



Roj: **STS 5360/2024 - ECLI:ES:TS:2024:5360**

Id Cendoj: **28079130022024100319**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **04/11/2024**

Nº de Recurso: **1749/2023**

Nº de Resolución: **1760/2024**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **MARIA DE LA ESPERANZA CORDOBA CASTROVERDE**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **TEAC, 18/09/2019,**  
**SAN 6110/2022,**  
**ATS 14567/2023,**  
**STS 5360/2024**

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1.760/2024**

Fecha de sentencia: 04/11/2024

Tipo de procedimiento: R. CASACION

Número del procedimiento: 1749/2023

Fallo/Acuerdo:

Fecha de Votación y Fallo: 22/10/2024

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Procedencia: AUD.NACIONAL SALA C/A. SECCION 6

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

Transcrito por: CCN

Nota:

R. CASACION núm.: 1749/2023

Ponente: Excm. Sra. D.<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde

Letrado de la Administración de Justicia: Sección 002

## **TRIBUNAL SUPREMO**

**Sala de lo Contencioso-Administrativo**

**Sección Segunda**

**Sentencia núm. 1760/2024**

Excmos. Sres. y Excm. Sra.

D. Francisco José Navarro Sanchís, presidente



D. Eduardo Calvo Rojas

D. José María del Riego Valledor

D. Isaac Merino Jara

D.ª Esperanza Córdoba Castroverde

En Madrid, a 4 de noviembre de 2024.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los/a Excmos/a. Sres/Sra. Magistrados/a indicados al margen, el recurso de casación núm. **1749/2023**, interpuesto por el procurador don Aníbal Bordallo Huidobro, en representación de la **FUNDACIÓN PRIVADA HOSPITAL SANTA CREU I SANT PAU**, contra la sentencia de 27 de diciembre de 2022, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 2535/2019.

Ha comparecido como parte recurrida la **ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO**, bajo la representación que le es propia del Abogado del Estado.

Ha sido ponente la Excm. Sra. D.ª Esperanza Córdoba Castroverde.

## ANTECEDENTES DE HECHO

### PRIMERO. Resolución recurrida en casación.

Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia dictada el 27 de diciembre de 2022 por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, que desestimó el recurso contencioso-administrativo núm. 2535/2019 interpuesto frente a la resolución del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) de 18 de septiembre de 2019, desestimatoria de la reclamación formulada contra el acuerdo de la AEAT que, a su vez, había desestimado la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido, periodos 2009 a 2013, y devolución de ingresos indebidos por un importe total de 4.494.303,64 euros.

La sentencia aquí recurrida tiene una parte dispositiva del siguiente tenor literal:

"FALLAMOS: 1º.- DESESTIMAR el recurso contencioso administrativo interpuesto por el Procurador D. Aníbal Bordallo Huidobro, en nombre y representación de **FUNDACION PRIVADA HOSPITAL SANTA CREU I SANT PAU**, frente al Acuerdo del Tribunal Económico-Administrativo Central de 18 de septiembre de 2019, que desestima la reclamación económico administrativa interpuesta contra el acuerdo dictado por la Unidad de Gestión de Grandes Empresas de Cataluña, de la Agencia Estatal de la Administración Tributaria, que desestima la solicitud de rectificación de las autoliquidaciones del Impuesto sobre el Valor Añadido de los ejercicios 2009 a 2013 por un importe a devolver de 4.494.303,64 euros, resolución que declaramos conforme a derecho.

2º.- Condenar a la parte recurrente al pago de las costas procesales" (sic).

### SEGUNDO. Preparación del recurso de casación.

1. El procurador don Aníbal Bordallo Huidobro, en representación de la Fundación Privada "Hospital Santa Creu I Sant Pau", presentó escrito preparando recurso de casación contra la sentencia anteriormente mencionada.

Tras justificar la concurrencia de los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la resolución impugnada, identifica como infringidos el artículo 79.Cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ["LIVA"]; los artículos 108.4 y 120.3 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria ["LGT"]; y el artículo 236, apartados 2 y 3, del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria y de desarrollo de las normas comunes de los procedimientos de aplicación de los tributos aprobado por Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio ["RGAT"] en relación con los artículos 9.3 y 103 de la Constitución Española ["CE"].

2. La Sala de instancia, por auto de 23 de febrero de 2023, tuvo por preparado el recurso de casación, con emplazamiento de las partes ante la Sala Tercera del Tribunal Supremo, habiendo comparecido, de un lado, la representación procesal de la Fundación Privada "Hospital Santa Creu I Sant Pau", como parte recurrente, y de otro, el Abogado del Estado, en representación y defensa de la Administración General del Estado, como parte recurrida, dentro del plazo de 30 días señalado en el artículo 89.5 LJCA.

### TERCERO. Admisión e interposición del recurso de casación.

1. La Sección Primera de la Sala Tercera del Tribunal Supremo, en auto de 26 de octubre de 2023, apreció que las cuestiones que presentan interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia consisten en:



" [...]Discernir si, para determinar el valor de los costes que integran la base imponible del IVA conforme a la regla especial del artículo 79.Cinco, párrafo 5º.b) LIVA y, en particular, la periodificación del coste de amortización de un bien de inversión, es posible acudir a las reglas previstas en la normativa contable y del impuesto sobre sociedades o si es preciso aplicar las reglas y periodos contenidos en el artículo 107 de la LIVA para la regularización de las cuotas deducidas por bienes de inversión.

3º) Identificar como normas jurídicas que, en principio, habrán de ser objeto de interpretación los artículos 79.Cinco y 107 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, en relación con los artículos 72 y 80 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, sin perjuicio de que la sentencia haya de extenderse a otras si así lo exigiere el debate finalmente trabado en el recurso, ex artículo 90.4 de la LJCA".

2. El procurador don Aníbal Bordallo Huidobro, en representación de la Fundación Privada "Hospital Santa Creu I Sant Pau", interpuso recurso de casación mediante escrito registrado el 19 de diciembre de 2023, que observa los requisitos legales y en el que se mencionan como normas jurídicas infringidas las que han quedado citadas más arriba.

Aduce que el art. 79.Cinco LIVA establece una regla especial de determinación de la base imponible en las entregas de bienes y prestaciones de servicios entre partes vinculadas: el valor de mercado. Y en particular, el párrafo 5º apartado b) establece que cuando se trate de prestaciones de servicios y no haya comparables " se entenderá por valor de mercado [...] la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional."

Pues bien, lo que sostiene la recurrente es que, tratándose de un servicio consistente en el arrendamiento de bien inmueble, dicho coste del servicio viene dado por la amortización contabilizada del inmueble y determinada según las tablas previstas en la normativa del IS (sin perjuicio de otros costes si los hubiera); esto es, periodificando la base imponible del IVA en función de la vida útil del bien.

El artículo 79.Cinco párrafo 5º b) LIVA resulta de la transposición de la Directiva 2006/112/CE: el art. 80 prevé la aplicación de medidas para que las operaciones entre partes vinculadas tomen como base imponible el valor de mercado, cuando las entregas de bienes o prestaciones de servicios se realicen a un precio inferior al normal y el destinatario no disfrute plenamente del derecho a la deducción; y el art. 72 establece que cuando no existan comparables, el valor de mercado en las prestaciones de servicios vendrá dado por " un importe no inferior a la totalidad del coste que la prestación del mismo suponga para el sujeto pasivo".

Pero de ello resultan dos consideraciones inmediatas. La primera, que ni la normativa estatal ni la comunitaria establecen qué habrá de entenderse como coste del servicio. La segunda que, como quiera que sea, en todo caso debe tratarse de un coste efectivo, real y tangible, y no de una ficción o presunción que no establecen ni la norma comunitaria ni la estatal. Y no hay una remisión a otros criterios o normas del impuesto.

Señala que tanto la norma comunitaria como la estatal están al coste que suponga la prestación del servicio. *Suponer* en el sentido de lo que representa y vale realmente dicho servicio. Cualquiera de las acepciones de este verbo en la Real Academia de la Lengua Española (RAE) impone estar a lo que implica o representa algo como cierto y real.

En relación con los antecedentes de la norma, expone que en su redacción anterior el art.79.Cinco LIVA sí concretaba que, como coste del servicio entre partes vinculadas, para determinar la base imponible del IVA, habría que estar a la *amortización* del bien, por lo que, a su juicio, es evidente la finalidad del legislador español de equiparar, con toda lógica, el coste del servicio (por ejemplo un arrendamiento de inmueble) con la *amortización* de dicho bien (sin perjuicio de otros costes si los hay), periodificándose la base imponible del IVA, en estos casos, en función de la vida útil del bien.

Asimismo, se refiere a otros supuestos en los que se define en IVA el concepto de coste de los servicios: señala que el art. 79.Cinco LIVA se remitía en su anterior redacción al art. 79.Cuatro LIVA, referido al autoconsumo de servicios, y en esta materia del autoconsumo de servicios la normativa estatal no ha cambiado. La redacción del art. 79.Cuatro LIVA siempre ha hecho referencia a que " se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos". Y tampoco ha cambiado la normativa comunitaria, pues la Sexta Directiva 77/388/CEE imponía en estos casos estar al " *total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios*" -ex art. 11.A.1.c) y 6.2-, y lo mismo establece la Directiva 2006/112/CE, art.75 y 26.

En consecuencia, la norma comunitaria se ha referido siempre a un concepto amplio de *gastos hechos*, que el legislador estatal ha traducido siempre como *costes* y los concreta en la *amortización* del bien.



En la misma línea, alega que en todos los casos los Tribunales de Justicia han confirmado el criterio de la propia AEAT de considerar como coste del servicio a efectos de IVA la amortización resultante de las tablas aprobadas por la normativa del impuesto sobre sociedades. Cita, en materia de autoconsumo de servicios, ex art.79.Cuatro LIVA, las sentencias del Tribunal Supremo de 13.09.13 (rec.núm. 4001/2012, ECLI:ES:TS:2013:4840), del TSJ de Justicia de Madrid, de 10.09.13 (rec. núm. 428/2011, ECLI:ES:TSJM:2013:11115) y del TSJ de Cataluña, de 29.05.08 (rec. núm. 872/2004, ECLI:ES:TSJCAT:2008:7062), sentencias que confirman el criterio de la propia AEAT de tomar como coste del servicio la amortización contabilizada según las tablas del IS, periodificando así la base imponible de IVA en función de la vida útil del bien.

Añade que "[...] la única sentencia localizada que abordó el art. 79.Cinco LIVA, la sentencia de la AN de 20.06.08 (rec.núm. 433/06, ECLI:ES:AN:2008:3183), consideró acertado el criterio sostenido por la Administración en aquel caso, de considerar como valor de mercado y base imponible del IVA, "el coste del servicio prestado incluyendo la amortización de elementos que sirvan al objeto de del actividad extrayéndose esas magnitudes de la propia contabilidad de la entidad".

Concluye en este punto que el criterio de la propia AEAT en materia de IVA, avalado por todos los precedentes judiciales, es tomar como coste del servicio de arrendamiento de un inmueble la amortización contabilizada según la normativa del IS, periodificando así la base imponible del IVA en función de la vida útil del bien.

De otro lado, afirma que el criterio invocado se ajusta a los principios de neutralidad y de proporcionalidad que presiden el funcionamiento del IVA, y no ocurre lo mismo con el criterio de la AN. La sentencia del TJUE 14.09.06 parte del criterio de la sentencia Enkler de estar a la amortización como coste del servicio, periodificando la base imponible de IVA en función de la vida útil del bien, si bien indica que esa solución no excluye otras como la adoptada por el Estado alemán.

Con base en ello, considera que la sentencia recurrida de la AN realiza una improcedente aplicación al caso de la sentencia del TJUE de 14.09.06. En la materia que nos ocupa la norma española no contiene una previsión específica, y, en tales casos, el criterio expresado por el TJUE en la sentencia Enkler es estar a la *amortización* del bien -por asimilación- para definir el coste de un servicio, periodificando la base imponible del IVA en función de la vida útil del bien.

Además, el criterio de la norma alemana se justifica sobre la base de que hay un uso privado, una obligación de ingreso del IVA por la vía del autoconsumo de servicios, recuperando así el IVA que fue deducido íntegramente en la adquisición del bien. Y para asegurar esa recaudación de forma plena, la norma alemana considera necesario estar a ese período de 10 años. Sin embargo, el caso que se examina dista mucho de aquel, pues no existe un uso privado del bien que ponga en riesgo la recaudación del IVA. La recurrente se dedujo el IVA soportado en la construcción del bien, y dicho inmueble está afecto a su actividad de arrendamiento sujeta y no exenta de IVA. No ha tenido lugar el uso privado del bien, ni ninguna otra circunstancia que ponga en riesgo la recaudación del IVA.

Añade que el principio de neutralidad se está cumpliendo por la recurrente, en la medida en que se dedujo el IVA soportado en la construcción del inmueble, y lo destina a una actividad de arrendamiento sujeta y no exenta, repercutiendo el IVA correspondiente. Afirma que en un caso como el que nos ocupa, con un arrendamiento pactado a 20 años con previsión de renovación automática, aplicar el criterio de la AN relativo al período de regularización de la deducción por bienes de inversión, supondría anticipar 10 años en el mejor de los casos, o 40 en el peor de ellos -la vida útil son 50 años-, la recaudación de las cuotas de IVA. Y esto sí considera que resulta contrario al principio de neutralidad, toda vez que se exigirían cuotas de IVA con 10 o 40 años de antelación con respecto a la realización de los servicios, con respecto a la realización del hecho imponible del servicio de arrendamiento.

Desde la perspectiva del principio de proporcionalidad, no puede aceptarse el criterio de la sentencia recurrida porque no existe el riesgo indicado que justifique romper la neutralidad del IVA.

Concluye que el art. 79.Cinco párrafo 5º b) LIVA, en relación con el art. 72 de la Directiva 2006/112/CE, debe interpretarse considerando que el concepto "*la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional*", impone estar a los costes reales y ciertos incurridos por el sujeto pasivo (y otros costes si los hay), lo que se traduce en la amortización por la depreciación del bien según las tablas del IS, periodificando de este modo la base imponible de IVA en atención a la vida útil del bien. En todo caso, a falta de una expresa decisión del legislador al respecto, no cabe aplicar la solución dada por la sentencia recurrida consistente en determinar la base imponible, en tales casos, periodificando el coste del bien en el período de los 10 años para la regularización de los bienes de inversión - art.107 LIVA-, pues no cabe hacer extensiva esa solución al caso que nos ocupa,



Asimismo, esgrime "[...] otras infracciones normativas expuestas en el escrito de preparación del recurso de casación y planteadas en la instancia. Y ello porque cualquiera que sea el criterio que fije esta Sala del Tribunal Supremo ante la cuestión anterior indicada, la solución del recurso contencioso pasa por decidir la otra cuestión procedimental planteada". Añade que "[s]i se considera correcto el criterio expuesto por esta parte, en relación con el art. 79.Cinco.párrafo 5º letra b) LIVA, habrá que decidir entonces la segunda cuestión que planteábamos a la Sala de admisión: si la solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por la aplicación de dicho criterio sustantivo, podía denegarse por la AEAT sobre la base de no haber comprobado previamente esa autoliquidación (lo que es una potestad exclusiva de la Administración); si ello vulnera los arts. 108.4 y 120.3 de la LGT, y 126.2 y 126.3 del Reglamento de Aplicación de los Tributos, aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT, en adelante), en relación con el principio de buena administración ( arts.9.3 y 103 CE). Y en particular si ello es posible cuando, como es el caso, la rectificación se insta siguiendo con exactitud el criterio indicado previamente por la propia AEAT (Informe pericial de 05.09.14), y la AEAT manifiesta conocer tal circunstancia en el procedimiento de rectificación".

Considera que "[...] la relevancia del criterio sustantivo que se fije en relación con el IVA, puede quedar desvirtuada en este caso si no se resuelve esta otra cuestión que fue planteada".

Señala que la solución legal de aplicación, atendiendo al art. 120.3 LGT y art. 126, apartados 2 y 3, del RGAT, es la contraria a la pretendida por la AEAT y confirmada en la sentencia recurrida, pues precisamente porque no se comprobó la autoliquidación complementaria cuya rectificación se insta, es por lo que procede efectuar dicha comprobación y resolver la solicitud de rectificación formulada. Oponer sin más la presunción de certeza de las autoliquidaciones, ex art. 108.4 LGT, frente a una solicitud de rectificación de autoliquidación, sería tanto como eliminar de plano el derecho a instar la rectificación que reconoce el indicado art. 120.3 LGT.

En relación con ello considera también infringido el principio de buena administración derivado de los arts. 9.3 y 103 de la CE. La solución de la AN en la sentencia recurrida, que condiciona la rectificación de una autoliquidación a que se haya comprobado previamente la autoliquidación cuya rectificación se insta, supone que la Administración puede beneficiarse de no ejercer una potestad de comprobación que sólo a ella le corresponde ejercer.

Sostiene que, resueltas las cuestiones anteriores, habrá de resolverse sobre el error contable, o bien reponer las actuaciones al momento en que esta cuestión quedó imprejuizada para que se resuelva. Al respecto, señala que se aportaron pruebas "sólidas" acerca de que estamos ante un error contable que impone la modificación de las amortizaciones con efecto retroactivo.

Deduca las siguientes pretensiones:

"[...] Se pretende por esta parte la anulación de la Sentencia de la Audiencia Nacional identificada en el encabezamiento, por infringir, por un lado, el art.79.Cinco párrafo 5º b) LIVA; y por otro los arts.108.4 y 120.3 LGT en relación con los arts.126.2 y 126.3 RGAT.

Asimismo, con la anulación de la Sentencia recurrida procede la anulación de la resolución del TEAC y de la previa resolución de la AEAT, y entrando al fondo del asunto, se acuerde procedente la devolución instada por el IVA de los ejercicios 2009 a 2013, por importe de 4.494.303,64 € junto con los intereses de demora correspondientes.

Todo ello sobre la base de la correcta interpretación de los preceptos de aplicación expuesta en el cuerpo de este escrito. En particular, solicitamos se realicen los siguientes pronunciamientos:

- Que de conformidad con el art.79.Cinco párrafo 5º b) LIVA, el concepto de *coste del servicio* en un supuesto de arrendamiento entre partes vinculadas sin comparables (sujeto y no exento de IVA), incluye las amortizaciones por la depreciación del bien contabilizadas según las tablas del IS, por lo que cabe periodificar la base imponible del IVA en función de la vida útil del bien.

- Que en aplicación del art. 79.Cinco 5º b) LIVA, en el caso que nos ocupa no cabe determinar la base imponible del IVA periodificando el coste del bien en atención al período de regularización de las deducciones de los bienes de inversión. Ni está prevista esa remisión al art.107 LIVA, ni se dan los presupuestos que justificarían tal solución.

- Que de acuerdo con los arts.120.3 y 108.4 LGT, y arts.126.2 y 126.3 RGAT, la Administración no puede negarse a rectificar una autoliquidación sobre la base de no haberla comprobado previamente. Precisamente porque no la ha comprobado debe entrar a comprobarla y resolver la solicitud de rectificación que se insta.

- Y de conformidad con todo lo anterior, habrá de resolverse acordando el derecho de mi representada a la devolución instada por el IVA: procedía periodificar la base imponible del IVA en función de la vida útil del bien,





ex art. 79.Cinco párrafo 5º b) LIVA, tomando como coste del servicio las amortizaciones contabilizadas según las tablas del IS, corregidas éstas tras advertirse un error contable." (sic).

Termina solicitando a la Sala:

"[...] dicte Sentencia por la que, resolviendo el debate en el sentido apuntado en este escrito, anule la Sentencia impugnada y estime el recurso número 2535/2019, anulando la resolución de la AEAT que negó la devolución instada y acordando ésta, por el concepto de IVA, ejercicios 2009 a 2013, e importe de 4.494.303,64 € junto con los intereses de demora correspondientes." (sic).

#### **CUARTO. Oposición del recurso de casación.**

El Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta, emplazado como parte recurrida en este recurso de casación, presentó escrito de oposición fechado el 20 de febrero de 2024.

Aduce que la cuestión de interés casacional es aparentemente sencilla pues se trataría de discernir si, para determinar el valor de los costes que integran la base imponible del IVA en las operaciones vinculadas, conforme a la regla especial del artículo 79.Cinco, párrafo 5º.b) LIVA y, en particular, la periodificación del coste de amortización de un bien de inversión, es posible acudir a las reglas previstas en la normativa contable, y del impuesto sobre sociedades, como pretende la Fundación recurrente, o si es preciso aplicar las reglas y periodos contenidos en el artículo 107 de la LIVA para la regularización de las cuotas deducidas por bienes de inversión, que es la tesis de la AEAT, refrendada por el TEAC y por la sentencia recurrida.

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, entre los que se encuentran los costes de amortización.

Partiendo de la base de la existencia de amortizaciones dentro de la base del impuesto (para la periodificación del coste de amortización de un bien de inversión), considera que el meollo de la cuestión de interés casacional no es otro que determinar si es posible acudir a las reglas previstas en la normativa contable y del impuesto sobre sociedades o hay que atender a las reglas y periodos contenidos en el artículo 107 de la LIVA para la regularización de las cuotas deducidas por bienes de inversión.

En defensa de la tesis de atender a las reglas y periodos contenidos en el artículo 107 de la LIVA, señala que, conforme al principio de igualdad de trato, no cabría defender la remisión a las normas contables nacionales para determinar la base imponible en los supuestos de prestaciones de servicios entre partes vinculadas como el controvertido, dada la disparidad de tales normas existentes en el ámbito de la Unión Europea en aquellos casos en que no resulte obligatoria la aplicación de las NIC/NIIF-UE, por lo que debe atenderse a normas propias en el ámbito del IVA, máxime cuando no existe remisión alguna a la normativa contable.

Atender a un criterio de imputación del coste de adquisición de los bienes de inversión en función de la amortización contable puede generar distorsiones en el caso de bienes de inversión que no son susceptibles de amortización, como podría ser el caso de los terrenos, cuyo coste deba formar parte de la base imponible de la operación gravada.

Añade que dentro del margen de apreciación que se reconoce a los Estados miembros en relación con la determinación del concepto de "costes totales" a efectos de calcular la base imponible en el caso de prestaciones de servicios entre partes vinculadas, y al no indicar la Ley de IVA el modo de determinación de estos costes, resulta un criterio razonable acudir a una norma autónoma y uniforme propia del ámbito del IVA garantizando así el principio de neutralidad del impuesto y el principio de igualdad de trato.

Tener en cuenta el período de regularización de los bienes de inversión permite evitar situaciones en la que una entidad se deduzca totalmente el IVA soportado en la adquisición y sin embargo, no llegue a incorporar la totalidad del coste del bien en el precio de operaciones gravadas. Esta situación podría darse si el bien de inversión es objeto de una transmisión exenta de IVA realizada al finalizar el período de regularización de cuotas, supuesto en el que ya no se aplicaría lo dispuesto en el artículo 110 LIVA, por lo que la deducción total se consolidaría. Sin embargo, si, de acuerdo a criterios contables no se hubiera acabado de amortizar el bien, una parte del coste no se habría incorporado al precio de las operaciones, por lo que no se habría repercutido el impuesto en su totalidad.

Asimismo, dado que la Directiva IVA prevé un régimen especial para los bienes de inversión, entiende que todas las disposiciones de la misma que afecten a tales bienes deben interpretarse de forma coherente para extraer criterios generales de aplicación cuando no existan normas precisas al efecto.



Tampoco cabe aceptar que los Tribunales de Justicia en materia de autoconsumo de servicios -ex artículo 79. Cuatro de la LIVA-, hayan considerado como coste de servicio la amortización contabilizada según tablas del IS. Se remite a los razonamientos de la sentencia recurrida.

Afirma que "[...] no habiendo sido objeto de comprobación la base imponible, y no remitiendo, como hemos dicho, la Ley del IVA a la normativa contable, es razonable entender, como hacen el TEAC y la Sala de instancia, siguiendo al TJUE, que, atender al periodo de regularización - ex artículo 107 LIVA- sería, en su caso, lo más prudente y garante del principio de neutralidad, no habiendo, por tanto, base alguna que permita la rectificación de las autoliquidaciones - ex artículo 120.3 LGT/2003 - presentadas basándose en una norma contable nacional, a la que la Ley del IVA no remite".

Finalmente, señala que "[...] la recurrente insiste en que la solicitud de rectificación no puede denegarse por no haberse comprobado previamente, cuestión que fue planteada como de interés casacional en el escrito de preparación y recoge como tal el hecho quinto del auto de admisión pero sin pronunciarse en absoluto sobre ella, no siendo en absoluto seleccionada como de interés casacional en el propio auto, lo que impide su toma en consideración de acuerdo con la doctrina de esa Sala, de la que son ejemplo las Sentencias de 12 de febrero de 2020 c.5724/2018 y 10 de septiembre de 2020 c. 1096/2019 [...]".

Concluye respecto de la pretensión deducida por la recurrente que:

"[...] interpretando los preceptos identificados en el auto de admisión y demás que considere aplicables, siente como doctrina que

- Para determinar el valor de los costes que integran la base imponible del IVA conforme a la regla especial del artículo 79. Cinco, párrafo 5º.b) LIVA, en operaciones entre entidades vinculadas, y, en particular, la periodificación del coste de amortización de un bien de inversión, es preciso aplicar las reglas y periodos contenidos en el artículo 107 de la LIVA para la regularización de las cuotas deducidas por bienes de inversión.

Sobre esa base, desestime el recurso de casación formulado confirmando la sentencia recurrida y por ende la resolución del TEAC impugnada".

#### **QUINTO. Vista pública y señalamiento para deliberación, votación y fallo del recurso.**

Por providencia de 23 de febrero de 2024, el recurso quedó concluso y pendiente de votación y fallo, al no haber lugar a la celebración de vista pública por advertir la Sala que no era necesaria atendiendo a la índole del asunto.

Asimismo, por providencia de 21 de junio de 2024, se designó ponente a la Excm. Sra. D<sup>a</sup> Esperanza Córdoba Castroverde y se señaló para la deliberación, votación y fallo del recurso el 22 de octubre de 2024, si bien fue en fecha 29 de octubre cuando tuvo lugar su votación y fallo, con el resultado que se expresa a continuación.

### **FUNDAMENTOS DE DERECHO**

#### **PRIMERO. Objeto del presente recurso de casación y hechos relevantes para su resolución.**

1. El objeto de este recurso de casación, desde la perspectiva del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, consiste en discernir si, para determinar el valor de los costes que integran la base imponible del IVA conforme a la regla especial del artículo 79. Cinco, párrafo 5º.b) LIVA y, en particular, la periodificación del coste de amortización de un bien de inversión, es posible acudir a las reglas previstas en la normativa contable y del impuesto sobre sociedades o si es preciso aplicar las reglas y periodos contenidos en el artículo 107 de la LIVA para la regularización de las cuotas deducidas por bienes de inversión.

2. Los hechos del litigio que son relevantes para su resolución y que, en esencia, recoge el auto de admisión, sin que resulten controvertidos, son los siguientes:

**2.1.** La Fundación recurrente, titular del hospital Sant Pau de Barcelona, suscribió en 2008 un contrato, con efectos desde 1 de enero de 2009, en que arrendaba el nuevo edificio del hospital a la Fundación Gestión Sanitaria. Durante la vigencia del contrato, y porque se trataba de una operación sujeta y no exenta, la Fundación Hospital Sant Pau repercutió a la Fundación Gestión Sanitaria las cuotas del IVA, calculadas sobre la renta pactada que, posteriormente, eran consignadas en las respectivas autoliquidaciones del IVA.

**2.2.** En septiembre y octubre de 2014, la Fundación Hospital Sant Pau presentó sendas autoliquidaciones complementarias del IVA, referidas a los diferentes periodos de los años 2009 a 2013, en las que se consignaron cuotas adicionales de IVA por importe total de 7.184.879,37 euros.

Estas autoliquidaciones venían motivadas por un informe que la Inspección tributaria había aportado a un proceso seguido ante el Juzgado de Instrucción n.º 22 de Barcelona y en el que se sostenía que podían existir



cuotas de IVA dejadas de ingresar, por razones que expresaba: (i) que la renta pactada por el arriendo del hospital era inferior al coste real incurrido por la fundación arrendadora, (ii) que, a pesar de la realidad de dichos pagos por el alquiler, la Fundación Hospital Sant Pau -arrendadora- restituía a la Fundación Gestión Sanitaria -arrendataria- los importes pagados por ésta, a excepción de las cuotas del IVA repercutidas, en forma de donaciones como contribución a los fines fundacionales de ésta; (iii) que las dos fundaciones eran entidades vinculadas y que concurrían los requisitos para la aplicación de la regla especial de determinación de la base imponible del artículo 79.Cinco de la LIVA; y (iv) que, por tanto, no existiendo términos comparables para la determinación del valor de mercado, la base imponible del IVA debía incluir, al menos, los costes de amortización del hospital ( párrafo 5º.b del artículo 79.Cinco LIVA), que se cifraban en los importes consignados en las autoliquidaciones complementarias.

**2.3.** Tras lo anterior, la Fundación Hospital Sant Pau presentó solicitud de rectificación de las autoliquidaciones complementarias y devolución de ingresos indebidos por un importe de 4.494.303,64 euros. Fundaba su pretensión en un error en la contabilización de la amortización del hospital, según la normativa contable y del IS, que había ocasionado una liquidación de las cuotas del IVA, en los periodos controvertidos, superior a la debida.

La Unidad de Gestión de Grandes Empresas de la AEAT en Cataluña desestimó la solicitud, decisión que fue confirmada por la resolución de 18 de septiembre de 2019 del Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC).

El TEAC entiende aplicable el artículo 79.Cinco, párrafo 5º.b) de la LIVA que, en lo que ahora interesa, dispone: "Cinco. Cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado. [...] Cuando no exista entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entenderá por valor de mercado: [...] b) Con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional".

Y tras señalar que este precepto tiene una regulación coincidente con la regla de determinación de la base imponible de las operaciones de autoconsumo de servicios ( art. 79.Cuatro LIVA y 75 de la Directiva 2006/112/CE), trae a colación diversa jurisprudencia del TJUE y, especialmente, la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea ( TJUE), Sala Primera, de 15 de septiembre de 2006 (asunto C-72/05, ECLI: EU:C:2006:573) en interpretación del artículo 11.A.1.c) de la Sexta Directiva del IVA -antecedente del artículo 75 de la Directiva 2006/112/CE-.

Con base en dicha jurisprudencia, el TEAC concluye que "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".

**2.4.** Contra la resolución del TEAC, la Fundación Hospital Sant Pau interpuso recurso contencioso-administrativo que fue desestimado por la sentencia de la Sección Sexta de la Audiencia Nacional, de 27 de diciembre de 2022, impugnada en casación.

La sentencia centra la cuestión litigiosa en determinar cómo debe interpretarse la expresión legal referida al "*total de los gastos hechos para la realización de la prestación de servicios*" en un caso de arrendamiento de un bien de inversión (el hospital) y, en particular, en concretar cómo debe periodificarse el coste de amortización del mismo, si conforme a los plazos previstos en la normativa contable y del impuesto sobre sociedades -tesis de la fundación recurrente- o atendiendo a los periodos para la regularización de las cuotas deducibles del IVA previstos en el artículo 107 LIVA -tesis del TEAC-.

En respuesta a dicha cuestión, y confirmando la aplicabilidad del criterio contenido en la ya citada STJUE de 15 de septiembre de 2006 (asunto C-72/05, ECLI: EU:C:2006:573), entiende "correcto el criterio del TEAC que partiendo del hecho de que la base imponible no había sido objeto de comprobación y que la Ley del IVA no establece una remisión a la Ley del Impuesto sobre Sociedades ni a la normativa contable deba atenderse a la duración del periodo de regularización de las deducciones en materia de IVA para ajustarse a la correcta neutralidad del impuesto".

## **SEGUNDO. Marco normativo.**

**1.** El artículo 79.Cinco de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido ["LIVA"], recoge las reglas especiales para la determinación de la base imponible en las operaciones vinculadas. Con





carácter general, la norma establece que cuando exista vinculación entre las partes que intervengan en una operación, su base imponible será su valor normal de mercado.

Dispone el precepto lo siguiente:

" *Artículo 79. Base imponible. Reglas especiales.*

(...)

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 prorata 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 prorata 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.

A 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".

Así, pues, en caso de que no exista una entrega de bienes o prestación de servicios comparable, se entenderá por valor de mercado, con respecto a las prestaciones de servicios, " *la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional*".

2. A su vez, el artículo 107 de la LIVA, relativo a la *Regularización de deducciones por bienes de inversión* , dispone que:



"Uno. Las cuotas deducibles por la adquisición o importación de bienes de inversión deberán regularizarse durante los cuatro años naturales siguientes a aquel en que los sujetos pasivos realicen las citadas operaciones.

No obstante, cuando la utilización efectiva o entrada en funcionamiento de los bienes se inicien con posterioridad a su adquisición o importación, la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los cuatro siguientes.

Las regularizaciones indicadas en este apartado sólo se practicarán cuando, entre el porcentaje de deducción definitivo correspondiente a cada uno de dichos años y el que prevaleció en el año en que se soportó la repercusión, exista una diferencia superior a diez puntos.

Dos. Asimismo se aplicará la regularización a que se refiere el apartado anterior cuando los sujetos pasivos hubiesen realizado, durante el año de adquisición de los bienes de inversión, exclusivamente operaciones que originen derecho a deducción o exclusivamente operaciones que no originen tal derecho y, posteriormente, durante los años siguientes indicados en dicho apartado se modificase esta situación en los términos previstos en el apartado anterior.

Tres. Tratándose de terrenos o edificaciones, las cuotas deducibles por su adquisición deberán regularizarse durante los nueve años naturales siguientes a la correspondiente adquisición.

Sin embargo, si su utilización efectiva o entrada en funcionamiento se inician con posterioridad a su adquisición la regularización se efectuará el año en que se produzcan dichas circunstancias y los nueve años naturales siguientes.

Cuatro. La regularización de las cuotas impositivas que hubiesen sido soportadas con posterioridad a la adquisición o importación de los bienes de inversión o, en su caso, del inicio de su utilización o de su entrada en funcionamiento, deberá efectuarse al finalizar el año en que se soporten dichas cuotas con referencia a la fecha en que se hubieran producido las circunstancias indicadas y por cada uno de los años transcurridos desde entonces.

Cinco. Lo dispuesto en este artículo no será de aplicación en las operaciones a que se refiere el artículo 7, número 1.º de esta Ley, quedando el adquirente automáticamente subrogado en la posición del transmitente.

En tales casos, la porrata de deducción aplicable para practicar la regularización de deducciones de dichos bienes durante el mismo año y los que falten para terminar el período de regularización será la que corresponda al adquirente.

Seis. En los supuestos de pérdida o inutilización definitiva de los bienes de inversión, por causa no imputable al sujeto pasivo debidamente justificada, no procederá efectuar regularización alguna durante los años posteriores a aquel en que se produzca dicha circunstancia.

Siete. Los ingresos o, en su caso, deducciones complementarias resultantes de la regularización de deducciones por bienes de inversión deberán efectuarse en la declaración-liquidación correspondiente al último período de liquidación del año natural a que se refieran, salvo en el supuesto mencionado en el apartado cuatro, en el que deberá realizarse en el mismo año en que se soporten las cuotas repercutidas".

**3.** El citado artículo 79.Cinco de la LIVA, relativo a las entidades vinculadas, ha supuesto el desarrollo en nuestro país de las previsiones contenidas en el artículo 80 de la Directiva 2006/112/CEE, que habilita a los Estados miembros para la cuantificación de la base imponible de determinadas operaciones entre entidades vinculadas refiriéndola al valor de mercado.

Dispone el artículo 80 de la Directiva del IVA lo siguiente:

"Para prevenir la evasión o el fraude fiscales, los Estados miembros podrán tomar medidas para que la base imponible de una entrega de bienes o prestación de servicios que implique vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos, vínculos de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos, según determine el Estado miembro, sea el valor normal de mercado (...)".

Asimismo, el valor de mercado viene definido, a los efectos de la Directiva, en el artículo 72, según el cual:

"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".

### **TERCERO. Criterio interpretativo de la Sala.**

1. Ya se ha expuesto que la cuestión de interés casacional se centra en determinar el alcance de la expresión contenida en el artículo 79. Cinco, penúltimo párrafo, de la LIVA, relativo a la determinación de la base imponible del impuesto de las entidades vinculadas, vinculación que no resulta controvertida, y que, con carácter general, es el valor de mercado.

Ahora bien, cuando, como ocurre en el presente caso, no exista entrega de bienes o prestaciones de servicios comparable, pues no resulta controvertido que el arrendamiento de un hospital está fuera del mercado, el propio artículo 79. Cinco, últimos párrafos, dispone, como se ha expuesto, que se entenderá como valor de mercado "b) con respecto a las prestaciones de servicios, la totalidad de los costes que su prestación le suponga al empresario o profesional".

Debe también partirse de que la misma regla resulta aplicable a los autoconsumos. En efecto, el gravamen del autoconsumo de bienes y servicios pretende evitar que la utilización de un bien afectado a la empresa para uso particular del sujeto pasivo le permita obtener ventajas fiscales no queridas por la Directiva. Como es notorio, el principio de neutralidad exige la deducción del IVA soportado por aquellos bienes o servicios que el sujeto pasivo utiliza en su actividad empresarial, en particular, en la realización de operaciones sujetas y no exentas. Ahora bien, en la medida que tales bienes o servicios no se utilicen para las necesidades propias de la empresa, sino para su uso personal o particular, el empresario, siempre que haya deducido las cuotas soportadas en su adquisición, estaría obteniendo una ventaja fiscal indebida con relación a quien ha adquirido directamente para uso propio. Por ello, la utilización de bienes o servicios para fines privados se asimila a una operación realizada a título oneroso, siendo su razón de ser la de neutralizar los efectos de la deducción del IVA soportado.

Así, pues, en la medida que el autoconsumo pretende corregir la deducción del IVA soportado por el empresario, la base imponible del autoconsumo es el coste de los bienes o servicios que se utilizan para finalidades ajenas a la empresa y cuyo IVA soportado se ha deducido.

Dispone a tal fin el artículo 79. Cuatro de la LIVA:

"Cuatro. En los casos de autoconsumo de servicios, se considerará como base imponible el coste de prestación de los servicios incluida, en su caso, la amortización de los bienes cedidos".

Partiendo de la base de que también en los casos de vinculación existe un coste de amortización incluíble en el coste de la prestación del servicio y, por tanto, en el valor de mercado como base imponible del IVA, la cuestión de interés casacional a dilucidar es si, para determinar el valor de los costes que integran la base imponible del IVA en las operaciones vinculadas, conforme a la regla especial del artículo 79. Cinco, párrafo 5º. b) LIVA y, en particular, la periodificación del coste de amortización de un bien de inversión, es posible acudir a las reglas previstas en la normativa contable y del impuesto sobre sociedades, como pretende la Fundación recurrente, o si es preciso aplicar las reglas y periodos contenidos en el artículo 107 de la LIVA para la regularización de las cuotas deducidas por bienes de inversión, que es la postura mantenida por el TEAC y refrendada por la sentencia recurrida.

2. Tal como recoge al auto de admisión, la fundación recurrente discrepa del criterio contenido en la sentencia de la Audiencia Nacional y resalta que la doctrina prevista en la sentencia del TJUE -de 14 de septiembre de 2006 (asunto C-72/05)- no puede aplicarse sin más a la normativa española porque en la citada sentencia europea lo discutido era si, en un supuesto de autoconsumo de servicios -no de entidades vinculadas-, la legislación alemana -que, a diferencia de la española, contenía una remisión expresa a los plazos de regularización de la deducción de cuotas de bienes de inversión- era compatible con el Derecho de la Unión.

Planteado el debate en esos términos, el TJUE concluyó que, no existiendo una previsión específica en la Sexta Directiva del IVA que delimitase el concepto de "total de los gastos hechos para la realización de la prestación de servicios" (art. 11.A.1.c) de la Sexta Directiva del IVA) y debiendo apreciarse un margen de apreciación de los Estados miembros, dicha remisión era compatible con el Derecho de la Unión Europea en la medida en que no desvirtuaba la finalidad y el lugar que ocupaba la disposición en cuestión dentro del sistema de la Sexta Directiva.

En consecuencia, aduce la fundación recurrente que el hecho de que se considerara conforme al Derecho de la Unión aquella legislación alemana no implica, a falta de una previsión similar en la legislación doméstica española, que deba estarse inexorablemente, en cuanto a la determinación de la base imponible conforme el



artículo 79.Cinco LIVA, a las reglas y periodos de regularización de la deducción de cuotas del IVA por bienes de inversión ( artículo 107 LIVA) y no pueda atenderse, como ella sostiene, a la normativa contable y del impuesto sobre sociedades.

En suma, defiende que, tratándose de un servicio consistente en el arrendamiento de bien inmueble, dicho coste del servicio viene dado por la amortización contabilizada del inmueble y determinada según las tablas previstas en la normativa del IS (sin perjuicio de otros costes si los hubiera); esto es, periodificando la base imponible del IVA en función de la vida útil del bien.

Frente a ello, el Abogado del Estado defiende la tesis de atender a las reglas y periodos contenidos en el artículo 107 de la LIVA, confirmando los razonamientos de la sentencia combatida.

**3.** La Sala comparte la solución alcanzada en la sentencia recurrida consistente en determinar la base imponible, en tales casos, periodificando el coste del bien en el período de los 10 años para la regularización de los bienes de inversión - art.107 de la LIVA-.

Dado que la LIVA no establece una remisión a la Ley del Impuesto sobre Sociedades ni a la normativa contable, considera la Sala que debe atenderse a normas propias en el ámbito del IVA, sobre todo teniendo en cuenta que, atender a un criterio de imputación del coste de adquisición de los bienes de inversión en función de la amortización contable, puede generar distorsiones en el caso de bienes de inversión que no son susceptible de amortización, como podría ser el caso de los terrenos, cuyo coste deba formar parte de la base imponible de la operación gravada.

Dentro del margen de apreciación que se reconoce a los Estados miembros en relación con la determinación del concepto de "costes totales" a efectos de calcular la base imponible en el caso de prestaciones de servicios entre partes vinculadas, y al no indicar la Ley de IVA el modo de determinación de estos costes, comparte este Tribunal que resulta un criterio razonable acudir a una norma autónoma y uniforme propia del ámbito del IVA, garantizando así el principio de neutralidad del impuesto y el principio de igualdad de trato.

En este sentido, la LIVA, dentro de los límites fijados por la Directiva IVA, establece el periodo de regularización de deducciones de bienes de inversión en 5 años para muebles y 10 para inmuebles, en el entendimiento de que en dicho plazo se presume consumido el uso de tales bienes en la actividad empresarial o profesional, plazo al cual debe acompasarse el coste de las amortizaciones de tales bienes a tener en cuenta, en su caso, en la determinación de la base imponible de operaciones gravadas por el impuesto. De esta forma, tal como expone el Abogado del Estado, desde una perspectiva económica, se logra así incorporar los costes de tales inversiones al precio de las operaciones gravadas que son objeto de la actividad de la empresa en el plazo en el que, a efectos del impuesto, se considera que tales bienes pueden servir razonablemente a la misma.

Debe tenerse en cuenta que la fijación de los plazos para la regularización de los bienes de inversión se efectúa en atención a la vida económica de los bienes, tal y como se deduce de lo dispuesto en el considerando quinto de la Directiva 95/7/CE del Consejo de 10 de abril de 1995, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE, al permitir a los Estados miembros el ampliar dicho plazo de regularización hasta 20 años para el caso de los inmuebles de inversión, habida cuenta de la duración de su vida útil.

Pues bien, partiendo de lo expuesto, la LIVA ha considerado que, en el ámbito del impuesto, un plazo de 5/10 años, según se trate de bienes muebles o inmuebles, es adecuado a efectos de entender agotada la vida económica del bien de inversión, plazo que, partiendo del principio de neutralidad del IVA, también se entiende razonable para incorporar el coste de las inversiones en las operaciones gravadas por el impuesto cuando la base imponible de tales operaciones se determine en función de dicho coste.

**4.** Asimismo, tener en cuenta el período de regularización de los bienes de inversión permite evitar situaciones en las que una entidad se deduzca totalmente el IVA soportado en la adquisición y, sin embargo, no llegue a incorporar la totalidad del coste del bien en el precio de operaciones gravadas. Esta situación podría darse si el bien de inversión es objeto de una transmisión exenta de IVA realizada al finalizar el período de regularización de cuotas, supuesto en el que ya no se aplicaría lo dispuesto en el artículo 110 LIVA, por lo que la deducción total se consolidaría. Sin embargo, si de acuerdo a criterios contables no se hubiera acabado de amortizar el bien, una parte del coste no se habría incorporado al precio de las operaciones, por lo que no se habría repercutido el impuesto en su totalidad.

**5.** Además, debe tenerse en cuenta que esta forma de operar no es "novedosa" en el ámbito del IVA, pues, como expone el Abogado del Estado, en el régimen especial del grupo de entidades, la base de las operaciones está constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización y por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el impuesto, y se prevé que cuando el bien utilizado tenga la consideración de bien de inversión, la imputación de su coste deberá efectuarse por completo dentro del período de regularización de las cuotas que se establece en el artículo 107 LIVA.





En este sentido, dispone el artículo 163 octies LIVA, relativo al *Contenido del régimen especial del grupo de entidades*, en su apartado Uno:

"Uno. Cuando se ejercite la opción que se establece en el artículo 163 sexies.cinco de esta Ley, la base imponible de las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas en el territorio de aplicación del Impuesto entre entidades de un mismo grupo que apliquen el régimen especial regulado en este Capítulo estará constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en su realización y por los cuales se haya soportado o satisfecho efectivamente el Impuesto. Cuando los bienes utilizados tengan la condición de bienes de inversión, la imputación de su coste se deberá efectuar por completo dentro del período de regularización de cuotas correspondientes a dichos bienes que establece el artículo 107, apartados uno y tres, de esta Ley".

6. Asimismo, resulta oportuno recordar que, dado que la Directiva IVA prevé un régimen especial para los bienes de inversión, resulta razonable que todas sus disposiciones que afecten a tales bienes se interpreten de forma coherente para extraer criterios generales de aplicación cuando no existan normas precisas al efecto.

Así, el TJUE en su Sentencia de 1 de febrero de 1977, asunto C-51/76, *Verbond van Nederlandse Ondernemingen*, en la que aborda una controversia en relación con la definición del concepto de bien de inversión a los efectos del IVA, ha señalado:

"13 En efecto, el régimen especial reservado por la Directiva a los bienes de inversión, que incluyen excepciones al principio de deducción inmediata, se explica y justifica por el uso duradero de dichos bienes y la consiguiente amortización de su coste de adquisición.

14 Sin embargo, los métodos contables y los procedimientos de amortización adoptados por cada empresa concreta en relación con sus propios intereses financieros no pueden constituir el criterio decisivo para definir el concepto controvertido, dado que dicho concepto tiene su lugar en un sistema fiscal que, en principio, se basa en la igualdad de las empresas ante la ley tributaria.

15 Por otro lado, los factores decisivos son la duración del uso y los métodos de amortización, ya que normalmente se tienen en cuenta para la gestión de las empresas del sector en cuestión."

En este sentido, una cosa es que el coste del servicio, incluyendo la amortización de los elementos que sirvan de objeto de la actividad, se extraigan de la propia contabilidad de la entidad, y otra bien distinta que para la periodificación del coste de esa amortización haya que tener en cuenta la normativa contable del IS, lo que no puede deducirse del tenor de dicha sentencia.

7. Ya se ha expuesto que la Directiva 2006/112/CE, a la que debe acomodarse la norma interna, dado el carácter armonizado del IVA, 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, ambos de la Directiva- en que se incurra para la realización de las operaciones, entre los que se encuentran los costes de amortización.

En esta línea, el TEAC, en su resolución de 18 de septiembre de 2019, tuvo presente la STJUE de 14 de septiembre de 2006 C-72/05, *Asunto Wollny*, en un supuesto de autoconsumo de bienes que, si bien es distinto al de las operaciones vinculadas, aplica finalmente el mismo precepto de la Directiva, común a ambas, por lo que las conclusiones alcanzadas por el Tribunal pueden trasladarse también a las operaciones vinculadas o, con mayor precisión, a los gastos a incluir en la base imponible (valor de mercado) en ambos, entre los que, obviamente, están las amortizaciones, lo que unido al hecho de que la LIVA no establezca al referirse, en estos casos, a la base imponible, una remisión a la LIS ni a la normativa contable, nos lleva a ratificar la conclusión, ya anticipada, consistente en que deben tenerse presentes las reglas y periodos contenidos en el artículo 107 de la LIVA para la regularización de las cuotas deducidas por bienes de inversión.

Hay que tener presente que lo que se trataba de dilucidar en el *Asunto Wollny* era cómo ha de interpretarse el concepto de "*total de los gastos hechos para la realización de la prestación de servicios*" (el mismo al que se refieren los artículos 79. Cuatro y Cinco, penúltimo párrafo, de la LIVA) en el sentido del artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva.

El órgano jurisdiccional planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

"¿Cómo debe interpretarse el concepto "total de los gastos" contenido en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la [Sexta Directiva]? ¿El total de los gastos de la vivienda utilizada con fines privados en un edificio afectado en su totalidad a la empresa (además de los gastos corrientes), también comprende, con arreglo a las respectivas disposiciones nacionales, las amortizaciones anuales por la depreciación de edificios o la



parte anual de los costes de adquisición y construcción, calculada sobre la base del respectivo período de regularización de las deducciones previsto en la respectiva normativa nacional, que han dado el derecho a la deducción?"

La respuesta del TJUE fue la siguiente:

*"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. (...)*

*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 disfrutaran 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, C- 412/03, Rec. p. I-743, 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. Esta base imponible debe incluir el coste de adquisición*



*del terreno sobre el que se ha construido el inmueble, cuando esta adquisición haya quedado sujeta a dicho impuesto y el sujeto pasivo haya obtenido la deducción del mismo."*

Conforme a ello, y siendo evidente que los bienes de inversión incorporan sus costes a los bienes y servicios que comercializan los empresarios o profesionales en el periodo indicado -5 años muebles/10 inmuebles-, resulta coherente, y así lo advierte 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, máxime teniendo en cuenta la coincidencia en la dicción del artículo 75 de la Directiva 2006/112/CE, con el artículo 72, regulador de la base imponible en operaciones entre entidades vinculadas, lo que conduce a la necesaria interpretación conjunta de ambos.

8. En virtud de lo expuesto, procede confirmar la decisión alcanzada por la Sala de instancia consistente en determinar la base imponible, en tales casos, aplicando las reglas y períodos contenidos en el artículo 107 de la LIVA para la regularización de los bienes de inversión.

#### **CUARTO. Otras infracciones normativas denunciadas. Rectificación de autoliquidación.**

1. Plantea la recurrente, seguidamente, una cuestión procedimental que, a su vez, planteó en su escrito de preparación a la Sección de Admisión pero que no fue seleccionada en el auto: "[...] si la solicitud de rectificación de autoliquidación presentada por la aplicación de dicho criterio sustantivo, podía denegarse por la AEAT sobre la base de no haber comprobado previamente esa autoliquidación (lo que es una potestad exclusiva de la Administración); si ello vulnera los arts. 108.4 y 120.3 de la LGT, y 126.2 y 126.3 del Reglamento de Aplicación de los Tributos, aprobado mediante Real Decreto 1065/2007, de 27 de julio (RGAT, en adelante), en relación con el principio de buena administración ( arts.9.3 y 103 CE). Y en particular si ello es posible cuando, como es el caso, la rectificación se insta siguiendo con exactitud el criterio indicado previamente por la propia AEAT (Informe pericial de 05.09.14), y la AEAT manifiesta conocer tal circunstancia en el procedimiento de rectificación".

Ya se ha expuesto que la Sección de Admisión, en el auto de 26 de octubre de 2023, seleccionó como única cuestión de interés casacional objetivo para la formación de jurisprudencia, en relación con las dos cuestiones que en el escrito de preparación se pretendían someter al enjuiciamiento del Tribunal Supremo, la ya referida y anteriormente examinada.

2. Con carácter general, se ha señalado que el elemento nuclear que caracteriza y define el recurso de casación introducido por la LO 7/2015, es el denominado interés casacional objetivo que debe ser delimitado en el auto de admisión previsto al efecto, de suerte que en la controversia a enjuiciar se le reconoce un efecto catalizador que condiciona y delimita el debate entre las partes y, claro está, el propio escrito de interposición, que debe estar y seguir las pautas que quedan marcadas en el auto de admisión y debe centrarse en las normas y jurisprudencia que se han identificado como susceptibles de interpretación. Ciertamente en esta regla general caben excepciones e, incluso, a veces, la Sala sentenciadora se ha visto en la necesidad de hacer matizaciones o acotaciones del auto de admisión y de las cuestiones identificadas como de interés casacional objetivo, con el fin de dar debido cumplimiento a la función que se le asigna legalmente a este recurso de casación y de dar satisfacción al principio vertebrador de la tutela judicial efectiva; sin embargo, no concurre en este caso motivo alguno por el que se deba excepcionar la norma general.

En efecto, debemos rechazar el análisis de la citada cuestión, no identificada como de interés casacional en el auto de admisión, tal y como esgrime la parte recurrida en casación, sobre la base de considerar, de un lado, que su examen solo resultaría preciso si se hubiera considerado correcto el criterio de la parte recurrente, tal y como admite en la pág. 16 del escrito de interposición, lo que no ha acontecido conforme a los razonamientos expuestos, en los que se ha concluido que procede confirmar la decisión alcanzada por la Sala de instancia consistente en determinar la base imponible, en tales casos, aplicando las reglas y períodos contenidos en el artículo 107 de la LIVA para la regularización de los bienes de inversión; y de otro, dicha cuestión no fue seleccionada en el auto de admisión, ni es la consecuencia subsiguiente a la resolución de la cuestión identificada de interés casacional.

#### **QUINTO. Respuesta a la cuestión de interés casacional.**

La respuesta a dicha cuestión, conforme a lo que hemos razonado, debe ser que para determinar el valor de los costes que integran la base imponible del IVA conforme a la regla especial del artículo 79.Cinco, párrafo 5º.b) LIVA y, en particular, la periodificación del coste de amortización de un bien de inversión, deben aplicarse las reglas y períodos contenidos en el artículo 107 de la LIVA para la regularización de las cuotas deducibles por bienes de inversión.

#### **SEXTO. Resolución de las pretensiones deducidas en el proceso.**



La necesaria consecuencia de lo que hasta aquí hemos expuesto es que el recurso de casación deducido por la representación procesal de la Fundación Privada "Hospital Santa Creu I Sant Pau" ha de ser desestimado, pues, como se ha señalado, el criterio establecido por la Sala de instancia es acorde con la interpretación que aquí hemos reputado correcta, por lo que debe confirmarse la sentencia impugnada.

#### **SÉPTIMO. Pronunciamiento sobre costas.**

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación.

#### **FALLO**

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

**Primero.** Fijar los criterios interpretativos expresados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.

**Segundo.** No haber lugar al recurso de casación interpuesto por el procurador don Aníbal Bordallo Huidobro, en representación de la **FUNDACIÓN PRIVADA HOSPITAL SANTA CREU I SANT PAU**, contra la sentencia de 27 de diciembre de 2022, dictada por la Sección Sexta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo de la Audiencia Nacional, en el recurso núm. 2535/2019.

**Tercero.** No hacer imposición de las costas procesales de esta casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.