

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 5 julio de 2018

Jose Manuel Calderón Carrero

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de A Coruña

Miembro de la AEDAF

Asunto: C-320/17

Partes: Marle Participations SARL y Ministre de l'Économie et des Finances,

Síntesis: Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 2, 9 y 168 — Actividad económica — Intervención directa o indirecta de una sociedad de cartera en la gestión de sus filiales — Alquiler de un bien inmueble por parte de una sociedad de cartera a su filial — Deducción del impuesto soportado — IVA pagado por una Sociedad de Cartera (Holding) sobre los gastos efectuados para adquirir participaciones en otras empresas

1. Antecedentes y cuestión prejudicial planteada

Se trata de una decisión prejudicial del TJUE que tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, 9 y 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»). Tal petición se presentó en el marco de un litigio entre la entidad francesa "Marle Participations SARL" y el Ministerio de Economía y Hacienda de Francia acerca de la deducibilidad del IVA correspondiente a gastos vinculados a operaciones de adquisición de títulos abonados por la referida entidad (contribuyente).

La entidad francesa "Marle Participations" es la sociedad de cartera del grupo Marle, que desarrolla su actividad en el ámbito de la fabricación de implantes ortopédicos. Su objeto social incluye, en particular, la gestión de participaciones en distintas filiales del grupo a las que, por otra parte, alquilaba un bien inmueble. Desde el año 2009, Marle Participations llevó a cabo una operación de reestructuración que la llevó a realizar cesiones y adquisiciones de títulos. Dicha sociedad dedujo en su totalidad el IVA que gravó los distintos gastos relativos a esta operación de reestructuración.

A raíz de una inspección de la contabilidad, la Administración tributaria cuestionó la deducción del IVA llevada a cabo por la mencionada sociedad, por lo que emitió liquidaciones complementarias de IVA, debido a que los gastos respecto a los que solicitaba la deducción del IVA contribuían a la realización de operaciones de capital situadas fuera del ámbito de aplicación del derecho a deducir.

Marle Participations impugnó, sin éxito, estas liquidaciones de IVA ante el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Châlons-en-Champagne, y posteriormente ante el Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Nancy. Finalmente, la la mencionada sociedad recurrió en casación ante el Consejo de Estado.

En la resolución de remisión, el Consejo de Estado precisa, al referirse a las sentencias de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), y de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrts (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), que resulta del artículo 168 de la Directiva del IVA que, si bien la mera adquisición y posesión de participaciones sociales no debe considerarse como un conjunto de actividades económicas que confieren a su autor la condición

de sujeto pasivo, el criterio es distinto cuando la participación viene acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se poseen las participaciones, mediante la realización de transacciones sujetas al IVA, como la prestación de servicios financieros, comerciales y técnicos a dichas sociedades. Además, se desprende de la sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schifffahrts (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), que los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que participa en la gestión de estas y que, como tal, ejerce una actividad económica forman parte de sus gastos generales y que el IVA soportado por esos gastos debe, en principio, deducirse íntegramente, salvo que determinadas operaciones económicas realizadas por las que se repercute el IVA estén exentas.

El Consejo de Estado puso de relieve, sin embargo, que en el caso de autos los únicos servicios que la sociedad Marle Participations prestó a las filiales con respecto a las cuales incurrió en los gastos controvertidos a efectos de adquirir sus títulos, o intentó llevar a cabo en relación con estas filiales, tenían por objeto el arrendamiento de inmuebles.

En estas circunstancias, el Consejo de Estado decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente **cuestión prejudicial**:

«Si el arrendamiento de un inmueble por parte de una sociedad de cartera a una filial constituye una intervención directa o indirecta en la gestión de dicha filial que tenga como efecto conferir a la adquisición y la posesión de participaciones de dicha filial el carácter de actividad económica en el sentido de la Directiva IVA y, en su caso, en qué condiciones.»

2. Comentario

En primer lugar, el TJUE, antes de entrar en el fondo de la cuestión prejudicial planteada sobre el derecho de deducción del IVA por parte de sociedades holding, puso de relieve que, si bien la Directiva del IVA asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, dicho impuesto solo se aplica a las actividades de carácter económico (sentencia de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, apartado 34). Ello es así en la medida que del artículo 2 de dicha Directiva se desprende que, entre las prestaciones de servicios realizadas en el territorio de un Estado miembro, únicamente estarán sujetas al IVA las prestaciones realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal (auto de 12 de enero de 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, apartado 24).

A su vez, la Directiva del IVA, con arreglo al artículo 9, apartado 1, párrafo primero, sólo considera sujetos pasivos a quienes realicen con carácter independiente alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

De esta forma, el concepto de actividades económicas, definido en el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la misma Directiva del IVA, comprende todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, y especialmente las operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

El TJUE destacó cómo el análisis de estas definiciones pone de relieve tanto la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de «actividades económicas» como su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se define por sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados. Por lo tanto, una actividad se califica generalmente de económica cuando presenta un carácter permanente y se efectúa a cambio de una remuneración que percibe el autor de la operación (sentencia de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, apartado 37 y jurisprudencia citada).

Por otro lado, el Tribunal de Justicia, puso de manifiesto cómo, de acuerdo con su jurisprudencia, en el sistema del IVA, las operaciones imponibles implican la existencia de una transacción entre las partes y

que se haya pactado un precio o un contravalor (sentencia de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, apartado 43) y que la existencia de una prestación de servicios «a título oneroso», en el sentido del artículo 2 de la Directiva del IVA, supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (sentencia de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, apartado 45).

El TJUE recuerda que, según reiterada jurisprudencia, el derecho a la deducción del IVA establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA es un principio fundamental del sistema común del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (auto de 12 de enero de 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, apartado 26).

A su vez, se destaca que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean sus fines o sus resultados, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 12 de enero de 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, apartado 27 y jurisprudencia citada). No obstante, del tenor del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA se desprende que, para poder disfrutar del derecho a la deducción, es necesario, por una parte, que el interesado sea «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y, por otra, que los bienes o servicios invocados como base de este derecho sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que sean entregados o prestados por otro sujeto pasivo (sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 39).

Ahora bien, el Tribunal puntualiza que por lo que se refiere al derecho a la deducción de una sociedad de cartera, ya se ha declarado que no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA, a efectos del artículo 9 de la Directiva del IVA, y, por lo tanto, no tiene derecho a deducir, según los artículos 167 y 168 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 o indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular dicha sociedad de cartera en su condición de accionista o socio (sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrts, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 18).

De esta forma, la mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no deben considerarse actividades económicas en el sentido de la Directiva del IVA, que confieran a quien las realiza la condición de sujeto pasivo. 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 (sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrts, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 19).

Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que 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 condición de accionista o socio (véanse, en particular, las sentencias de 14 de noviembre de 2000, Floridienne y Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, apartado 18; de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, apartado 20; de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 33, y de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrts, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 20).

Por tanto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se deduce que la intervención de una sociedad de cartera en la gestión de las sociedades en las que participa constituye una actividad económica, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, en la medida en que implique la realización de operaciones sujetas al IVA con arreglo al artículo 2 de dicha Directiva, tales como la prestación de servicios administrativos, contables, financieros, comerciales, informáticos y técnicos por la sociedad de cartera a sus filiales (véanse, en particular, las sentencias de 14 de noviembre de 2000, Floridienne y Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, apartado 19; de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations,

C-16/00, EU:C:2001:495, apartado 22, y de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 34). A este respecto, debe ponerse de relieve que los ejemplos de actividades que revelan una intervención de la sociedad de cartera en la gestión de sus filiales, proporcionados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no son una enumeración taxativa. El concepto de «intervención de una sociedad de cartera en la gestión de su filial», por lo tanto, debe ser entendido en el sentido de que incluye todas las operaciones que constituyen una actividad económica, a efectos de la Directiva del IVA, llevadas a cabo por dicha sociedad de cartera en provecho de su filial.

Llevada esta doctrina al caso de autos, el Tribunal de Justicia considera que los únicos servicios prestados por Marle Participations a las filiales para las que comprometió los gastos para la adquisición de sus títulos, o que intentó desarrollar en relación con ellas, se referían al alquiler de un inmueble, utilizado por una filial operativa como nuevo lugar de fabricación.

En este sentido, también se destaca que el gravamen de las operaciones de arrendamiento y alquiler es una facultad reconocida por el legislador comunitario a los Estados miembros como excepción a la norma general, establecida en el artículo 137, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, en virtud de la cual las operaciones de arrendamiento y alquiler están exentas de IVA. Los Estados miembros pueden, por consiguiente, en virtud de dicha facultad, dar a los beneficiarios de las exenciones previstas por la referida Directiva la posibilidad de renunciar a la excepción (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, apartados 26 y 27).

De acuerdo con todo ello, el TJUE consideró que el alquiler de un inmueble por parte de una sociedad de cartera a su filial es una intervención en la gestión de esta última, que debe considerarse como una actividad económica que da derecho a deducir el IVA sobre los gastos soportados por la sociedad para la adquisición de títulos de esta filial, a condición de que esta prestación de servicios tenga carácter permanente, se efectúe con carácter oneroso y esté gravada, lo cual implica que ese alquiler no esté exento, y que exista una relación directa entre el servicio proporcionado por el prestador y el contravalor recibido del beneficiario, correspondiendo, no obstante, al órgano jurisdiccional nacional remitente de la cuestión prejudicial examinar si se cumplen dichos requisitos en el asunto de que conoce.

Dicho esto, el Tribunal de Justicia se refirió a los requisitos para ejercitar el derecho a la deducción; y a este respecto, recordó la jurisprudencia resultante de la sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrts (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), apartado 33, con arreglo a la cual los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que participa en la gestión de estas y que, como tal, ejerce una actividad económica forman parte de sus gastos generales, y el IVA soportado por esos gastos debe, en principio, deducirse íntegramente. Se matiza, no obstante, 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 estas y que, respecto de las demás, no ejerce, por el contrario, ninguna actividad económica forman parte solo parcialmente de sus gastos generales, de modo que el IVA abonado por esos gastos solo 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 sistemática de la Directiva del IVA 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 (sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrts, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 33).

De acuerdo con ello, el TJUE considera que le corresponde al tribunal remitente valorar si la adquisición de los títulos que dieron lugar a los gastos por los que Marle Participations solicitó la deducción del IVA afecta únicamente a las filiales a las que dicha sociedad alquiló el edificio o si también afecta a otras filiales. A este respecto, se enfatiza que, a la hora de evaluar la deducción concedida a una sociedad de cartera que interviene directa o indirectamente en la gestión de sus filiales, en las que ha adquirido participaciones, no puede tenerse en cuenta el volumen de negocio realizado por esta sociedad por razón de las prestaciones de servicios de alquiler efectuadas a sus filiales y los ingresos que obtenga de su participación en el capital de estas, para evitar que este derecho sea invocado de manera fraudulenta y abusiva. Ciertamente, según jurisprudencia consolidada, puede denegarse el derecho a

deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva. En efecto, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo reconocido promovido por la Directiva del IVA, y los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta (sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartados 42 y 43 y jurisprudencia citada, y de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 43). Sin embargo, las medidas adoptadas por los Estados miembros no pueden ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos. Por ello, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad del IVA (sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 57, y de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 50).

En este sentido, se destaca, en primer lugar, que es jurisprudencia reiterada que los costes en que incurra una sociedad de cartera que interviene en la gestión de una filial por los distintos servicios que ha obtenido al adquirir participaciones en esa filial forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos constitutivos del precio de sus productos, que tienen, por lo tanto, un vínculo directo e inmediato con el conjunto de la actividad económica de la sociedad de cartera (sentencias de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, apartado 35, y de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, apartado 58).

En segundo lugar, el TJUE señala que debe garantizarse el derecho a deducir el IVA sin supeditarlo a un criterio referente, en especial, al resultado de la actividad económica del sujeto pasivo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, en virtud del cual serán considerados sujetos pasivos «quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad».

3. Fallo

Sobre la base de lo anteriormente expuesto, el Tribunal de Justicia declaró que:

«La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que el alquiler de un bien inmueble por parte de una sociedad de cartera a su filial es una «intervención en la gestión» de esta última, que debe considerarse actividad económica, a efectos del artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva, que da derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) por los gastos soportados por la sociedad para la adquisición de participaciones en la filial, ya que esta prestación de servicios tiene carácter permanente, se realiza con carácter oneroso y está gravada, lo que implica que este alquiler no está exento, y que existe una relación directa entre el servicio proporcionado por el prestador y el contravalor recibido del beneficiario. Los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que participa en su gestión alquilándoles un bien inmueble y que, por esta razón, ejerce una actividad económica deben considerarse parte integrante de sus gastos generales y el IVA soportado por esos gastos debe, en principio, poder ser objeto de deducción íntegra.

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 estas y que, respecto de las demás, no ejerce, por el contrario, ninguna actividad económica forman parte solo parcialmente de sus gastos generales, de modo que el IVA abonado por esos gastos solo 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 sistemática de dicha 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».