

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ075196

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 18 de septiembre de 2019

Sala 2.^a

R.G. 9318/2015

SUMARIO:

IVA. Base imponible. Entregas de bienes y prestaciones de servicios. Reglas especiales. Vinculación entre las partes. Cálculo del coste basado en la normativa contable. Una fundación que es la propietaria de un hospital que alquila a otra, calcula la base imponible, en aplicación del art. 79.Cinco de la Ley 37/1992 (Ley IVA), por el coste y conforme a criterios contables. Pues bien, bajo pretexto de un error también contable, presenta autoliquidaciones complementarias, de las que luego se arrepiente y pide devolución de ingresos indebidos, esta última denegada por la AEAT.

En primer lugar, se debe tener en cuenta que las operaciones entre entidades vinculadas se valoran a mercado cuando hay alguna limitación en el derecho a la deducción para la destinataria, como es el caso - se trata de un hospital, cuyos servicios están generalmente exentos conforme al art. 20.uno.2º de la Ley 37/1992 (Ley IVA)-, según el art.79.Cinco de la misma Ley. Esta valoración, de acuerdo con la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), no puede ser inferior al coste de la prestación, como tampoco lo es la valoración de las operaciones gratuitas o sin contraprestación.

El TJUE ya señaló -sentencia, de 14 de diciembre de 2006, asunto nº C-72/05 (NFJ023107)- que, a estos efectos, el periodo de tiempo que procede computar es el de la regularización de las cuotas soportadas por bienes de inversión, ya que es así como se garantiza la correcta neutralidad del tributo. Siendo que los bienes de inversión incorporan sus costes a los bienes y servicios que comercializan los empresarios o profesionales en el periodo que se ha indicado, parece lógico que este sea el periodo que haya de tomarse como referencia para la cuantificación de los costes que sirven de base imponible en este tipo de operaciones. Considerando la coincidencia en la dicción del art. 75 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), con el art. 72, regulador de la base imponible en operaciones entre entidades vinculadas, no puede sino constatarse la necesaria interpretación conjunta de los mismos. No habiendo sido objeto de comprobación la base imponible, y no remitiendo la Ley 37/1992 (Ley IVA) a la normativa contable, el Tribunal considera que atender al periodo de regularización sería, en su caso, lo más prudente y garante del principio de neutralidad.

Así, el interesado pretende el diferimiento y la devolución del impuesto basándose en una norma contable nacional, a la que la Ley 37/1992 (Ley IVA) no remite, por lo que no existe un interés legítimo que permita la rectificación de una autoliquidación, de conformidad con el art. 120.3 de la Ley 58/2003 (LGT). **(Criterio 1 de 1)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 79.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 72, 75 y 80.

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 11.

Ley 58/2003 (LGT), art. 120.

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

Se ha visto la presente reclamación contra el acuerdo dictado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Cataluña de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, por el que se desestima la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2009 a 2013.

ANTECEDENTES DE HECHO

1. La **Fundación X**, en adelante, **FX**, y la **Fundación Y**, en adelante **FY**, suscribieron un contrato de arrendamiento, el día 23 de diciembre de 2008, con efectos desde el uno de enero del mismo año, en virtud del cual **FX** (arrendadora) arrendaba el nuevo edificio del **Hospital Z** a **FY** (arrendataria). Dicho arrendamiento estaba sujeto y no exento del Impuesto sobre el Valor Añadido, siendo el total de las cuotas de IVA ingresadas, durante los ejercicios 2009 a 2013, de 2.597.255,36 de euros.

Entre el 26 de septiembre y el 3 de octubre de 2014, la **FX** presentó declaraciones complementarias de IVA, correspondientes a los ejercicios 2009 a 2013, mediante las cuales ingresó unas cuotas adicionales de IVA de 7.184.879,37 de euros.

Tras la presentación de las declaraciones complementarias, la Fundación efectuó un análisis de la amortización acumulada contabilizada del Nuevo Hospital y advirtió lo que, en su opinión, era un error en la contabilización de la misma, ya que la depreciación que representaba la amortización del activo indicado estaba muy por encima de la depreciación efectiva sufrida. En consecuencia, las bases imponibles del IVA correspondientes al arrendamiento del Nuevo Hospital consignadas en las autoliquidaciones complementarias presentadas eran superiores a las que se hubieran tenido que consignar y, por tanto, las cuotas de IVA ingresadas deberían haber sido menores, por lo que se solicitó, en fecha 30 de diciembre de 2014, la rectificación de las referidas autoliquidaciones y la devolución de 4.494.303,64 euros, en concepto de ingresos indebidos.

2. La Unidad de Gestión de Grandes Empresas resolvió desestimar la solicitud, motivándose el acuerdo desestimatorio en los siguientes términos:

"La entidad alega lo siguiente: Que existe una discordancia entre la amortización contabilizada y la depreciación efectiva del nuevo hospital.(...) La amortización del nuevo hospital realizada hasta la fecha asciende a 86.025.054,16 euros (...) De acuerdo con la Norma de Valoración segunda del PGC, se debe amortizar de forma independiente cada parte de un elemento del inmovilizado material que tenga un coste significativo en relación con el coste total del elemento y una vida útil distinta del resto del elemento. Una parte tiene una antigüedad de once años y la otra de cuatro, lo que implica que una media de antigüedad para todo el edificio es de 7,5 años. De seguirse este criterio conduciría a la conclusión de que en un plazo aproximado de 11 años el valor del edificio será cero, lo cual no se ajustará a la realidad del activo. En conclusión, el ritmo de amortización del nuevo hospital ha sido muy alto y está lejos de la depreciación real del edificio. Para fundamentar lo anterior se acompaña informe elaborado por el arquitecto D. **Ax...** en el que se manifiesta lo expuesto.

(...)

La depreciación técnica del edificio hasta la fecha difiere de la amortización acumulada contabilizada en 47.402.363,54 euros. Es por ello que, si bien se podría probar la efectividad de la depreciación, para evitar cualquier discusión sobre la bondad o no de la depreciación técnica, se han empleado los coeficientes establecidos en las citadas tablas, desprendiéndose de los datos obtenidos que la amortización de los ejercicios pasados no se ajustó a la depreciación efectiva del nuevo hospital y por tanto se ha cometido un error en ejercicios pasados que debe corregirse. En consecuencia, a los efectos de determinar los importes que reflejarían la depreciación efectiva resulta un total de amortización para los ejercicios 2009 a 2013 de 28.677.785,27 euros. (...) A la vista de lo anterior, las cuotas de IVA derivadas del arrendamiento del nuevo hospital calculadas a partir de las cuotas de amortización ascienden a 5.287.831,09 euros, por lo que el ingreso indebido de los cinco años supone 4.494.303,64 euros.

ACUERDO:

Esta oficina ha solicitado informe a los órganos de la Inspección de los Tributos sobre la procedencia de la solicitud efectuada. El informe recibido, de fecha 2 de Julio de 2015, consta incorporado en el presente expediente. En el mismo la Inspección de los Tributos detalla los siguientes antecedentes que resultan de la documentación aportada por la Fundación:

Primero: La solicitud de rectificación de autoliquidaciones y de devolución de ingresos indebidos se plantea por la **FX** a raíz de la presentación de las declaraciones complementarias de septiembre y octubre de 2014, que traen causa a su vez del informe pericial de la Inspección presentado al Juzgado en septiembre de 2014. En el mismo sostuvieron los peritos que la base del IVA del arrendamiento debían ser los costes incurridos por el prestador del servicio, que no habían sido comprobados, y que entre los mismos se encontraba necesariamente la amortización del Hospital, muy superior a la base determinada por las partes, e hicieron sus cálculos usando como base únicamente la cifra de amortización. Pero ello no quiere decir que la base del IVA sea forzosamente igual a los gastos de amortización, pues pueden existir otros costes incurridos.

Segundo: En el contrato de alquiler del nuevo hospital se determina una renta en cálculo anual, pagadera por mensualidades, sobre la que se aplicará el IVA. Dicha renta se calculó mediante la distribución del coste del nuevo Hospital a 50 años, y se equiparó la renta con la base de IVA, de modo que no se aplicó la regla del art.79.Cinco LIVA para determinar la base del impuesto.

Tercero: (...) en realidad, el nuevo Hospital es un conglomerado formado por 1.326 elementos patrimoniales de lo más heterogéneo, activados cada uno por separado y cada uno con su propio ritmo de amortización. Observando los cuadros se aprecia que es perfectamente lógico que las dotaciones de los primeros años de vida del nuevo Hospital sean muy elevadas, pues es en los primeros años cuando se están amortizando los elementos con la vida útil más breve. En consecuencia, no es cierto que el Hospital vaya a estar amortizado en su totalidad en 11 años más, porque una afirmación tal implica desconocer cuál es la vida útil de los elementos que integran el Hospital y que se arriendan de forma global a la **FY** (obsérvese que más de la mitad del Hospital se amortiza a más de 50 años). Y no es cierto que ello implique que el ritmo de amortización de los primeros años haya sido erróneamente alto. Además, tal como se expuso anteriormente, al ser asumido el mantenimiento y la futura reposición de elementos patrimoniales del nuevo Hospital por la **FY**, es lógico que las dotaciones a la amortización de la **FX** sean mayores en los primeros años, pues es cuando se lleva a gastos el coste de los elementos patrimoniales que ahora pertenecen a la **FX**, pero que en el futuro serán repuestos por la **FY**.

Cuarto: La solicitante invoca la aplicación de la Norma de Valoración 22 del Plan General de Contabilidad aprobado por Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, alegando que el error contable se habría cometido porque entre 2009 y 2013 se pudo disponer de la información relativa a la estimación de la vida útil pero no se empleó, dotando erróneamente otra amortización. No obstante, en ningún momento justifica la **FX** cómo incurrió en el error, limitándose a remitir al informe del arquitecto.

Quinto: (...) los costes de mantenimiento y rehabilitación incurridos, pero estos se han producido después de que el Hospital empezara a ser explotado. Por tanto, jamás pudo tenerlos en cuenta la **FX** cuando el edificio entró en funcionamiento y empezó a ser amortizado. Si, años después, resulta que la depreciación es menor que la inicialmente calculada, es gracias a dicho mantenimiento. De modo que estos gastos de mantenimiento constituyen "información adicional, una mayor experiencia o el conocimiento de nuevos hechos" a los efectos de la Norma de Valoración 22 del PGC, lo que remite a la práctica de un cambio de estimación contable (con efectos hacia ejercicios futuros) y no de un error contable (con efectos sobre ejercicios pasados).(...)

Sexto: se ha solicitado a la **FX** la aportación de justificación contable de los gastos de mantenimiento del nuevo Hospital, y la conclusión que se extrae es que, si se acepta que dicho mantenimiento ha influido en la ampliación de la vida útil de sus elementos, eso constituye una información adicional respecto de la que se tuvo en cuenta para dotar las amortizaciones originales, pero no un error contable.

Séptimo: en el escrito de solicitud se calcula la amortización que, a juicio de la recurrente, se tenía que haber dotado. En ese punto la Fundación prescinde de la depreciación calculada en el informe del arquitecto y señala que ha aplicado los coeficientes de amortización lineal que se contienen en las tablas de amortización oficiales aprobadas para el Impuesto sobre Sociedades. Se requirió la aportación del detalle de los cálculos, y lo que se concluye es que a pesar de la premisa errónea de la amortización en pocos años, y del informe del arquitecto, en la práctica lo que hace la **FX** es simplemente cambiar la vida útil de los elementos patrimoniales del nuevo Hospital, considerando una vida mayor, y por ende un gasto de amortización anual menor.

Octavo: la Fundación presentó las declaraciones complementarias de 2009 a 2013 en todos los años para el periodo 12P y ofrece un cálculo distribuido por mensualidades de las cuotas de IVA que corresponderían a los nuevos gastos de amortización, a fin de acreditar que no hay diferencias entre el cálculo en cómputo anual y el mismo cálculo por periodos mensuales, obviando así la circunstancia de que no se hubieran presentado las declaraciones correspondientes a los periodos 1P a 11P de cada año.

Noveno: de los informes de auditoría aportados por la recurrente a petición de la Inspección se concluye que nunca se han formulado por parte de los auditores reparo alguno acerca de la dotación a la amortización de los elementos patrimoniales que constituyen el nuevo **Hospital Z**.

Alegaciones de la entidad:

El único gasto asociado al nuevo hospital soportado por **FX** es el coste financiero derivado del préstamo solicitado para las obras de construcción del edificio los cuales son subvencionados por la Generalitat de Catalunya. (...)

el contrato de alquiler del Nuevo Hospital establece que la arrendataria debe asumir los costes de mantenimiento y reparación del inmueble y las instalaciones, así como los costes de las reposiciones y sustituciones de los elementos arrendados. De modo que, ya desde la formalización del contrato, **FX** conocía este hecho y no se trata de nueva información. **FX** consultó en abril de 2015 ante el ICAC para conocer el criterio de dicho organismo sobre el adecuado tratamiento contable del cambio en la cuota de amortización. En fecha 18 de mayo de 2015, el ICAC emitió una resolución en la que concluye que el caso planteado se corresponde con un error contable.(...)

Se desestiman las alegaciones efectuadas por los siguientes motivos:

sigue sin poder descartarse que determinados gastos efectuados por la fundación y que constan reflejados en el Dictamen Pericial emitido por la Delegación Especial de Cataluña en la tramitación del procedimiento judicial, tales como gastos de personal, de asesoramiento externo, no constituyan costes incurridos en la prestación del servicio, que según los peritos forman parte de la base imponible.(...)

Por otra parte, y respecto a la consulta formulada al ICAC, existe un hecho que ha llevado a la entidad a replantear la procedencia de la amortización calculada, y es la presentación de autoliquidaciones complementarias en las que se relaciona el valor de la base imponible del alquiler del hospital con la amortización practicada. Dichas autoliquidaciones se presentaron el 26-09-2014, y es en diciembre de 2014, al cierre de las Cuentas Anuales de ese ejercicio, cuando la entidad replantea la idoneidad de las amortizaciones llevadas a cabo durante once años. Finalmente, el ICAC no concluye, tal y como manifiesta la entidad, que el caso planteado se corresponde con un error contable, sino que determina que los hechos que describe la consultante parecen corresponderse con la definición de error contable, pero obviamente la entidad omitió la información indicada en el párrafo anterior.(...)

En definitiva, tal y como se establece en el art.105 LGT, en los procedimientos de aplicación de los tributos quien haga valer su derecho deberá probar los hechos constitutivos del mismo. En este caso y por los motivos expuestos anteriormente no se ha acreditado, en primer lugar, que exista una identidad entre la amortización y la base imponible del servicio prestado. En segundo lugar, que exista un error."

3. No conforme con el citado acuerdo, notificado el día 27 de octubre de 2015, el interesado interpuso la presente reclamación en fecha 26 de noviembre de 2015, alegando, en síntesis, que ostenta un derecho a la devolución del impuesto pues la amortización calculada según las tablas del Impuesto de Sociedades es inferior a la calculada con ocasión de la presentación de las autoliquidaciones complementarias.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

Primero.

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

Segundo.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a lo siguiente:

la legalidad del acuerdo dictado por la Agencia Estatal de la Administración Tributaria.

3. La base imponible de las operaciones entre entidades vinculadas en las que, de resultados de la existencia de algún tipo de limitación en el derecho a la deducción, se pudiera irrogar algún tipo de perjuicio para la Hacienda Pública, se contempla en el artículo 79.cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA, Ley del IVA en lo sucesivo. Dispone el citado precepto lo siguiente:

"Cinco. Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado.

La vinculación podrá probarse por cualquiera de los medios admitidos en derecho. Se considerará que existe vinculación en los siguientes supuestos:

a) En el caso de que una de las partes intervinientes sea un sujeto pasivo del Impuesto sobre Sociedades o un contribuyente del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre la Renta de No Residentes, cuando así se deduzca de las normas reguladoras de dichos Impuestos que sean de aplicación.

b) En las operaciones realizadas entre los sujetos pasivos y las personas ligadas a ellos por relaciones de carácter laboral o administrativo.

c) En las operaciones realizadas entre el sujeto pasivo y su cónyuge o sus parientes consanguíneos hasta el tercer grado inclusive.

d) En las operaciones realizadas entre una entidad sin fines lucrativos a las que se refiere el artículo 2 de la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, sobre Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo y sus fundadores, asociados, patronos, representantes estatutarios, miembros de los órganos de gobierno, los cónyuges o parientes hasta el tercer grado inclusive de cualquiera de ellos.

e) En las operaciones realizadas entre una entidad que sea empresario o profesional y cualquiera de sus socios, asociados, miembros o partícipes.

Esta regla de valoración únicamente será aplicable cuando se cumplan los siguientes requisitos:

a) Que el destinatario de la operación no tenga derecho a deducir totalmente el impuesto correspondiente a la misma y la contraprestación pactada sea inferior a la que correspondería en condiciones de libre competencia.

b) Cuando el empresario profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que no genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea inferior al valor normal de mercado.

c) Cuando el empresario o profesional que realice la entrega de bienes o prestación de servicios determine sus deducciones aplicando la regla de prorrata y, tratándose de una operación que genere el derecho a la deducción, la contraprestación pactada sea superior al valor normal de mercado.

A los efectos de esta Ley, se entenderá por valor normal de mercado aquel que, para adquirir los bienes o servicios en cuestión en ese mismo momento, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o prestación de servicios, debería pagar en el territorio de aplicación del Impuesto en condiciones de libre competencia a un proveedor independiente.

Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entenderá por valor de mercado:

a) Con respecto a las entregas de bienes, un importe igual o superior al precio de adquisición de dichos bienes o bienes similares o, a falta de precio de compra, a su precio de coste, determinado en el momento de su entrega.

b) Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional.

efectos de los dos párrafos anteriores, será de aplicación, en cuanto proceda, lo dispuesto en el artículo 16 del texto refundido de la Ley del Impuesto sobre Sociedades, aprobado por el Real Decreto Legislativo 4/2004, de 5 de marzo."

Este precepto supone el uso hecho en España de la facultad conferida a los Estados de la Unión Europea por el artículo 80 de la Directiva 2006/112/CE, norma básica de armonización del IVA en la Unión Europea, que habilita para la cuantificación de la base imponible de determinadas operaciones entre entidades vinculadas por su valor normal de mercado. Esta magnitud, el valor normal de mercado, se define igualmente a los efectos de la Directiva por su artículo 72, cuyo tenor es el siguiente:

"A efectos de la presente Directiva, se entenderá por «valor normal de mercado» el importe total que, para obtener los bienes o servicios en cuestión, un destinatario, en la misma fase de comercialización en la que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios, debería pagar en condiciones de libre competencia, a un proveedor independiente dentro del territorio del Estado miembro de imposición de la entrega o prestación.

Cuando no pueda establecerse una entrega de bienes o una prestación de servicios comparable, se entenderá por «valor normal de mercado» lo siguiente:

- 1) con respecto a los bienes, un importe no inferior al precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, el precio de coste, evaluados tales precios en el momento de la entrega;
- 2) con respecto a un servicio, un importe no inferior a la totalidad del coste que la prestación del mismo suponga para el sujeto pasivo."

Adicionalmente, es de ver lo dispuesto por el apartado cuatro del mismo artículo 79 de la Ley del IVA, que contempla la base imponible de las prestaciones de servicios realizadas sin contraprestación. Para ellas, dispone la norma que la base imponible vendrá dada por: "el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos."

El antecedente comunitario de esta norma se encuentra en el artículo 75 de la precitada Directiva 2006/112/CE, que dispone lo siguiente:

"En las prestaciones de servicios consistentes en la utilización de un bien afectado a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo y para las prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito enunciadas en el artículo 26, la base imponible estará constituida por el total de los gastos en que incurra el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios."

Es de notar que la norma de la Unión, a la que debe acomodarse la norma interna, establece una regulación coincidente de la base imponible correspondiente a las operaciones sin contraprestación - autoconsumos- y aquellas otras que, realizadas a título oneroso, son objeto de la aplicación de la regla especial prevista para las operaciones entre entidades vinculadas, viniendo en ambos casos la magnitud en cuestión referida a los costes -artículo 72- o gastos -artículo 75, en ambos casos de la Directiva- en que se incurra para la realización de las operaciones.

Para resolver la presente cuestión debemos tener en cuenta lo dispuesto en el informe de la Inspección, en el que consta lo siguiente: "La Agencia Tributaria entregó un informe pericial, ante el Juzgado de Instrucción 22 de Barcelona, en el que se sostenía que podían existir cuotas de IVA dejadas de ingresar por incorrecta aplicación de la normativa en la operación vinculada de arrendamiento.

En tanto la **FX** lleva a cabo una actividad de arrendamiento de locales, sus ventas están sujetas y no exentas a IVA. Mientras que en la medida que la **FY** ejerce la actividad hospitalaria, su operativa está sujeta y exenta a IVA, con exención plena y por ello sin posibilidad de deducir las cuotas soportadas, entre ellas las del alquiler del Hospital.

Ambas entidades tienen suscrito un contrato de arrendamiento por el cual la Privada alquila el **Hospital Z** a la de **FY** a cambio de un precio, que se paga pero luego la primera restituye a la segunda en forma de donación (salvo la cuota de IVA), de modo que dicha donación es la contribución de la **FX** a los fines de la **FY**.

Sin perjuicio de la existencia de un contrato anterior a 2008, en el que el precio del arrendamiento era el coste de amortización del Hospital, en el año 2008 ambas entidades suscriben un nuevo contrato por el que el precio del arrendamiento se fija en el resultado de distribuir el coste del Hospital a 50 años. Una vez entró en vigor el nuevo contrato, sucedía que el gasto de amortización del nuevo Hospital excedía con mucho el precio del arrendamiento, de manera que para la **FX** los ingresos de alquiler no cubrían costes.

En el informe pericial, la Inspección sostuvo que, al tratarse de una operación vinculada en la que el receptor no tiene derecho a deducir el impuesto soportado, la base imponible del IVA debía determinarse según la regla especial del artículo 79.Cinco de la Ley 37/1992, del IVA. Ello conducía a la determinación de un valor de mercado, pero al no existir un mercado de alquiler de hospitales que sirviera de comparable, y en cualquier caso dado que el alquiler del Hospital estaba fuera de mercado, la Inspección consideró aplicables las reglas supletorias del propio artículo 79.Cinco LIVA, que señalan que la base imponible se integre por los costes incurridos por el prestador del servicio.

La situación tributaria de la **FX** no había sido comprobada, pues el proceso judicial y el contenido del dictamen pericial versaban sobre otros asuntos (esencialmente los movimientos de tesorería de la **FX** y las relaciones económicas entre fundaciones). Pero sí que era posible indicar que, entre tales costes incurridos por el prestador del servicio, se hallaba necesariamente el gasto de amortización. De modo que, en su dictamen pericial, la Inspección sostuvo que la base del IVA del arrendamiento tenía que ser una cifra tal que cubriese al menos el gasto de amortización del nuevo Hospital. Hechos los cálculos oportunos, en el dictamen se indicaron unas posibles cuotas dejadas de ingresar. Y son precisamente esas cuotas las que la **FX** ingresó mediante las autoliquidaciones complementarias. En escritos de alegaciones presentados ante la Agencia Tributaria los días 29/09/2014 y 03/10/2014, la **FX** afirmaba expresamente que las autoliquidaciones complementarias se habían ingresado "en los importes cuantificados por el indicado Informe a efectos de evitar eventuales responsabilidades de cualquier orden."

Téngase en cuenta que la **FX**, en su calidad de promotora del nuevo **Hospital Z**, había soportado y deducido las cuotas de IVA de la obra durante el periodo de construcción, y había obtenido de la Hacienda Pública la devolución de tales cuotas. Con lo que, al alquilar por debajo de costes, estaba difiriendo ilícitamente la repercusión de las cuotas de IVA una vez inició la explotación del nuevo Hospital."

A este respecto, debe tenerse en cuenta lo dispuesto por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su sentencia de 22 de diciembre de 2010, asunto C-103/09, Weald Leasing, en relación con la interposición de una entidad en la adquisición y posterior arrendamiento financiero de un inmueble, de resultados de lo cual, como la misma sentenci apunta, se obtenía un aplazamiento en el pago del impuesto por parte de una entidad que tenía, por razón de su actividad, la aseguradora, limitado el derecho a la deducción. Dispuso al respecto el TJUE lo siguiente (el subrayado es de este TEAC):

34. En efecto, no cabe reprochar al sujeto pasivo que opte por una operación de arrendamiento financiero que le otorga una ventaja consistente, como se desprende de la resolución de remisión, en el escalonamiento del pago de su deuda tributaria en lugar de una operación de compraventa que no le ofrece tal ventaja, toda vez que ha pagado debidamente y en su totalidad el IVA correspondiente a dicha operación de arrendamiento financiero.

35. Pues bien, no se discute que así sucede por lo que respecta al IVA correspondiente a las operaciones de arrendamiento financiero de que se trata en el litigio principal y que, respecto de cada una de tales operaciones, las sociedades interesadas abonaron el importe correcto del IVA repercutido y dedujeron, cuando pudieron, el importe correcto del IVA soportado.(...)

39. En estas circunstancias, el órgano jurisdiccional remitente deberá determinar, por una parte, si los términos contractuales de las operaciones de arrendamiento financiero de que se trata en el asunto principal son contrarios a las disposiciones de la Sexta Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva. Así sucedería concretamente si se fijara el importe de los alquileres de modo que fuese anormalmente bajo y no correspondiese a realidad económica alguna.(...)

En el caso, objeto de la presente reclamación, la Fundación alquilaba el hospital por debajo de coste, siendo la cuota mensual inferior a la cuota de amortización, lo cual no se correspondía con realidad económica alguna, difiriéndose ilícitamente el impuesto. La Inspección así lo dictaminó ante el juzgado, añadiendo que la base imponible del arrendamiento debía integrarse, al menos, por los costes de la amortización.

El interesado presentó autoliquidaciones complementarias incrementando la base imponible del impuesto, sin embargo, con posterioridad, pretende su rectificación alegando que ha probado suficientemente que incurrió en un error al calcular la amortización, y que por lo tanto, la depreciación efectiva que debe considerarse es la resultante de aplicar las tablas de amortización previstas en la Ley del Impuesto de Sociedades.

Debe notarse que tanto la normativa reguladora del Impuesto de Sociedades, como la reguladora del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas, establecen distintos métodos para cuantificar el gasto que supone la amortización de los bienes de inversión. La Ley del IVA no hace mención de la cuestión, limitándose a mencionar los bienes de inversión a los efectos de regularizar las deducciones practicadas, con el objeto de garantizar el principio de neutralidad, disponiendo la referencia de las mismas a los 5 ó 10 años de utilización de los bienes en cuestión en el desarrollo de las actividades empresariales o profesionales.

A esta cuestión se ha referido el TJUE en su sentencia de 14 de septiembre de 2006, asunto C-72/05, Wollny, en la que se trató el cálculo de la base imponible de los servicios prestados sin contraprestación, ello como sigue (volvemos a subrayar nosotros):

13. Durante el año 2003, la Hausgemeinschaft Jörg und Stefanie Wollny, comunidad doméstica constituida por el Sr. y la Sra. Wollny (en lo sucesivo, «comunidad doméstica»), hizo construir un inmueble que afectó en su totalidad a la empresa. En este inmueble se encuentran la vivienda privada de los dos miembros de dicha comunidad así como las oficinas de una asesoría fiscal arrendadas a uno de los citados miembros. La parte arrendada constituye el 20,33 % del inmueble. Dicho arrendamiento está sujeto a IVA.

14. En sus declaraciones provisionales de IVA del mes de diciembre de 2003, así como en las de los meses de enero a marzo de 2004, la comunidad doméstica dedujo la totalidad del IVA que le fue facturado por los gastos de construcción del inmueble. Basándose en la tasa de amortización de un inmueble, fijada por el artículo 7, apartado 4, punto 2, letra a), de la UStG, fijó la base imponible mensual del IVA en concepto del uso privado de un 79,67 % del inmueble en 1/12 del 2 % de los gastos de construcción correspondientes a esta parte utilizada para uso privado.

15. Basándose en un escrito del Bundesministerium für Finanzen (Ministerio de Hacienda alemán) de 13 de abril de 2004 (BStBl. I 2004, p. 468), el Finanzamt Landshut estimó, por su parte, que dicha base imponible debía determinarse atendiendo a la duración del período de regularización de deducciones en materia de IVA, establecido en el artículo 15a de la UStG, a saber, diez años. Corrigió, pues, el cálculo de la comunidad doméstica y fijó la base imponible mensual del IVA en concepto de uso privado de una parte del inmueble en 1/12 del 10 % de los gastos de construcción correspondientes a esta parte.(...)

25. La cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente pretende, en este contexto, que se dilucide cómo ha de interpretarse el concepto de «total de los gastos hechos para la realización de la prestación de servicios» en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva. El referido órgano jurisdiccional se pregunta fundamentalmente si ese total de los gastos debe determinarse tomando como referencia las normas nacionales aplicables a las amortizaciones por la depreciación del inmueble o en función de la duración del período de regularización de las deducciones en materia de IVA, fijado por el Derecho nacional, conforme al artículo 20 de la Sexta Directiva.

26. El concepto de que se trata figura en una disposición de Derecho comunitario que no remite al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance. De ello se deduce que la interpretación de este concepto en términos generales no puede dejarse a la discrecionalidad de cada Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de febrero de 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Rec. p. 113, apartados 10 y 11).

28. Sin embargo, al no contener la Sexta Directiva las indicaciones necesarias para la delimitación uniforme y precisa de normas de determinación del total de los gastos de que se trata, debe admitirse que los Estados miembros disfrutan de cierto margen de apreciación por lo que respecta a dichas normas, siempre y cuando no desvirtúen la finalidad y el lugar que ocupa la disposición en cuestión dentro del sistema de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia Verbond van Nederlandse Ondernemingen, antes citada, apartados 16 y 17).

29. Procede, pues, examinar en el presente caso si la remisión que realiza la legislación nacional, a efectos de determinar el importe de los referidos gastos, a la duración del período de regularización de las deducciones fijado conforme al artículo 20 de la Sexta Directiva es compatible con la finalidad del artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la citada Directiva y el lugar que ocupa esta disposición dentro del sistema de aquélla.

30. El objeto de esta última disposición es definir la base imponible de un uso privado o más generalmente de un uso para fines ajenos a la empresa de bienes afectados por el sujeto pasivo a dicha empresa, dado que el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la citada Directiva asimila tal uso a las prestaciones de servicios a título oneroso, sujetas, por consiguiente, al IVA.

31. La finalidad de dicha asimilación es impedir que un sujeto pasivo que pudo deducir el IVA sobre la adquisición o la construcción de un bien afectado a su empresa, eluda el pago de dicho impuesto cuando utilice ese bien o una parte del mismo con fines privados (véase la sentencia de 27 de junio de 1989, Kühne, 50/88, Rec. p. 1925, apartado 8).

32. Como han señalado el Gobierno alemán y, en la vista, el Gobierno del Reino Unido, a través de este mecanismo se trata, por un lado, de garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo y el consumidor final, impidiendo que el primero se aproveche de ventajas indebidas en relación con el segundo, que compra el bien pagando el IVA (véanse, en este sentido, las sentencias Enkler, antes citada, apartados 33 y 35, así como de 20 de enero de 2005, Hotel Scandic Gåsabäck, C412/03, Rec. p. 1743, apartado 23).

33. Por otro lado, se persigue el objetivo de garantizar, conforme a la lógica del sistema establecido por la Sexta Directiva (véase el apartado 20 de la presente sentencia), la correspondencia entre la deducción del IVA soportado y la recaudación del referido impuesto repercutido (véanse, en este sentido, las conclusiones del Abogado General Jacobs en el asunto Charles y Charles-Tijmens, antes citado, punto 60).(...)

37. Habida cuenta de esta finalidad común, así como de la función complementaria asumida con ese fin por las disposiciones de los artículos 6 y 20 dentro del sistema de la Sexta Directiva, un Estado miembro no sobrepasa el margen de apreciación de que disfruta al prever la aplicación, a efectos de la determinación de la base imponible del uso privado de un bien empresarial, de las normas relativas a la regularización de las deducciones.(...)

42. No obstante, esta indicación no puede interpretarse, so pena de conculcar el margen de apreciación de que disponen los Estados miembros a este respecto, en el sentido de que significa que estos últimos no tienen otra opción, al objeto de determinar la base imponible del IVA por el uso privado de un inmueble de empresa, que aplicar las normas nacionales sobre amortización por la depreciación del inmueble, excluyendo cualquier otro método que, como el adoptado por la legislación nacional de que se trata, sería compatible, sin embargo, con la finalidad del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva.

53. A la luz de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva debe ser interpretado en el sentido de que no se opone a que la base imponible del IVA, por el uso privado de una parte de un inmueble afectado en su totalidad por el sujeto pasivo a su empresa, se fije en una fracción de los costes de adquisición o de construcción del inmueble, determinada en función de la duración del período de regularización de las deducciones en materia de IVA, establecido de conformidad con el artículo 20 de la citada Directiva.

Interpreta el TJUE la regla de base imponible correspondiente a las prestaciones de servicios sin contraprestación, artículo 11.A.1.c) de la derogada Sexta Directiva, antecedente directo del artículo 75 de la Directiva 2006/112/CE, de refundición de la anterior y de obligada interpretación conjunta, en atención a la razón de ser de la regularización de las cuotas soportadas por bienes de inversión, que no es otra que la adecuación de del régimen de deducciones al uso de los mismos en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, uso que se basa en la presunción, iuris et de iure, de que el mismo se consuma en el periodo previsto al efecto.

Siendo que los bienes de inversión incorporan sus costes a los bienes y servicios que comercializan los empresarios o profesionales en el periodo que se ha indicado, parece lógico, y así lo aprecia el TJUE, que este sea el periodo que haya de tomarse como referencia para la cuantificación de los costes que sirven de base imponible en este tipo de operaciones. Considerando la coincidencia en la dicción del precepto en cuestión, el artículo 75 de la Directiva 2006/112/CE, con el 72, regulador de la base imponible en operaciones entre entidades vinculadas, no puede sino constatarse la necesaria interpretación conjunta de los mismos.

No habiendo sido objeto de comprobación la base imponible, y no remitiendo la Ley del IVA a la normativa contable, este Tribunal considera, como hace igualmente el TJUE, que atender al periodo de regularización sería, en su caso, lo más prudente y garante del principio de neutralidad.

A juicio de este TEAC, el interesado pretende el diferimiento y la devolución del impuesto basándose en una norma contable nacional, a la que la Ley del IVA no remite, por lo que no existe un interés legítimo que

permita la rectificación de una autoliquidación, de conformidad con el artículo 120.3 de la Ley 58/2003 General Tributaria.

Por lo expuesto

Este Tribunal Económico-Administrativo

ACUERDA

DESESTIMAR la presente reclamación, confirmando el acto impugnado.

Fuente: Sitio web del Ministerio de Hacienda y Función Pública.