

BASE DE DATOS DE Norma

Referencia: NFJ075771

TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL

Resolución de 21 de noviembre de 2019

Sala 2.^a

R.G. 6260/2015

SUMARIO:

IVA. Exenciones en operaciones interiores. Operaciones financieras. Servicios de mediación: *necesidad de que el mediador actúe en nombre propio.* Para la extensión de la exención de las operaciones financieras a los servicios de negociación de las mismas, es necesaria la concurrencia de dos requisitos: que el prestador del servicio de negociación o, en este caso, de intermediación, sea un tercero, distinto del comprador y del vendedor en la operación principal; que las funciones que realiza vayan más allá del suministro de información y la recepción de solicitudes, y que se plasmen en la indicación de las ocasiones en las que se puede realizar la operación y, una vez existen dichas ocasiones, haciendo lo necesario para que ésta se efectúe. En consecuencia, el mediador ha de ser un tercero, distinto de las partes que aproxima y que actúe de modo independiente. El mediador no puede hallarse ligado o depender de ninguna de las partes, pues el servicio que presta es el de acercamiento de las partes, indicando ocasiones para la celebración del contrato y haciendo lo posible para que éste se concluya. Esta labor de mediación ha de diferenciarse de la mera subcontratación de los servicios del supuesto mediador por una de las partes. (Criterio 1 de 2) Subcontratación en operaciones financieras: requisitos. Respecto a la subcontratación de operaciones financieras, con base en la jurisprudencia comunitaria, la misma únicamente está exenta cuando supone la realización de las operaciones específicas y esenciales de las transacciones financieras, efectuando las modificaciones funcionales y materiales que las caracterizan y respondiendo de ello el empresario subcontratado. **(Criterio 2 de 2)**

PRECEPTOS:

Ley 37/1992 (Ley IVA), art. 20.

Ley 58/2003 (LGT), art. 238.

Ley 30/1992 (LRJAP y PAC), arts. 87 y 91.

En Madrid se ha constituido el Tribunal como arriba se indica, para resolver el recurso de alzada de referencia.

Se han visto los presentes recursos de alzada, interpuestos por **XX ESPAÑA** (NIF: ...) y **ZZ MARKETING, S.L.**, (NIF: ...), contra la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Regional (TEAR) de Madrid, de 24 de febrero de 2015, que desestima la reclamación nº 28/31077/2012 interpuesta contra la repercusión del Impuesto sobre el Valor añadido (IVA) efectuada por **ZZ MARKETING** en las facturas rectificativas R2/12 y R1/12, de fecha 1 de noviembre de 2014, en las que se repercute una cuota de 630.183,66 euros y 571.422,89 euros, respectivamente.

ANTECEDENTES DE HECHO

Primero.

En este Tribunal han tenido entrada los siguientes recursos que se resuelven de forma acumulada:

RECLAMACIÓN	FECHA INTERPOSICIÓN	FECHA ENTRADA
00-6260-2015	16-04-2015	14-08-2015
00-6847-2015	14-04-2015	14-08-2015

Segundo.

En fecha de 21 de diciembre de 2012, la entidad **XX ESPAÑA** (en adelante, **XX**) presentó ante el TEAR de Madrid una reclamación económico-administrativa, registrada con nº 28/31077/12, contra la repercusión del IVA efectuada por ZZ MARKETING en las facturas rectificativas R2/12 y R1/12, de fecha 1 de noviembre de 2014, en las que se repercutía una cuota de 630.183,66 euros y 571.422,89 euros, respectivamente. En dicho escrito se indica lo siguiente:

- Que inicialmente **ZZ MARKETING** le emitía las facturas sin repercutir IVA, al entender que los servicios prestados estaban exentos de IVA conforme al artículo 20.Uno.18 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, reguladora del IVA (en adelante, Ley de IVA).

- Que fue a raíz del resultado de las actuaciones inspectoras llevadas a cabo respecto de **ZZ MARKETING** cuando esta entidad procedió a emitir facturas que rectificaron las anteriormente emitidas, en las que se le repercutió el IVA, puesto que los órganos de Inspección de los Tributos concluyeron que los servicios no estaban amparados por la exención referida. Las facturas rectificativas se recibieron con fecha de 30 de noviembre de 2012.

- Que **ZZ MARKETING** le informó del resultado de las anteriores actuaciones inspectoras, y de que había interpuesto reclamación económico administrativa ante el TEAR de Madrid frente a las liquidaciones dictadas por la Inspección de los Tributos.

- Que la repercusión realizada por ZZ MARKETING no es conforme a Derecho, ya que los servicios prestados por aquella están exentos de IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 20.Uno.18.m) de la Ley de IVA. A tal efecto citas diversas sentencias del Tribunal Supremo y del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, consultas vinculantes de la Dirección General de Tributos, así como una resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central en relación con lo que debe entenderse por "servicios de mediación", en lo relativo a esta exención.

Tercero.

Comunicada la interposición de la reclamación a la entidad **ZZ MARKETING** ésta presentó, en fecha de 28 de febrero de 2013, un escrito manifestando, en síntesis, que la emisión de las facturas rectificativas se realizó a la vista de las liquidaciones de la Inspección de los Tributos, pero que no está de acuerdo con ellas pues considera que los servicios prestados a XX están exentos de IVA.

Cuarto.

A la vista de las anteriores manifestaciones, **XX** presentó, en fecha de 17 de abril de 2013, un escrito de alegaciones en el que reitera las formuladas con ocasión de la interposición de la reclamación. Considera que a la vista del contrato suscrito con ZZ MARKETING, de la jurisprudencia aplicable y de los criterios de la Dirección General de Tributos, se ha de concluir que los servicios prestados son de mediación financiera y están exentos de IVA, puesto que:

- **ZZ** no está ligado ni depende de **XX**. A tal efecto, el agente utilizaba sus propios medios para llevar a cabo su actividad, es quien contrataba y negociaba en nombre propio con los centros comerciales en los que se llevaban a cabo las operaciones y también aportaba el material merchandising, se encargaba de seleccionar y formar al personal que llevaba a cabo la comercialización de los productos de **XX**, y percibía una retribución variable en función de los productos vendidos.

- Que las funciones que realizaba **ZZ** iban más allá del suministro de información y recepción de solicitudes.

- Que los servicios de **ZZ**, en su conjunto, tenían por efecto cumplir con las funciones específicas y esenciales de un servicio de negociación.

- Finalmente, los clientes conocían la condición de agente de ZZ.

Quinto.

Con fecha 24 de febrero de 2015, el TEAR de Madrid dictó resolución desestimatoria de la reclamación de referencia nº 28/31077/12, en la que se remite a su resolución de la reclamación nº 28/20897/12, en la que se desestimaron las pretensiones de la reclamante concluyendo que los servicios prestados por **ZZ MARKETING** a **XX** no están exentos de IVA conforme al artículo 20.Uno.18º m) de la Ley de IVA.

La citada resolución se notificó el 17 de marzo de 2015.

Sexto.

Disconformes las entidades **XX** y **ZZ MARKETING** con la resolución del TEAR de Madrid referida en el antecedente previo, interpusieron, en fecha 16 y 14 de abril de 2015, respectivamente, sendos recursos de alzada ante este Tribunal económico-administrativo Central (TEAC), los cuales fueron registrados con R.G. 6220/2015 y 6847/2015. En sus escritos de alegaciones ambas entidades reiteran lo alegado ante el Tribunal Regional, señalando que los servicios prestados por ZZ a XX se encuentran exentos de IVA. La entidad entiende que, de acuerdo con los criterios de la Dirección General de Tributos y de la jurisprudencia española y comunitaria, **ZZ** prestó un servicio de mediación financiera exento de IVA (artículo 20.Uno.18º m) de la Ley de IVA). Subsidiariamente, si se entiende que se ha subcontratado un segmento de la comercialización de determinados productos financieros, entiende la reclamante que la actividad realizada por **ZZ** se encontraría igualmente exenta, conforme a las otras letras del artículo 20.Uno.18º de la Ley de IVA.

Séptimo.

Con fecha 22 de mayo de 2015, la entidad **ZZ MARKETING** presentó un escrito mediante el que desistía de sus pretensiones en el presente recurso de alzada registrado con R.G. 6847/2015.

Octavo.

Mediante escrito de la Abogada del Estado-Secretaría de este TEAC se procedió, con fecha 7 de septiembre de 2015, a la acumulación de los expedientes de referencia, conforme al artículo 230 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (en adelante, Ley General Tributaria).

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 (Ley General Tributaria, en adelante), así como en el Reglamento general de desarrollo de la Ley General Tributaria en materia de revisión en vía administrativa, 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 Ley General Tributaria.

Segundo.

Los recursos de alzada arriba señalados se resuelven de forma acumulada al amparo de lo dispuesto por el artículo 230 de la Ley General Tributaria.

Tercero.

Este Tribunal debe pronunciarse respecto a la conformidad a Derecho de la resolución del TEAR de Madrid, referida en el antecedente primero de la presente resolución.

Cuarto.

La cuestión de fondo objeto de controversia en el presente recurso de alzada es la repercusión del IVA efectuada por **ZZ MARKETING a XX** en las facturas rectificativas R2/12 y R1/12, de fecha 1 de noviembre de 2014, en las que se repercutía una cuota de 630.183,66 euros y 571.422,89 euros, respectivamente. La entidad **ZZ** manifestó que la repercusión del IVA fue efectuada como consecuencia de la liquidación realizada por la Inspección.

En primer lugar, ambas sociedades alegan en los presentes recurso de alzada que los servicios prestados por **ZZ a XX** están exentos de IVA conforme al artículo 20.Uno.18º m) de la Ley de IVA, por lo que la repercusión no sería procedente.

Este Tribunal económico-administrativo Central (TEAC) se ha pronunciado sobre la cuestión planteada en las resoluciones de las reclamaciones R.G 1047/2015 y 2685/2017, referidas a las liquidaciones efectuadas a la entidad **ZZ** del IVA correspondiente a los ejercicios 2007 y 2008 (R.G 1047/2015) y 2001-2013 (R.G. 2685/2017), en relación con los servicios prestados por dicha entidad a **XX ESPAÑA**. En ambas resoluciones se alcanzó la misma conclusión:

"De acuerdo con el criterio establecido por la jurisprudencia comunitaria en las referidas sentencias del TJUE de 13 de diciembre de 2001, asunto C-235/00, CSC Financial Services, y de 21 de junio de 2007, asunto C-453/05, Ludwig, y sostenido por este TEAC en numerosas resoluciones, así como por la Dirección General de Tributos en contestaciones a consultas, para la extensión de la exención de las operaciones financieras a los servicios de negociación de las mismas, se requiere la concurrencia de dos requisitos:

1º. Que el prestador del servicio de negociación o, en este caso, de intermediación, sea un tercero, distinto del comprador y del vendedor en la operación principal.

2º. Que las funciones que realiza vayan más allá del suministro de información y la recepción de solicitudes, y que se plasmen en la indicación de las ocasiones en las que se puede realizar la operación y, una vez existen dichas ocasiones, haciendo lo necesario para que ésta se efectúe.

En consecuencia, el mediador ha de ser un tercero, distinto de las partes que aproxima y que actúe de modo independiente. El mediador no puede hallarse ligado o depender de ninguna de las partes, pues el servicio que presta es el de acercamiento de las partes, indicando ocasiones para la celebración del contrato y haciendo lo posible para que éste se concluya.

Esta labor de mediación ha de diferenciarse de la mera subcontratación de los servicios del supuesto mediador por una de las partes. Así, si una de las partes solicita de un tercero la realización de un segmento de las actividades que dicha parte realiza en lo que respecta a la colocación de sus productos financieros, no existe tal mediación, pues dicho tercero estará ocupando el mismo lugar que el vendedor del producto financiero y, por consiguiente, no es una persona intermediaria entre las partes para la celebración del contrato.

La representación puede definirse como la relación jurídica, reconocida por la Ley, en base a la voluntad del representado o sin ella, por medio de la cual, el representante interviene en actos o negocios jurídicos declarando su propia voluntad, la cual produce efectos en la esfera patrimonial o personal del representado .

En la representación, teniendo en cuenta la relación entre las partes, cabe la posibilidad de distinguir entre representación directa e indirecta. El representante directo es aquél que realiza el acto o negocio en nombre y por cuenta de su representado, mientras que el representante indirecto actúa en nombre propio y por cuenta de la persona a la que representa.

Como precisa la sentencia del TJUE CSC Financial Services, anteriormente transcrita, la actividad de negociación que el Tribunal entiende que puede encontrarse exenta es aquella "prestada por una persona intermediaria que no ocupa el lugar de una parte en un contrato relativo a un producto financiero y cuya actividad es diferente de las prestaciones contractuales típicas que prestan las partes de dichos contratos." Por tanto, se encontraría exenta la actividad del representante indirecto puesto que, de acuerdo con la definición señalada, es aquél que actúa en nombre propio, si bien por cuenta de su representado. Por el contrario, quedaría al margen de la exención la representación directa, puesto que, en tal caso, el representante actúa en nombre de su representado, ocupando su lugar.

De acuerdo con la información obrante en el expediente, el conjunto de actividades y prestaciones de servicios realizadas por la entidad **ZZ MARKETING**, que incluye la selección, formación, contratación y posterior cesión de una fuerza comercial externa para la promoción y comercialización de los productos de **XX** y **AA** en los Centros Comerciales cuyos espacios contrataba directamente, no constituyen las labores propias de una actividad

de "Agente" ni son actividades propiamente de mediación, en los términos expuestos por la jurisprudencia comunitaria. En la comercialización de los productos de XX y AA, los empleados de **ZZ MARKETING** actuaban como si se tratase de la propia entidad financiera, es decir, en nombre y por cuenta de su representado (representante directo). Prueba de ello es que los formularios entregados a los potenciales clientes no hacen mención alguna a **ZZ MARKETING** ni a su intervención. La única indicación de la referida entidad se efectúa en la parte inferior del stand, de forma apenas visible, por lo que, en definitiva, cuando el potencial cliente trataba con un empleado de **ZZ MARKETING** lo hacía en el convencimiento de que estaba contratando directamente con la entidad bancaria.

Asimismo, del contenido del contrato referido suscrito entre **ZZ MARKETING** e **XX** se deriva que la actividad realizada por **ZZ** no se ejerce con independencia y autonomía, como alega. El Anexo I del contrato recoge un conjunto de actividades materiales de colaboración con **XX**, que contienen unas instrucciones muy detalladas relativas al procedimiento que debe observar el personal en los stands de los centros comerciales. Estas instrucciones son similares a las que daría la entidad **XX** a sus propios empleados que ocupasen un puesto de comercial en un stand en un centro comercial para efectuar una promoción y venta adecuada de los productos de **ZZ**, es decir, les obligaría a seguir los procedimientos operativos de **XX**, a cumplimentar los formularios adecuadamente conforme a su procedimiento operativo, a enviar los formularios y la documentación requerida diariamente a **ZZ**, a comunicar las incidencias, a ir uniformados en el Centro Comercial con los logos y marcas de **ZZ**, al cumplimiento semanal de las directrices de **ZZ**, a mantener el stand limpio etc. El incumplimiento de cada una de estas instrucciones se traduce en penalizaciones económicas para **ZZ** que se especifican en el Anexo.

En consecuencia, de acuerdo con las pruebas aportadas, debe concluirse que los servicios prestados por la entidad **ZZ MARKETING** para las entidades financieras referidas no van más allá del suministro de información de los productos a comercializar y la recepción de solicitudes, sin asumir funciones de negociación de las condiciones contractuales, por lo que deben ser considerados como servicios de publicidad y no de intermediación o negociación en la realización de operaciones financieras, quedando, por tanto, al margen de la exención, es decir, sujetos y no exentos.

En definitiva, este Tribunal estima que no ha quedado probado que los servicios prestados por la reclamante consistan en una actividad de negociación en el sentido expresado en las sentencias comunitarias referidas, entendiéndose por tal aquel servicio prestado a una parte contractual y retribuido por ésta como actividad diferenciada de mediación, que puede consistir en indicarle ocasiones de celebrar tal contrato, en ponerse en contacto con la otra parte y en negociar en nombre y por cuenta del cliente los detalles de las prestaciones recíprocas. La finalidad de la referida actividad es hacer lo necesario para que dos partes celebren un contrato, sin que el negociador tenga un interés propio respecto a su contenido.

Por el contrario, en el presente caso, la verdadera naturaleza de la relación jurídica entre las partes es una subcontratación de los servicios prestados, puesto que **ZZ MARKETING** se limitó a realizar un segmento de las actividades de las entidades financieras (la comercialización de determinados productos financieros), ocupando su posición.

En consecuencia, de acuerdo con lo expuesto, debe confirmarse la resolución impugnada en lo que respecta a la cuestión de fondo alegada, concluyendo que los servicios prestados por la reclamante se encuentran sujetos y no exentos del impuesto conforme al artículo 20.Uno.18º.m) de la Ley de IVA."

Por tanto, conforme a lo expuesto, los servicios prestados por la entidad **ZZ MARKETING** a la sociedad **XX**, en los ejercicios referidos, no podían acogerse a la exención prevista en el artículo 20.Uno.18º m) de la Ley de IVA, por lo que debe desestimarse la primera alegación efectuada por la entidad **XX** en el presente recurso de alzada R.G. 6220/2015.

Quinto.

En segundo lugar, la reclamante alega que, subsidiariamente, si se entiende que se ha subcontratado un segmento de la comercialización de determinados productos financieros, la actividad realizada por **ZZ** se encontraría igualmente exenta, conforme a las otras letras del artículo 20.Uno.18º de la Ley de IVA.

A este respecto, conviene comenzar por precisar, a la luz del auto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE en adelante), de 21 de noviembre de 2017, asunto C-615/16, Kerr, el alcance exacto de la exención en lo que se refiere a la intervención de terceros en la realización de operaciones financieras.

Debe distinguirse, a estos efectos, entre la contratación de la operación financiera en la que se interviene y la actuación del tercero cuyos servicios se pretenden exentos. La referida contratación de la operación financiera principal puede realizarse por el tercero en nombre propio o en nombre ajeno, como expresamente se admite en el auto del TJUE al que nos referimos. Lo que no cabe es que el referido tercero ocupe la posición de la entidad que realizará la operación financiera de que se trate en cada caso, debiendo, para que sea aplicable la exención de los servicios de mediación, aparecer y presentarse ante las partes como un tercero que, en tanto que tal, intermedia en la transacción. Cuando lo que ocurre es que el tercero se coloca en una fase previa, siendo que la entidad que ha de realizar la transacción financiera de que se trate es quien mantiene como tal la relación con el cliente, y sin que este tenga percepción de otra cosa ante la falta de indicación al respecto en la documentación de soporte de las operaciones, la única opción que queda a la exención es la posibilidad de que las operaciones realizadas estén exentas en tanto que servicios financieros subcontratados, planteada por la reclamante, y a falta de normativa que de manera específica se refiera a esta cuestión, se ha de tener en cuenta lo que, a este respecto, ha establecido el TJUE en reiteradas sentencias.

En primer lugar, ha de destacarse la sentencia del TJUE de fecha 5 de junio de 1997, asunto C-2/95, Sparekassernes Datacenter (SDC), que así señala lo siguiente (el subrayado es nuestro):

35. Por lo que se refiere, en particular, a la forma jurídica de la sociedad que efectúa la prestación o es destinataria de ésta, a la cual se refiere la sexta cuestión, procede considerar que, puesto que los elementos relativos a las personas son irrelevantes para determinar si el servicio de que se trata está exento de IVA en virtud de los números 3 y 5 de la letra d) de la parte B del artículo 13, el tipo de persona jurídica que constituyan los correspondientes operadores es, a fortiori, indiferente.

36. Respecto al modo en que se realizan las operaciones examinadas, el Skatteministeriet, el Gobierno del Reino Unido y la Comisión subrayan que los servicios prestados por SDC sólo son servicios electrónicos y, por tanto, no están contemplados en los números 3 y 5 de la letra d) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva.

37. A este respecto procede señalar que la manera concreta en que se presta el servicio -electrónica, automática o manualmente- carece de incidencia sobre la aplicación de la exención. Las disposiciones pertinentes no distinguen al respecto. Así, el mero hecho de que un servicio se efectúe totalmente con medios electrónicos no impide, por sí solo, la aplicación de la exención a tal servicio. Por el contrario, no concurren los requisitos de la exención si el servicio sólo comprende la asistencia técnica y electrónica a quien efectúa las funciones esenciales y específicas de las operaciones contempladas en los números 3 y 5 de la letra d) de la parte B del artículo 13. Esta conclusión resulta, sin embargo, de la naturaleza del servicio, y no del modo en que se efectúa.

38. Por consiguiente (...) los números 3 y 5 de la letra d) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que la exención no está subordinada al requisito de que las operaciones sean efectuadas por cierto tipo de entidad, cierto tipo de persona jurídica o, total o parcialmente, de determinada manera, electrónica o manual.

Abre la posibilidad el TJUE de que la exención de las operaciones financieras se aplique con independencia de la condición o forma jurídica de quienes las efectúen, salvo que expresamente se disponga otra cosa, cabe entender, y como resulta de la aplicación del principio de neutralidad, básico en la exacción del tributo. Esta relativa flexibilidad en la vertiente subjetiva de la exención se completa, como no puede ser de otra forma, con su adecuada delimitación objetiva, especialmente relevante en lo que a la subcontratación de funciones se refiere, y que el TJUE afronta, en la misma sentencia, como sigue:

64. Ante esta divergencia, procede señalar que el texto del número 3 de la letra d) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva no excluye, en principio, la posibilidad de que la operación de transferencia se descomponga en diversos servicios diferentes, los cuales constituyen entonces «operaciones relativas a las transferencias», en el sentido de dicha disposición, y que se facturan especificando los elementos de estos servicios. La facturación es irrelevante para aplicar la exención objeto de examen, siempre que los actos necesarios para efectuar la operación exenta puedan identificarse en relación con los demás servicios.

65. Ahora bien, puesto que el número 3 de la letra d) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva debe interpretarse estrictamente, el mero hecho de que un elemento sea indispensable para realizar una operación exenta no permite deducir que el servicio correspondiente a tal elemento disfrute de la exención. Por consiguiente, no puede seguirse la interpretación propuesta por SDC.

66. Para calificarse de operaciones exentas según los números 3 y 5 de la letra d) de la parte B del artículo 13, los servicios prestados por un centro informático deben formar un conjunto diferenciado, considerado

globalmente, que tenga por efecto cumplir las funciones específicas y esenciales de un servicio descrito en las citadas disposiciones. En el caso de «una operación relativa a transferencias», los servicios prestados deben tener por efecto transmitir fondos e implicar modificaciones jurídicas y financieras. Procede distinguir el servicio exento a efectos de la Directiva de una mera prestación material o técnica como es el hecho de poner a disposición del banco un sistema informático. Para ello, el Juez nacional deberá examinar especialmente la extensión de la responsabilidad del centro informático frente a los bancos y, en particular, si esta responsabilidad se limita a los aspectos técnicos o si se extiende a los elementos específicos y esenciales de las operaciones.

68. A la vista de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones primera y cuarta, por lo que se refiere al número 3 de la letra d) de la parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva, que esta disposición debe interpretarse en el sentido de que las operaciones relativas a transferencias y pagos incluyen las operaciones efectuadas por un centro informático si estas operaciones presentan un carácter diferenciado y son específicas y esenciales de las operaciones exentas."

En los términos equivalentes se pronuncia la sentencia de 4 de mayo de 2006, asunto C-169/04, Abbey National plc, (el subrayado sigue siendo nuestro):

64 Por consiguiente, se hallan comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva, además de las funciones de gestión de cartera, las de administración de los propios organismos de inversión colectiva, como las indicadas en el anexo II de la Directiva 85/611 en su versión modificada, bajo el epígrafe «Administración», que son funciones específicas de los organismos de inversión colectiva.

65. En cambio, esta disposición no abarca las funciones de depositario de los organismos de inversión colectiva, como las indicadas en los artículos 7, apartados 1 y 3, y 14, apartados 1 y 3, de la Directiva 85/611. En efecto, esas funciones no forman parte de la gestión de los organismos de inversión colectiva, sino del control y de la vigilancia de la actividad de éstos, ya que la finalidad perseguida es garantizar que la gestión de los organismos de inversión colectiva se efectúe con arreglo a Derecho.

66. En cuanto a los servicios de gestión administrativa y contable de los fondos prestados por un gestor tercero, procede señalar, en primer lugar, que, como para las operaciones exentas en virtud del artículo 13, parte B, letra d), números 3 y 5, de la Sexta Directiva (véase la sentencia de 5 de junio de 1997, SDC, C-2/95, Rec. p. I-3017, apartado 32), la gestión de los fondos comunes de inversión a que se refiere el número 6 del citado artículo se define en función de la naturaleza de las prestaciones de servicios efectuadas, y no en función del prestador del servicio o del destinatario de éste.

67. La formulación del artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva no excluye, en principio, que la gestión de fondos comunes de inversión se descomponga en diversos servicios diferentes que pueden estar comprendidos en el concepto de «gestión de fondos comunes de inversión», a efectos de dicha disposición, y que pueden acogerse a la exención prevista en aquél, aunque sean prestados por un gestor tercero (véanse, en este sentido, por lo que se refiere al artículo 13, parte B, letra d), número 3, de la Sexta Directiva, la sentencia SDC, antes citada, apartado 64, y, por lo que se refiere al artículo 13, parte B, letra d), número 5, de dicha Directiva, la sentencia de 13 de diciembre de 2001, CSC Financial Services, C-235/00, Rec. p. I-10237, apartado 23).

68. En tales circunstancias, del principio de neutralidad fiscal resulta que los operadores deben poder elegir el modelo de organización que, desde el punto de vista estrictamente económico, les convenga más, evitando el riesgo de que sus operaciones sean excluidas de la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva.

69. De lo antedicho se desprende que los servicios de gestión prestados por un gestor tercero se hallan comprendidos, en principio, en el ámbito de aplicación del artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva.

70. Sin embargo, para ser calificados de operaciones exentas en el sentido del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva, los servicios de gestión administrativa y contable de los fondos prestados por un gestor tercero deben formar un conjunto diferenciado, considerado globalmente, que tenga por efecto cumplir las funciones específicas y esenciales de un servicio descrito en ese mismo número 6 (véanse, en este sentido, por lo que se refiere al artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva, las sentencias antes citadas, SDC, apartado 66, y CSC Financial Services, apartado 25).

71. En consecuencia, los servicios prestados deben afectar a los elementos específicos y esenciales de la gestión de fondos comunes de inversión. Una mera prestación material o técnica como la puesta a disposición de

un sistema informático no queda cubierta por el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva (véase, en este sentido, por lo que se refiere al artículo 13, parte B, letra d), número 3, la sentencia SDC, antes citada, apartado 66).

74. (...) procede responder a los cuestiones segunda y tercera que el artículo 13, parte B, letra d), número 6, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se hallan comprendidos en el concepto de «gestión de fondos comunes de inversión» a que se refiere la citada disposición, los servicios de gestión administrativa y contable de los fondos prestados por un gestor tercero si forman un conjunto diferenciado, considerado globalmente, y son específicos y esenciales para la gestión de tales fondos. En cambio, no forman parte de dicho concepto, las prestaciones correspondientes a las funciones de depositario, como las indicadas en los artículos 7, apartados 1 y 3, y 14, apartados 1 y 3, de la Directiva 85/611."

Amén de declarar la no exención de los servicios de depositaría de instituciones de inversión colectiva (en disonancia con la norma interna), insiste el TJUE en la delimitación funcional de las operaciones que aspiren a la exención, de suerte que únicamente cuando se cumpla este requisito será factible la aplicación del beneficio fiscal.

De igual modo, se han de poner de relieve otras dos recientes sentencias del TJUE que reiteran la doctrina sentada en las sentencias anteriores. La primera de ellas es la sentencia de 26 de mayo de 2016, asunto C-607/14, Bookit, la cual se expresa en los siguientes términos (el subrayado vuelve a ser de este Tribunal):

44 En este caso, debe señalarse que, como resulta de la descripción que se efectúa en el apartado 31 de esta sentencia, un servicio de gestión de pagos mediante tarjeta, como el que es objeto del litigio principal, tiene como consecuencia la ejecución de un pago o una transferencia, y dicho servicio puede ser contemplado como imprescindible para esa ejecución, teniendo en cuenta que, como se desprende de la resolución de remisión, es la transmisión del fichero de liquidación al final del día, por parte del prestador de ese servicio a su banco adquirente, lo que inicia el proceso de pago o de transferencia de los importes de que se trata de los bancos emisores a dicho banco adquirente y, finalmente, a la cuenta de ese prestador, y que sólo se ejecutan efectivamente los pagos o las transferencias cuyos datos necesarios se recogen en el citado fichero.

45 No obstante, en primer lugar, puesto que el artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA debe ser objeto de interpretación restrictiva, el mero hecho de que un servicio sea imprescindible para realizar una operación exenta no permite deducir que disfrute de la exención (véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de junio de 1997, SDC, C-2/95, EU:C:1997:278, apartado 65, y de 28 de julio de 2011, Nordea Pankki Suomi, C-350/10, EU:C:2011:532, apartado 31).

46. En segundo lugar, ni la obtención por el prestador del servicio, ante el comprador, de los datos relativos a la tarjeta de pago que éste desea utilizar, ni su transmisión por dicho prestador a su banco adquirente, ni la recepción, por ese prestador, del código de autorización facilitado por el banco emisor, ni siquiera la retransmisión por ese prestador, al final de la jornada, de un fichero de liquidación que recoge, en particular, los códigos de autorización relativos a las ventas realizadas pueden, aislada o conjuntamente, tener la consideración de función específica y esencial de una operación de pago o de transferencia en el sentido del artículo 135, apartado 1, letra d) de la Directiva IVA.

47. Está acreditado que, habida cuenta de esta descripción, el prestador de un servicio no practica personal y directamente cargos ni abonos en las cuentas de que se trata, ni actúa en ellas mediante anotaciones, ni siquiera ordena ese cargo o abono, ya que es el comprador quien, al utilizar su tarjeta de pago para realizar una compra, decide que su cuenta será objeto de un cargo en favor de la cuenta de un tercero.

48. Además, como señaló la Comisión Europea en la vista, los ficheros de liquidación presentados por un comerciante prestador de servicios a su banco adquirente no son otra cosa que una solicitud para recibir un pago electrónico. La retransmisión de ese fichero al final de la jornada, por lo tanto, sólo pretende informar al sistema de pago de que se trata de que se ha efectuado, en efecto, una venta autorizada previamente. Por lo tanto, no puede entenderse que mediante esa transmisión se ejecuta el pago o la transferencia de que se trate o que su efecto sea cumplir sus requisitos específicos y esenciales. El hecho de que ese fichero se limite a reproducir los datos y códigos relativos a las ventas efectivamente realizadas y, por lo tanto, a aquellas respecto a las que se ha confirmado la disponibilidad del billete que desea el cliente, carece de relevancia a este respecto, pues tal hecho es inherente a la misma naturaleza de ese tipo de fichero.

49. Asimismo hay que poner de relieve que, como se desprende de la resolución de remisión, el código de autorización -que el prestador, por lo demás, se contenta con solicitar, recibir y retransmitir, y sobre cuya emisión, por lo tanto, no tiene control alguno- contenido en ese fichero sólo representa la autorización de proceder a la venta, que el banco emisor de que se trate, a través del banco adquirente, comunica al prestador. En

consecuencia, tampoco es una función específica y esencial para transferir la propiedad de los fondos en cuestión. Por lo tanto, el hecho de que el prestador de este servicio obtenga ese código directamente del banco emisor, o a través de su banco adquirente, carece de pertinencia para determinar si un servicio de gestión de pagos mediante tarjeta, como el debatido en el asunto principal, está comprendido o no en la exención de que se trata.

50. En tercer lugar, no se desprende de la resolución de remisión que el prestador de ese servicio asuma responsabilidades respecto a la realización de las transformaciones jurídicas y económicas que caracterizan la existencia de una operación de transferencia o pago exenta a efectos del artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA y, por lo tanto, respecto a las funciones específicas y esenciales del proceso de transferencia de los fondos que se produce entre los bancos emisores y el banco adquirente, y acto seguido entre el banco adquirente y la cuenta de ese prestador. En particular, si el prestador de un servicio de gestión de tarjetas, como indica Bookit en sus observaciones escritas, puede comprometerse con su comprador y, en definitiva, con la entidad por cuya cuenta realiza la venta, a la correcta realización de esa venta y del servicio de gestión de pagos mediante la tarjeta correspondiente y, por lo tanto, a la ejecución satisfactoria de ese servicio, esta responsabilidad no implica que el prestador responda también de realizar las modificaciones jurídicas y económicas que caracterizan una operación de pago o transferencia exenta.

51. Se desprende de este conjunto de datos que el prestador de un servicio de gestión de pagos mediante tarjeta, como el debatido en el litigio principal, no participa de manera específica y esencial en las modificaciones jurídicas y financieras que materializan una transferencia de la propiedad de los fondos de que se trata y que permiten, con arreglo a la Jurisprudencia del Tribunal de Justicia, caracterizar una operación referente a los pagos o las transferencias exenta en virtud del artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA, sino que se limita a aplicar los medios técnicos y administrativos que le permiten recoger datos y comunicarlos a su banco adquirente, además de a recibir, por el mismo cauce, la comunicación de los datos que le permiten realizar una venta y recibir los fondos que correspondan.

57. Por cuanto antecede, debe responderse a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que la exención de IVA que allí se establece para las operaciones relativas a los pagos y giros no es aplicable a un servicio denominado «de gestión de pagos mediante tarjeta de débito o de crédito», como el que es objeto del litigio principal, realizado por un sujeto pasivo, prestador de ese servicio, cuando una persona compra, a través de ese prestador, una entrada de cine que éste vende en nombre y por cuenta de otra entidad, tanto si esa persona paga mediante tarjeta de débito como si lo hace mediante tarjeta de crédito."

De sentido equivalente es la sentencia de 25 de julio de 2018, asunto C-5/17, DPAS, la cual pone de manifiesto lo siguiente (sigue subrayando este Tribunal):

39. En este caso, de la resolución de remisión se desprende que la prestación de servicios en cuestión en el asunto principal consiste en que DPAS, por una parte, solicita a la entidad financiera del paciente que ha suscrito un plan dental, en virtud de un mandato de débito directo, que se transfiera una cantidad de dinero prefijada de la cuenta bancaria de ese paciente a la de DPAS y, por otra parte, pide a continuación a la entidad financiera en la que tiene su cuenta que transfiera la referida cantidad de esta cuenta a las cuentas bancarias respectivas del dentista y de la aseguradora del paciente, conservando DPAS una parte de la misma como retribución que le adeuda el paciente por esta operación, que la propia DPAS califica de «gestión de pagos [debidos por el paciente en virtud del plan] dental [que ha suscrito]».

40. Una prestación de servicios de este tipo no realiza, como tal, las modificaciones jurídicas y financieras que caracterizan la transmisión de una cantidad de dinero, en el sentido de la jurisprudencia recordada en los apartados 33 a 38 de la presente sentencia, sino que es de naturaleza administrativa.

41. En efecto, DPAS no realiza ella misma las transferencias, o la materialización en las correspondientes cuentas bancarias, de las cantidades de dinero convenidas en el marco de los planes dentales de que se trata en el asunto principal, sino que solicita a las entidades financieras que realicen las transferencias. En cambio, como sostiene la Administración tributaria, una prestación de servicios como la controvertida en el asunto principal es comparable al servicio de gestión del pago mediante tarjeta de que se trataba en el asunto que dio lugar a la sentencia de 26 de mayo de 2016, Bookit (C-607/14, EU:C:2016:355). Dicho asunto versaba esencialmente sobre una prestación de servicios consistente en que el sujeto pasivo presentaba a las entidades financieras concernidas solicitudes de pago que los clientes habían aceptado previamente efectuar con vistas a la adquisición de un bien y que constituían una etapa previa de la realización de las operaciones relativas a pagos y giros

efectuadas por esas entidades (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de mayo de 2016, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, apartados 44 a 51 y 53).

42. (...) una prestación de servicios como la controvertida en el asunto principal constituye solo una etapa previa a la operación relativa a pagos y giros, contemplada en el artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA.

43. A este respecto, aún puede señalarse que, ciertamente, la prestación de servicios controvertida en el asunto principal es, en el marco de los planes dentales de que se trata, indispensable para la realización de los pagos adeudados por los pacientes a sus dentistas y a sus aseguradoras, dado que la voluntad de los pacientes de proceder a los pagos en cuestión se expresa mediante la intervención de DPAS. No obstante, puesto que el artículo 135, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA debe ser objeto de interpretación estricta, el mero hecho de que un servicio sea indispensable para realizar una operación exenta no permite deducir que el servicio correspondiente disfrute de la exención (sentencias de 13 de diciembre de 2001, CSC Financial Services, C-235/00, EU:C:2001:696, apartado 32, y de 26 de mayo de 2016, Bookit, C-607/14, EU:C:2016:355, apartado 45 y jurisprudencia citada).

44. Además, de las nuevas condiciones generales aplicadas a partir del 1 de enero de 2012 y que se adjuntaron al escrito dirigido a los dentistas el 8 de septiembre de 2011, reproducidas en la resolución de remisión, se desprende que DPAS no es responsable si no se lleva a cabo o se anula el mandato de débito directo en cuya virtud DPAS solicita que se carguen en la cuenta bancaria del paciente concernido las cantidades que aquella debe transferir a continuación al dentista y a la aseguradora.

Finalmente, hemos de tener en cuenta el reciente pronunciamiento del mismo TJUE de 3 de octubre de 2019, recaído en el asunto C-42/18, Cardpoint, en el cual, tras insistir en la necesidad de que la operación pretendidamente exenta constituya un conjunto diferenciado que, considerado globalmente, tenga por objeto cumplir las funciones específicas y esenciales de la transacción financiera de que se trate, implicando con ello las modificaciones jurídicas y financieras correspondientes, el TJUE dispuso:

25. En el caso de autos, de la resolución de remisión resulta que Cardpoint no realizaba por sí misma los cargos en las cuentas bancarias, sino que procedía a entregar físicamente las cantidades de dinero retiradas de los cajeros automáticos cuyo mantenimiento tenía encomendado. Además, tampoco era ella quien autorizaba las transacciones. En efecto, Cardpoint no tenía poder de decisión alguno en lo que concierne a las transacciones de que se trata, sino que transmitía los datos, a través de una cadena de intermediarios, al banco emisor de la tarjeta bancaria utilizada, y ejecutaba las instrucciones de dicho banco procediendo a la entrega del dinero solicitado. A continuación, elaboraba un registro de la retirada de efectivo, que transmitía como orden de contabilización a su cliente, el banco que explotaba el cajero automático en cuestión.

26. De ello se deduce que los servicios prestados por Cardpoint no constituyen una transmisión de fondos ni implican las modificaciones jurídicas y financieras características de una «operación relativa a pagos» en el sentido del artículo 13, parte B, letra d), punto 3, de la Sexta Directiva. Es cierto que, a diferencia de la situación controvertida en el asunto que dio lugar a la sentencia Bookit, los servicios prestados por Cardpoint no se limitan al intercambio de datos entre el banco emisor de la tarjeta y el banco que explota el cajero automático, sino que tienen por objeto igualmente la distribución física del dinero. Sin embargo, el hecho de entregar los billetes cuando se retira efectivo de un cajero automático no constituye una transmisión de propiedad de Cardpoint al usuario del cajero. Es el banco emisor de la tarjeta bancaria quien da la autorización para que se proceda a la retirada de efectivo, quien carga el importe correspondiente en la cuenta bancaria del usuario del cajero y quien transmite la propiedad del dinero directamente a ese usuario.

27. Por otro lado, tal y como observó el Abogado General en el punto 40 de sus conclusiones, solo el banco que explota el cajero automático introduce los registros de datos en el sistema del BBK. En cuanto al fichero de datos diario, inmodificable y que recoge todas las operaciones de la jornada, elaborado por Cardpoint y transmitido al BKK, tiene por objeto informar a este último de las operaciones autorizadas efectuadas y, por lo tanto, no cabe considerar que tenga por efecto cumplir las funciones específicas y esenciales de un pago.

28. La interpretación según la cual los servicios prestados por Cardpoint no constituyen una transmisión de fondos que dé lugar a las modificaciones jurídicas y financieras que caracterizan una operación relativa a pagos no queda desvirtuada por el hecho de que los servicios prestados por Cardpoint, especialmente en lo que concierne a la recogida de datos y a su transmisión y a la entrega de efectivo, resultaran indispensables para realizar una operación relativa a pagos exenta. A este respecto, según reiterada jurisprudencia, habida cuenta de la interpretación estricta de la que deben ser objeto las exenciones del IVA, ese mero hecho no permite deducir

que tales servicios disfruten de la exención si no concurren los demás criterios que figuran en los apartados 21 y 22 de la presente sentencia (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de julio de 2018, DPAS, C-5/17, EU:C:2018:592, apartado 43).

29. Por lo demás, tal interpretación del concepto de «operaciones relativas a pagos», contenido en el artículo 13, parte B, letra d), punto 3, de la Sexta Directiva, se ve corroborada por la finalidad de esta disposición, que, según se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, es específicamente la de paliar las eventuales dificultades a la hora de determinar la contrapartida de la prestación y, por tanto, la base imponible (véase, en este sentido, la sentencia Bookit, apartado 55 y jurisprudencia citada). En efecto, de los autos obrantes en poder del Tribunal de Justicia resulta que la contrapartida que obtiene Cardpoint por la prestación de sus servicios puede identificarse sin mayores dificultades.

30. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 13, parte B, letra d), punto 3, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no constituye una operación relativa a pagos exenta del IVA, de las contempladas en esa disposición, la prestación de servicios a un banco que explota cajeros automáticos consistente en poner en funcionamiento y mantener operativos los cajeros automáticos, abastecerlos de billetes, instalar en ellos equipo y programas informáticos para leer los datos de las tarjetas bancarias, transmitir las solicitudes de autorización de retirada de efectivo al banco emisor de la tarjeta bancaria utilizada, proceder a la entrega del efectivo solicitado y registrar las operaciones de retirada de dinero.

Con base en la jurisprudencia que se ha extractado, debe concluirse que la exención aplicable a la subcontratación de funciones relacionada con la realización de operaciones financieras requiere del cumplimiento de los siguientes requisitos:

1º. La adecuada delimitación de las operaciones financieras a las que se refiere la subcontratación. Efectivamente, únicamente cuando los servicios subcontratados, analizados en su conjunto, comprendan los funciones específicas y esenciales de la operación u operaciones financieras con las que estén relacionadas, cabrá la aplicación de la exención. De este modo, operación a operación, debe delimitarse con precisión cuál es el cometido, propósito o ámbito objetivo de la misma, siendo que únicamente cuando las operaciones subcontratadas reúnan los requisitos o características específicas y esenciales de la misma, podrá aplicarse la exención. De no ser así, los servicios de soporte que pudieran contratarse con vistas a la realización de las operaciones habrán de calificarse como sujetos y no exentos (como por otra parte corresponde en aplicación del principio de interpretación estricta de los supuestos de exención, por todos conocido y que resulta tanto de la norma como de la doctrina y jurisprudencia).

Así, para el caso de la realización de transferencias, en el entendido de que las mismas tienen por objeto los respectivos cargos y abonos en las cuentas de origen y destino, la exención puede extenderse a los servicios subcontratados cuando, por medio de los mismos, se efectúen los referidos cargos y abonos. En otro caso, cuando los servicios en cuestión sirvan a la realización de dichos cargos y abonos, a realizar por terceros, los citados servicios habrán de considerarse sujetos y no exentos (sentencias de 26 de mayo de 2016, asunto C-607/14, Bookit, y de 25 de julio de 2018, asunto C-5/17, DPAS).

De igual manera, en relación con la realización de pagos en efectivo, cabe la exención para las operaciones que realmente consisten en el cargo en cuenta y la correlativa entrega de efectivo a su titular, pero no para las funciones auxiliares que, realizadas por un tercero, hacen posible dicho pago, sin consistir en el mismo (sentencia 3 de octubre de 2019, asunto C-42/18, Cardpoint).

2º. Las operaciones subcontratadas han de alterar la posición de las partes en un doble orden jurídico y material. Estas alteraciones, en buena lógica, vendrán determinadas por la naturaleza de las operaciones financieras que se pretenden subcontratadas. En cuanto el prestador de los servicios cuya exención se discute no efectúe operaciones que determinen estas alteraciones en los dos órdenes que se han señalado, jurídico y material, las operaciones realizadas habrán de ubicarse extramuros de la exención.

3º. En la concreción de lo anterior ha de estarse a las responsabilidades asumidas por los prestadores de los servicios que se pretenden exentos. Transacciones por cuya realización no se asuma la obligación y correlativa responsabilidad de ejecutar operaciones que supongan las alteraciones jurídico-materiales a las que nos hemos referido para, con ellas, atender a las funciones específicas y esenciales de los servicios financieros con los que se relacionen, habrán de calificarse como sujetas y no exentas. Tal es el caso de las meras prestaciones materiales o técnicas, relacionadas con las operaciones financieras, pero fuera de los requisitos que para la exención ha establecido el TJUE.

4º. Elementos tales como el carácter imprescindible de las operaciones o el que estas se realicen por medios humanos o electrónicos carecen por completo de relevancia a estos efectos.

Prestaciones al margen de estas consideraciones deben declararse igualmente al margen de la exención, como en este ámbito mismo ha señalado el TJUE en su sentencia de 28 de julio de 2011, asunto C-350/10, Nordea Pankki Suomi, o, en el de las operaciones de seguro, en su sentencia de 3 de marzo de 2005, Arthur Andersen, asunto C-472/03.

La reclamación de la que se conoce trae causa de la subcontratación de determinados servicios prestados entre las partes intervinientes, por cuanto **ZZ MARKETING** se limitó a realizar un segmento de las actividades de determinadas entidades financieras, la comercialización de determinados productos financieros, ocupando su posición. Debe analizarse, pues, a la vista de los criterios establecidos por el TJUE, y que se acaban de exponer, si la citada subcontratación tiene cabida en la exención o no es así.

Como establece el TJUE, la forma jurídica de la sociedad que efectúa la prestación o es destinataria de ésta, es irrelevante para determinar si el servicio de que se trata está exento de IVA. Por tanto, el que los servicios sean prestados por ZZ en lugar de XX no sería impedimento para que aquéllos pudieran acogerse a la exención.

De acuerdo con la información obrante en el expediente, el conjunto de actividades y prestaciones de servicios realizadas por la entidad **ZZ MARKETING**, incluía la selección, formación, contratación y posterior cesión de una fuerza comercial externa para la promoción y comercialización de los productos de **XX** en los Centros Comerciales cuyos espacios contrataba directamente.

De acuerdo con el contenido del contrato referido suscrito entre ambas entidades, el Anexo I recoge un conjunto de actividades materiales de colaboración con **XX**, que contienen unas instrucciones muy detalladas relativas al procedimiento que debe observar el personal en los stands de los centros comerciales. Estas instrucciones son similares a las que daría la entidad **XX** a sus propios empleados que ocupasen un puesto de comercial en un stand en un centro comercial para efectuar una promoción y venta adecuada de los productos de **XX**, es decir, les obligaría a seguir los procedimientos operativos de **XX**, a cumplimentar los formularios adecuadamente conforme a su procedimiento operativo, a enviar los formularios y la documentación requerida diariamente a **XX**, a comunicar las incidencias, a ir uniformados en el Centro Comercial con los logos y marcas de **XX**, al cumplimiento semanal de las directrices de **XX**, a mantener el stand limpio etc.

Como se ha descrito, los servicios realizados por los empleados de **ZZ MARKETING** en los stands de los Centros comerciales no van más allá del suministro de información de los productos a comercializar y la recepción de solicitudes, por lo que no constituyen un conjunto diferenciado, considerado globalmente, que tenga por efecto cumplir las funciones específicas y esenciales de un servicio exento, conforme a la doctrina contenida en la jurisprudencia comunitaria.

Sus servicios, por tanto, no pueden estar comprendidos en los supuestos de exención que contempla el artículo 20.Uno.18º de la Ley del IVA, puesto que no tienen por efecto realizar las modificaciones jurídicas y financieras que caracterizan las operaciones exentas conforme a dicho precepto con las que se relacionan y para cuya distribución se ha contratado a un tercero, **ZZ MARKETING**, ni responden de las mismas, suponiendo, antes bien, la realización de una mera prestación material, técnica o administrativa. En consecuencia, y de acuerdo con lo expuesto, debe desestimarse la presente alegación y confirmar la resolución impugnada.

Sexto.

De acuerdo con la información obrante en el expediente, con fecha 22 de mayo de 2015, la entidad **ZZ MARKETING** presentó un escrito mediante el que desistía de sus pretensiones en el presente recurso de alzada registrado con R.G. 6847/2015.

Respecto del desistimiento formulado por la reclamante, la Ley General Tributaria en su artículo 238, en la redacción aplicable "ratione temporis", se refiere a esta figura al regular las diferentes formas de terminación del procedimiento general económico-administrativo:

"1. El procedimiento finalizará por renuncia al derecho en que la reclamación se fundamente, por desistimiento de la petición o instancia, por caducidad de ésta, por satisfacción extraprocesal y mediante resolución.

2. Cuando se produzca la renuncia o desistimiento del reclamante, la caducidad de la instancia o la satisfacción extraprocésal, el tribunal acordará motivadamente el archivo de las actuaciones. Este acuerdo podrá ser adoptado a través de órganos unipersonales.

El acuerdo de archivo de actuaciones podrá revisarse conforme a lo dispuesto en el apartado 6 del artículo 239 de esta Ley."

Sin embargo, la Ley General Tributaria no desarrolla este artículo, siendo necesario por tanto acudir de forma supletoria a lo dispuesto en la Ley 30/1992, de 26 de noviembre, de Régimen Jurídico de las Administraciones Públicas y del Procedimiento Administrativo Común, igualmente aplicable por razones cronológicas.

Según el artículo 87.1 de dicha Ley:

"1. Pondrán fin al procedimiento la resolución, el desistimiento, la renuncia al derecho en que se funde la solicitud, cuando tal renuncia no esté prohibida por el ordenamiento jurídico, y la declaración de caducidad".

El artículo 90 dispone:

"1. Todo interesado podrá desistir de su solicitud o, cuando ello no esté prohibido por el Ordenamiento Jurídico, renunciar a sus derechos.

2. Si el escrito de iniciación se hubiera formulado por dos o más interesados, el desistimiento o la renuncia sólo afectará a aquéllos que la hubiesen formulado".

El artículo 91, por su parte, recoge:

"1. Tanto el desistimiento como la renuncia podrán hacerse por cualquier medio que permita su constancia.

2. La Administración aceptará de plano el desistimiento o la renuncia, y declarará concluso el procedimiento salvo que, habiéndose personado en el mismo terceros interesados, instasen éstos su continuación en el plazo de diez días desde que fueron notificados del desistimiento.

3. Si la cuestión suscitada por la incoación del procedimiento entrañase interés general o fuera conveniente sustanciarla para su definición y esclarecimiento, la Administración podrá limitar los efectos del desistimiento o la renuncia al interesado y seguir el procedimiento".

A la vista de la anterior normativa, una de las formas de terminación del procedimiento general económico-administrativo es el "desistimiento de la petición o instancia" por el reclamante. En el presente caso, en fecha 22 de mayo de 2015, la entidad **ZZ MARKETING** presentó un escrito mediante el que desistía de sus pretensiones en el presente recurso de alzada registrado con R.G. 6847/2015, por lo que, en consecuencia, en virtud del artículo 238 de la Ley General Tributaria, se debe dar por finalizado el procedimiento iniciado y acordar el archivo de las actuaciones.

Por lo expuesto,

EL TRIBUNAL ECONÓMICO-ADMINISTRATIVO CENTRAL, en SALA, en los presentes recursos de alzada,

ACUERDA

DESESTIMAR el recurso de alzada R.G. 6220/2015, confirmando la resolución impugnada, y aceptar el desistimiento debidamente formulado acordando el ARCHIVO DE ACTUACIONES respecto del recurso de alzada R.G. 6847/2015.

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