyo cálculo se tiene en cuenta la energía en megavatios-hora que corresponde al titular de la opción para esa hora, el precio horario del mercado diario y el precio de ejercicio de la opción, y se liquida por diferencias entre ambos precios. Al tratarse de una opción, el obligado tributario solamente la ejercita cuando el resultado de esta liquidación arroja un resultado positivo, es decir, una ganancia. En consecuencia, cuando el resultado es negativo, el obligado tributario no queda obligado a abonar compensación alguna, de forma que la única pérdida financiera es la prima pagada por la compra de la opción que, finalmente, no es ejercitada. Estas liquidaciones son efectuadas semanalmente por **B...**, **S.A.U.** y **G...**, **S.A.** (ambas entidades son los oferentes de las opciones de compra), por cuenta de MEFF.

A partir del cuarto trimestre de 2009, y durante todo el ejercicio 2010, el obligado tributario realizó contratos bilaterales a plazo de carácter financiero con **W...& Co. International Plc**, **T... AG**, **L... Plc** y **R... SA**. En estos contratos, denominados futuros (swaps), se fijan los MWH pactados y a un precio también pactado. Los contratos se liquidan mensualmente y, para su liquidación por diferencias, se toma como referencia el precio de mercado de la energía eléctrica. Si a la fecha de vencimiento, el precio de mercado es mayor que el precio pactado, el obligado

tributario obtiene una ganancia, al recibir dinero de la contraparte por la diferencia entre los dos precios. Si, por el contrario, el precio de mercado es menor que el pactado, el obligado tributario incurre en una pérdida, al efectuar un pago a la contraparte por la diferencia entre esos dos precios.

Como consecuencia de las operaciones efectuadas sobre este instrumento derivado, el obligado tributario contabiliza las primas de la opción como un coste asociado al aprovisionamiento, mientras que cuando se ejercita la opción por resultar una ganancia de las liquidaciones por diferencias, su correspondiente montante disminuye el coste de los aprovisionamientos. A tal efecto, la Memoria del ejercicio 2008 indica que el saldo de la cuenta "consumo de mercaderías" se integra por los siguientes componentes: compra de mercaderías + imputación a resultados de la prima de las opciones – corrección del valor de las mercaderías por la liquidación por diferencias de las opciones ejercitadas.

En los contratos de comercialización de energía eléctrica firmados con los socios, el precio que éstos deben satisfacer por los servicios de suministro incluye el coste de la energía en contratos bilaterales, en contratos a plazo y/o en opciones.

Una vez expuestos los hechos, la Inspección aplica a las operaciones de la entidad las consultas vinculantes V2916-11, de 16 de diciembre de 2011, y V2952-11, de 19 de diciembre de 2011, que declara:

«(...) En efecto, los productos objeto de consulta son de naturaleza financiera y su única finalidad es reducir a los CUR una parte del riesgo derivado de las fluctuaciones del precio de la energía eléctrica en el mercado diario, en la medida en que están obligados a suministrar a sus clientes energía eléctrica a tarifa del último recurso, que es un precio máximo establecido por el Gobierno para determinados consumidores.

Por otra parte, tal y como se ha señalado en las resoluciones vinculantes de este Centro Directivo V2335-09 de 19 de octubre y V1090-10 de 24 de mayo, evacuadas en relación con el tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de productos financieros negociados en el MIBEL que se liquidan por diferencias y que dan lugar a entregas de efectivo, "estas liquidaciones positivas o negativas no se establecen como intercambio derivado de una contraprestación recíproca entre prestador y destinatario de una prestación, sino que se establecen como la prestación en sí misma, en el sentido de que suponen una entrega de dinero como contraprestación o pago de la prestación de servicios determinante, esto es, aquella derivada de la contratación de un futuro a cambio de una contraprestación consistente en el acceso al mercado de derivados, sin que estas liquidaciones por diferencias puedan identificarse como contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto."

En el supuesto considerado, los productos objeto de consulta no son futuros, pero tienen igualmente una naturaleza financiera y del mismo modo suponen una entrega de dinero como contraprestación o pago derivada de la contratación de un producto cuya finalidad es garantizar la suficiencia del sistema de suministros a la tarifa del último recurso por los CUR, pero sin que estas liquidaciones por diferencias puedan identificarse como contraprestación de una operación sujeta al Impuesto.

En consecuencia, estas liquidaciones de pérdidas y ganancias derivadas de productos meramente financieros no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- Por otra parte, las operaciones objeto de consulta no sujetas al Impuesto no tienen incidencia en la determinación del porcentaje de prorrata de deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido que, en su caso, fuera aplicable a la consultante, representantes y CUR.

*No obstante lo anterior, en la medida que los referidos operadores del mercado en el ejercicio de su actividad realizan operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, la deducibilidad de las cuotas del Impuesto soportados por los mismos deberá realizarse a la luz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de marzo de 2008, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen*, Asunto C-437/06, en la cual se plantea el caso de una entidad (*Securenta*) y los criterios que, en aplicación de la misma, han sido señalados por este Centro Directivo, entre otras, en las contestaciones a las consultas V0366-09, de 23/02/2009 y V05299-09, de 17/03/2009, todas ellas vinculantes.*

De esta forma, para determinar la deducibilidad de las cuotas soportadas por los referidos operadores, hay que partir de la concreción de la diferencia entre la afectación de bienes y servicios a la actividad empresarial o profesional, por una parte, y la realización de operaciones que, estando sujetas al Impuesto, sean o no generadoras del derecho a la deducción, actuándose de esta forma en dos fases.

En una primera fase, del total de cuotas soportadas han de quedar excluidas, de principio, las cuotas que se corresponden íntegramente con la adquisición de bienes y servicios destinados, exclusivamente, a la realización de operaciones no sujetas. Dichas cuotas no serán deducibles en ninguna proporción.

No obstante, la entidad consultante realiza simultáneamente operaciones sujetas al Impuesto en conjunción con otras no sujetas, por lo que habría que actuar como sigue:

En relación con las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de operaciones sujetas al Impuesto y a aquéllas que no lo estén, se deberá adoptar un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones gravadas, criterio que deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.

Dentro de este último grupo y cuando se trate específicamente de cuotas soportadas por adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, el artículo 95.Dos prescribe que podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1ª. Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2ª. Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por ciento.

Determinadas las cuotas correspondientes a los bienes y servicios afectos a las actividades empresariales o profesionales desarrolladas por el consultante, habrá de procederse a continuación a determinar su deducibilidad en una segunda fase.

En esta segunda fase, las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se destinen única y exclusivamente a la realización de operaciones sujetas al Impuesto, más aquéllas que resulten de la aplicación del criterio razonable y homogéneo adoptado por la entidad consultante conforme a lo indicado en los párrafos precedentes cuando se trate de cuotas afectas simultáneamente al desarrollo de operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto, serán deducibles siempre que se cumplan el resto de requisitos que para el referido ejercicio a la deducción se establecen en el capítulo I del título VIII de la Ley 37/1992, en particular, que se destinen a la realización de operaciones originadoras del derecho a la deducción de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 94.Uno de dicha Ley y que se esté en posesión de una factura que reúna la totalidad de requisitos a que se refiere el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE del 29).

En consecuencia, la deducibilidad de las cuotas soportadas en la realización de las operaciones desarrolladas por la entidad consultante se determinará conforme a los criterios anteriores.»

En los Acuerdos de liquidación, la Inspección reconoce que en sus alegaciones, el obligado tributario manifiesta su discrepancia con los criterios establecidos por la Dirección General de Tributos, cuestión que la Oficina Técnica no puede entrar a valorar, al quedar sujeta la Administración tributaria a los criterios interpretativos vertidos por dicho Centro Directivo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89.1 de la LGT, a cuyo tenor:

«Artículo 89. Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas.

1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.»

Las regularizaciones se basan en las anteriores consultas de la DGT, calculándose por la Inspección la proporción en que debe deducirse el IVA soportado por la entidad como consecuencia de realizar operaciones sujetas y no sujetas. Tras el análisis de los distintos tipos de adquisiciones de bienes y servicios, la Inspección llega a la conclusión de que todas ellas se desarrollan de forma conjunta e indistinta, existiendo procesos únicos de asunción de obligaciones, asignación de contratos, liquidación de las operaciones, contabilización de las operaciones de compra y determinación de los precios de venta. De ahí que, tanto las compras de energía y costes asociados a las mismas, como los demás gastos de explotación, se refieran a la única actividad desarrollada por la entidad. No hay, pues, ningún IVA soportado destinado exclusivamente a la realización de operaciones sujetas o no sujetas, todos ellos se utilizan simultáneamente en ambas facetas, que se integran de forma indivisible en la actividad única de la entidad. En consecuencia, para determinar las cuotas soportadas de IVA deducibles, procede aplicar, a juicio de la Inspección, un criterio proporcional para determinar el porcentaje que representan las operaciones sujetas (ventas de energía física) respecto del total de las operaciones (ventas de energía física y liquidaciones de derivados) que generan ingresos para la entidad, de donde resultaría la siguiente fórmula:

$$\text{Criterio de reparto} = \frac{\text{Ventas de energía física}}{\text{Ventas de energía física} + \text{liquidaciones por derivados}} \times 100$$

Aclara la Inspección que en el denominador del porcentaje de reparto razonable y homogéneo, debe incluirse el importe de las liquidaciones positivas (ganancias) obtenidas en las operaciones de derivados financieros, sin que proceda la compensación con las liquidaciones negativas (pérdidas) generadas en el cierre de otras operaciones de derivados financieros, pues estas últimas no generan ingresos para el obligado tributario.

Adicionalmente a lo anterior, en el Acuerdo de liquidación correspondiente a los ejercicios 2009 y 2010 se contiene una regularización más. Así, X... había contratado servicios de asesoramiento en relación con materias relacionadas con la gestión y desarrollo de su actividad con dos sociedades vinculadas, Y... S.L. y Z... S.L., y la Inspección considera no deducible el IVA soportado recogido en las facturas emitidas por estas sociedades por no haberse acreditado la realización efectiva del servicio por parte de las entidades contratadas.

El resultado de las regularizaciones es el siguiente:

- Por el IVA del ejercicio 2008 resulta una cantidad a ingresar de 880.478,14 euros, de los que 713.880,90 euros corresponden a cuota y 166.597,24 euros a intereses de demora.

- Por el IVA de los ejercicios 2009 y 2010 resulta una cantidad a ingresar de 1.080.431,26 euros, de los que 917.650,65 euros corresponden a cuota y 162.780,61 euros a intereses de demora.

Ambos Acuerdos de liquidación son notificados el 15 de abril de 2013.

Segundo.

Asimismo, en fecha 7 de octubre de 2013 se dicta Acuerdo de imposición de sanción por el IVA de los ejercicios 2009 y 2010, por considerar la Inspección que se había cometido infracción tributaria en relación con los ajustes efectuados de las operaciones realizadas con Y... S.L. y Z... S.L.

Así, en los periodos impositivos correspondientes a diciembre de 2009, y julio y diciembre de 2010, el obligado tributario había acreditado improcedentemente, en concepto de cuotas a compensar o devolver en declaraciones futuras, las cantidades de 3.536,78, 4.032 y 5.564,86 euros, respectivamente. Esta conducta desarrollada por la entidad se tipifica en el artículo 195.1 de la Ley 58/2003, siendo una infracción grave.

Por otro lado, en los periodos impositivos de junio, agosto y diciembre de 2009, y de mayo, noviembre y diciembre de 2010, la entidad dejó de ingresar, en relación con las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido correspondientes a dichos periodos según la correcta liquidación del tributo, las cantidades de 3.717,92, 3.216, 750,74, 5.333,33, 4.032 y 2.451,36 euros, respectivamente. Consiguientemente, la conducta desarrollada por la entidad se tipifica en el artículo 191.1 de la Ley General Tributaria, siendo una infracción leve.

La sanción impuesta a la entidad asciende a 12.533,11 euros, siendo notificado el Acuerdo el 8 de octubre de 2013.

Tercero.

Disconforme X... con los Acuerdos anteriores, interpone las presentes reclamaciones económico-administrativas ante este Tribunal Económico-Administrativo Central. Describe su actividad y la operativa que realiza en las compras y ventas de energía eléctrica, y en las adquisiciones de productos financieros derivados, y alega lo siguiente:

- Las consultas de la DGT en las que la Inspección basa su regularización no se pueden aplicar a X, puesto que los hechos que se analizan no tienen nada que ver con la operativa de X, y las consultas estudian el tratamiento tributario de los vendedores de los productos, mientras que X es compradora. Las regularizaciones se basan en el carácter vinculante de las consultas de la DGT, pero son vinculantes si existe identidad de hechos y circunstancias, lo que no ocurre en el presente caso.

- Considera que la contratación de derivados, en tanto que actividad financiera, sólo puede ser considerada prestación de servicios sujeta y exenta de IVA, y que las liquidaciones por diferencias en los derivados son simples ajustes en el pago. Pero en cualquier caso, quien realiza la supuesta actividad no sujeta (a juicio de la Inspección) es quien vende el producto financiero derivado, y no quien lo compra, por lo que no se puede entender que X realice ninguna actividad no sujeta, en cualquier caso la recibiría.

- Por lo anterior, queda claro que X adquiere derivados financieros, no realiza una actividad económica en este sentido, pero si la Inspección mantiene que la realiza, en cualquier caso se trataría de una actividad accesoria a la principal de venta de energía eléctrica.

- No existe la pre-prorrata de actividades no sujetas en la normativa española. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas dice que corresponde a los Estados miembros establecer los métodos y criterios de reparto para determinar las cuotas deducibles cuando se realicen simultáneamente operaciones sujetas y no sujetas, pero como España no ha incorporado a nuestro derecho interno esta pre-prorrata, no cabe su aplicación por la prohibición del efecto directo de las directivas comunitarias en perjuicio del contribuyente.

- De no aceptarse lo anterior, en cualquier caso en el denominador de la fracción deberían computarse las liquidaciones positivas de los derivados, pero también las negativas y el coste de su contratación.

- Prohibición de cualquier medida que suponga un falseamiento de las deducciones.

- En relación con los contratos suscritos con Y... y con Z..., defiende su derecho a deducir el IVA soportado.

- En cuanto a la sanción, considera que es un supuesto típico de imposición de sanción atendiendo al resultado. Hay una total ausencia de motivación, y desde luego no se acredita la culpabilidad.

Cuarto.

Haciendo uso de la facultad establecida en el artículo 230 de la Ley General Tributaria, con fecha 17 de diciembre de 2014 se decreta por el TEAC la acumulación de las reclamaciones citadas.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

Este Tribunal Económico-Administrativo Central es competente para conocer de las reclamaciones económico-administrativas que se examinan, que han sido interpuestas en tiempo y forma por persona legitimada al efecto, de conformidad con lo previsto en la Ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria y en el RD 520/2005 de 13 de mayo por el que se aprueba el Reglamento General de Desarrollo de la ley 58/2003 de 17 de diciembre General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, de aplicación a este procedimiento.

Las cuestiones a resolver en las presentes reclamaciones son las siguientes:

1) Determinación del IVA deducible como consecuencia de la contratación de derivados financieros para la cobertura del precio de la energía eléctrica.

- 2) Deducibilidad del IVA soportado en las facturas emitidas por Y... y Z....
- 3) Procedencia de la sanción impuesta a la entidad.

Segundo.

En primer lugar vamos a analizar la regularización efectuada por la DCGC del IVA soportado en las facturas emitidas por Y... y Z....

Esta regularización de practica en el Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2009 y 2010, pero también se regularizó en el Impuesto sobre Sociedades de dichos ejercicios (Acuerdo de liquidación derivado de acta de disconformidad A02 número ...). Dicho Acuerdo de liquidación fue recurrido ante este TEAC, quien dictó Resolución en fecha 29 de enero de 2015 con el siguiente contenido:

<<SEGUNDO: Quiere señalar este Tribunal que en cuanto a la liquidación, la reclamante solamente presenta alegaciones relativas a la regularización de los gastos referentes a los servicios contratados con Z..., SL y Y..., SL, no presentando ningún tipo de alegación al resto de las regularizaciones practicadas y que se han expuestos en los antecedentes de la presente resolución.

Consta en el expediente un contrato de fecha 5 de septiembre de 2010 entre X..., SL y Z..., SL por el que ésta presta a la primera servicios de asesoramiento en relación con materias relacionadas con la gestión y desarrollo de la actividad de X (diseño de la estrategia de suministro y de la cartera de suministros y contratos, análisis y comparación de ofertas de suministro y colaboración en la negociación de contratos y análisis y gestión de riesgos de los clientes).

La Inspección señala que Z... SL fue constituida en escritura pública el 30 de julio de 2010 e inscrita en el Registro mercantil el ... de ... de 2010 y comienza a facturar en septiembre de 2010 a X, como cliente único.

Además la Inspección recoge que según consta en la memoria de X..., SL del ejercicio 2010 (página 21), se trata de una empresa vinculada a uno de los administradores, cuya vinculación deriva del hecho de que el cónyuge y tres hijos del administrador y Presidente del Consejo de Administración, Don Ex..., figuran como socios y administradores de Z..., SL.

En 2010, Z factura un importe de 44.800 euros (incluye una provisión de 11.200 euros, por facturas pendientes de recibir a 31 de diciembre). En cada factura figura un importe de 10.000 euros/mes por prestación de servicios y de 1.200 euros/mes en concepto de gastos de locomoción.

En Diligencia nº 7 de 28 de septiembre de 2012, se solicitaron a X los documentos o informes donde se hubiera plasmado el asesoramiento de Z a X. En Diligencia nº 8 de 11 de octubre de 2012, la entidad entrega la siguiente documentación en relación a este punto:

- 2 presentaciones en power point con los títulos siguientes:
- Procedimiento asignación contratos y garantías. Noviembre 2010
- Visión de mercado. Diciembre 2010.
- Esquema de análisis para X. Cuadro de mando. Indicadores clave. Diciembre 2010 (1 página).

La Inspección resalta que en todos estos trabajos aparece el logo de X, junto con el nombre dentro de un rectángulo (sin logo) de la entidad Z....

La Inspección considera que los trabajos contratados, definidos de manera imprecisa en el contrato, entran dentro de las actividades normales y cotidianas propias de los órganos de administración. Señala la Inspección que incluso en la hipótesis de que el Consejo de Administración encargara la realización de servicios relacionados con el desempeño de sus funciones a otra empresa, ésta no podría ser Z..., porque, de la documentación aportada y de la información obrante en poder de la AEAT, no se deduce ninguna posible prestación efectiva de servicios. Así, señala la Inspección que de acuerdo con la información obrante en poder de la AEAT, Z... carece de la estructura necesaria para prestar los servicios comprometidos, dado que no cuenta con más activo patrimonial que un vehículo

de turismo y ni en 2010 ni en los ejercicios siguientes, tiene trabajadores dependientes, no constando tampoco que haya subarrendado la prestación de dichos servicios a un tercero.

Resalta la Inspección que a diferencia de otros contratos similares suscritos por X (muy frecuentes entre 2008 y 2010, por ser los años de iniciación de las actividades), en el contrato con Z no se especifican los medios materiales ni los recursos humanos puestos a disposición de X para hacer efectiva la prestación comprometida. No se contienen referencias a personas o tiempos dedicados a su ejecución, ni al importe presupuestado que representarían las horas de servicio prestadas, ni se prevé un período de ejecución de tales servicios.

Por otro lado, consta en el expediente un contrato de fecha 15 de febrero de 2009 entre X..., SL y Y..., SL, por el que ésta presta a la primera servicios de asesoramiento en relación con materias relacionadas con la gestión y desarrollo de la actividad de X (asesoramiento al consejo de administración, al presidente y al director general, relaciones y coordinación de la información con los socios, política de captación de nuevos socios, relación con organismos oficiales, organismos profesionales y con las asociaciones patronales y técnicas, asistencia a los comités de dirección, operaciones, técnicos, etc. que se determine por X).

La Inspección recoge que según consta en la memoria de X..., SL del ejercicio 2010 (página 21), se trata de una empresa vinculada a uno de los administradores, en concreto, a Don Mx..., que es vocal del Consejo de Administración de X desde la fecha de constitución de la sociedad.

En 2009, Y factura a X un importe de 70.137 euros. En 2010, factura 80.000 euros. El concepto por el que se factura es el de trabajos de consultoría.

En Diligencia nº 8 de 11 de octubre de 2012, se solicitaron a X los documentos o informes donde se hubiera plasmado el asesoramiento de Y a X. En Diligencia nº 9 de 31 de octubre de 2012, la entidad entrega la siguiente documentación en relación a este punto:

- 2 presentaciones en power point con los títulos siguientes:

- Análisis y recomendaciones Contrato X-S... 2009. Consejo de Administración X. Sept 2009
- Estado contrato X – S... 2010 (Consejo de Administración X. Julio 2010)

La Inspección resalta que en las presentaciones entregadas aparece el logo de X y el de Y. Señala la Inspección que las facturas expedidas se expiden por períodos superiores a un mes y, en algunos casos, en fechas anteriores a la conclusión de la prestación del servicio.

Asimismo resalta la Inspección que el contrato suscrito el 15 de febrero de 2009 establece una remuneración fija anual de 80.000 euros para Y, cualesquiera que sean los servicios prestados.

La Inspección llega a las mismas conclusiones que las alcanzadas con Z: considera que los trabajos contratados con Y están definidos de forma imprecisa en el contrato y entran dentro de las actividades propias de los órganos de administración. Señala la Inspección que incluso en el caso hipotético de que el Consejo de Administración encargara la realización de servicios relacionados con el desempeño de sus funciones a otra empresa, ésta no podría ser Y, porque, de la documentación aportada y de la información obrante en poder de la AEAT, no se deduce ninguna posible prestación efectiva de servicios. Así, señala la Inspección que de acuerdo con la información obrante en poder de la AEAT, Y..., SL carece de la estructura necesaria para prestar los servicios comprometidos, dado que su principal activo material es un vehículo de turismo y, ni en 2009 ni en los ejercicios siguientes, tiene trabajadores dependientes. Tampoco consta que haya subarrendado la prestación de dichos servicios a un tercero.

Resalta la Inspección que a diferencia de otros contratos similares suscritos por X (muy frecuentes entre 2008 y 2010, por ser los años de iniciación de las actividades), al igual que en el caso de Z, en el contrato con Y no se especifican los medios materiales ni los recursos humanos puestos a disposición de X para hacer efectiva la prestación comprometida.

Concluye la Inspección que no ha resultado probada la realidad de los servicios específicos y concretos prestados por las entidades Z..., SL y Y..., SL a X y atribuibles a cada factura aportada, por lo que no cabe admitir su carácter de gasto deducible.

TERCERO.

La reclamante alega que se han cumplido todos los requisitos exigidos por la normativa para considerar deducible el gasto registrado contablemente.

Este Tribunal quiere hacer mención a los requisitos a los que la normativa vigente somete la deducibilidad de un gasto en el Impuesto sobre Sociedades, cuestión ésta sobre la que se ha pronunciado este Tribunal Central en reiteradas ocasiones; podemos citar, entre otras, la Resolución de 15 de marzo de 2007 (RG 3603/05) y la de 11 de septiembre de 2008; en concreto, en esta última Resolución se señala:

“(…) para que un gasto tenga el carácter de deducible fiscalmente, aparte de tener que cumplir el requisito de estar relacionado con los ingresos, debe cumplir asimismo el requisito de la efectividad, es decir, que el gasto se haya producido, esté contabilizado y sea justificado o justificable. En consecuencia, el sujeto pasivo tiene que probar que el gasto presente dicha correlación, esté contabilizado y se haya realizado efectivamente.

Atendiendo a la jurisprudencia al respecto, debe traerse a colación la Sentencia de 1 de octubre de 1997, en el que el Tribunal Supremo, si bien desde la óptica de la normativa aplicable al caso, la Ley 61/1978, de 27 de diciembre, del Impuesto sobre Sociedades, dejó muy claro su parecer al vincular la deducibilidad del gasto al requisito de su necesidad y de la prueba de su efectividad: «(FD 1.º) La única cuestión que se plantea en la presente apelación consiste, como con frecuencia sucede en el ámbito del enjuiciamiento, en la resolución de ese silogismo donde la premisa mayor es la norma y la menor el hecho que determina su aplicación. Respecto de la primera, se trata del art. 13 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades de 27 de diciembre de 1978, en cuanto dispone: Para la determinación de los rendimientos netos se deducirán, en su caso, de los rendimientos íntegros obtenidos por el sujeto pasivo los gastos necesarios para la obtención de aquéllos; expresión "gastos necesarios" que claramente entraña un concepto jurídico indeterminado que, como tal, ha permitido a cada intérprete darle sentido y alcance coincidente con su interés o preferencias. (...) (FD 2.º) Esta Sala tiene reiteradamente dicho (v. gr. Sentencia de 25 de enero de 1995) que es una cuestión de prueba que incumbe a la recurrente acreditar la realidad de tales gastos así como su naturaleza y finalidad y, en tal sentido, es lo cierto que ...». En parecido sentido también la Sentencia del TS de 20 de septiembre de 1988.

Asimismo en Sentencia de 7 de diciembre de 1995, «Los gastos para ser deducibles debían reunir tres requisitos sustanciales: A) Ser necesarios. Los honorarios pagados por un profesional a otro profesional, para la realización de proyectos, dictámenes, informes o servicios, cumplen, en el caso de autos, claramente este requisito. B) Estar probados fehacientemente, utilizando, en principio, todos los medios de prueba, admitidos en Derecho (art. 1.215 del Código Civil, artículo 578 de la Ley de Enjuiciamiento Civil y artículo 115 de la Ley General Tributaria). C) Corresponder al ejercicio de que se trate».(...)”

Por otro lado, este Tribunal, en Resolución RG 3158/2008 de 16/04/2009 señala:

“(…) En relación con las alegaciones relativas a la deducibilidad de determinados gastos debe señalarse que es un principio tradicional de nuestro derecho tributario que la consideración de gasto deducible implica una serie de requisitos, tanto de carácter formal (exigible al documento mercantil y a su reflejo contable), como de carácter material (naturaleza del gasto); por ello, los gastos, para ser deducibles de los ingresos, además de ser necesarios para la obtención de los ingresos (en el sentido de correlacionados con ellos), deben estar contabilizados como tales y justificados documentalmente, de tal forma que se acredite la realidad y la naturaleza de los mismos. (...)”

En consecuencia, al margen de la contabilización y del cumplimiento de las reglas de imputación temporal (con carácter general, la regla del devengo), se requiere que se acredite su efectividad; que se justifique documentalmente, por cualquier medio de prueba (no sólo a través de la factura y al contrario del rigor formal que opera en este ámbito en el Impuesto sobre el Valor Añadido); que se halle correlacionado con los ingresos (a sensu contrario artículo 14.1 e) de la LIS) y finalmente, que el gasto no se encuentre comprendido en la enumeración que realiza el artículo 14 de la LIS respecto de los “Gastos no deducibles” (al margen de otros supuestos de no deducibilidad que se contemplan de modo disperso por el articulado del citado cuerpo legal).

Este Tribunal ha mantenido el criterio de que la factura no es un medio de prueba privilegiado respecto de la realidad de las operaciones y que, una vez que la Administración cuestiona razonablemente su efectividad,

corresponde al sujeto pasivo probar su realidad (Resolución de 3 de febrero de 2010, RG 358/09). Más recientemente, en la resolución de 24 de julio de 2012, decíamos:

“No podemos compartir con la recurrente que aportadas las facturas se produce automáticamente la inversión de la carga de la prueba correspondiendo a la administración demostrar la falsedad de las facturas. Antes bien entendemos que corresponde al obligado tributario probar la realidad de las operaciones recogidas en las facturas sin que la factura por sí sola sea suficiente para justificar la deducibilidad de un gasto en el ámbito del Impuesto sobre Sociedades.

En este sentido se ha manifestado el Tribunal Supremo en diversas sentencias. Entre ella la sentencia de 1 de julio de 2010 dictada en el recurso de casación 2973/2005 o la sentencia de 15 de diciembre de 2008 dictada en el recurso de casación 2397/2005. Así dispone la sentencia de 1 de julio de 2010:

“Las anteriores consideraciones conducen derechamente a rechazar también que se haya infringido el art. 114 de la L.G.T. Esta Sala ha señalado que el citado es un «precepto que de igual modo obliga al contribuyente como a la Administración», de manera que es a la Inspección de Tributos a la que corresponde probar «los hechos en que descansa la liquidación impugnada», «sin que pueda desplazarse la carga de la prueba al que niega tales hechos», «convirtiendo aquella en una probatio diabolica referida a hechos negativos» [Sentencia de 18 de febrero de 2000 (rec. cas. núm. 3537/1995), FD Tercero]; pero cuando la liquidación tributaria se funda en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, es al contribuyente a quien incumbe desvirtuar las conclusiones alcanzadas por la Administración [Sentencias de 15 de febrero de 2003 (rec. cas. núm. 1302/1998), FD Séptimo; de 5 de julio de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 251/2002), FD Cuarto; de 26 de octubre de 2007 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 88/2003), FD Quinto; y de 12 de noviembre de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 370/2004), FD Cuarto.1]. En este sentido, hemos señalado que «[e]n los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho (sea la Administración o los obligados tributarios) deberá probar los hechos constitutivos del mismo. Con ello, la LGT respeta el criterio general del Ordenamiento sobre la carga de la prueba, sin que el carácter imperativo de las normas procedimentales tributarias ni la presunción de legalidad y validez de los actos tributarios afecten al referido principio general.- En Derecho Tributario, la carga de la prueba tiene una referencia específica en el art. 114 LGT que impone a cada parte la prueba del hecho constitutivo de su pretensión, en términos afines a las tradicionales doctrinas civilistas». Tratándose -hemos dicho- «de un procedimiento administrativo inquisitivo, impulsado de oficio, ni la prueba ni la carga de la prueba pueden tener la misma significación que en un proceso dispositivo. Comenzando por el hecho de que la Administración deberá averiguar los hechos relevantes para la aplicación del tributo, incluidos, en su caso, los que pudieran favorecer al particular, aún no alegados por éste. Y en pro de esa finalidad se imponen al sujeto pasivo del tributo, e incluso a terceros, deberes de suministrar, comunicar o declarar datos a la Administración, cuando no de acreditarlos, así como se establecen presunciones que invierten la carga de la prueba dispensando al ente público de la acreditación de los hechos presuntos.- La jurisprudencia es abundantísima sobre la carga de la prueba en el procedimiento de gestión tributaria, haciéndose eco e insistiendo en el principio general del art. 114 LGT y entendiendo que ello supone normalmente que la Administración ha de probar la existencia del hecho imponible y de los elementos que sirvan para cuantificarlos y el particular los hechos que le beneficien como los constitutivos de exenciones y beneficios fiscales, los no sujetos, etc.» [Sentencia de 23 de enero de 2008 (rec. cas. para la unificación de doctrina núm. 95/2003), FD Cuarto; en sentido similar, Sentencia de 16 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 9223/2004), FD Quinto]. Así, hemos señalado que, en virtud del citado art. 114 L.G.T., correspondía al sujeto pasivo probar la efectividad y necesidad de los gastos cuya deducción se pretende [Sentencias de 19 de diciembre de 2003 (rec. cas. núm. 7409/1998), FD Sexto; de 9 de octubre de 2008 (rec. cas. núm. 1113/2005), FD Cuarto.1; de 16 de octubre de 2008, cit., FD Quinto; de 15 de diciembre de 2008 (rec. cas. núm. 2397/2005), FD Tercero.3; y de 15 de mayo de 2009 (rec. cas. núm. 1428/2005), FD Cuarto.1].

Habiéndose fundado la liquidación tributaria en las actuaciones inspectoras practicadas, que constan debidamente documentadas, y tratándose de gastos cuya deducción pretende la sociedad recurrente, pues, es evidente que correspondía ella la carga de probar la procedencia de los mismos. No habiéndolo hecho, según apreciación de la Inspección de tributos, que confirma la Sentencia de instancia -en una valoración de la prueba que, repetimos, no puede considerarse irrazonable o arbitraria-, debe rechazarse de plano la lesión del art. 114 de la L.G.T.”

Por su parte la sentencia de 15 de diciembre de 2008 dictada en el recurso de casación 2397/2005 establece:

“En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, para que un gasto tenga el carácter de deducible fiscalmente, (...) debe cumplir asimismo el requisito de la efectividad, es decir, que el gasto se ha producido, esté contabilizado y sea justificado o justificable. Así, el art. 37.4 del Reglamento del Impuesto sobre Sociedades dispone que “toda anotación contable deberá quedar justificada documentalmente de modo suficiente...”. En consecuencia, el sujeto pasivo tiene que probar que el gasto se ha realizado efectivamente, aportando justificación de la realidad del mismo y, en definitiva, de la realidad de los servicios prestados.

En el caso presente, para el Tribunal de instancia no ha resultado acreditado la realidad de los servicios prestados por las sociedades PRURCA S.A. e INTERDEALING S.A. al no constituir prueba suficiente de la realidad de los servicios prestados las copias de las facturas y de los extractos bancarios aportados, pues las facturas tan solo acreditan el resultado de las operaciones efectuadas por Formación y Consultoría con sus clientes pero no con sus proveedores y lo que aquí se cuestiona no es la realidad de los pagos efectuados por ALCATEL ESPAÑA a la entidad Formación y Consultoría S.A. a virtud de las facturas emitidas por ésta sino la realidad de los servicios prestados por las entidades PRURCA e INTERDEALING.

La falta de justificación documental que demostrase en vía económica-administrativa la realidad efectiva del servicio prestado no ha sido enervada, a juicio de la Sala de instancia, por medio de una prueba sólida que avalara la tesis de la recurrente.

Aquí no se dilucida si las facturas emitidas eran o no falsas, sino la realidad de los servicios que se reflejan en las facturas aportadas y, a juicio de la sentencia recurrida, no ha quedado demostrado que respondan a un intercambio real de productos o servicios determinantes de un gasto y, en consecuencia, de la deducción controvertida.

Debe reiterarse aquí, como en el motivo anterior, que en vía casacional no es admisible el error de hecho en la apreciación de la prueba. No quedó demostrado en la instancia que las facturas correspondiesen a un intercambio real de productos o servicios que determinaran un gasto deducible, sin que ahora quepa invertir la carga probatoria, como se pretende, en base al art. 114 de la L.G.T. 230/1963

De forma que, a la vista de lo establecido en el art. 114 de la Ley General Tributaria, que dispone que “quien haga valer su derecho deberá probar los hechos normalmente constitutivos del mismo”, correspondía a la recurrente probar que las facturas controvertidas se corresponden con una realidad y al no haber aportado ALCATEL documentación alguna, aparte las facturas, que demuestre la efectiva realización de los trabajos, forzoso resulta rechazar el presente motivo de casación porque la factura, por si sola, no puede servir para justificar una deducción por gastos a efectos del Impuesto sobre Sociedades.”

Por otro lado, la carga de la prueba se contiene en el artículo 105.1 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en lo sucesivo, LGT), que dispone que “En los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo.”

En el presente caso, la Inspección cuestiona la efectividad de las prestaciones de servicios, por los motivos expuestos en el fundamento anterior. Por lo tanto, recae sobre el propio obligado tributario la carga de probar que los gastos cuestionados resultan deducibles, de acuerdo con la normativa aplicable.

La reclamante alega que los servicios contratados con Z..., SL y Y..., SL son servicios de asesoramiento y consultoría que no entran dentro de las actividades propias de los órganos de administración de la sociedad y que generan una clara ventaja y utilidad económica y comercial a X. Señala que la documentación aportada a la Inspección cuando se le requirió los documentos o informes donde se hubiera plasmado el asesoramiento de Z y de Y a X se trataba de una muestra, pues al tratarse de servicios de asesoría recurrente, ambas sociedades colaboraron de manera estrecha con X. Considera la reclamante que la Inspección carece de conocimientos específicos para concluir que la documentación aportada son meras presentaciones divulgativas que no revelan la realización de ninguno de los trabajos contratados. Asimismo considera que el marco económico en que se desarrolla los servicios es complejo, pero que pesar de ello ha probado la efectiva prestación de los servicios que se pretende deducir.

Ante estas alegaciones quiere señalar este Tribunal que no hace falta tener especiales conocimientos en el mercado de la energía eléctrica para concluir que la documentación con la que pretende justificar los servicios de asesoramiento prestados es, a todas luces, insuficiente para probar la realidad de los gastos. Considera este Tribunal que unas presentaciones en power point y una hoja con la que se pretende explicar el esquema de análisis

para entidad a base de una serie de conceptos genéricos sin gráficos ni datos de ningún tipo no justifican de ningún modo la realidad de los servicios de asesoramiento. Es de destacar que a pesar de que la reclamante reconoce en sus alegaciones que la documentación aportada a la Inspección es solamente una muestra, no aporta a este Tribunal ningún documento adicional que permita probar la realidad de los gastos. Afirma la reclamante que los trabajos realizados por Z..., SL y Y..., SL generan una clara ventaja y utilidad económica y comercial a X, pero no aporte ningún documento, dato o prueba que apoye sus manifestaciones.

La reclamante, a pesar de que señala que es falsa la afirmación de la Inspección referente a que la reclamante ha confesado que los servicios son prestados por los administradores, alega que los administradores de una compañía pueden realizar a favor de ésta servicios o trabajos distintos de los propios de su cargo, mientras exista acuerdo de la Junta General; también alega que la esencia de las sociedades profesionales se encuentra en la capacitación intelectual de los individuos que las forman, no siendo por tanto necesarios los medios materiales en las sociedades prestadoras.

Ante estas alegaciones quiere insistir este Tribunal en que la carga de la prueba incumbe al obligado tributario y no a la Inspección de los Tributos; al no haberse acreditado por el obligado tributario la concurrencia de los elementos necesarios para acreditar la realidad de los servicios recibidos, a fin de poder admitir su deducción, procede desestimar las pretensiones de la reclamante en este punto.

Por otro lado, alega la reclamante que se produce una doble tributación al tributar el ingreso en las sociedades prestadoras y considerar como no deducible el gasto en X. Apoya esta alegación en una sentencia del Tribunal Supremo.

No está de acuerdo este Tribunal con la presente alegación, puesto que el hecho de que la entidad reclamante no haya probado que los gastos correspondientes a las prestaciones de servicios resultan deducibles al no haber acreditado su realización efectiva por las sociedades prestadoras, a juicio de este Tribunal, es independiente de que exija la tributación de los ingresos declarados por las sociedades prestadoras. Son reiterados los pronunciamientos judiciales que sientan la doctrina de que, en el ámbito tributario, la prueba de la existencia del hecho imponible y su magnitud económica son carga de la Administración, mientras que al contribuyente le corresponde acreditar los hechos que le favorecen tales como exenciones, bonificaciones, deducciones de cuota, requisitos de deducibilidad de gastos, etc. En el presente caso es el sujeto pasivo el que pretende deducirse unos gastos, por lo que será al contribuyente al que le incumba la carga de la prueba del cumplimiento de los requisitos legalmente exigidos para poder deducirse los citados gastos.

En cuanto a la sentencia del Tribunal Supremo a que hace referencia la reclamante para apoyar que existe doble tributación, a juicio de este Tribunal no resulta aplicable al presente caso. Dicha sentencia versa sobre un supuesto en que la sociedad efectuó determinados pagos por servicios a entidades vinculadas con sus directivos, concluyendo la Inspección que los pagos realizados por dicha entidad no cumplen los requisitos para admitir su deducción como gasto, considerando la Inspección que dichos pagos son una forma de retribuir a los directivos, por lo que deben estar las rentas sujetas al IRPF, regularizando la Inspección las retenciones por el IRPF de la compañía. El Tribunal Supremo considera que se produce una doble tributación, pues la regularización del IRPF se realizó en sede de la entidad y no en sede de los directivos sin que la Administración hubiese probado que los pagos se hubieran hecho con retención. No obstante en el presente caso, la Inspección no regulariza las retenciones por el IRPF de la compañía, sino que se limita a negar la deducibilidad de los gastos relativos a las prestaciones de servicios. La doble tributación a la que se refiere la sentencia es distinta de la pretendida por la reclamante (recordemos que alega que se produce una doble tributación al tributar el ingreso en las sociedades prestadoras y considerar como no deducible el gasto en X); estando pues, ante supuestos de hecho distintos, entiende este Tribunal que no resulta aplicable la citada sentencia al presente caso.>>

Pues bien, la Resolución del TEAC reproducida examina las mismas facturas, los mismos contratos y las mismas operaciones regularizadas por la DCGC en el IVA, lo que se pone de manifiesto en que incluso la propia entidad en las alegaciones de esta regularización efectuadas en el ámbito del IVA, se remite en algunos aspectos a las alegaciones presentadas en relación con el Impuesto sobre Sociedades.

Y aun cuando las alegaciones en ambos impuestos no son totalmente coincidentes, pues en IVA la empresa además pretende que no se aplique ninguna sujeción a estas operaciones pues no se trata de servicios de administradores, y también se defiende la deducibilidad alegando la neutralidad del Impuesto, lo cierto es que la regularización se practica tanto en IVA como en IS porque no se ha acreditado la realidad de las prestaciones de

servicios, algo a lo que da respuesta el TEAC en la Resolución relativa a IS, compartiendo esta Sala sus conclusiones por cuanto son igualmente aplicable al IVA, donde para poder deducir el IVA soportado, entre otros requisitos, es necesario que los servicios se hayan prestado y existan realmente, lo que no ha acreditado suficientemente X... .

Por lo anterior, se desestiman las alegaciones de la entidad en relación con la regularización efectuada de las operaciones realizadas con Y y Z, confirmando este TEAC la no deducibilidad del IVA soportado.

Tercero.

Tras analizar la deducibilidad del IVA soportado en las facturas emitidas por Y... y Z..., a continuación examinaremos la procedencia de la sanción impuesta a X..., pues en los Acuerdos de liquidación la DCGC únicamente considera sancionable este motivo de regularización.

En el ámbito del Impuesto sobre Sociedades, también se impuso sanción por la deducción de las facturas aquí controvertidas, y también se recurrió el Acuerdo ante el TEAC, quien, en la misma Resolución de 29 de enero de 2015, continúa:

<<CUARTO. En cuanto a la sanción impuesta, la reclamante alega falta de motivación de la culpabilidad en el acuerdo de imposición de sanción.

No está de acuerdo este Tribunal con la presente alegación. En el acuerdo de imposición de sanción, tras exponer los hechos que conllevan a la regularización, se señala que la carga de la prueba corresponde al obligado tributario y que en el presente caso no resulta acreditada la efectiva prestación de servicios, concluyendo que concurre cuanto menos negligencia al haberse deducido la entidad unos gastos correspondientes a unos servicios cuya realidad no acredita. La Inspección se apoya para llegar a esta conclusión en la sentencia de la Audiencia Nacional de 8 de marzo de 2001, de la que hace una transcripción parcial, la cual analiza en su F.D. 5º la culpabilidad en un supuesto de deducción en el Impuesto sobre Sociedades de gastos reflejados en facturas emitidas por una entidad que no consta que prestase servicio alguno para la recurrente, en la sentencia de 26 de octubre de 2006, de la que también hace una transcripción parcial, la cual analiza en sus F.D. 6º y 7º la culpabilidad en un supuesto de deducción en el IRPF de gastos por servicios reflejados en facturas pero que no se consideran suficientemente acreditados, en la sentencia de la Audiencia Nacional de 17 de marzo de 2005, de la que también hace una transcripción parcial, la cual analiza en su F.D. 8º la culpabilidad en un supuesto de deducción en el Impuesto sobre Sociedades de gastos reflejados en facturas que no se corresponden a servicios efectivamente prestados y en la sentencia del Tribunal Superior de Justicia de la Rioja de 3 de septiembre de 2001, que analiza en su F.D. 6º la culpabilidad en un supuesto de deducción de gastos en el Impuesto sobre Sociedades y cuotas soportadas en el IVA correspondientes a facturas en las que se reflejan servicios no prestados. (...)

Considera este Tribunal que el acuerdo de imposición está debidamente motivado, por lo que procede desestimar la presente alegación.

La reclamante vuelve a alegar en la reclamación económico-administrativa interpuesta ante este Tribunal la falta de culpabilidad en la conducta de la interesada.

Este Tribunal ha señalado en Resolución RG 7915/2008, de 05/10/2010 en su F.D. 5º:

"(...) De todo lo expuesto se desprende que la culpabilidad y la tipicidad se configuran como los elementos fundamentales de toda infracción administrativa y también, por consiguiente, de toda infracción tributaria; y que el elemento subjetivo está presente cuando la Ley fiscal sanciona las infracciones tributarias cometidas por simple negligencia.

Conviene, por tanto, profundizar en el concepto de negligencia. Su esencia radica en el descuido, en la actuación contraria al deber objetivo de respeto y cuidado del bien jurídico protegido por la norma. Ese bien jurídico, en este caso, son los intereses de la Hacienda Pública y, a través de ellos, el progreso social y económico del país, intereses que se concretan en las normas fiscales, cuyo cumplimiento incumbe a todos los ciudadanos conforme establece el artículo 31 de la Constitución. En ese sentido se ha pronunciado en reiteradas ocasiones el Tribunal Supremo, en Sentencias, entre otras, de 9 de diciembre de 1997, 18 de julio y 16 de noviembre de 1998 y 17 de

mayo de 1999, en las cuales se hace referencia a la Circular de la Dirección General de Inspección Tributaria de 29 de febrero de 1988 que, a su vez, se hace eco de la tendencia jurisprudencial de “vincular la culpabilidad del sujeto infractor a la circunstancia de que su conducta no se halle amparada por una interpretación jurídica razonable de las normas fiscales aplicables, especialmente cuando la ley haya establecido la obligación, a cargo de los particulares, de practicar operaciones de liquidación tributaria”.

La negligencia, por otra parte, como han indicado las sentencias del Tribunal Supremo anteriormente señaladas, no exige como elemento determinante para su apreciación un claro ánimo de defraudar, sino un cierto desprecio o menoscabo de la norma, una laxitud en la apreciación de los deberes impuestos por la misma. (...)”

En este caso queda acreditada la negligencia de la reclamante, puesto que presentó la declaración del Impuesto sobre Sociedades deduciendo unos gastos correspondientes a unos servicios recibidos respecto de los cuales no ha acreditado su realidad, no actuando, consecuentemente con la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias; por otro lado dedujo una serie de gastos sin cumplir los requisitos necesarios para ser deducibles, lo cual supone un descuido en el cumplimiento de la normativa del Impuesto que tuvo como consecuencia que se obtuvieran indebidamente devoluciones, así como que se dejara de ingresar la cuota correspondiente al Impuesto sobre Sociedades de los ejercicios 2009 y 2010. La reclamante no actuó, por tanto, con la diligencia necesaria en el cumplimiento de las obligaciones tributarias. No cabe respecto a este cuestión discusión alguna ni posible interpretación de la norma que pudiera amparar la conducta del sujeto infractor. Tampoco cabe alegar imprecisión alguna en la normas legales reguladoras del Impuesto, las cuales resultan claras, concisas y sin dificultades especiales de interpretación en relación con su aplicación.>>

La sanción del Impuesto sobre Sociedades fue confirmada por el TEAC, pero ello no implica directamente que deba confirmarse también en IVA, pues la motivación de ambos Acuerdos no es exactamente la misma y habrá que examinar si también en IVA debe considerarse suficiente.

En el Acuerdo de imposición de sanción de IVA por los ejercicios 2009 y 2010 únicamente se impone sanción por la deducción del IVA soportado consignado en las facturas emitidas por **Y... y Z....**

Se motiva de forma adecuada la tipificación de la conducta de la entidad, y X alega que no se ha motivado la culpabilidad, pero este TEAC no comparte esta alegación, pues junto a la cita de jurisprudencia, el Acuerdo señala:

“A la vista de los hechos probados, se considera por esta Oficina Técnica que en la conducta de la obligada tributaria concurre el necesario elemento intencional, al haber deducido cuotas soportadas de IVA que carecen de justificación en lo que se refiere a la realidad de los servicios facturados. No es que se plantee, se insiste en ello, la cuestión de si existe o no alguna diferencia interpretativa en la apreciación de si tales cuotas dan derecho o no a deducción, sino que, simple y llanamente, no se ha aportado por la obligada tributaria la justificación documental adecuada y necesaria para probar la realidad de los servicios. (...)

De lo antes expuesto resulta claro, a criterio de esta Oficina Técnica, que la conducta consistente en la deducción de cuotas del IVA soportado facturadas sin que se demuestre concluyentemente la realidad de los servicios objeto de facturación constituye una actuación infractora y, por tanto, sancionable, cuando, como ocurre en el presente supuesto, la aplicación de la normativa reguladora del IVA establece claramente la necesidad de que se trate de prestaciones de servicios, y que éstos se encuentren relacionados con las operaciones de la entidad (artículos 92.Uno y siguientes de la LIVA), y es lo cierto que la entidad, de forma absolutamente improcedente, ha realizado tal deducción. Otra conclusión distinta de la anterior implicaría dejar al arbitrio del obligado tributario la aplicación de deducciones de cuotas no soportadas o de cuotas por operaciones inexistentes o no suficientemente acreditadas o por importe mayor del procedente sin la cortapisa a tales actuaciones que puede implicar la amenaza de sanción”.

De esta forma, consideramos debidamente acreditada y motivada la culpabilidad de la entidad en la comisión de las infracciones concurrentes, confirmando el Acuerdo impugnado en la reclamación 6502/2013.

Cuarto.

A continuación debemos analizar la regularización por la que la DCGC minorra el IVA soportado deducible como consecuencia de la contratación de productos financieros derivados para la cobertura del precio de la energía eléctrica.

Los hechos recogidos en los Acuerdos impugnados son los siguientes:

- El objeto social del obligado tributario, según disponen sus Estatutos, es la realización de las actividades propias de un comercializador de electricidad para sus socios, en los términos dispuestos en la ley 54/1997 de 27 de noviembre, del Sector Eléctrico, así como en sus disposiciones de desarrollo. Según se indica en las Memorias anuales de los ejercicios comprobados por la Inspección, el obligado tributario «realiza sus actividades de aprovisionamiento

mediante la celebración de contratos de suministro de energía tanto físicos como financieros, al contado y a plazo, y la gestión de los riesgos derivada del suministro de electricidad a sus socios...». Al efecto, la Memoria del ejercicio 2008 clarifica que la sociedad tiene el objetivo de facilitar a sus socios condiciones de compra de energía eléctrica que conduzcan a un suministro eléctrico a largo plazo al mejor precio posible, adoptando la figura del comercializador.

- En el desarrollo de la actividad propia de su objeto social, el obligado tributario, en el aprovisionamiento de energía, contrata instrumentos financieros derivados, a cuyo respecto la Memoria del ejercicio 2008 indica lo siguiente: «Los derivados mantenidos por la Sociedad corresponden fundamentalmente a operaciones contratadas por la Sociedad con la finalidad de realizar cobertura de precio de electricidad, y tienen por objetivo eliminar o reducir significativamente este riesgo en las operaciones subyacentes que son objeto de cobertura.»

- En el ejercicio 2008 y hasta el 30 de septiembre de 2009, los instrumentos financieros derivados utilizados por el obligado tributario fueron las denominadas “Opciones de compra horarias”, referenciadas al precio horario del mercado diario, publicado en OMEL. En el momento de la adquisición de la opción de compra, la entidad abona una prima de opción, que constituye el precio de compra del derecho de opción, expresado en euros por megavatio-hora y por mes, y se paga mensualmente y por anticipado. La liquidación de este derivado financiero se denomina compensación horaria, para cuyo cálculo se tiene en cuenta la energía en megavatios-hora que corresponde al titular de la opción para esa hora, el precio horario del mercado diario y el precio de ejercicio de la opción, y se liquida por diferencias entre ambos precios. Al tratarse de una opción, el obligado tributario solamente la ejercita cuando el resultado de esta liquidación arroja un resultado positivo, es decir, una ganancia. En consecuencia, cuando el resultado es negativo, el obligado tributario no queda obligado a abonar compensación alguna, de forma que la única pérdida financiera es la prima pagada por la compra de la opción que, finalmente, no es ejercitada. Estas liquidaciones son efectuadas semanalmente por **B..., S.A.U. y G..., S.A.** (ambas entidades son los oferentes de las opciones de compra), por cuenta de MEFF.

- A partir del cuarto trimestre de 2009, y durante todo el ejercicio 2010, el obligado tributario realizó contratos bilaterales a plazo de carácter financiero con **W... & Co. International Plc, T... AG, L... Plc y R... SA.** En estos contratos, denominados futuros (swaps), se fijan los MWH pactados y a un precio también pactado. Los contratos se liquidan mensualmente y, para su liquidación por diferencias, se toma como referencia el precio de mercado de la energía eléctrica. Si a la fecha de vencimiento, el precio de mercado es mayor que el precio pactado, el obligado tributario obtiene una ganancia, al recibir dinero de la contraparte por la diferencia entre los dos precios. Si, por el contrario, el precio de mercado es menor que el pactado, el obligado tributario incurre en una pérdida, al efectuar un pago a la contraparte por la diferencia entre esos dos precios.

- Como consecuencia de las operaciones efectuadas sobre este instrumento derivado, el obligado tributario contabiliza las primas de la opción como un coste asociado al aprovisionamiento, mientras que cuando se ejercita la opción por resultar una ganancia de las liquidaciones por diferencias, su correspondiente montante disminuye el coste de los aprovisionamientos. A tal efecto, la Memoria del ejercicio 2008 indica que el saldo de la cuenta “consumo de mercaderías” se integra por los siguientes componentes: compra de mercaderías + imputación a resultados de la prima de las opciones – corrección del valor de las mercaderías por la liquidación por diferencias de las opciones ejercitadas.

- En los contratos de comercialización de energía eléctrica firmados con los socios, el precio que éstos deben satisfacer por los servicios de suministro incluye el coste de la energía en contratos bilaterales, en contratos a plazo y/o en opciones.

De acuerdo con estos hechos, la Inspección considera aplicable las Consultas de la Dirección General de Tributos V2916/2011 y V2952/2011, que concluyen que las liquidaciones positivas y negativas derivadas de estos productos financieros no están sujetas a IVA, y en consecuencia realiza la cuantificación del IVA soportado deducible por la entidad teniendo en cuenta el grado de utilización de los bienes y servicios adquiridos en la realización de actividades sujetas, no sujetas, y conjuntas.

La primera alegación realizada por la entidad que debemos examinar es la relativa a la falta de identidad entre los supuestos de hecho de las consultas en las que se ampara la Inspección, y la operativa real de X.

La entidad alega que fue constituida el 26 de septiembre de 2007 por varios socios que son grandes industrias, y grandes consumidores de energía eléctrica: **EMPRESA 1, EMPRESA 2, EMPRESA 3, EMPRESA 4, EMPRESA 5, EMPRESA 6, EMPRESA 7, EMPRESA 8, EMPRESA 9, EMPRESA 10, EMPRESA 11, EMPRESA 12, EMPRESA 13, EMPRESA 14, EMPRESA 15, EMPRESA 16 y EMPRESA 17.**

Su actividad consiste en la compra de energía eléctrica en el mercado eléctrico español, y su posterior venta a sus socios, quienes se comprometieron a comprar a través de X el suministro eléctrico a largo plazo durante un periodo mínimo de cinco años, es decir, es una central de compras de electricidad, y para aprovisionarse de la energía eléctrica que vende, la sociedad realiza adquisiciones de energía eléctrica vía operador de mercado o por contrato. Asimismo, con el objetivo de cubrirse de las posibles fluctuaciones de precios, compra derivados financieros para eliminar o reducir este riesgo en las operaciones de compra de electricidad.

A los socios no les vende derivados financieros, sólo electricidad, aunque les repercute el coste de los productos financieros derivados que utiliza.

Los derivados financieros que adquiere son:

- En los ejercicios 2008 y 2009, opciones de compra horarias creadas por el regulador eléctrico, en el marco de la sexta y séptima subastas de emisiones primarias de energía, siendo sujeto comprador. Este mecanismo se preveía ya en la Disposición Adicional Decimosexta de la Ley 54/1997 del Sector Eléctrico, como mecanismo para fomentar la contratación a plazo de energía eléctrica. En dichas subastas se adquirían las opciones, y dichas opciones se ejecutaban de forma automática si el precio horario del mercado diario era superior al precio de ejercicio de la opción, liquidándose por diferencias; en caso contrario, G e B (que eran los vendedores de la energía eléctrica en esas subastas) no compensaban a los adquirentes de las opciones.

- A partir del cuarto trimestre de 2009 y en el ejercicio 2010, X suscribe contratos bilaterales a plazo de carácter financiero con W... & Co. International **Plc, T... AG, L... Plc y R... SA.** Se pactan unos MW a la hora y el precio, liquidando los contratos mensualmente tomando como referencia el precio de Mercado, y según el precio de mercado sea mayor o menor que el precio pactado, X recibe o paga dinero.

Tras describir su actividad (venta de energía eléctrica, para lo cual previamente la compra y cubre el riesgo de fluctuación de precios con derivados financieros), a continuación indica que no le resultan aplicables las conclusiones de las Consultas de la DGT V2916/2011 y V2952/2011 en las que se basa la Inspección, pues no existe identidad entre los hechos y circunstancias de X y los examinados en las consultas.

Las dos consultas en las que se basa la Inspección tratan el caso de una empresa productora de energía eléctrica en régimen especial (energías renovables), y de una empresa que presta servicios de representación a las anteriores y venden al mercado mayorista para los productores de energía eléctrica del régimen especial. Según la descripción de hechos de las consultas:

“(...) Por otra parte, la propia normativa reguladora del mercado eléctrico ha establecido, en el Real Decreto 302/2011, de 4 de marzo, un mecanismo cuya finalidad es limitar para los comercializadores del último recurso del sector eléctrico (aquellos que deben realizar el suministro de energía eléctrica a tarifa del último recurso, que son precios máximos establecidos por el Gobierno para determinados consumidores) el riesgo de fluctuación de precios de la energía que suministran a los clientes.

De esta forma, los productores de energía eléctrica de régimen especial quedan obligados a adquirir, conjuntamente con los comercializadores del último recurso, unos productos que se liquidan por diferencias entre el precio de mercado de los suministros de energía eléctrica y un precio de referencia determinado en las denominadas subastas CESUR (subastas en las que los CUR aseguran una parte del riesgo de fluctuación del precio de una parte de sus necesidades de adquisición de energía eléctrica) cuyo resultado dará lugar a una compensación financiera a favor o en contra de la consultante en virtud de la referida diferencia de precios”.

Tal y como alega la entidad, y como resulta de la normativa reguladora del mercado eléctrico analizado en las consultas citadas, los productores de energía en régimen especial (energías renovables) están obligados a vender productos liquidados por diferencias de precios a los comercializadores de último recurso (CUR), productos que se venden en subastas entre comercializadores de último recurso (CESUR). Se regula la materia en el Real Decreto 302/2011, de 4 de marzo, por el que se regula la venta de productos a liquidar por diferencia de precios por determinadas instalaciones de régimen especial y la adquisición por los comercializadores de último recurso del sector eléctrico.

Las instalaciones de energías renovables a que se refiere el RD vienen obligadas a vender una cantidad de su producción mediante productos que se liquiden por diferencias de precios, y los comercializadores de último recurso están obligados a adquirir una cantidad determinada estos productos que se liquiden por diferencias.

Según el artículo 6.1:

“1. La liquidación de los productos vendidos, por la que se entenderá el proceso mediante el cual se determina el importe final a pagar por los deudores y a cobrar por los acreedores en virtud de los productos asignados mediante el procedimiento descrito, se efectuará de la manera siguiente:

a) El comercializador abonará al responsable de la liquidación el importe que resulte de multiplicar la cantidad de cada producto asignada en cada hora por la diferencia entre el precio de compra del producto y el precio horario del mercado diario, ambos precios en €/MWh, cuando dicha diferencia sea positiva. En caso de que la diferencia de precios resultara negativa el responsable de la liquidación abonará al comercializador el importe resultante del cálculo anterior.

b) El productor de la instalación del régimen especial, o su representante, abonará al responsable de la liquidación, el importe que resulte de multiplicar la cantidad de cada producto asignada en cada hora por la diferencia entre el precio horario del mercado diario y el precio de venta del producto, ambos precios en €/MWh, cuando dicha diferencia sea positiva. En caso de que la diferencia de precios resultara negativa el responsable de la liquidación abonará al productor de la instalación del régimen especial, o su representante, el importe resultante del cálculo anterior”.

Por tanto, las consultas citadas analizan las figuras de los productores de energía eléctrica en régimen especial (y sus representantes), en relación con las ventas obligatorias de energía eléctrica en las subastas CESUR, en las que se comercializan de forma obligatoria productos que deben liquidarse por diferencias.

En este marco es en el que la DGT analiza las liquidaciones positivas y negativas de estos productos comercializados en las subastas, considerando que la contraprestación que se obtiene constituye la prestación en sí misma, y que se trata de operaciones no sujetas a IVA, que limitan el derecho a deducir en el sentido previsto en la Sentencia Securenta del TJUE.

X... alega que no es un productor de energía eléctrica, y mucho menos en régimen especial (energías renovables); y no ha participado en ninguna de las subastas CESUR que se analizan en las consultas. Además de lo anterior, el sistema de liquidación por diferencias del Real Decreto 302/2011 que aplica exclusivamente a los productores de energía eléctrica en régimen especial y a los comercializadores de último recurso, es obligatorio por mandato legal por el Real Decreto.

Aporta la entidad un certificado emitido por OMEL, el regulador de dicho mercado, que organizaba y gestionaba las subastas CESUR, en el que confirma que **X** nunca participó en dicho mercado ni en dichas subastas, ni comprando ni vendiendo energía eléctrica.

Este extremo es verificado y comprobado por este TEAC, la consultas analizan un mercado concreto, en el que no se vende energía eléctrica física sino únicamente las opciones que se liquidan por diferencias de forma obligatoria, por lo que la DGT concluye que se trata de productos puramente financieros; y en efecto, en los ejercicios regularizados **X...** no participó en ese mercado ni compró esos productos.

Quinto.

De acuerdo con el artículo 89 de la Ley 58/2003 General Tributaria:

“1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta”.

En el presente caso, las conclusiones de las consultas en las que se basa la DCGC para las regularizaciones no se aplican al consultante sino a otro obligado tributario distinto, por lo que nos encontramos en el ámbito de aplicación del párrafo tercero del artículo 89.Uno, de forma que la Administración Tributaria queda vinculada por los criterios expuestos en las consultas tributarias siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.

La Administración, en los Acuerdos impugnados, hace una exposición de los hechos y la actividad de la entidad. En cuanto a los fundamentos de derecho, se expone:

<<Tercero.- Determinación de las cuotas de IVA deducibles como consecuencia de la contratación de productos financieros derivados para la cobertura del precio de la energía eléctrica.

Del examen del expediente se desprende que la única cuestión planteada, y que debe ser resuelta, es la relativa a la determinación de las cuotas de IVA deducibles como consecuencia de la contratación de productos financieros derivados para la cobertura del precio de la energía eléctrica.

De acuerdo con la información que obra en el expediente, el obligado tributario, para cubrir los riesgos de las fluctuaciones del mercado de energía eléctrica, contrató en el ejercicio 2008 opciones de compra, con el pago de las primas correspondientes. Estos derivados a su vencimiento podrían dar lugar al cobro de un importe por el obligado tributario, en el supuesto de que el precio de la energía fuese superior al previsto en la opción de compra, no dando lugar a liquidación alguna cuando el precio del mercado fuera inferior al fijado en la opción. En definitiva, el obligado tributario no compraba la energía al precio establecido en la correspondiente opción, sino que la adquisición se efectuaba en el mercado al precio de mercado, constituyendo la opción un mecanismo financiero para la cobertura del riesgo de un incremento en los precios de mercado.

A su vez, la adquisición de la energía eléctrica para sus socios implica la facturación a los mismos, computando al respecto el precio de compra de la energía en el mercado eléctrico. El importe facturado se vería incrementado por los costes de los derivados (en el ejercicio 2008, prima de la opción de compra), así como la parte correspondiente de los gastos generales de funcionamiento del obligado tributario, y asimismo esta facturación experimentaba una minoración por el importe correspondiente a las liquidación de la opción de compra cuando procedía efectuarla por haber superado el precio de mercado al previsto en la opción de compra. En definitiva, X..., S.L. trasladaba en todo caso a los socios, tanto el precio de compra de la energía, como los importes pagados y cobrados correspondientes a los derivados contratados.

[En la regularización de los ejercicios 2009 y 2010, los dos párrafos anteriores se redactan como sigue:

De acuerdo con la información que obra en el expediente, el obligado tributario, para cubrir los riesgos de las fluctuaciones del mercado de energía eléctrica, contrató en los ejercicios 2009 y 2010 los siguientes derivados financieros: opciones de compra, con el pago de las primas correspondientes, hasta el tercer trimestre de 2009, y futuros (swaps) a partir del cuarto trimestre de 2009 y durante todo el ejercicio 2010. Las opciones de compra, a su vencimiento, podrían dar lugar al cobro de un importe por el obligado tributario, en el supuesto de que el precio de la energía fuese superior al previsto en la opción de compra, no dando lugar a liquidación alguna cuando el precio del mercado fuera inferior al fijado en la opción. Por otro lado, los futuros se liquidaban mensualmente, y daban lugar, para el obligado tributario, a un cobro o un pago, en función de la diferencia entre el precio de mercado de la energía y el precio previsto como subyacente en el respectivo futuro. En definitiva, en ambos casos el obligado tributario no compraba la energía al precio establecido en el correspondiente derivado, sino que la adquisición se efectuaba en el mercado al precio de mercado, constituyendo la opción o el futuro un mecanismo financiero para la cobertura del riesgo de un incremento en los precios de mercado.

A su vez, la adquisición de la energía eléctrica para sus socios implica la facturación a los mismos, computando al respecto el precio de compra de la energía en el mercado eléctrico. El importe facturado se vería incrementado por los costes de los derivados (en los tres primeros trimestres de 2009, prima de la opción de compra y a partir del cuarto trimestre de 2009 pagos a cargo de X..., S.L. en las liquidaciones mensuales de futuros), así como la parte correspondiente de los gastos generales de funcionamiento del obligado tributario, y asimismo esta facturación experimentaba una minoración por el importe correspondiente a las liquidación de la opción de compra cuando procedía efectuarla por haber superado el precio de mercado al previsto en la opción de compra, así como los ingresos a favor de X..., S.L. en las liquidaciones mensuales de futuros. En definitiva, X..., S.L. trasladaba en

todo caso a los socios, tanto el precio de compra de la energía, como los importes pagados y cobrados correspondientes a los derivados contratados.]

El tratamiento aplicable a efectos del IVA de la contratación de derivados en el mercado eléctrico ha sido clarificado por la Dirección General de Tributos en sus consultas vinculantes V2916-11, de 16 de diciembre de 2011, y V2952-11, de 19 de diciembre de 2011, que concluyen lo siguiente:

«(...) En efecto, los productos objeto de consulta son de naturaleza financiera y su única finalidad es reducir a los CUR una parte del riesgo derivado de las fluctuaciones del precio de la energía eléctrica en el mercado diario, en la medida en que están obligados a suministrar a sus clientes energía eléctrica a tarifa del último recurso, que es un precio máximo establecido por el Gobierno para determinados consumidores.

Por otra parte, tal y como se ha señalado en las resoluciones vinculantes de este Centro Directivo V2335-09 de 19 de octubre y V1090-10 de 24 de mayo, evacuadas en relación con el tratamiento a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido de productos financieros negociados en el MIBEL que se liquidan por diferencias y que dan lugar a entregas de efectivo, “estas liquidaciones positivas o negativas no se establecen como intercambio derivado de una contraprestación recíproca entre prestador y destinatario de una prestación, sino que se establecen como la prestación en sí misma, en el sentido de que suponen una entrega de dinero como contraprestación o pago de la prestación de servicios determinante, esto es, aquélla derivada de la contratación de un futuro a cambio de una contraprestación consistente en el acceso al mercado de derivados, sin que estas liquidaciones por diferencias puedan identificarse como contraprestación de ninguna operación sujeta al Impuesto.”

En el supuesto considerado, los productos objeto de consulta no son futuros, pero tienen igualmente una naturaleza financiera y del mismo modo suponen una entrega de dinero como contraprestación o pago derivada de la contratación de un producto cuya finalidad es garantizar la suficiencia del sistema de suministros a la tarifa del último recurso por los CUR, pero sin que estas liquidaciones por diferencias puedan identificarse como contraprestación de una operación sujeta al Impuesto.

En consecuencia, estas liquidaciones de pérdidas y ganancias derivadas de productos meramente financieros no estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido.

4.- Por otra parte, las operaciones objeto de consulta no sujetas al Impuesto no tienen incidencia en la determinación del porcentaje de prorrateo de deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido que, en su caso, fuera aplicable a la consultante, representantes y CUR.

*No obstante lo anterior, en la medida que los referidos operadores del mercado en el ejercicio de su actividad realizan operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, la deducibilidad de las cuotas del Impuesto soportados por los mismos deberá realizarse a la luz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 13 de marzo de 2008, *Securenta Göttinger Immobilienanlagen*, Asunto C-437/06, en la cual se plantea el caso de una entidad (*Securenta*) y los criterios que, en aplicación de la misma, han sido señalados por este Centro Directivo, entre otras, en las contestaciones a las consultas V0366-09, de 23/02/2009 y V05299-09, de 17/03/2009, todas ellas vinculantes.*

De esta forma, para determinar la deducibilidad de las cuotas soportadas por los referidos operadores, hay que partir de la concreción de la diferencia entre la afectación de bienes y servicios a la actividad empresarial o profesional, por una parte, y la realización de operaciones que, estando sujetas al Impuesto, sean o no generadoras del derecho a la deducción, actuándose de esta forma en dos fases.

En una primera fase, del total de cuotas soportadas han de quedar excluidas, de principio, las cuotas que se corresponden íntegramente con la adquisición de bienes y servicios destinados, exclusivamente, a la realización de operaciones no sujetas. Dichas cuotas no serán deducibles en ninguna proporción.

No obstante, la entidad consultante realiza simultáneamente operaciones sujetas al Impuesto en conjunción con otras no sujetas, por lo que habría que actuar como sigue:

En relación con las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de operaciones sujetas al Impuesto y a aquéllas que no lo estén, se deberá adoptar un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados

para el desarrollo de las operaciones gravadas, criterio que deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.

Dentro de este último grupo y cuando se trate específicamente de cuotas soportadas por adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, el artículo 95.Dos prescribe que podrán deducirse de acuerdo con las siguientes reglas:

1ª. Cuando se trate de bienes de inversión distintos de los comprendidos en la regla siguiente, en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

2ª. Cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectados al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por ciento.

Determinadas las cuotas correspondientes a los bienes y servicios afectos a las actividades empresariales o profesionales desarrolladas por el consultante, habrá de procederse a continuación a determinar su deducibilidad en una segunda fase.

En esta segunda fase, las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se destinen única y exclusivamente a la realización de operaciones sujetas al Impuesto, más aquéllas que resulten de la aplicación del criterio razonable y homogéneo adoptado por la entidad consultante conforme a lo indicado en los párrafos precedentes cuando se trate de cuotas afectas simultáneamente al desarrollo de operaciones sujetas y no sujetas al Impuesto, serán deducibles siempre que se cumplan el resto de requisitos que para el referido ejercicio a la deducción se establecen en el capítulo I del título VIII de la Ley 37/1992, en particular, que se destinen a la realización de operaciones originadoras del derecho a la deducción de acuerdo con lo dispuesto por el artículo 94.Uno de dicha Ley y que se esté en posesión de una factura que reúna la totalidad de requisitos a que se refiere el artículo 6 del Reglamento por el que se regulan las obligaciones de facturación, aprobado por el Real Decreto 1496/2003, de 28 de noviembre (BOE del 29).

En consecuencia, la deducibilidad de las cuotas soportadas en la realización de las operaciones desarrolladas por la entidad consultante se determinará conforme a los criterios anteriores.»

En sus alegaciones, el obligado tributario manifiesta su discrepancia con los criterios establecidos por la Dirección General de Tributos, cuestión que esta Oficina Técnica no puede entrar a valorar, al quedar sujeta la Administración tributaria a los criterios interpretativos vertidos por dicho Centro Directivo, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 89.1 de la LGT, a cuyo tenor:

«Artículo 89. Efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas

1. La contestación a las consultas tributarias escritas tendrá efectos vinculantes, en los términos previstos en este artículo, para los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos en su relación con el consultante.

En tanto no se modifique la legislación o la jurisprudencia aplicable al caso, se aplicarán al consultante los criterios expresados en la contestación, siempre y cuando la consulta se hubiese formulado en el plazo al que se refiere el apartado 2 del artículo anterior y no se hubieran alterado las circunstancias, antecedentes y demás datos recogidos en el escrito de consulta.

Los órganos de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos deberán aplicar los criterios contenidos en las consultas tributarias escritas a cualquier obligado, siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias de dicho obligado y los que se incluyan en la contestación a la consulta.»

Una vez efectuadas las anteriores puntualizaciones, procede analizar las alegaciones del obligado tributario relativas a la, a su juicio, incorrecta cuantificación del importe de las cuotas de IVA soportadas que tienen la consideración de deducibles.

(...)>>

A la vista de la fundamentación dada por la Administración a la regularización practicada, resulta que la DCGC expone el criterio de la DGT en cuanto al tratamiento aplicable a efectos del IVA de la contratación de

derivados en el mercado eléctrico y, frente a lo alegado por la entidad en cuanto a la falta de aplicabilidad a su caso de estas conclusiones y su discrepancia con ellas, declara que es una cuestión que no puede entrar a valorar por estar sujeta a los criterios interpretativos dictados por la DGT, sin dar mayor motivación al respecto.

Pues bien, este Tribunal entiende que la anterior conclusión de la DCGC es totalmente válida cuando concurre identidad de hechos y circunstancias entre el obligado tributario y los de la contestación a la consulta, pero si, como ocurre en el presente caso, no hay identidad de hechos y circunstancias, no es que no se puedan aplicar las conclusiones de la DGT, sino que la Administración a la hora de liquidar debe poner de manifiesto, acreditar y justificar, o al menos motivar de alguna manera, que entre supuestos distintos hay una identidad de hechos y circunstancias suficiente como para quedar vinculada por consultas tributarias emitidas a instancias de sujetos con características distintas, que operan en mercados distintos y de una forma determinada por la normativa.

De esta forma, este Tribunal no se pronuncia acerca de si a **X...** deben aplicársele las conclusiones de las Consultas V2916-11 y V2952-11, sino únicamente declara que la Inspección no puede basar su motivación en unas consultas tributarias que supuestamente le vinculan, cuando entre los hechos analizados en la consulta y los hechos regularizados no existe identidad, como ocurre en este caso.

Esta falta de identidad la vemos en los siguientes aspectos:

- El mercado analizado en las consultas V2916-11 y V2952-11 son las subastas CESUR en las que se obliga a los productores de energía eléctrica en régimen especial a vender a los comercializadores de último recurso unos productos que se liquidan por diferencias, cuyo resultado dará lugar a una compensación financiera a favor o en contra de los consultantes. **X** no opera en este mercado (lo que justifica con certificado del organismo rector del mismo), y en el mercado eléctrico en el que opera no está obligada a comprar productos que se liquiden por diferencias.

- En el mercado analizado en las consultas, es obligatorio comprar y vender productos que se liquiden por diferencias. **X** compra y vende energía física en el mercado eléctrico y, adicionalmente, adquiere derivados para cubrir el riesgo de fluctuación de precios. Esto es especialmente relevante en el mercado de la electricidad, pues según la consulta de la DGT V2335/2009, declara que en este mercado se negocian tanto contratos de futuro de base física, que darán lugar a entregas de energía eléctrica, como otros puramente financieros: considera que los derivados con base física van a tener la misma naturaleza que la compra de la energía física, y su liquidación diaria de pérdidas y ganancias no es una operación financiera sino que se vincula a la naturaleza de la compraventa que constituye su objeto, quedando sujetas a IVA; en cuanto a los derivados puramente financieros, sin base física, las liquidaciones diarias no son contraprestación de ninguna operación sujeta a IVA. La Inspección no analiza esta consulta y la relevancia que pueda tener en el caso examinado, sino que acude a las consultas V2916-11 y V2952-11.

- **X...** adquiere dos tipos de productos derivados:

o Opciones de compra horarias en subastas de emisiones primarias de energía eléctrica, regulando el Real Decreto 324/2008, de 29 de febrero, las condiciones y el procedimiento de funcionamiento y participación en las emisiones primarias de energía eléctrica, cuyo artículo 5 establece que el ejercicio de las opciones podrá hacerse por entrega física o por diferencias (liquidación financiera o en efectivo), según se determine para cada producto y subasta.

- Operaciones de futuros (swaps) adquiridos a entidades financieras.

La DCGC otorga el mismo tratamiento a ambas figuras, por aplicación de las citadas consultas V2916-11 y V2952-11 y, recordemos, sin más motivación que el hecho de estar vinculada por estas consultas que determinan, a su juicio, el tratamiento aplicable a efectos del IVA en la contratación de derivados en el mercado eléctrico.

Sin entrar a analizar si los productos utilizados por **X** eran idénticos a los examinados en las consultas en las que se basa la DCGC, lo cierto es que en los primeros no se aclara ni explica por la Inspección que los productos no tuvieran una base física aunque también produjeran liquidaciones diarias positivas y negativas (lo que determinaría su sujeción incluso aunque se cerrase la posición antes del vencimiento y ya no fuese a haber entrega física de energía, según la consulta de la DGT V2335/2009 a la que también quedaría vinculada la DCGC), y en los segundos no se motiva que deba darse el mismo tratamiento que a los examinados en las consultas aunque es evidente que son productos distintos por contratarse con terceros fuera del mercado eléctrico.

En este sentido, debemos destacar la reciente consulta de la DGT V1681/2015, de 28 de mayo en la que la descripción de los hechos es la siguiente: "La mercantil consultante es una central de compra de electricidad que

adquiere energía eléctrica en el mercado que luego revende a sus socios industriales; para cubrir las fluctuaciones en el precio de la electricidad suscribe contrato de derivados con terceros de cobertura de precios que se liquidan por diferencias en función de la fluctuación del precio de la energía real y el precio garantizado en el contrato". Solo a la vista de la descripción de los hechos vemos que hay una identidad con el caso de X, lo que no ocurría con las consultas en las que se basa la Inspección.

En esta consulta la DGT considera que se trata de operaciones financieras exentas, declarando que "Debe tenerse en cuenta que las operaciones financieras objeto de consulta, aunque tratan de asegurar las fluctuaciones del precio de la energía eléctrica, no se vinculan al mercado de la electricidad en los términos señalados en la referida consulta vinculante V2335/2008 y, por tanto, su liquidación estará sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido constituyendo actividad financiera realizada por la consultante que estará exenta del Impuesto sobre el Valor Añadido".

Esta consulta es posterior a los Acuerdos de liquidación impugnados, ni la DCGC estaba vinculada por ella ni la DGT había establecido aún su criterio. Pero independientemente de este hecho, se llegan en ella a unas conclusiones distintas a las alcanzadas en las consultas anteriores de la DGT sobre el tratamiento a dar a la contratación de derivados por entidades que operen en el mercado eléctrico, lo que pone de manifiesto, no que la DGT haya cambiado su criterio (algo que debería motivar, al amparo del artículo 68.1 del Real Decreto 1065/2007), sino que se trata de supuestos en los que no concurre identidad de hechos y circunstancias y por ello las conclusiones alcanzadas no son las mismas.

De acuerdo con lo anterior, este Tribunal considera que la DCGC debió justificar y motivar de alguna manera la aplicación al caso de X de las consultas V2916-11 y V2952-11 en las que se ampara, por no concurrir identidad de hechos y circunstancias entre lo examinado en las consultas y la actividad realizada por X.

Esto no quiere decir que la Administración no pueda aplicar los criterios de las consultas de la DGT a supuestos que no sean totalmente coincidentes, si no que si se aplica a supuestos en los que no concurre identidad de hechos y circunstancias debe justificar su aplicación al caso acreditando y motivando la similitud suficiente, o bien aplicando las conclusiones de la DGT tras realizar un análisis jurídico suficiente como para considerarlas aplicables al supuesto examinado. No puede limitarse a decir que la contratación de derivados en el mercado eléctrico se clarifica por la DGT en las consultas V2916-11 y V2952-11, cuando hay otras consultas que analizan la cuestión y distinguen si hay una base física en la operación o no, cuando la propia empresa contrata distintos tipos de derivados y el régimen puede no ser el mismo para todos ellos (como así ha concluido la propia DGT en 2015), y cuando, en suma, no hay identidad entre los hechos y circunstancias de las consultas en las que se apoya y la situación del obligado tributario al que regulariza. Y, repetimos, no es que no haya tal identidad de hechos y circunstancias, sino que la DCGC no aclara o justifica esta identidad suficiente como para liquidar únicamente con base en el criterio de las consultas, y declarando que no puede entrar a valorar las alegaciones de la entidad porque está sujeta a los criterios interpretativos de la DGT, sin más explicación.

Debemos recordar que en recientes Resoluciones de este TEAC (de 22 de septiembre de 2015, RG: 3253/2011/51 y de la misma fecha RG: 2294/2013; de 22 de octubre de 2015, RG: 6354/2012; de 17 de noviembre de 2015, RG: 3923/2013; y de 15 de diciembre de 2015, RG: 1503/2014), hemos recordado el carácter vinculante de las consultas de la DGT para los órganos encargados de la aplicación de los tributos cuando entre los hechos y circunstancias examinados en las consultas y los de otro obligado tributario exista identidad. Esta vinculación no debemos extenderla más allá de sus términos estrictos, pues debemos recordar que la DGT resuelve consultas de situaciones particulares, cada una de las cuales puede tener pequeñas características que las hagan diferentes, y si el caso concreto no ha sido resuelto por la DGT debe exigirse una mayor labor al órgano encargado de la aplicación de los tributos para justificar por qué aplica la consulta, o por qué no aplica la consulta, conclusión que no le impide aplicar esas consultas, simplemente se refiere a la necesidad de justificar su aplicación o no aplicación.

Finalmente, debe hacerse mención a un informe evacuado por la DCGC a la vista del escrito de interposición de reclamación económico-administrativa por X (informe ...). En él, ante lo alegado por X respecto de las diferencias de su caso con el analizado en las consultas, declara que de las consultas se deriva con claridad que la no sujeción opera respecto de las dos partes intervinientes en la negociación de los productos financieros, pues los derivados analizados se integran en la categoría de los contratos aleatorios del artículo 1.790 del Código Civil. No obstante, esta explicación sigue sin ser suficiente por no analizarse las diferencias entre los productos analizados en las consultas y los contratados por X, y además de ser insuficiente, ni siquiera está incluida en los Acuerdos de liquidación a efectos de entender justificada la procedencia de ampararse exclusivamente en el carácter vinculante de las consultas.

Por todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, EN SALA, en las presentes reclamaciones económico administrativas.

ACUERDA

estimar en parte la reclamación 3158/2013, en el sentido expuesto en el Fundamento de Derecho Quinto; y **desestimar** la reclamación 6502/2013.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Administraciones Públicas.