

El derecho a la deducción del IVA soportado en la jurisprudencia comunitaria

Fernando Matesanz

Abogado

Miembro del Comité Científico de la Asociación Internacional del IVA

Socio de VAT Forum CVBA

Director Spanish VAT Services Asesores, SL

Resumen

El derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por los sujetos pasivos del impuesto es un elemento clave en el funcionamiento del mismo. Este derecho garantiza la neutralidad del impuesto para sus sujetos pasivos a lo largo de toda la cadena de suministro hasta su llegada al consumidor final.

A lo largo de los años, el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se ha pronunciado sobre la importancia de este derecho y sobre la necesidad de evitar limitaciones excesivas sobre el mismo. La línea argumental del Tribunal ha sido constante a lo largo del tiempo. No obstante, se puede apreciar cierta evolución entre los pronunciamientos más antiguos y los más recientes. Esto se debe, en gran parte, a la aparición de nuevas situaciones de hecho que hace años no existían o eran anecdóticas. Como, por ejemplo, las complejas tramas de fraude que existen hoy en día.

En el presente artículo se lleva a cabo un análisis detallado de los casos más significativos sobre el derecho a la deducción del IVA soportado y de los pronunciamientos del Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre sus posibles limitaciones, haciendo especial hincapié en aquellos asuntos que tienen, por diversos motivos, especial relevancia.

Abstract

The right to deduct input VAT borne by VAT taxable persons is a key element for an efficient operation of the common VAT system. It is also a fundamental right to preserve the principle of neutrality of VAT.

The European Court of Justice has explicitly shown its criterion supporting the key importance of the right to deduct input VAT and the necessity to avoid excessive limitations on said right. The criterion of the Court has been constant over time. Nevertheless, an evolution can be observed from the former Sentences to the most recent ones. This happens, to a large degree, due to new circumstances and new factual situations which, in the past, were anecdotal. Such as, for example, the complex fraud schemes that currently exist.

The present article carries out a detailed analysis of some of the most important cases from the European Court of Justice about the right to deduct input VAT and the possible limitations to said right. A more detailed analysis is done for those cases which are considered, for several reasons, as having special relevance.

Palabras clave

Deducción, derecho, limitación, jurisprudencia comunitaria y directiva

Key words

Deduction, right, limitation, EU case law and directive

Sumario

1. Introducción
2. El nacimiento del derecho a deducir
 - 2.1. Ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado antes del inicio de la actividad
 - 2.1.1. Jurisprudencia comunitaria relevante sobre el momento en el que nace el derecho a la deducción
3. Limitaciones del derecho a deducir
 - 3.1. Limitaciones del derecho a deducir por incumplimiento de requisitos formales
 - 3.1.1. Jurisprudencia comunitaria relevante sobre limitaciones del derecho a deducir por incumplimiento de requisitos formales
 - 3.2. El derecho a la deducción por personas que no tienen la condición de sujeto pasivo del IVA
 - 3.2.1. Jurisprudencia comunitaria relevante sobre limitaciones del derecho a deducir a entidades que no tienen la condición de sujeto pasivo
 - 3.3. La vinculación del derecho a la deducción con la realización de operaciones por las que no se repercute IVA
 - 3.3.1. Jurisprudencia comunitaria relevante sobre limitaciones del derecho a deducir a entidades que realizan operaciones por las que no se repercute IVA
 - 3.4. La limitación del derecho a la deducción en los casos de fraude
 - 3.4.1. Jurisprudencia comunitaria relevante sobre limitaciones del derecho a deducir a entidades que se han visto involucradas en situaciones de fraude
4. Conclusión

1 Introducción

El derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por los sujetos pasivos del impuesto es, quizás, el elemento fundamental del mismo. De hecho, sin la existencia de este derecho, el funcionamiento del impuesto tal y como lo conocemos carecería de todo sentido.

Conviene recordar que el IVA es un impuesto que debe ser neutro para sus sujetos pasivos y que la única forma de preservar esa neutralidad es mediante el reconocimiento del derecho a la deducción de una forma rápida y eficiente, algo que no siempre ocurre.

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) ha dado siempre buena cuenta de la relevancia de este derecho y lo ha hecho, en no pocas veces, con contundencia y firmeza. Si se me permite decir, la misma contundencia y firmeza se echa de menos en muchos de los pronunciamientos emitidos por los diferentes órganos de nuestra administración de los tributos o de nuestro ordenamiento jurídico.

Si bien es cierto que el TJUE se ha pronunciado desde el principio de su existencia a favor del ejercicio generalizado del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por los sujetos pasivos del impuesto, no es menos cierto que se puede apreciar una evolución (positiva a mi entender) entre los pronunciamientos más antiguos y los más recientes. Esta evolución se debe, en parte, a la lógica evolución de los tiempos e incluso del propio funcionamiento del impuesto que se ha visto modificado a lo largo del tiempo. Sin embargo, también se debe a la aparición de nuevas situaciones de hecho que hace años no existían o eran claramente residuales. Como, por ejemplo, las preocupantes tramas de fraude que existen hoy en día y que son cada vez más complejas y sofisticadas.

El TJUE no puede ser ajeno a todo esto y es por ello por lo que se ha visto obligado a adaptarse a todas estas nuevas situaciones con pronunciamientos contundentes, novedosos e incluso en algunos casos sorprendentes. Sin embargo, se puede afirmar que en todos ellos existe un trasfondo común y es el del expreso reconocimiento del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por los sujetos pasivos del impuesto en el normal desarrollo de sus actividades empresariales o profesionales así como la confirmación de que debe darse una situación claramente excepcional para poder limitar el ejercicio de dicho derecho.

En el presente artículo se lleva a cabo un análisis de algunos de los pronunciamientos del TJUE (no se entra a valorar jurisprudencia o doctrina administrativa nacional) sobre las posibles limitaciones del derecho a la deducción del IVA soportado en cuatro supuestos que han sido tradicionalmente controvertidos. Estos supuestos son:

- El ejercicio del derecho a la deducción del IVA soportado con anterioridad al inicio de la realización de actividades sujetas al impuesto.
- La limitación del derecho a la deducción por el incumplimiento de requisitos de carácter meramente formal.
- El derecho a la deducción en aquellas entidades que realizan de forma simultánea operaciones sujetas y no sujetas al IVA.
- El derecho a la deducción en sujetos pasivos que se ven involucrados en tramas de fraude.

El TJUE señala que incluso en los casos en los que no se haya podido llegar a realizar la actividad económica inicialmente proyectada o en los que sí se ha podido realizar pero en unos términos distintos a los inicialmente previstos, el derecho a la deducción debe existir y no cabe llevar a cabo una limitación del mismo

Además de hacer un repaso de los casos más relevantes sobre todos estos asuntos, se hace un análisis más detallado de aquellos asuntos que tienen, en mi opinión, especial importancia ya sea por lo reciente del pronunciamiento, por la especificidad del caso concreto o porque el criterio del TJUE se separa de la línea mantenida en pronunciamientos previos sobre asuntos similares.

2. El nacimiento del derecho a deducir

Teniendo en cuenta la importancia que tiene el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por los sujetos pasivos del IVA, una de las primeras preguntas que surgen se refiere al momento desde cuando el sujeto pasivo tiene derecho a disfrutar de ese derecho. Lo que, a priori, puede parecer una cuestión fácil de responder tiene, en realidad, multitud de matices y, como muchas veces ocurre en el IVA, carece de una respuesta única puesto que el ejercicio del derecho a la deducción puede depender de las circunstancias que se den en cada caso concreto.

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Directiva del IVA), que es la norma regulatoria del IVA a nivel comunitario y que, conviene siempre decirlo, debería ser el texto al que acudir en primera instancia para poder comprender de una manera global el funcionamiento del IVA, señala en su artículo 167 que *"el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible"*.

Si bien es de agradecer que la Directiva del IVA dedique un artículo a señalar el momento en el que nace el derecho a la deducción, cabría esperar, cuanto menos, algo más de concreción al respecto. La breve literatura del artículo 167 de la Directiva del IVA es claramente insuficiente para establecer una norma general sobre el momento desde el cual un sujeto pasivo del IVA puede ejercitar el derecho a la deducción.

Dicho artículo no tiene un único artículo equivalente en la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Ley del IVA), sino que el mismo se encuentra diseminado a lo largo del Capítulo Primero del Título Octavo de la Ley. En concreto, en los artículos 92 y siguientes.

Aquí es donde el TJUE comienza a jugar un importante papel a través de sus pronunciamientos puesto que los mismos han de servir a modo de guía sobre cómo interpretar el citado artículo 167 y siguientes de la Directiva del IVA. Es por este motivo por el que si uno pretende tener una visión acertada del funcionamiento del IVA, no puede permitirse obviar los pronunciamientos del TJUE sobre los aspectos relevantes del impuesto y uno de ellos es, sin duda, el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas por los sujetos pasivos.

2.1. Ejercicio a la deducción antes del inicio de la actividad

El artículo 168 de la Directiva del IVA¹, que tiene su correspondencia con el artículo 93² de la Ley del IVA, señala que podrán ejercitar el derecho a la deducción del IVA soportado los sujetos pasivos del impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales y que hayan iniciado la realización habitual de sus actividades empresariales o profesionales sujetas al mismo.

En un principio, esto tiene todo el sentido puesto que, de una forma un tanto simple y con todas las salvedades y excepciones que en el IVA pueden existir, el funcionamiento del IVA es un círculo que hay que cerrar. Es decir, un sujeto pasivo tendrá derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado en la medida en que ingrese cuotas del IVA por las operaciones que realice en el marco de sus actividades empresariales o profesionales. Lo contrario supondría dejar abierto el círculo al que hacemos mención puesto que la Administración estaría “devolviendo” al sujeto pasivo unas cuotas del IVA que no va a ingresar.

No obstante, en determinadas circunstancias se permitirá ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportadas antes del inicio de las actividades sujetas al impuesto por las que se debería repercutir e ingresar el IVA.

1 “Artículo 168. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

- a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;
- b) el IVA devengado por operaciones asimiladas a entregas de bienes y a prestaciones de servicios conforme a la letra a) del artículo 18 y al artículo 27;
- c) el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforme al inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2;
- d) el IVA devengado por las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias conforme a los artículos 21 y 22;
- e) el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro”

2 “Artículo 93. Requisitos subjetivos de la deducción

Uno. Podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que tengan la condición de empresarios o profesionales de conformidad con lo dispuesto en el artículo 5.º de esta Ley y hayan iniciado la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales.

No obstante lo dispuesto en el párrafo anterior, las cuotas soportadas o satisfechas con anterioridad al inicio de la realización habitual de entregas de bienes o prestaciones de servicios correspondientes a sus actividades empresariales o profesionales podrán deducirse con arreglo a lo dispuesto en los artículos 111, 112 y 113 de esta Ley.

Dos. También podrán hacer uso del derecho a deducir los sujetos pasivos del Impuesto que realicen con carácter ocasional las entregas de los medios de transporte nuevos a que se refiere el artículo 25, apartados uno y dos de esta Ley.

Tres. El ejercicio del derecho a la deducción correspondiente a los sectores o actividades a los que resulten aplicables los regímenes especiales regulados en el Título IX de esta Ley se realizará de acuerdo con las normas establecidas en dicho Título para cada uno de ellos.

Cuatro. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna medida ni cuantía, las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios efectuadas sin la intención de utilizarlos en la realización de actividades empresariales o profesionales, aunque posteriormente dichos bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades.

Cinco. Los sujetos pasivos que realicen conjuntamente operaciones sujetas al Impuesto y operaciones no sujetas por aplicación de lo establecido en el artículo 7.8.º de esta Ley podrán deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7.8.º de esta Ley.

El cálculo resultante de la aplicación de dicho criterio se podrá determinar provisionalmente atendiendo a los datos del año natural precedente, sin perjuicio de la regularización que proceda a final de cada año.

No obstante lo anterior, no serán deducibles en proporción alguna las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios destinados, exclusivamente, a la realización de las operaciones no sujetas a que se refiere el artículo 7.8.º de esta Ley.

Las deducciones establecidas en este apartado se ajustarán también a las condiciones y requisitos previstos en el Capítulo I del Título VIII de esta Ley, en particular, los que se refieren a la regla de prorrata”.

2.1.1. Jurisprudencia comunitaria relevante sobre el momento en el que nace el derecho a la deducción

Sentencia en el Asunto C-268/83 (Rompelman)

Esta Sentencia es ciertamente relevante porque es la primera que se refiere de una forma clara al momento en el cual se considera que una determinada persona adquiere la condición de sujeto pasivo del IVA y, por lo tanto, al momento en el que nace el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado. Se puede señalar que es la Sentencia de referencia sobre este asunto, a la que una y otra vez acudimos, incluso a día de hoy a pesar de ser una Sentencia antigua, cuando se plantea una controversia sobre esta materia.

Breve descripción de los hechos: Los Señores Rompelman adquieren dos unidades en un edificio en construcción. Los Señores Rompelman solicitaron la devolución de las cuotas del IVA soportado sobre los anticipos a cuenta del precio pagado en la adquisición. La solicitud de devolución se hizo con anterioridad a que se produjese la finalización de las obras y la entrega del bien inmueble. Es precisamente por este motivo por el que la administración holandesa denegó la devolución de las cuotas del IVA soportado.

El asunto fue elevado al TJUE quien señala que los Señores Rompelman adquieren la condición de sujeto pasivo del IVA desde el momento en el que se realiza la inversión en los inmuebles que van a ser explotados en el desarrollo de una actividad empresarial y es, por lo tanto, desde este momento, cuando dicho sujeto pasivo puede ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado. Esto es así puesto que, en opinión del TJUE, los actos preparatorios previos a la realización de una actividad pueden ya ser considerados como propios de la actividad puesto que guardan una vinculación directa con dicha actividad.

El pronunciamiento del TJUE es claramente acertado puesto que haber denegado el derecho a la deducción a los Señores Rompelman implicaría hacerles cargar con un coste financiero ciertamente relevante. Algo carente de toda lógica en un impuesto que hace gala de su neutralidad.

Existen otras muchas Sentencias del TJUE sobre este asunto y todas ellas tienen algo en común, y es que siempre acuden, sin excepción, al asunto Rompelman. Entre ellas, la Sentencias en los asuntos C-230/94 (Renate Enkler), C-110/94 (Inzo) o C-110/98 – 147/98 (Gabalfrisa), que se refiere a un asunto español y que obligó a la modificación de la redacción del artículo 111 de la Ley del IVA.

Todas estas Sentencias muestran la clara apuesta del TJUE por permitir de una forma prácticamente generalizada la deducción de las cuotas del IVA soportado por empresarios o profesionales antes del inicio de la actividad empresarial o profesional.

Bien es cierto que en estas Sentencias no se encuentra del todo elaborada la idea de la “intencionalidad” de la realización de la actividad empresarial o profesional. Es decir, de qué manera se puede probar que efectivamente dicho empresario o profesional tiene proyectada la realización de una actividad futura y por lo tanto, tendrá derecho a deducirse las cuotas del IVA que ha soportado. También será necesario determinar cuánto tiempo debe transcurrir desde que se manifiesta la intención de realizar la actividad hasta que realmente se inicia y que es lo que ocurre en aquellos casos en los que dicha actividad finalmente no se lleva a cabo.

Todas estas cuestiones en cuyo trasfondo se encuentra la intención de evitar situaciones de abuso del sistema de deducciones del impuesto han sido tratadas por el TJUE. Para encontrar respuestas claras a todas ellas debemos acudir a Sentencias más recientes en las que la argumentación del Tribunal está mucho más elaborada que en las Sentencias iniciales a las que hemos hecho mención. Esta evolución se debe principalmente a la “experiencia” adquirida por el TJUE a lo largo de muchos años analizando estas cuestiones en asuntos ciertamente complejos.

La evolución del TJUE ha sido tímida pero constante. En este punto conviene detenerse en la Sentencia sobre el Asunto C-396/98 (Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR).

Sentencia en el Asunto C-396/98 (Grundstückgemeinschaft Schloßstraße GbR)

Breve descripción de los hechos: Schloßstraße es una sociedad civil que adquirió el derecho de superficie sobre un terreno en el que prevé la construcción de un edificio de viviendas y oficinas, así como la explotación a largo plazo del inmueble construido. Para todo ello solicitó la correspondiente licencia de obra. Schloßstraße se dedujo las cuotas del IVA soportadas en las facturas de bienes o servicios relacionados con las obras. Con motivo de un cambio legislativo que eliminaba la posibilidad de renuncia a la exención de determinadas operaciones inmobiliarias y que se produjo entre el momento de adquisición y el momento de realización de las operaciones, la Administración tributaria alemana cuestionó las deducciones practicadas por el sujeto pasivo. En opinión de la Administración alemana, la decisión definitiva sobre el derecho a deducir sólo puede tomarse cuando se conozca la utilización real de los bienes de inversión. Por ello se denegó la deducción por cuanto los servicios prestados fueron utilizados finalmente para realizar operaciones exentas de IVA.

El TJUE no se muestra conforme con la decisión a la que llega la Administración alemana y señala que a falta de circunstancias fraudulentas o abusivas y sin perjuicio de las regularizaciones que eventualmente procedan, el derecho a deducir, una vez nacido, sigue existiendo cuando el sujeto pasivo, por circunstancias ajenas a su voluntad, no haya podido utilizar los bienes o servicios que dieron lugar a deducción en el marco de operaciones sujetas al Impuesto. No cabe, por tanto, una limitación retroactiva del derecho a la deducción amparándose en un cambio normativo.

Se puede afirmar que el TJUE en este caso da un paso más en el reconocimiento del derecho a la deducción y señala que incluso en los casos en los que no se haya podido llegar a realizar la actividad económica inicialmente proyectada o en los que sí se ha podido realizar pero en unos términos distintos a los inicialmente previstos, el derecho a la deducción debe existir y no cabe llevar a cabo una limitación del mismo. Asimismo, no es ajustado a Derecho ampararse en cambios normativos para limitar el derecho a la deducción. Todo ello sin perjuicio de las regularizaciones que puedan proceder.

Vemos como ya en el asunto Schloßstraße el TJUE empieza a prever situaciones de posible fraude puesto que señala que el derecho a la deducción debe permanecer intacto salvo que “concurran circunstancias fraudulentas o abusivas”. Es decir, en los casos en los que se prevea la intención de abuso de derecho por parte del sujeto pasivo, sí que será procedente limitar e incluso denegar el derecho a la deducción del IVA soportado. La sospecha de fraude del IVA es algo que lamentablemente acompañará desde este momento a prácticamente todas las Sentencias del TJUE en materia de deducciones.

A partir de esta Sentencia, esta será la línea a seguir por el TJUE en muchas otras, por ejemplo las Sentencias en los Asuntos C-400/98 (Breistohl), C-385/09 (Nidera Handelscompagnie BV), C-153/11 (Klub) o C-257/11 (Gran Via Moinești).

3. Limitaciones del derecho a deducir

Hay una enorme casuística y una gran cantidad de litigios sobre la limitación del derecho a deducir las cuotas del IVA soportado por los sujetos pasivos del impuesto.

Existe un criterio general para permitir la deducción de las cuotas del IVA soportado que exige la afectación a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo de los bienes y servicios por los que se ha soportado IVA en su adquisición. Es decir, como norma general, un sujeto pasivo del IVA tendrá de derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado en la adquisiciones de bienes y servicios que va a utilizar en el normal desarrollo de sus actividades y, en sentido contrario, no tendrá tal derecho en el caso de que los bienes y servicios adquiridos vayan a ser utilizados por dicho sujeto pasivo para satisfacer necesidades privadas. Este criterio de carácter general que puede parecer sencillo no siempre lo es en la práctica pues la afectación a una actividad no siempre es fácilmente demostrable.

Además del criterio general expuesto, existen limitaciones específicas del derecho a deducir. Esto quiero decir que el IVA soportado en la adquisición de determinados bienes o servicios no será, en ningún caso, deducible. La regulación comunitaria de este precepto la encontramos en el artículo 176 de la Directiva del IVA³.

A pesar de que el citado artículo prevé la armonización a nivel comunitario de los gastos cuyo IVA no será deducible, a día de hoy no existe tal armonización. Por lo que se respecta a la legislación española, las limitaciones específicas del derecho a la deducción se encuentran reguladas en el artículo 96 de la Ley del IVA⁴.

3 *"Artículo 176.El Consejo, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, determinará los gastos cuyo IVA no sea deducible. En cualquier caso, del derecho de deducción se excluirán los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación. Hasta la entrada en vigor de las disposiciones del párrafo primero, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional a 1 de enero de 1979 y para los Estados miembros que se hayan adherido a la Comunidad después de esta fecha, en la fecha de su adhesión."*

4 *Artículo 96. Exclusiones y restricciones del derecho a deducir.*

Uno. No podrán ser objeto de deducción, en ninguna proporción, las cuotas soportadas como consecuencia de la adquisición, incluso por autoconsumo, importación, arrendamiento, transformación, reparación, mantenimiento o utilización de los bienes y servicios que se indican a continuación y de los bienes y servicios accesorios o complementarios a los mismos:

- 1.º Las joyas, alhajas, piedras preciosas, perlas naturales o cultivadas, y objetos elaborados total o parcialmente con oro o platino. A efectos de este impuesto se considerarán piedras preciosas el diamante, el rubí, el zafiro, la esmeralda, el aguamarina, el ópalo y la turquesa.
- 2.º Suprimido.
- 3.º Los alimentos, las bebidas y el tabaco.
- 4.º Los espectáculos y servicios de carácter recreativo.
- 5.º Los bienes o servicios destinados a atenciones a clientes, asalariados o a terceras personas.

No tendrán esta consideración:

- a) Las muestras gratuitas y los objetos publicitarios de escaso valor definidos en el artículo 7.º, números 2.º y 4.º de esta Ley.
- b) Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso, directamente o mediante transformación, a título oneroso, que, en un momento posterior a su adquisición, se destinasen a atenciones a clientes, asalariados o terceras personas.
- 6.º Los servicios de desplazamiento o viajes, hostelería y restauración, salvo que el importe de los mismos tuviera la consideración de gasto fiscalmente deducible a efectos del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas o del Impuesto sobre Sociedades.

Dos. Se exceptúan de lo dispuesto en el apartado anterior las cuotas soportadas con ocasión de las operaciones mencionadas en ellos y relativas a los siguientes bienes y servicios:

- 1.º Los bienes que objetivamente considerados sean de exclusiva aplicación industrial, comercial, agraria, clínica o científica.
- 2.º Los bienes destinados exclusivamente a ser objeto de entrega o cesión de uso a título oneroso directamente o mediante transformación por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de tales operaciones.
- 3.º Los servicios recibidos para ser prestados como tales a título oneroso por empresarios o profesionales dedicados con habitualidad a la realización de dichas operaciones (...).

Las limitaciones específicas del derecho a la deducción “son las que son” por lo que no nos detendremos más sobre este asunto al ser, en términos generales, un asunto pacífico.

No podemos afirmar lo mismo en relación con otro tipo de limitaciones que están siendo llevadas a cabo por las autoridades fiscales de muchos Estados miembro por los motivos más variados y sobre las que el TJUE se ha pronunciado en numerosas ocasiones.

3.1. Limitaciones del derecho a deducir por incumplimiento de requisitos formales

Muchos son los casos en los que las autoridades fiscales locales de algunos de los Estados de la UE han limitado el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado con motivo del incumplimiento de algún requisito de carácter formal que la normativa de dicho estado exige. En la inmensa mayoría de los casos, el requisito formal tiene que ver con incumplimientos en materia de facturación.

Es evidente que el IVA es un impuesto formalista, en el que los sujetos pasivos deben cumplir con una serie de obligaciones formales principalmente a la hora de llevar a cabo el mecanismo de repercusión-deducción. El cumplimiento de estas obligaciones formales no es algo que carezca de importancia. De hecho, la tiene y mucha. Cumplir con las obligaciones de facturación, registro y declaración es fundamental, no sólo para el correcto funcionamiento del impuesto a lo largo de toda la cadena de suministro hasta que ésta llega al consumidor final, sino como medida de control para las autoridades fiscales de los distintos Estados.

El TJUE ha sido siempre consciente de esto. Ahora bien, en muchas de sus Sentencias se ha manifestado de una forma clara señalando que las obligaciones formales que en su caso sean necesarias cumplir, no deben, por su número o carácter técnico, hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción.

La normativa comunitaria en materia de facturación⁵, tras establecer los requisitos mínimos relativos a las menciones que obligatoriamente deben figurar en las facturas o en los documentos que producen sus mismos efectos, deja a los Estados miembros la libertad de exigir requisitos formales adicionales en relación con dichas facturas o documentos equivalentes. No obstante, dicha facultad debe ejercerse conforme a los objetivos perseguidos por la normativa comunitaria por lo que debe limitarse a lo que sea necesario para garantizar la percepción del IVA y su control por la administración fiscal sin que, como hemos mencionado más arriba, dichos requisitos adicionales hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción.

Algunas de las Sentencias “pioneras” y que han marcado el criterio del TJUE sobre este asunto en la línea señalada en el párrafo anterior son las Sentencias en los Asuntos acumulados C-123/87 y C-330/87 (Jeunehomme y EGI) o la Sentencia en el Asunto C-85/95 (Reisdorf).

El sentido en el que se ha pronunciado el TJUE en estas Sentencias es claro y lo ha hecho así desde hace mucho tiempo. No obstante, las autoridades fiscales de varios Estados miembros, entre ellos, España, parecen no darse

⁵ Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE, del sistema común del IVA, en lo que respecta a las normas de facturación.

por aludidas en este sentido puesto que los casos sobre limitaciones del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por incumplimiento de requisitos meramente formales no dejan de crecer.

Exponemos a continuación dos Sentencias del Tribunal que son relevantes por la claridad con la que se pronuncia y porque dan buena muestra del criterio “tipo” que sigue el Tribunal en esta clase de asuntos.

3.1.1. Jurisprudencia comunitaria relevante sobre limitaciones del derecho a deducir por incumplimiento de requisitos formales

Sentencia en el Asunto C-368/09 (Pannon Gép)

Breve descripción de los hechos: Una entidad se obliga frente a otra, mediante la celebración de un contrato, a efectuar unas obras de reparación de un puente. Parte de las obras se encargaron a un subcontratista.

Una vez realizado el trabajo, al expedir el certificado de terminación de estas obras, se mencionó como fecha de terminación de las mismas el 11 de diciembre de 2007. Por su parte, el subcontratista expidió una factura en la que mencionaba como fecha de terminación de esas mismas obras el 18 de diciembre de 2007. El sujeto pasivo que soportó las cuotas del IVA como consecuencia de los trabajos realizados ejerció su derecho a la deducción del IVA. La administración tributaria observó que las fechas de terminación de las obras indicadas en las certificaciones y en las facturas presentadas no coincidían.

La entidad que ejerció el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado indicó a la administración tributaria que la mención a fechas distintas se debía a un error.

La autoridad fiscal, en base a este error de mención, cuestiona el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado y deducido.

Las cuestiones prejudiciales que se plantean al TJUE se refieren a la compatibilidad con el Derecho Comunitario de una normativa nacional que sanciona las deficiencias formales de las facturas que sirven de base al derecho a deducción del IVA soportado.

El TJUE responde que la Directiva del IVA se opone a una normativa o práctica nacional que deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado basándose en la inclusión de una fecha errónea en una factura con la que contaba el sujeto pasivo en el momento de ejercer el derecho a la deducción, si se cumplen los requisitos materiales de la deducción y si, antes de que la autoridad competente adoptara su decisión, el sujeto pasivo presentó a esta última una factura rectificadora que indicaba la fecha exacta en que había concluido la operación en cuestión.

Una vez más, el TJUE no avala una práctica nacional que impide el derecho a la deducción del IVA soportado por un sujeto pasivo del impuesto con motivo de un incumplimiento de carácter formal en las facturas que documentan la operación. Esto ha de ser así siempre que el resto de requisitos materiales para ejercitar tal derecho se cumplan. Además, se ha de dar al sujeto pasivo la posibilidad de presentar documentación correcta corrigiendo los errores detectados por la administración.

Sentencia en el Asunto C-271/12 (Petroma Transports)

Breve descripción de los hechos: Las autoridades fiscales belgas deniegan el derecho a la deducción del IVA soportado por una entidad que pertenece a un grupo fiscal que se dedica al transporte de productos petrolíferos, debido a que las facturas emitidas entre las distintas entidades del grupo estaban incompletas y no se podía acreditar que se correspondieran con prestaciones reales. La mayoría de dichas facturas incluía un importe global, sin indicación del precio unitario lo cual impedía cualquier control acerca de la correcta recaudación del impuesto por parte de la administración fiscal.

El criterio manifestado por el TJUE en el asunto Polysar es claro y se expone sin mayores rodeos: Una entidad holding que no interviene en la gestión de sus participadas no tienen la consideración de sujeto pasivo del IVA y, puesto que no va a realizar actividades empresariales, carece del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado

Con posterioridad, se facilita la información adicional que la administración fiscal no admitió. Las facturas que fueron completadas después de su emisión en la fase del procedimiento administrativo de modo manuscrito, carecían, a juicio de la administración fiscal, de fuerza probatoria alguna.

Las cuestiones prejudiciales planteadas al TJUE se refieren a la facultad de un Estado miembro para denegar la deducción a unos sujetos pasivos destinatarios de servicios que disponen de facturas incompletas, pero completadas con la presentación de información destinada a probar la realidad, la naturaleza y el importe de las operaciones facturadas.

Por otro lado, se plantea la cuestión de que si un Estado miembro que deniega la deducción a unos sujetos pasivos destinatarios de servicios basándose en la imprecisión de unas facturas, debe reconocer que, en tal caso, las facturas son también demasiado imprecisas para permitir el ingreso del IVA, sobre la base de dar cumplimiento al principio de neutralidad fiscal.

Responde el TJUE que el Derecho Comunitario no se opone a una normativa nacional, en virtud de la cual puede denegarse el derecho a la deducción del IVA a los sujetos pasivos destinatarios de servicios que disponen de facturas incompletas, aun cuando éstas se hayan completado con la presentación de información destinada a probar la realidad, la naturaleza y el importe de las operaciones facturadas después de haber sido adoptada tal resolución denegatoria. Ahora bien, si la realidad de las operaciones se prueba antes de que se haya tomado tal decisión, por ejemplo, en la fase de comprobación, la denegación del derecho a la deducción no estaría justificada.

Señala el TJUE en su respuesta a la segunda pregunta es que el Derecho Comunitario no se opone a que la administración fiscal deniegue la devolución del IVA ingresado por una sociedad prestadora de servicios cuando se ha denegado a las sociedades destinatarias de dichos servicios el ejercicio del derecho a la deducción del IVA que gravó esos servicios debido a las irregularidades observadas en las facturas emitidas por dicha sociedad prestadora de servicios.

La respuesta del TJUE a la segunda pregunta planteada requiere detenerse a leerla en detalle para comprender la postura del Tribunal. Cabría pensar que si no se permite la deducción de las cuotas del IVA soportado al sujeto pasivo que las soportó por el hecho de que las facturas que documentan la operación son imprecisas para determinar su naturaleza, el ingreso realizado por el operador que realizó la operación sobre la base de las mismas

facturas debería ser objeto de devolución. No obstante, la decisión del Tribunal es perfectamente comprensible ya que haber dicho lo contrario supondría abrir una puerta que difícilmente se podría volver de cerrar sin polémica y que pondría en riesgo la capacidad de recaudación del impuesto por parte de las autoridades fiscales de los diferentes Estados miembros.

3.2. El derecho a la deducción por personas que no tienen la condición de sujeto pasivo del IVA

Únicamente aquellas personas físicas o jurídicas que tengan la condición de sujetos pasivos del IVA tendrán el derecho a ejercitar la deducción de las cuotas del IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios y siempre que dichos bienes y servicios sean destinados al desarrollo de su actividad empresarial o profesional.

Hemos visto en apartados anteriores que una determinada entidad puede tener la condición de sujeto pasivo del IVA incluso antes de haber iniciado la realización de actividades empresariales o profesionales.

Existe un aspecto también controvertido en cuanto a la consideración como sujetos pasivos del IVA de determinados tipos de entidades que cuentan con una serie de características un tanto particulares.

Estas entidades a las que me refiero son principalmente entidades de tenencia de valores o participaciones en el capital social de otras entidades. Este tipo de entidades tienen, a priori, un único objeto que es la mera adquisición de acciones y participaciones en otras entidades sin participar de forma directa en la gestión de éstas. Es decir, no realizan operaciones sujetas al IVA, entendiendo por éstas las entregas de bienes o las prestaciones de servicios. La mera tenencia de valores o participaciones no puede tener la consideración de actividad empresarial a efectos del IVA. En consecuencia, estas entidades no tendrían derecho a la deducción del IVA soportado.

A este respecto, cabe hacer mención a la Sentencia del TJUE en el Asunto C-60/90 (Polysar Investments) en cuyo apartado 17 el Tribunal refleja de una forma explícita y clara lo descrito en el párrafo anterior:

"17. "En consecuencia, procede contestar a la primera cuestión que el artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no tiene la calidad de sujeto pasivo del IVA, y, por lo tanto, no tiene derecho a deducir, según el artículo 17 de esta Sexta Directiva, una sociedad holding cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa o indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular dicha sociedad holding en su calidad de accionista o socio.

La pertenencia de la sociedad holding a un grupo mundial, que se presenta al exterior con una única denominación no ha de ser tenida en cuenta para la calificación de la sociedad como sujeto pasivo del IVA".

El criterio manifestado por el TJUE en el asunto Polysar es claro y se expone sin mayores rodeos: Una entidad holding que no interviene en la gestión de sus participadas no tienen la consideración de sujeto pasivo del IVA y, puesto que no va a realizar actividades empresariales, carece del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado.

No obstante, existen casos en los que las entidades de tenencia de participaciones en otras sociedades sí intervienen en la gestión de sus participadas. Es decir, su actividades no se limitan a la mera tenencia de acciones sino que además se implican en la gestión y en la administración de las entidades en las que participan. En este

caso, esa gestión o administración ha de tener la consideración de prestación de servicios y, por lo tanto, de hecho imponible del impuesto. Este hecho hace que las entidades que las realizan tengan la consideración de sujetos pasivos del IVA y, en consecuencia, que tengan derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por la realización de esas actividades sujetas al impuesto.

Este tipo de entidades estarían realizando de forma conjunta actividades dentro y fuera del ámbito de aplicación del impuesto (la gestión de sus participadas y la mera tenencia de acciones y participaciones, respectivamente) por lo que se plantea otro hecho controvertido y que ha sido valorado en varias ocasiones por el TJUE. Este hecho se refiere a la cuantía en la que este tipo de entidades pueden ejercer su derecho a la deducción.

Como se ha señalado más arriba, el TJUE se ha pronunciado en relación con este aspecto en varias ocasiones. Quizás las Sentencias que se puedan usar como referencia sobre este asunto, aunque no son las únicas, sean las Sentencias en los asuntos C-142/99 (Floridienne y Berginvest) y C-16/00 (Cibo Participations).

En ambos asuntos, que tratan sobre entidades que participaban de forma activa en la gestión de sus participadas, se cuestionaba la cuantía del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios.

3.2.1. Jurisprudencia comunitaria relevante sobre limitaciones del derecho a deducir a entidades que no tienen la condición de sujeto pasivo

Sentencia en el Asunto C-142/99 (Floridienne y Berginvest)

Breve descripción de los hechos: Floridienne y Berginvest, ambas sociedades holding, afirman intervenir directa o indirectamente en la gestión de sus filiales, principalmente prestándoles servicios administrativos, contables e informáticos, y concediéndoles préstamos de financiación. Las dos entidades reciben de sus filiales los dividendos producidos por sus participaciones en ellas y los intereses de los mencionados préstamos.

En el marco de sus actividades de prestación de servicios a sus filiales, Floridienne y Berginvest efectúan operaciones sujetas al IVA, que conllevan el derecho a deducir las cuotas del impuesto que hayan gravado los bienes y servicios suministrados a estas dos sociedades. La práctica seguida por ellas, consistente en deducir en su totalidad las cuotas soportadas, ha sido rechazada por la Administración tributaria belga, basándose principalmente en que una parte de los bienes y servicios recibidos se destina a la percepción de dividendos e intereses, actividades que la Administración considera no sujetas y/o exentas del IVA.

Tras hacer constar que ambas sociedades son sujetos pasivos sólo en parte, ya que efectúan conjuntamente operaciones que originan el derecho a deducir el IVA y operaciones no incluidas en el ámbito de aplicación del IVA, el Tribunal belga de plantea al TJUE una cuestión prejudicial sobre la forma en la que calcular la prorrata de deducción, si es que es este el mecanismo correcto para que este tipo de entidades determinen su régimen de deducciones.

De una forma breve podemos señalar que las conclusiones del TJUE son las siguientes: (i) las cuotas del IVA soportado que se correspondan con operaciones que se encuentran fuera del ámbito del impuesto, no serán deducibles en ninguna proporción; (ii) el cálculo de la cuantía en la que un sujeto pasivo realiza operaciones sujetas y no sujetas al impuesto no puede ser el mecanismo de la prorrata previsto en la Directiva del IVA ya que este mecanismo está previsto para los sujetos pasivos que realizan de forma simultánea operaciones sujetas y exentas y operaciones sujetas y no exentas

del IVA. Esto obliga al sujeto pasivo a buscar un mecanismo alternativo que podría estar basado, por ejemplo, en la proporcionalidad de estas operaciones en relación con el volumen total de operaciones.

Sentencia en el Asunto C-16/00 (Cibo Participations)

Breve descripción de los hechos: Cibo es una sociedad holding, propietaria de participaciones en tres empresas a las que presta determinados servicios administrativos, jurídicos y fiscales.

La administración francesa deniega la deducción del IVA que Cibo practicó por considerar que era una entidad de mera tenencia de acciones o participaciones. Cibo sostiene que interviene en la gestión de sus filiales y que, en consecuencia, los gastos relacionados con la adquisición de acciones de sus filiales están incluidos en el ámbito de aplicación del IVA como gastos generales, puesto que corresponden a la actividad general de la sociedad.

La administración tributaria francesa contesta que la mayor parte de los ingresos de Cibo derivan de la percepción de dividendos y que los gastos efectuados en relación con la adquisición de acciones no se refieren a prestaciones de servicios realizadas en favor de sus filiales, sino que corresponden únicamente a la tenencia de participaciones y a la percepción de dividendos, que no están incluidas en el ámbito de aplicación del IVA.

El Tribunal de Justicia francés plantea tres cuestiones prejudiciales que buscan aclaración sobre el criterio que debe aplicarse para definir la intervención de una matriz en sus filiales y sobre el tratamiento y consideración que, a efectos del IVA, debe darse al dividendo distribuido.

El fallo del Tribunal se trata de un razonamiento un tanto complejo del que intentaré resumir de la mejor manera posible: (i) La intervención de una sociedad holding en la gestión de las sociedades en las que participa mediante, por ejemplo, la prestación de servicios jurídicos o administrativos, constituye una actividad económica sujeta al IVA; (ii) Los gastos efectuados por una sociedad holding por los distintos servicios utilizados en relación con la adquisición de participaciones en una filial forman parte de sus gastos generales y, por consiguiente, presentan en principio una relación directa e inmediata con el conjunto de su actividad económica. En consecuencia, si la sociedad holding realiza indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho, resulta que únicamente puede deducir la parte de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones que dan derecho a la deducción; y (iii) La percepción de dividendos no está incluida en el ámbito de aplicación del IVA al no poder considerarse como contraprestación de una actividad sujeta al IVA.

Sobre este mismo asunto merece la pena detenerse en la reciente Sentencia del TJUE en el Asunto C-108/14 (Larentia + Minerva) puesto que supone un criterio un tanto novedoso respecto de Sentencias emitidas previamente sobre asuntos similares:

Sentencia en el Asunto C-108/14 (Larentia + Minerva)

Breve descripción de los hechos: La sociedad comanditaria, Larentia + Minerva posee el 98 % de las participaciones de dos filiales a quien presta servicios administrativos y comerciales a título oneroso.

Por estos servicios sujetos al IVA, Larentia + Minerva se dedujo la totalidad del IVA soportado por la adquisición a un tercero de capitales que sirvieron para financiar su toma de participaciones en las filiales, así como sus actividades de prestación de servicios, en particular administrativos y de asesoramiento, a título oneroso, en beneficio de dichas filiales.

La Administración fiscal alemana sólo admitió una pequeña parte de dicha deducción dado que la mayor parte de los gastos vinculados a la adquisición de participaciones en las filiales fueron imputados al ámbito no económico de la actividad de la sociedad de cartera, esto es, la posesión de participaciones en las filiales, que no da derecho a deducción.

El órgano jurisdiccional alemán considera que los servicios adquiridos por las sociedades de cartera se utilizan de forma indistinta tanto para las actividades económicas como para las no económicas y que sólo generan un derecho a deducción, en la medida en que sus costes deben imputarse a la actividad económica de las sociedades de cartera. Por consiguiente, el órgano jurisdiccional remitente considera que no existe derecho a una deducción total.

En la medida en que el las adquisiciones de bienes o servicios puedan ser considerados como gastos generales del sujeto pasivo no vinculables a una operación específica y concreta sino a su actividad general, el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado debe ser reconocido

Se plantean tres siguientes cuestiones prejudiciales. No obstante, únicamente la primera de ellas resulta de interés para el objeto del presente artículo y se refiere, una vez más, al método de cálculo que debe seguirse para determinar la deducción del IVA soportado en las circunstancias descritas.

La respuesta del Tribunal consiste, por un lado, en reiterar el criterio de que una sociedad de cartera no desarrolla una actividad económica a efectos del IVA salvo que la participación vaya acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en la que participa, mediante la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos y por otro lado en señalar que los gastos relacionados con la adquisiciones de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que participa en la gestión de éstas, forman parte de sus gastos generales y, por lo tanto, el IVA relacionado con los mismos debe poder deducirse de forma íntegra.

Además, el TJUE añade un punto en el que señala que el IVA asociado a los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por sociedades de cartera que participan en la gestión únicamente de algunas de ellas, podrá también deducirse en la proporción en la que esté relacionado con la actividad económica según los criterios de reparto que cada Estado miembro determine (no el sistema de prorratea que está previsto para los casos de realización simultánea de operaciones sujetas y exentas y no exentas del IVA).

En éste último punto el Tribunal está señalando que aquellas entidades de tenencia de acciones o participaciones que intervengan sólo en alguna de sus participadas (no necesariamente en todas ellas) tendrán derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios relacionados directamente con su actividad sujeta al IVA.

3.3. La vinculación del derecho a la deducción con la realización de operaciones por las que no se repercute el IVA

Como ya se ha señalado varias veces a lo largo del presente artículo, para poder ejercer el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado es necesario que el sujeto pasivo que las soporta destine los bienes o servicios adquiridos a la realización de una actividad empresarial o profesional. En este punto surge una cuestión adicional

y es la procedencia o no de la deducción de las cuotas del IVA soportado cuando el sujeto pasivo destine los bienes o servicios adquiridos a la realización de operaciones por las que no repercute IVA.

Conviene señalar que no me estoy refiriendo, en ningún caso, a operaciones en las que no se repercute IVA por encontrarse exentas del impuesto pero que otorgan derecho a la deducción del IVA soportado, como pueden ser las exportaciones de bienes o las entregas intracomunitarias de bienes. En estos casos es perfectamente claro que las cuotas del impuesto que se soporten para la realización de este tipo de operaciones serán deducibles para el sujeto pasivo.

Al hablar de operaciones por las que no se repercute el impuesto me refiero a la realización de operaciones que, aún situándose dentro del ámbito de su actividad empresarial o profesional, se hacen, por ejemplo, de forma gratuita o se encuentran no sujetas al IVA de acuerdo con la normativa del impuesto.

Nos estamos dirigiendo en todo momento a un sujeto pasivo del IVA que soporta cuotas del impuesto por repercusión directa y que las destina a su actividad empresarial o profesional pero que, sin embargo, en la realización de esa actividad empresarial o profesional, no repercute IVA. De esta manera, el círculo al que hacíamos mención anteriormente parece no cerrarse.

El TJUE se ha pronunciado en varias ocasiones sobre este asunto. El criterio que suele mantener es el de que en la medida en que el las adquisiciones de bienes o servicios puedan ser considerados como gastos generales del sujeto pasivo no vinculables a una operación específica y concreta sino a su actividad general, el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado debe ser reconocido. Dicho criterio ha sido mantenido por el Tribunal en varias Sentencias, por ejemplo, en las Sentencia en el Asunto C-465/03 (Kretztechnik) o en el Asunto C-433-05 (Investrand). Es importante reseñar que en este último asunto el TJUE falló a favor de la denegación del derecho a la deducción del IVA que la entidad recurrente soportó en la adquisición de unos servicios de asesoramiento. Sin embargo, el motivo de la denegación fue porque los servicios adquiridos se referían a una venta de acciones celebrada antes de que el sujeto pasivo tuviera la condición de tal a efectos del IVA. No obstante, la argumentación sostenida por el Tribunal es consecuente con la mantenida en asuntos sobre los que se ha pronunciado previamente como el Asunto C-465/03 (Kretztechnik) antes mencionado.

En este punto conviene hacer mención a una reciente Sentencia del TJUE que supone, en mi opinión, un avance significativo en este sentido.

3.3.1. Jurisprudencia comunitaria relevante sobre limitaciones del derecho a deducir a entidades que realizan operaciones por las que no se repercute IVA

Sentencia en el Asunto C-126/14 (Sveda UAB)

Breve descripción de los hechos: El litigio principal se refiere a una empresa lituana (Sveda) que soporta importantes cantidades de IVA como consecuencia de la realización de una ejecución de obra consistente en la construcción de una ruta de aventuras. La empresa tenía la intención de poner la ruta a disposición de los futuros visitantes de manera gratuita. Es precisamente este motivo lo que llevó a las autoridades fiscales lituanas a denegar la deducción del IVA por los gastos de creación de dicha ruta.

La empresa considera que la restricción del derecho a la deducción del IVA soportado en los trabajos de construcción es improcedente puesto que si bien la utilización de la ruta es gratuita, no lo son los servicios que se podrían considerar de alguna manera asociados a la misma, tales como servicios de restauración o alojamiento que forman parte de su actividad económica habitual. Estos servicios no se ofrecerían a los clientes de forma gratuita y, por lo tanto, se repercutiría IVA en la venta de los mismos.

La cuestión prejudicial que se plantea al TJUE se refiere a la interpretación que debe darse el artículo 168 de la Directiva sobre el IVA en el caso de adquisiciones de bienes o servicios dedicados a fines empresariales pero que están destinados directamente a un uso gratuito y que, a su vez, pueden considerarse como un medio para atraer a clientes, a los que se prevé suministrar bienes y servicios.

El TJUE señala que el sujeto pasivo tiene derecho a deducir el impuesto soportado ya que los bienes y servicios adquiridos permiten la realización de las operaciones gravadas en la medida en que se demuestre un vínculo directo e inmediato entre los gastos relacionados con las operaciones por las que se soporta el impuesto y una o varias operaciones por las que se repercute que den derecho a deducir, o con la totalidad de la actividad económica del sujeto pasivo.

Como señalo más arriba, el fallo del TJUE es de gran relevancia por la claridad con la que se manifiesta a favor del derecho a la deducción del IVA soportado por la compañía o, en sentido inverso, por la contundencia con la que se manifiesta en contra de cualquier limitación o restricción del derecho a la deducción del IVA soportado.

Señala el Tribunal que el sujeto pasivo “tiene derecho a deducir el impuesto devengado en la adquisición de bienes de inversión incluso si tienen como finalidad directa su utilización gratuita por parte del público, pero que se van a emplear como un medio para animar a los usuarios a visitar un lugar en el cual el sujeto pasivo planea ofrecer bienes o servicios”. Estos bienes y servicios se sitúan dentro del normal ejercicio de su actividad económica.

Es decir, la utilización inmediata de un determinado bien de inversión de forma gratuita no puede cuestionar automáticamente la existencia de un vínculo entre las operaciones por las que se soporta el impuesto y las operaciones por las que se repercute que dan derecho a deducir siempre que se puedan relacionar con la actividad económica global del mismo. De esta manera, la utilización gratuita de un determinado bien de inversión no tiene por qué afectar al derecho a la deducción del IVA soportado.

Se trata de una interpretación del artículo 168 de la Directiva del IVA abierta y flexible puesto que en este caso sí que era posible vincular los bienes y servicios adquiridos por los que se soportaron cuotas del IVA con una operación o una serie de operaciones concretas por las que no se repercute IVA. Aun así, el TJUE considera que derecho a la deducción debe mantenerse.

Sólo cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, procede denegar el derecho a la deducción del IVA soportado en la entrega.

El artículo 168 de la Directiva del IVA tiene su correspondencia con el artículo 92 de la Ley del IVA⁶. La interpretación tradicional que de este artículo ha dado la doctrina y jurisprudencia nacional es la de que el IVA soportado en las adquisiciones de bienes y servicios es deducible en la medida en la que se vayan a utilizar en operaciones gravadas, entendiendo por éstas, aquellas por las que se va a repercutir el impuesto, siempre y cuando esa utilización fuese inmediata y directamente vinculada a las operaciones por las que se soportó el IVA.

Pues bien, a la vista de la Sentencia del TJUE esta utilización inmediata deja de ser un requisito necesario ya que se sustituye esa inmediatez en la utilización de operaciones gravadas por la existencia de algún tipo de relación o vinculación entre los bienes o servicios adquiridos y la actividad económica global del sujeto pasivo.

3.4. La limitación del derecho a la deducción en los casos de fraude

Lamentablemente, los casos de fraude en el IVA intracomunitario están siendo más habituales de lo que todos deseáramos. La Comisión Europea ha cifrado en varios miles de millones de euros el IVA no recaudado como consecuencia de este tipo de actividades fraudulentas y, por ello, se han tomado medidas como la generalización de la aplicación de la regla de inversión del sujeto pasivo en la compraventa de determinados bienes que tradicionalmente han estado en el centro de este tipo de tramas, tales como teléfonos móviles, ordenadores portátiles y tabletas o dispositivos USB.

Se puede afirmar que los casos de fraude en el IVA están dando un trabajo más que considerable al TJUE⁷.

El derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado se ve directamente afectado por este tipo de situaciones puesto que, en ocasiones, sujetos pasivos que se han visto involucrados en este tipo de tramas fraudulentas ven limitado su derecho a la deducción por no haber actuado con la diligencia debida.

Haciendo uso de la facultad que proporciona la Directiva del IVA en su artículo 205⁸, la mayoría de los estados miembros de la UE han tomado medidas para protegerse ante la falta de ingresos que este tipo de actividades les suponen. Estas medidas suelen materializarse en la introducción en las normativas nacionales de cláusulas de responsabilidad subsidiaria de la deuda no ingresada o en la limitación del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado en tales operaciones.

6 "Artículo 92. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa (...)".

7 Sólo en el período 2013-2015, el TJUE ha emitido o va a emitir Sentencia sobre estos asuntos: C-642/11 Stroy Trans, C-643/11 LVK, C-259/12 Rodopi-m 91, C-271/12 Petroma Transports, C-424/12 Fatorie, C-589/12 GMAC UK, C-18/13 Maks Pen, C-107/13 Firin, C-131/13 Schoenimport "Italmoda", C-163/13 Turbu.com, C-492/13 Traum, C-123/14 Itales, C-159/14 C-Koela-N, C-187/14 DSV Road, C-277/14 PPUH Stehcamp, C-419/14 WebMindLicences.

8 "Artículo 205. En las situaciones a que se refieren los artículos 193 a 200 y los artículos 202, 203 y 204, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA".

Por ejemplo, en nuestro país, la Ley del IVA prevé supuestos de responsabilidad subsidiaria de la deuda tributaria (artículo 87.Cinco de la Ley del IVA)⁹ cuando los destinatarios de las operaciones “*debieran razonablemente presumir*” que el impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el sujeto pasivo que realiza la operación no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.

Esto puede llevar a situaciones sumamente injustas puesto que operadores reales que, sin quererlo, se han visto involucrados en una trama de estas características pueden ver limitado su derecho a la deducción.

Además de producirse situaciones injustas, los operadores económicos que actúan de buena fe se enfrentan a escenarios ambiguos y de escasas seguridad jurídica. No se dan pautas sobre lo que debe entenderse por “*debieran razonablemente presumir*” por lo que nos encontramos ante un criterio tremendamente subjetivo, que dependerá en gran medida de las circunstancias materiales de cada caso concreto.

Es aquí donde conviene echar un vistazo a la jurisprudencia del TJUE, ciertamente numerosa sobre este asunto.

3.4.1. Jurisprudencia comunitaria relevante sobre limitaciones del derecho a deducir a entidades que se han visto involucradas en situaciones de fraude

Sentencia en el Asuntos acumulados C-439/04 (Axel Kittel)

Breve descripción de los hechos: La administración tributaria belga denegó a la deducción del IVA soportado por una sociedad establecida en dicho país en la adquisición de determinados componentes informáticos que luego vendía. La denegación del derecho a la deducción tiene su justificación porque, en opinión de la administración belga, la sociedad había participado deliberadamente en un fraude en el IVA de tipo “carrusel” cuya finalidad era recuperar una o varias veces importes de IVA facturados por proveedores respecto a una sola y misma mercancía mediante la realización de operaciones ficticias.

Las tres cuestiones prejudiciales planteadas al TJUE se refieren a la posibilidad de denegar el derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado a un operador que, actuando de buena fe, se ha visto involucrado en una trama de fraude carrusel del IVA.

9 “Cinco. 1. Serán responsables subsidiarios de las cuotas tributarias correspondientes a las operaciones gravadas que hayan de satisfacer los sujetos pasivos aquellos destinatarios de las mismas que sean empresarios o profesionales, que debieran razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse por el empresario o profesional que las realiza, o por cualquiera de los que hubieran efectuado la adquisición y entrega de los bienes de que se trate, no haya sido ni va a ser objeto de declaración e ingreso.

2. A estos efectos, se considerará que los destinatarios de las operaciones mencionadas en el número anterior debían razonablemente presumir que el Impuesto repercutido o que hubiera debido repercutirse no ha sido ni será objeto de declaración e ingreso, cuando, como consecuencia de ello, hayan satisfecho por ellos un precio notoriamente anómalo.

Se entenderá por precio notoriamente anómalo:

a) El que sea sensiblemente inferior al correspondiente a dichos bienes en las condiciones en que se ha realizado la operación o al satisfecho en adquisiciones anteriores de bienes idénticos.

b) El que sea sensiblemente inferior al precio de adquisición de dichos bienes por parte de quien ha efectuado su entrega.

Para la calificación del precio de la operación como notoriamente anómalo, la Administración tributaria estudiará la documentación de que disponga, así como la aportada por los destinatarios, y valorará, cuando sea posible, otras operaciones realizadas en el mismo sector económico que guarden un alto grado de similitud con la analizada, con objeto de cuantificar el valor normal de mercado de los bienes existente en el momento de realización de la operación.”

Señala el TJUE en su respuesta que cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega que se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, corresponde al órgano jurisdiccional nacional denegar a dicho sujeto pasivo el derecho a deducir.

La conclusión del TJUE parece clara (no lo es tanto la forma de llevarla a la práctica). Sólo cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que la entrega se realiza a un sujeto pasivo que sabía o debía haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA, procede denegar el derecho a la deducción del IVA soportado en la entrega.

Este caso ha sentado un precedente puesto que no son pocas las Sentencias del TJUE que hacen mención al mismo, por ejemplo, las Sentencias en los Asuntos C-80/11 (Mahegében), C-107-13 (Firin) o C-492/13 (Traum Eood) lo que da prueba de la enorme casuística que este tipo de situaciones está provocando.

La conclusión debe ser que las compañías están obligadas a tomar estrictas medidas de control para saber quién son las partes con las que están contratando. Deben conocer la identidad de sus clientes y proveedores. Hoy en día ya no es suficiente con la realización de los tradicionales controles de carácter financiero que se llevaban a cabo con el único fin de determinar la solvencia de las partes con las que se pretende cerrar un contrato. Es necesario dar varios pasos más. De lo contrario, será difícil argumentar que no se sabía o no se podía haber sabido que uno se encontraba en una trama de fraude del IVA. Sólo de esta manera se podrán evitar restricciones en el derecho a la deducción del IVA soportado.

A día de hoy, no existe acuerdo sobre cuáles deben ser dichas medidas. El TJUE en sus Sentencias iniciales sobre este tipo de asuntos y también nuestros tribunales nacionales¹⁰ señalan que las medidas a tomar deben ser "*medidas normales de seguridad comercial*". El término deja lugar a la interpretación por lo que no ayuda demasiado. Conviene, no obstante recordar que no se pueden cargar sobre los operadores económicos labores de control e inspección. Estas tareas son competencia de las administraciones tributarias, por lo tanto, se debe exigir cierta flexibilidad. De lo contrario, los operadores se encontrarían con trabas y obstáculos a la realización de actividades económicas, precisamente éste es el efecto contrario del que la norma persigue.

En este sentido, resulta necesario hacer referencia a una reciente Sentencia del TJUE que podría marcar el camino a seguir en el futuro.

Sentencia en el Asunto C-277/14 (PPUH Stehcemp)

Breve descripción de los hechos: La sociedad polaca PPUH Stehcemp efectuó diversas compras de combustible diésel que utilizó en el marco de su actividad económica. La administración tributaria le denegó, el derecho a deducir ese IVA basándose en que las facturas relativas a las citadas compras habían sido emitidas por un operador inexistente sobre la base de una serie de indicios como que no estaba registrado a efectos del IVA, que no presentaba declaraciones tributarias o que no publicaba sus cuentas anuales.

PPUH Stehcemp alega que siempre actuó de buena fe y que, por tanto, resulta contrario al principio de neutralidad del IVA privar a un sujeto pasivo de buena fe del derecho a deducción.

¹⁰ Por ejemplo, el Tribunal Supremo en su Sentencia de fecha 5 de mayo de 2014. Recurso número 2487/2011.

El órgano jurisdiccional plantea al TJUE dos cuestiones prejudiciales siendo la primera de ellas la que tiene más relevancia para el objeto de nuestro análisis y se refiere a la facultad de una autoridad nacional para limitar del derecho a la deducción a un sujeto pasivo que cuenta con una factura que fue emitida por una persona que no es el auténtico proveedor del bien y no es posible determinar la identidad del auténtico proveedor.

La respuesta del TJUE señala que la normativa comunitaria se opone a una normativa nacional que niega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el impuesto en las circunstancias descritas salvo si se demuestra, con datos objetivos y sin exigir del sujeto pasivo verificaciones que no le incumben, que dicho sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que esa entrega formaba parte de un fraude en el IVA.

La respuesta del TJUE está en línea con la dada en el Asunto Kittel, si bien, a lo largo de la argumentación del caso el Tribunal hace una serie de afirmaciones que resultan de especial interés a la hora de determinar qué responsabilidades y qué tipo de controles deben exigirse a un operador para que “no debiera haber sabido” que estaba participando en una trama de fraude.

A este respecto el TJUE señala lo siguiente¹¹:

“Si bien es cierto que ese sujeto pasivo puede verse obligado, cuando disponga de indicios que permitan sospechar la existencia de irregularidades o de un fraude, a informarse acerca de otro operador, del que tenga intención de adquirir bienes o servicios, con el fin de cerciorarse de su fiabilidad, la administración tributaria no puede sin embargo exigir de manera general a dicho sujeto pasivo que verifique que el emisor de la factura (...) cumplió con sus obligaciones en materia de declaración e ingreso del IVA, con el fin de cerciorarse de que no existen irregularidades ni fraude por parte de los operadores anteriores (...).”

La opinión del TJUE en este asunto supone un avance significativo si la comparamos con la opinión mantenida por el mismo Tribunal en los primeros asuntos de fraude sobre los que en su día se pronunció. En ellos se exigía a los sujetos pasivos controles sobre el resto de operadores de la cadena de suministro, sin especificar cuáles eran válidos, dejando a las administraciones de los distintos Estados miembros la última palabra sobre este asunto. En ese Asunto, el Tribunal señala de forma explícita que no se pueden exigir al sujeto pasivo verificaciones que no le incumben. Es decir, controles o verificaciones excesivas que, en todo caso, debieran corresponder a la administración de los tributos.

Esta Sentencia será bienvenida por los sujetos pasivos del impuesto que actúen de buena fe y, me temo, que no tanto por las autoridades fiscales de los países quienes hasta ahora se habían utilizado la famosa frase de “sabía o podía haber sabido” que les daba carta blanca para atribuir todo tipo de responsabilidades a los operadores internacionales que se habían visto engañados por sus proveedores y clientes fraudulentos. Este exceso de celo por parte de la Administración ha provocado situaciones de abuso de derecho que no se deben permitir. La última Sentencia del TJUE en materia de fraude marca de forma razonable el camino a seguir en el futuro.

11 Apartado 52 de la Sentencia.

4. Conclusión

El derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por los sujetos pasivos del impuesto es uno de los elementos fundamentales del mismo puesto que garantiza el efecto neutral del IVA, que es su característica principal. Este derecho consigue un funcionamiento correcto y eficiente del IVA tal y como ha sido diseñado.

A lo largo de los años el TJUE se ha pronunciado sobre la importancia de este derecho y sobre la necesidad de preservarlo de limitaciones arbitrarias.

Se puede afirmar que el TJUE se ha pronunciado desde el principio de su existencia, en todo tipo de Sentencias sobre los asuntos más variados, a favor del ejercicio generalizado del derecho a la deducción de las cuotas del IVA soportado por los sujetos pasivos en el normal desarrollo de sus actividades económicas. En todas estas Sentencias existe una línea argumental común que se ha mantenido, con matices, a lo largo de los años y es la confirmación de que debe darse una situación claramente excepcional para poder limitar el ejercicio de dicho derecho.

