

Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 2 de julio de 2015

Asuntos: C-108/14 y C-109/14.

Partes: *Beteiligungsgesellschaft Larentia + Minerva mbH & Co. KG; Finanzamt Nordenham; Finanzamt Hamburg-Mitte y Marenave Schiffahrts AG.*

Síntesis:

«Procedimiento prejudicial — IVA — Sexta Directiva 77/388/CEE — Artículo 17 — Derecho a deducción — Deducción parcial — IVA abonado por sociedades de cartera para la adquisición de capitales invertidos en sus filiales — Prestaciones de servicios a las filiales — Filiales constituidas bajo la forma de sociedades personalistas — Artículo 4 — Constitución de un grupo de personas que pueden considerarse como un único sujeto pasivo — Requisitos — Necesidad de una relación de subordinación — Efecto directo»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El presente fallo del Tribunal de Justicia hace referencia, por una parte, a la deducibilidad del IVA soportado por sociedades de cartera o “holding” para la adquisición de sus participaciones en otras entidades en las que participa.

Larentia + Minerva posee, como comanditaria, el 98 % de las participaciones de dos filiales constituidas bajo la forma de sociedades personalistas de responsabilidad limitada en comandita (GmbH & Co. KG). Además, como “sociedad holding de dirección”, les presta servicios administrativos y comerciales a título oneroso. Para esas prestaciones sujetas a IVA, Larentia + Minerva dedujo íntegramente el impuesto soportado para la adquisición, a un tercero, de capitales que sirvieron para financiar sus participaciones en sus filiales y sus prestaciones de servicios.

El Finanzamt Nordenham admitió esa deducción parcialmente, al considerar que la mera tenencia de participaciones en las filiales no daba derecho a deducción. La liquidación complementaria de 24 de septiembre de 2007 relativa al IVA adeudado por el ejercicio 2005 fue impugnada por “Larentia + Minerva” ante el Niedersächsisches Finanzgericht, que desestimó su recurso mediante sentencia de 12 de mayo de 2011. Larentia + Minerva interpuso ante el Bundesfinanzhof (Tribunal federal en materia tributaria) un recurso adicional contra la citada sentencia.

Por otra parte, “Marenave” aumentó su capital durante el ejercicio 2006. Los gastos de emisión relacionados con dicho aumento dieron lugar al pago de un IVA de 373.347,57 euros.

La citada sociedad, en cuanto sociedad de cartera, adquirió, el mismo año, cuatro “sociedades navieras comanditarias” en cuya gestión comercial participó a cambio de una remuneración. Del IVA debido por los ingresos derivados de la citada actividad de gestión, dedujo como IVA soportado la totalidad de la cantidad de 373 347,57 euros

Mediante resolución de 15 de enero de 2009, el Finanzamt Hamburg-Mitte no admitió la deducción correspondiente al citado importe. Mediante sentencia de 10 de diciembre de 2012, el Finanzgericht Hamburg-Mitte (tribunal en materia tributaria y de aduanas de Hamburgo-Centro) estimó el recurso interpuesto por “Marenave” contra dicha

resolución. El Finanzamt Hamburg-Mitte interpuso ante el Bundesfinanzhof un recurso de casación contra la mencionada sentencia.

En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof alemán resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones siguientes:

1. «¿Qué método de cálculo debe usarse para calcular la deducción (parcial) del impuesto soportado por una sociedad de cartera sobre sus prestaciones de servicios vinculadas a la adquisición de capitales destinados a comprar participaciones en filiales, si la sociedad de cartera presta con posterioridad a dichas sociedades (como estaba previsto desde el principio) diversos servicios sujetos al impuesto?
2. La disposición relativa a la consideración de varias personas como un único sujeto pasivo, que aparece en el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva [...], se opone a una normativa nacional con arreglo a la cual (en primer lugar) sólo una persona jurídica, y no por tanto una sociedad personalista, puede integrarse en la empresa de otro sujeto pasivo (el órgano central), y suponiendo que (en segundo lugar) dicha persona jurídica esté “integrada en la empresa del órgano central” (en el sentido de una relación jerárquica) en los órdenes financiero, económico y de organización?
3. En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior: ¿Puede un sujeto pasivo invocar directamente el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva [...]?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

En primer término, en el presente pronunciamiento se vuelve a analizar por el Tribunal de Justicia la tributación de las sociedades holding en el IVA. Reiterando su jurisprudencia previa, el Tribunal declara que no tendrá la condición de sujeto pasivo del IVA, a efectos del artículo 4 de la Sexta Directiva, y no tiene derecho a deducir, según el artículo 17 de la misma Directiva, una sociedad de cartera cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa ni indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular dicha sociedad de cartera en su calidad de accionista o socio.

La mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no deben considerarse actividades económicas, en el sentido de la Sexta Directiva, que confieran a quien las realiza la condición de sujeto pasivo del impuesto. En efecto, la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo, fruto de esta participación, es resultado de la mera propiedad del bien. Sin embargo, el caso es distinto cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la adquisición de la participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de las participaciones en su calidad de accionista o socio.

Tal y como afirma el Tribunal basándose en su jurisprudencia previa, con carácter general, los gastos vinculados a la adquisición de participaciones en sus filiales, soportados por una sociedad de cartera que interviene en su gestión y que, como tal, ejerce una actividad económica, deben considerarse afectos a la actividad económica de dicha sociedad y el IVA soportado sobre dichos gastos será objeto de una deducción integral, con arreglo al artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva.

El régimen de deducción previsto en el artículo 17, apartado 5, de dicha Directiva, que dará lugar a una deducción parcial del IVA soportado por la sociedad holding, se aplica únicamente en los supuestos en que los bienes y servicios son utilizados por aquella entidad para realizar indistintamente operaciones económicas con derecho a deducción y operaciones económicas que no conlleven tal derecho, es decir, cuando se trate de bienes y servicios de uso mixto. Los Estados miembros sólo pueden aplicar alguno de los métodos de deducción contemplados en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la citada Directiva en lo que respecta a tales bienes y servicios (Portugal Telecom, C-496/11).

No obstante, como cabe observar, en los dos supuestos enjuiciado por el Tribunal no cabe considerar aplicable la denominada regla de la prorrata, toda vez que las sociedades holding que protagonizan las cuestiones prejudiciales remitidas por el Tribunal alemán no realizaban actividades exentas del impuesto, limitándose a prestar servicios sujetos y no exentos a sus filiales. Así pues, a priori, el IVA vinculado con los gastos de adquisición de dichos servicios debería deducirse íntegramente, salvo que las operaciones por las que se repercute el IVA estén exentas en virtud de la Sexta Directiva, en cuyo caso el derecho a deducción sólo debería operarse según lo establecido en el artículo 17, apartado 5, de la misma Directiva.

Este planteamiento conduce al Tribunal a concluir que únicamente cabría limitar la deducción del IVA soportado por las sociedades de cartera en el supuesto de que este estuviese vinculado con la adquisición, participación o ampliación del capital de entidades filiales que no se gestionan directamente por la holding, tal y como acontece en una de las dos cuestiones prejudiciales remitidas.

En esas circunstancias, en las que una parte del IVA soportado por la entidad de cartera estará vinculado con la realización de operaciones que generan derecho a la deducción y otra parte con operaciones no sujetas al impuesto, los Estados miembros están autorizados para aplicar bien un criterio de reparto que atienda a la naturaleza de la inversión, bien un criterio que atienda a la naturaleza de la operación, o bien cualquier otro criterio adecuado, sin estar obligados a limitarse a uno solo de estos métodos. La fijación del método de reparto entre actividades sujetas y no sujetas corresponde en exclusiva a las autoridades nacionales, que a estos efectos estarán sujetas al control del juez nacional. Dicho en otros términos, no corresponde al Tribunal de Justicia sustituir ni al legislador de la Unión Europea ni a las autoridades nacionales para determinar un método general de cálculo del prorrateo entre actividades económicas y actividades no económicas.

Adicionalmente, el presente fallo del Tribunal de Justicia contribuye a delimitar el ámbito subjetivo del régimen del grupo de sociedades en el IVA, al precisarse que el artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que una normativa nacional reserve la posibilidad de constituir un grupo a efectos del IVA, únicamente a las entidades dotadas de personalidad jurídica y vinculadas al órgano central de dicho grupo mediante una relación de subordinación, salvo si esas dos exigencias constituyen medidas necesarias y adecuadas para alcanzar los objetivos dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o a luchar contra la evasión o el fraude fiscales, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

Esta jurisprudencia determina la inmediata incompatibilidad del régimen de grupo alemán con la Sexta Directiva, dado que restringía la incorporación al grupo de las entidades carentes de personalidad jurídica. Del mismo modo, da lugar a la necesidad de modificar el artículo 163 Quinquies Dos de la Ley española del IVA que, al igual que en la normativa alemana, determina la condición de entidad dominante en función de que esta tenga personalidad jurídica propia y ejerza el control efectivo, en el capital o en los derechos de voto, sobre las entidades dependientes.

3. Fallo

1. El artículo 17, apartados 2 y 5, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del IVA: Base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006, debe interpretarse en el sentido de que:
 - debe considerarse que los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que participa en la gestión de éstas y que, como tal, ejerce una actividad económica forman parte de sus gastos generales y el impuesto sobre el valor añadido soportado por esos gastos debe, en principio, deducirse íntegramente, salvo que determinadas operaciones económicas realizadas por las que se repercute el impuesto sobre el valor añadido estén exentas en virtud de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2006/69, en cuyo caso el derecho a deducción se ejercerá únicamente de conformidad con lo establecido en el artículo 17, apartado 5, de la misma Directiva;
 - debe considerarse que los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que únicamente participa en la gestión de algunas de éstas y que, respecto de las demás, no ejerce, por el contrario, ninguna actividad económica forman parte sólo parcialmente de sus gastos generales, de modo que el impuesto sobre el valor añadido abonado por esos gastos sólo puede deducirse en proporción a los que son inherentes a la actividad económica, según los criterios de reparto definidos por los Estados miembros, quienes, en el ejercicio de esa facultad, deben tener en cuenta — extremo que corresponde verificar a los órganos jurisdiccionales nacionales— la finalidad y la estructura de la Sexta Directiva y, en virtud de ello, establecer un método de cálculo que refleje con objetividad la parte de imputación real de los gastos soportados a la actividad económica y a la actividad no económica.
2. El artículo 4, apartado 4, párrafo segundo, de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2006/69, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que una normativa nacional reserve la posibilidad de constituir un grupo de personas que puedan considerarse un único sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido, como prevé la citada disposición, únicamente a las entidades dotadas de personalidad jurídica y vinculadas al órgano central de dicho grupo mediante una relación de subordinación, salvo si ambas exigencias constituyen medidas necesarias y adecuadas para alcanzar los objetivos dirigidos a prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o a luchar contra la evasión o el fraude fiscales, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.
3. No puede considerarse que el artículo 4, apartado 4, de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2006/69, tenga efecto directo que permita a los sujetos pasivos invocarlo frente a su Estado miembro en el supuesto en que la normativa de éste no sea compatible con la citada disposición y no pueda ser interpretada de manera conforme a ésta.