



Ficha temática

DEDUCCIONES DEL IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO

El impuesto sobre el valor añadido (IVA), que forma parte del Derecho de la Unión desde hace casi cinco décadas,¹ se caracteriza, entre otras cosas, por ser un impuesto al consumo aplicable de forma general a las transacciones efectuadas por los sujetos pasivos en el marco de sus actividades económicas, dirigido a gravar únicamente al consumidor final, por una parte, y, por otra parte, por el principio de neutralidad que se impone al aplicar dicho impuesto, que engloba también el principio del derecho a la deducción del IVA. Así, el sistema de deducción tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA en el conjunto de sus operaciones que den, en sí mismas, derecho a deducir. El Tribunal de Justicia recuerda con frecuencia en su jurisprudencia relativa al IVA que el derecho a deducción (y, por tanto, a la devolución del impuesto abonado) forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse.

No obstante, aun cuando, a primera vista, este derecho a deducción deba aplicarse siempre con el fin de alcanzar una tributación neutra, se le imponen algunos límites. A este respecto, el Tribunal de Justicia exige en su jurisprudencia que exista una relación directa e inmediata entre la adquisición de un bien o de un servicio y la operación gravada por la que se repercute el IVA. En otras palabras, la adquisición debería estar al servicio, con arreglo a criterios objetivos, de la actividad económica del sujeto pasivo. En cambio, cuando se efectúan adquisiciones para operaciones exentas o no comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, no puede recaudarse impuesto devengado alguno ni puede deducirse ningún impuesto soportado.

En su jurisprudencia, el Tribunal de Justicia también ha declarado que el Derecho de la Unión no puede ser invocado con fines fraudulentos o abusivos. En caso de prácticas abusivas, el derecho a deducir el IVA soportado puede denegarse con efecto retroactivo cuando el derecho a deducir se haya ejercido de manera abusiva. Así, el órgano jurisdiccional nacional puede denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que el sujeto

¹ Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), y 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).

pasivo sabía o debería haber sabido que mediante su adquisición participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA y ello aun cuando la operación en cuestión cumpliera los criterios objetivos en los que se basan los conceptos de «entregas de bienes efectuadas por un sujeto pasivo que actúa como tal» y de «actividad económica».

A continuación se presenta una selección de sentencias, clasificadas por temas, que analizan exhaustivamente la jurisprudencia reciente del Tribunal de Justicia en materia de deducción del IVA.

I. Principio de neutralidad

Como se acaba de indicar, el Tribunal de Justicia ha recordado en numerosas ocasiones en su jurisprudencia que el régimen de deducciones establecido por la Directiva 77/388 y la Directiva 2006/112 tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. Así, el sistema común del IVA pretende garantizar la perfecta neutralidad respecto de la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA.²

El Tribunal de Justicia subraya asimismo que, aunque los Estados miembros están facultados para adoptar medidas en virtud del artículo 273 de la Directiva 2006/112 a fin de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, tales medidas no deben cuestionar la neutralidad del IVA.³

Pues bien, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, el principio de neutralidad fiscal, que es la plasmación del principio general de igualdad de trato llevada a cabo por el legislador de la Unión en materia de IVA, exige, entre otras cosas, que situaciones diferentes no sean tratadas de manera idéntica, salvo que ese trato esté justificado objetivamente.⁴

[Sentencia de 1 de marzo de 2012, *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#)

En diciembre de 2006, dos personas físicas, futuros socios de una sociedad colectiva polaca, adquirieron un inmueble. Esta adquisición fue confirmada por un agente judicial mediante la emisión de una factura a nombre de dichos futuros socios. Sin embargo, la sociedad no fue fundada hasta cuatro meses más tarde, en abril de 2007. Con este motivo, un notario expidió una factura a nombre de dicha sociedad por el otorgamiento de la escritura pública relativa a la constitución de esta y de las copias correspondientes. Por tanto, la sociedad afectada declaró un importe de IVA soportado sobre la base de las dos facturas mencionadas.

La Administración tributaria denegó la deducción solicitada debido a que el adquirente del bien inmueble, con arreglo a la primera factura, no era la propia sociedad, sino las personas físicas

² [Sentencia de 14 de febrero de 1985, *Rompelman* \(268/83, EU:C:1985:74\), apartado 19.](#)

³ [Sentencia de 22 de marzo de 2012, *Klub* \(C-153/11, EU:C:2012:163\), apartado 50.](#)

⁴ [Sentencia de 19 de julio de 2012, *Lietuvos geležinkeliai* \(C-250/11, EU:C:2012:496\), apartados 44 y 45 y jurisprudencia citada.](#)

que, tras la constitución de dicha sociedad, aportaron a esta el referido bien en concepto de aportación en especie. En cuanto a la segunda factura, la Administración tributaria consideró que había sido emitida antes de la inscripción de la sociedad en cuestión en el Registro mercantil y que, por tanto, había sido expedida a nombre de una sociedad no existente aún. Por lo demás, los futuros socios no podían invocar el derecho a deducir el IVA pagado por los gastos de inversión porque la aportación del bien de inversión de que se trataba era una operación exenta según la normativa nacional aplicable en el litigio principal.

A raíz de un recurso interpuesto contra la denegación de la deducción, el órgano jurisdiccional nacional planteó al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial para dilucidar si, por una parte, una sociedad que, en la persona de sus futuros socios, realiza gastos de inversión antes de su inscripción formal como sociedad mercantil y antes de su registro a efectos del IVA está autorizada, tras su inscripción y después de su registro a efectos del IVA, a invocar el derecho a deducir, con arreglo a los artículos 9, 168 y 169 de la Directiva 2006/112, el IVA soportado por los gastos de inversión efectuados destinados a su actividad sometida al impuesto, y si, por otra parte, el hecho de que la factura de adquisición del inmueble hubiese sido expedida a nombre de los socios y no de la sociedad podía impedir el ejercicio de este derecho.

A semejanza de lo declarado por el Tribunal de Justicia en los asuntos Rompelman (263/83)⁵ e INZO (C-110/94),⁶ el Tribunal de Justicia recordó que las actividades preparatorias, en forma, en particular, de compra de bienes inmuebles, deben imputarse ya a actividades económicas como las contempladas en el artículo 4, apartado 1, de la Directiva 77/388 y en el artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, que pueden consistir en varios actos consecutivos (apartado 28). Además, el principio de neutralidad del IVA respecto a la carga fiscal de la empresa exige que los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de creación de una empresa se consideren actividades económicas. A este respecto, sería contrario a dicho principio que las referidas actividades solo empezaran en el momento en que se explotara efectivamente un bien inmueble, es decir, cuando se produce el ingreso sujeto al impuesto (apartado 29). De este modo, quien lleve a cabo tales actos de inversión estrechamente relacionados con la explotación futura de un bien inmueble y necesarios para ella debe ser considerado sujeto pasivo en el sentido de la Directiva 77/388 (apartado 30) y puede invocar, en su condición de tal, el derecho a la deducción del IVA soportado (apartado 31). Además, con arreglo al principio de neutralidad del IVA, un sujeto pasivo cuyo único objeto social es preparar la actividad económica de otro sujeto pasivo y que no ha efectuado ninguna operación gravable puede invocar el derecho de deducción en relación con las operaciones gravables realizadas por el segundo sujeto pasivo (apartado 33). En consecuencia, en la medida en que, con arreglo a la normativa nacional, los socios, a pesar de que puedan considerarse sujetos pasivos a efectos del IVA, no puedan hacer valer las operaciones imponibles realizadas por la sociedad en cuestión para liberarse del coste del IVA resultante de las operaciones de inversión llevadas a cabo para las necesidades y con vistas a la realización de la actividad de dicha sociedad, esta ha de poder tomar en consideración tales operaciones de inversión al deducir el IVA para poder garantizar la neutralidad de la carga fiscal (apartado 35).

⁵ Este asunto dio lugar a la [sentencia de 14 de febrero de 1985, Rompelman \(268/83, EU:C:1985:74\)](#).

⁶ Este asunto dio lugar a la [sentencia de 29 de febrero de 1996, INZO \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

Según el Tribunal de Justicia, este principio fundamental de neutralidad del IVA exige también que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales del Derecho aplicable al IVA soportado, aun cuando se hayan omitido determinados requisitos formales (apartado 43). Así, el hecho de que la factura, expedida antes del registro y la identificación de dicha sociedad a efectos del IVA, se emitiera a nombre de los futuros socios y no de la propia sociedad no permite excluir el derecho a deducir, puesto que son las mismas personas quienes tuvieron que abonar el IVA soportado y las que forman la sociedad de que se trata. Otro enfoque tendría como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer el derecho de deducción, y, por ende, cuestionaría la neutralidad del IVA.

[Sentencia de 22 de marzo de 2012, Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163\)](#)

En mayo de 2009, una sociedad búlgara cuya actividad consistía en la explotación de un hotel en Varna (Bulgaria) adquirió un dúplex destinado a uso residencial en Sofía (Bulgaria). El IVA correspondiente a esta adquisición fue deducido sin declaración tributaria relativa al pago de los impuestos locales por lo que respecta a dicho apartamento. Dado que la sociedad de que se trata no modificó la afectación de ese inmueble ni abrió ninguna cuenta a su nombre para el suministro de agua y de electricidad, las autoridades tributarias dedujeron que el apartamento estaba destinado a uso residencial y no a uso profesional y que, por consiguiente, su adquisición no había generado el derecho a deducir el IVA soportado.

En el marco del recurso que interpuso ante el Administrativen sad Varna (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Varna, Bulgaria), dicha sociedad impugnó este enfoque alegando que el inmueble en cuestión estaba destinado a uso profesional, ya que tenía la intención de utilizarlo para celebrar reuniones de negociación con operadores turísticos. Dado que el artículo 70, apartado 1, punto 2, de la Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley búlgara del impuesto sobre el valor añadido) (DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006) había sido objeto de interpretaciones divergentes en Derecho búlgaro, el citado órgano jurisdiccional preguntó al Tribunal de Justicia, entre otras cosas, si, a tenor de la Directiva 2006/112, el derecho de deducción se generaba en el período impositivo en el que el impuesto se hacía exigible, con independencia de que dicho bien no se utilizase inmediatamente para fines profesionales.

El Tribunal de Justicia recordó, en primer lugar, que es la adquisición del bien por un sujeto pasivo que actúa como tal lo que determina la aplicación del sistema del IVA y, por ende, del mecanismo de deducción (apartado 39), y que un sujeto pasivo actúa como tal cuando opera en el contexto de su actividad económica en el sentido de la Directiva 2006/112 (apartado 40). A continuación, el Tribunal de Justicia señaló que denegar al sujeto pasivo la deducción del IVA soportado en relación con utilizaciones profesionales posteriores gravadas, pese a la intención inicial del sujeto pasivo de afectar el bien de inversión en su totalidad a su empresa, con vistas a futuras operaciones, no lo liberaría completamente del impuesto correspondiente al bien utilizado para las necesidades de su actividad económica y que la tributación de sus actividades profesionales daría lugar a una doble imposición contraria al principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA (apartado 42). El Tribunal de Justicia precisó que este principio, en lo que respecta a la carga fiscal de la empresa, exige que los gastos de inversión efectuados para las necesidades y los fines de una empresa sean considerados actividades económicas que dan lugar a un derecho inmediato a la deducción del IVA soportado (apartado 43). Por tanto, un particular que adquiere bienes para las necesidades de una actividad económica en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 lo

hace como sujeto pasivo aunque los bienes no se utilicen de inmediato para esas actividades económicas (apartado 44).

[Sentencia de 6 de febrero de 2014, E. ON Global Commodities \(C-323/12, EU:C:2014:53\)](#)

La sociedad en cuestión realizaba actividades de comercialización de energía en el mercado rumano desde octubre de 2005. A fin de cumplir las obligaciones impuestas a los sujetos pasivos establecidos en un Estado distinto de Rumanía por la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Ley rumana n.º 571/2003 sobre el Código Tributario), de 22 de diciembre de 2003 (Monitorul Oficial al României, parte I, n.º 927, de 23 de diciembre de 2003), la referida sociedad designó un representante fiscal en Rumanía y estaba identificada a efectos del IVA en dicho Estado. Al desaparecer la obligación de designación cuando Rumanía se convirtió en miembro de la Unión, el representante de la sociedad de que se trata dejó de emitir facturas fiscales por cuenta de dicha sociedad a partir del 1 de enero de 2007, pero siguió representando a la sociedad en Rumanía, especialmente frente a las autoridades tributarias. Entre el 1 de enero y el 31 de agosto de 2007, la sociedad quiso deducir el IVA que había pagado sobre la base de las facturas emitidas por sus socios comerciales, personas jurídicas rumanas, en su calidad de prestadores de servicios. Las autoridades tributarias denegaron al representante de la sociedad las deducciones correspondientes a las operaciones efectuadas a partir del 1 de enero de 2007 debido a que dicha sociedad ya no estaba sujeta al IVA en Rumanía por las operaciones de suministro de energía, lo que implicaba que ya no facturaba ni recaudaba el IVA correspondiente a esas operaciones en Rumanía, por incumbir esta obligación, a partir de esa fecha, al beneficiario de la entrega.

A raíz de dicha denegación, la sociedad en cuestión presentó, entre otras cosas, una solicitud de devolución sobre la base de la Directiva 79/1072⁷ y de la disposición de Derecho nacional cuyo objeto era transponer esa Directiva en Derecho rumano. Esta solicitud fue denegada al considerar que la citada Directiva se refería a los sujetos pasivos no identificados y no sujetos a la obligación de identificarse a efectos del IVA en Rumanía, cuando en realidad la sociedad había seguido estando representada fiscalmente en Rumanía y, por tanto, estaba de hecho identificada a efectos del IVA en ese país. Al desestimarse el recurso administrativo interpuesto por la sociedad contra dicha resolución, esta interpuso recurso ante la Cuarta de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía), que planteó al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial.

En este asunto, relativo a la interpretación de las disposiciones de la Directiva 79/1072, el Tribunal de Justicia examinó si las disposiciones de dicha Directiva debían interpretarse en el sentido de que el hecho de que un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro que había efectuado entregas de electricidad en otro Estado miembro hubiera designado un representante fiscal identificado a efectos del IVA en ese segundo Estado daba lugar a que dicho sujeto pasivo no pudiera invocar la citada Directiva en este último Estado para obtener la devolución del IVA soportado. El Gobierno rumano afirmó que la sociedad en cuestión, al

⁷ Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del Impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país (DO 1979, L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116).

mantener a su representante fiscal, había creado un vacío jurídico que la privaba de toda posibilidad de obtener la devolución del IVA.

Sin embargo, tras recordar que la Directiva 79/1072 establece dos requisitos acumulativos para que pueda considerarse que un sujeto pasivo no está establecido en el interior del país y pueda disfrutar del derecho a la devolución, el Tribunal de Justicia examinó el segundo de estos requisitos —esto es, el que prohíbe al sujeto pasivo realizar entregas de bienes o prestaciones de servicios que puedan considerarse efectuadas en el Estado miembro de devolución (apartado 42)— y recordó que, si bien las entregas de electricidad de que se trataba tenían por efecto hacer inaplicable la Directiva 79/1072, la deducción del IVA soportado debía concederse, en principio, si se cumplían los requisitos materiales, aun cuando el sujeto pasivo hubiese omitido determinados requisitos formales. En efecto, el principio de neutralidad fiscal se opone a la existencia de una sanción consistente en denegar el derecho a la devolución o a la deducción (apartado 55). No cabe excluir este derecho por el mero hecho de haber designado un representante fiscal identificado a efectos del IVA en ese Estado (apartado 57 y fallo).

[Sentencia de 13 de marzo de 2014, Malburg \(C-204/13, EU:C:2014:147\)](#)

En este asunto, el interesado estaba en posesión del 60 % de las participaciones de una sociedad civil alemana y cada uno de los otros dos socios poseía el 20 % de ellas. Esta sociedad se disolvió el 31 de diciembre de 1994, asumiendo cada socio una parte de la clientela. El 31 de diciembre de 1994, el interesado constituyó una nueva sociedad civil en la que poseía el 95 % de las participaciones y le traspasó gratuitamente la clientela que había adquirido tras la disolución de la antigua sociedad, para que la nueva sociedad la explotase profesionalmente. Dado que la antigua sociedad se había disuelto mediante división de la cosa común, la Administración tributaria giró, en 2003, una liquidación relativa al volumen de negocios correspondiente al año 1994 a la antigua sociedad por la cesión de la clientela. Tras haber abonado los impuestos adeudados, el interesado emitió una factura por la división de 1994, mencionando separadamente el IVA. En sus declaraciones de IVA correspondientes al año 2004, el interesado también dedujo las cuotas de IVA que se le habían facturado por la adquisición de la clientela y declaró ciertas operaciones resultantes de las actividades de gestión de la nueva sociedad. Dado que el activo económico constituido por la clientela había sido utilizado por la nueva sociedad, es decir, una empresa distinta de la del interesado, la Administración tributaria consideró que este no tenía derecho a deducir el IVA soportado.

El interesado alegó, entre otras cosas, que los principios establecidos por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz*,⁸ en relación con la recuperación del impuesto soportado en operaciones efectuadas con vistas a una actividad económica futura de una sociedad colectiva cuyos futuros socios han soportado el impuesto, no eran aplicables al caso de autos, ya que este no se refería a la deducción del IVA soportado por una sociedad colectiva, sino a la deducción del IVA soportado por un socio fundador. El Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania) planteó entonces al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial al respecto.

⁸ [Sentencia de 1 de marzo de 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz \(C-280/10, EU:C:2012:107\)](#). Esta sentencia se ha presentado anteriormente en esta parte de la ficha.

En primer lugar, el Tribunal de Justicia examinó las disposiciones de la Directiva 77/388 que definen el sujeto pasivo y el derecho a deducir a la luz del principio de neutralidad del IVA para determinar si el interesado, sin que la clientela en cuestión entrase, no obstante, en el patrimonio de la sociedad de nueva constitución, tenía derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición de dicha clientela. A este respecto, el Tribunal de Justicia señaló que las apreciaciones efectuadas en el asunto *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* (C-280/10)⁹ no eran aplicables por analogía a la situación controvertida en el litigio principal, ya que los hechos que dieron lugar a los dos litigios eran sustancialmente diferentes.

Así, el Tribunal de Justicia no solo señaló que no podía considerarse que el traspaso gratuito de la clientela a la nueva sociedad fuese una «actividad económica» en el sentido de la Directiva 77/388, sino también que no existía una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soportara el IVA y una operación por la que se repercutiera con derecho a deducción según el artículo 17, apartado 2, letra a), de dicha Directiva (apartados 32 a 37). En cuanto al principio de neutralidad fiscal, el Tribunal de Justicia recordó que este se refleja en el régimen de deducciones, que tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA. Pues bien, dado que el traspaso gratuito de la clientela a una sociedad no es una operación comprendida en el ámbito de aplicación del IVA, el principio de neutralidad fiscal no se aplica a tal situación (apartados 40 a 42).

[Sentencia de 17 de julio de 2014, Equoland \(C-272/13, EU:C:2014:2091\)](#)

En junio de 2006, la sociedad Equoland importó en Italia un lote de mercancías procedentes de un Estado tercero. En la declaración aduanera se indicaba que dichas mercancías estaban destinadas al depósito fiscal a efectos del IVA. Al día siguiente, el encargado del depósito las inscribió en el registro de entradas en stock, aunque en realidad las mercancías no se colocaron físicamente en el depósito, puesto que solo se introdujeron en él de manera virtual, mediante su inscripción en dicho registro. Las mercancías fueron inmediatamente retiradas del régimen de depósito fiscal y el IVA se abonó por medio de una autoliquidación elaborada por Equoland. La Administración de aduanas italiana, debido a la falta de introducción física de las mercancías de que se trata en el depósito, consideró que no se habían cumplido los requisitos para el aplazamiento del abono del IVA por importación. La referida Administración consideró, en consecuencia, que el sujeto pasivo no había satisfecho el impuesto supuestamente devengado en el momento de la importación y que el pago mediante autoliquidación era un pago del IVA verificado con retraso.

A raíz de un recurso, el órgano jurisdiccional remitente preguntó al Tribunal de Justicia, entre otras cosas, si, de conformidad con el principio de neutralidad del IVA, la Directiva 77/388 se opone a una normativa nacional con arreglo a la cual un Estado miembro exige el pago del IVA a la importación aun cuando este ya haya sido regularizado mediante una autoliquidación, por

⁹ [Conclusiones del Abogado General Cruz Villalón presentadas en el asunto *Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz* \(C-280/10, EU:C:2011:592\).](#)

medio de una autofacturación y de la inscripción en el registro de ventas y adquisiciones del sujeto pasivo.

A este respecto, el Tribunal de Justicia recordó que, cuando para ejercitar las competencias atribuidas por el artículo 16, apartado 1, de la Directiva 77/388 los Estados miembros adoptan medidas como la obligación de introducir físicamente la mercancía importada en el depósito fiscal, dichos Estados conservan su competencia, a falta de normativa sancionadora, para establecer las sanciones que consideren apropiadas (apartado 32). Por tanto, es legítimo que un Estado miembro, con objeto de garantizar la correcta recaudación del IVA por importación y de evitar el fraude, establezca, en su legislación nacional, sanciones apropiadas para penalizar la inobservancia de la obligación de introducir físicamente una mercancía importada en el depósito fiscal (apartado 33).

Sin embargo, respecto al método para determinar la cuantía de la sanción, el Tribunal de Justicia consideró que la exigencia de que el sujeto pasivo pagase de nuevo el IVA por importación, sin tener en cuenta el pago ya realizado, conducía, en esencia, a privar a dicho sujeto pasivo de su derecho a deducción. En efecto, sujetar una misma operación a la doble imposición del IVA, al tiempo que solo se concede una vez la deducción del impuesto, deja el IVA restante a cargo del sujeto pasivo (apartado 40). En este contexto, el Tribunal de Justicia recordó que, habida cuenta del lugar preponderante que ocupa el derecho de deducción en el sistema común del IVA, una sanción consistente en la denegación del derecho a deducir no es conforme con la Directiva 77/388 en caso de que no se hayan demostrado fraude alguno ni perjuicios a la Hacienda pública del Estado (apartado 41). El Tribunal de Justicia también recordó que el régimen de autoliquidación establecido en la Directiva 77/388 permite en sí mismo luchar contra el fraude y la evasión fiscales detectados en determinados tipos de operaciones (apartado 42). Sin embargo, en la medida en que no exista ni fraude ni tentativa de fraude, la parte de la sanción consistente en exigir un nuevo pago del IVA ya satisfecho, sin que este segundo pago dé derecho a deducir, no puede considerarse conforme con el principio de neutralidad del IVA (apartado 43).

[Sentencia de 28 de julio de 2016, Astone \(C-332/15, EU:C:2016:614\)](#)

En el curso de una inspección tributaria en 2013, la Guardia di Finanza (Policía fiscal y financiera, Italia) comprobó que el representante legal de una sociedad italiana sujeta al IVA no podía mostrar la documentación contable. Esta misma inspección evidenció también que esa sociedad había emitido facturas pero no había presentado la correspondiente declaración del IVA, por lo que había eludido el pago de dicho impuesto. La citada inspección reflejó además que el interesado no había observado la obligación de registro de las facturas emitidas. En el proceso penal, este presentó facturas emitidas por terceras empresas a la sociedad, que habían sido pagadas, IVA incluido, pero que no fueron anotadas en la contabilidad de dicha sociedad.

En este contexto, el tribunal que conocía del proceso penal en cuestión preguntó al Tribunal de Justicia, entre otras cosas, si las disposiciones de la Directiva 2006/112 se oponen a la existencia de normas nacionales que excluyen la posibilidad de tener en cuenta, también desde el punto de vista penal, a efectos de la deducción del IVA, facturas pagadas por el contribuyente que este no hubiese registrado. El órgano jurisdiccional remitente recordó, a este respecto, que la normativa nacional supeditaba el derecho a deducir el IVA al cumplimiento de obligaciones formales relativas, entre otras cosas, a la presentación de las correspondientes declaraciones en

el momento en que el sujeto pasivo invocase el crédito del IVA y a la anotación de las facturas en cuestión en el registro previsto. Según dicho órgano jurisdiccional, el sujeto pasivo no tenía derecho a deducir el IVA soportado, ni siquiera aunque lo hubiese pagado, puesto que no había sido anotado debidamente. A este respecto, el órgano jurisdiccional en cuestión precisó que, si no se había realizado una declaración del IVA, el Derecho italiano establecía que el impuesto eludido incluiría la totalidad del impuesto adeudado, sin que fuese posible tener en cuenta, por lo que respecta al IVA, el pagado a los proveedores si no se habían observado las obligaciones formales previstas por la Ley.

Antes de nada, el Tribunal de Justicia examinó si la Directiva 2006/112 se oponía a una normativa nacional que establecía un plazo preclusivo de dos años para el ejercicio del derecho a deducción. Ponderando, por una parte, la norma establecida por su jurisprudencia según la cual el derecho a deducir establecido por la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse y, por otra parte, el principio de seguridad jurídica, que excluye un derecho a deducción sin limitación en el tiempo, el Tribunal de Justicia recordó que un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar con la pérdida del derecho a deducir al contribuyente insuficientemente diligente que haya omitido solicitar la deducción del IVA soportado no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Directiva 2006/112, siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir (principio de efectividad) (apartado 34). El Tribunal de Justicia también recordó que el derecho de deducción tiene carácter fundamental en el sistema del IVA, que pretende garantizar la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, que, en principio, no puede limitarse y que se ejercita inmediatamente para la totalidad de las cuotas soportadas en operaciones anteriores (apartado 44).

II. Nacimiento y alcance del derecho a deducir

Por lo que respecta al nacimiento y al alcance del derecho a deducir, el Tribunal de Justicia hace referencia, por regla general, a su jurisprudencia reiterada en virtud de la cual, en principio, es necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducir para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho.¹⁰ Sin embargo, el Tribunal de Justicia puntualiza que también se concede el derecho a deducción a favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducir, cuando los costes de los servicios de que se trata forman parte de los gastos generales de dicho sujeto pasivo y, como tales, son elementos integrantes del precio de los bienes que este entrega o de los

¹⁰ Véanse, entre otras, las sentencias de 8 de junio de 2000, *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300), apartado 24; de 22 de febrero de 2001, *Abbey National* (C-408/98, EU:C:2001:110), apartado 26, y de 8 de febrero de 2007, *Investrand* (C-435/05, EU:C:2007:87), apartado 23.

servicios que presta. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto.¹¹

[Sentencia de 16 de febrero de 2012, Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

La sociedad en cuestión gestionaba un casino sobre la base de un contrato de concesión de la explotación de juegos de azar en la zona permanente de Póvoa de Varzim (Portugal), celebrado el 14 de diciembre de 2001. En virtud de dicho contrato, la sociedad realizaba indistintamente actividades en el sector del juego, exentas del IVA; en los sectores de la restauración y de la animación, sujetos al IVA, y en el sector administrativo y financiero, con deducción parcial del IVA. En los sectores sujetos al IVA, la deducción del IVA soportado se efectuaba según el método de afectación real, de conformidad con el Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Código del impuesto sobre el valor añadido). En virtud de la normativa aplicable y del contrato de concesión, la sociedad en cuestión estaba obligada a abonar al Estado portugués no solo una contrapartida inicial, sino también una contrapartida anual calculada sobre la base de los ingresos obtenidos en el sector del juego. Tenía la facultad de deducir de dicha contrapartida una parte de los gastos en que hubiese incurrido a fin de dar cumplimiento a las obligaciones de animación y de promoción turística que le incumbían. La cuantía de dicha deducción dependía tanto del importe de los gastos realizados como de la cuantía de los ingresos obtenidos con la actividad del juego. A raíz de una inspección de Hacienda, la sociedad en cuestión fue objeto de varias liquidaciones complementarias correspondientes a los ejercicios 2002 a 2004. Estas correcciones obedecían a discrepancias sobre el método empleado para calcular el importe deducible del IVA soportado en los sectores de la restauración y la animación. La Administración portuguesa consideraba que, en la medida en que la deducción practicada sobre la contrapartida anual en compensación de las cargas relativas a la animación y a la promoción constituía una subvención de explotación en el sentido del Código del IVA, dicha subvención no estaba sujeta al IVA, y que las actividades de restauración y de animación debían tener la consideración de actividades mixtas. Sostenía que la deducción del IVA soportado en los mencionados sectores debía efectuarse sobre la base de una prorrata que permitiera tener en cuenta simultáneamente las actividades exentas y las actividades sujetas a gravamen.

En el marco de un recurso interpuesto ante el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal), la sociedad en cuestión afirmó, entre otras cosas, que la argumentación expuesta provocaba una distorsión en materia de deducción del IVA, y ello contraviniendo la Directiva 77/388 tal como la había interpretado el Tribunal de Justicia en las sentencias Comisión/España¹² y Comisión/Francia,¹³ lo que llevó al órgano jurisdiccional remitente a plantear al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial.

Según el Tribunal de Justicia, dicha Directiva se opone a un sistema aplicado por un Estado miembro según el cual, cuando el Estado miembro autoriza a los sujetos pasivos mixtos a efectuar la deducción prevista en las citadas disposiciones según el procedimiento de afectación real de la totalidad o de una parte de los bienes y servicios, dicho Estado miembro procede a

¹¹ Véanse, entre otras, las sentencias [de 8 de junio de 2000, Midland Bank \(C-98/98, EU:C:2000:300\), apartado 31](#), y [de 26 de mayo de 2005, Kretztechnik \(C-465/03, EU:C:2005:320\), apartado 36](#).

¹² [Sentencia de 6 de octubre de 2005 \(C-204/03, EU:C:2005:588\)](#).

¹³ [Sentencia de 6 de octubre de 2005 \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#).

calcular, respecto de los sectores en los que tales sujetos pasivos realizan únicamente operaciones sujetas a gravamen, el importe deducible incluyendo las «subvenciones» no sujetas a gravamen en el denominador de la fracción que sirve para determinar la prorrata de deducción (apartado 43 y fallo).

Tras señalar que, por lo que respecta a los sujetos pasivos mixtos, la Directiva 77/388 establece que el derecho a deducir se calcula según una prorrata determinada conforme al artículo 19 de esa misma Directiva, el Tribunal de Justicia precisó que el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la citada Directiva faculta no obstante a los Estados miembros para prever alguno de los otros métodos de determinación del derecho a deducir enumerados en dicho párrafo, en particular, el establecimiento de una prorrata separada para cada sector de actividad o la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios a una actividad concreta (apartado 38). El Tribunal de Justicia también puntualizó que, según el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Directiva 77/388, las subvenciones directamente vinculadas al precio de un bien o de un servicio están sujetas a tributación al igual que este. Por lo que respecta a las demás subvenciones distintas de las directamente vinculadas a los precios, el artículo 19, apartado 1, de la referida Directiva confiere a los Estados miembros la facultad de incluirlas en el denominador del cálculo de la prorrata aplicable cuando un sujeto pasivo efectúa indistintamente operaciones que conllevan derecho a deducción y operaciones exentas (apartado 39). Dado que se había autorizado al sujeto pasivo en cuestión a efectuar la deducción según un método distinto del método de prorrata determinada en virtud del artículo 19 de la Directiva 77/388, a saber, según el procedimiento de afectación real de la totalidad o de una parte de los bienes y servicios a una actividad concreta (apartado 40), pero como quiera que las actividades que realizaba en los sectores de la restauración y de la animación estaban sujetas al IVA, el derecho a deducir según el método de afectación real abarcaba la totalidad del IVA que hubiese gravado las operaciones realizadas en fases anteriores (apartado 41). En efecto, teniendo en cuenta que el sujeto pasivo había sido autorizado a practicar la deducción siguiendo el método de afectación real, las disposiciones del artículo 19 de la Directiva 77/388 no resultaban aplicables y, en consecuencia, no podían limitar el derecho a deducción en los mencionados sectores, tal como resulta de dicha Directiva (apartado 42).

Finalmente, por lo que respecta a la naturaleza de la «relación directa e inmediata» que debe existir entre una operación por la que se soporta el IVA y otra por la que se repercute, el Tribunal de Justicia declaró que no sería realista tratar de elaborar una expresión más precisa a este respecto. En efecto, teniendo en cuenta la diversidad de las transacciones comerciales y profesionales, resultaría imposible dar una respuesta más apropiada en cuanto a la manera de determinar en todos los casos la relación que debe existir entre las operaciones por las que se soporta el IVA y aquellas por las que se repercute para que proceda deducir el IVA soportado.

[Sentencia de 22 de marzo de 2012, Klub \(C-153/11, EU:C:2012:163\)](#)

Este asunto se refiere, como se indicó en la parte I de la presente ficha, titulada «Principio de neutralidad», a la denegación del derecho a la deducción del IVA que gravaba la adquisición de un apartamento (apartado 2).

A este respecto, el Tribunal de Justicia declaró que un sujeto pasivo actúa como tal cuando opera en el contexto de su actividad económica en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo

segundo, de la Directiva 2006/112 (apartado 40). En ese caso, puede deducir íntegra e inmediatamente el IVA correspondiente al bien incluido totalmente en el patrimonio de su empresa aunque ese bien no sea utilizado inmediatamente para las necesidades de su actividad económica (apartado 45) Una vez adquirido, el derecho a deducir se mantiene, a falta de circunstancias fraudulentas o abusivas. Por consiguiente, el derecho a deducir se impone 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, ya que en tal supuesto no existe ningún riesgo de fraude o de abuso que pueda justificar una devolución posterior de las cantidades deducidas (apartado 47).

Así, el Tribunal de Justicia declaró que un sujeto pasivo que ha adquirido un bien de inversión actuando como tal y que lo ha incluido en el patrimonio empresarial tiene derecho a deducir el IVA que grava la adquisición de dicho bien en el período impositivo en el que el impuesto se hace exigible, y ello con independencia de que el antedicho bien no haya sido utilizado inmediatamente con fines profesionales (apartado 52).

[Sentencia de 21 junio de 2012, Mahagében y Dávid \(C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373\)](#)

En el primer asunto acumulado, la sociedad que realizó la entrega en el marco de un contrato celebrado entre dos sociedades húngaras relativo al suministro de troncos de acacia no tratados emitió dieciséis facturas a nombre del adquirente. Seis de las facturas iban acompañadas de albaranes de entrega. Tras incluir las dieciséis facturas en su declaración tributaria, la sociedad que realizó la entrega afirmó que se habían efectuado las entregas de que se trataba. El IVA relativo a tales operaciones fue pagado por quien efectuó la entrega y los importes correspondientes fueron deducidos por el adquirente. Sin embargo, a raíz de una verificación de las adquisiciones y de las entregas efectuadas por la sociedad que realizó la entrega, la Administración tributaria llegó a la conclusión de que esta no disponía de existencias y de que la cantidad adquirida durante el ejercicio de que se trataba en ese asunto no era suficiente para cubrir las entregas facturadas al adquirente. Por consiguiente, la Administración tributaria declaró, mediante resolución, la existencia de una deuda tributaria a cargo del adquirente y le impuso una sanción y un recargo de mora, al considerar que no tenía derecho a deducir el IVA soportado debido a que las facturas no podían considerarse fidedignas.

La Administración tributaria desestimó el recurso en vía administrativa interpuesto por el adquirente contra dicha resolución, debido, en particular, a que la sociedad que realizó la entrega no aportó ningún documento que acreditara las operaciones en cuestión y a que el adquirente no había actuado con la diligencia debida en el sentido del artículo 44, apartado 5, de la az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény (Ley húngara LXXIV de 1992, del impuesto sobre el valor añadido) (Magyar Közlöny 1992/128), dado que no había verificado la condición de sujeto pasivo y los bienes de quien realizó la entrega.

El Baranya Megyei Birosag (Tribunal provincial de Baranya, Hungría), ante quien el adquirente había interpuesto un recurso solicitando la anulación de la deuda tributaria, de la sanción y del recargo de mora, pidió que se dilucidase si los artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), 220, apartado 1, y 226 de la Directiva 2006/112 se oponen a una práctica nacional en virtud de la cual la autoridad tributaria deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir del importe del IVA el importe del IVA devengado o pagado por los servicios que le han sido prestados, debido a que el emisor de la factura relativa a dichos servicios, o uno de los prestadores de servicios de

este, ha cometido irregularidades, sin que dicha autoridad acredite que el sujeto pasivo en cuestión tuvo conocimiento del referido comportamiento irregular o que contribuyó a este.

El Tribunal de Justicia recordó, antes de nada, que el derecho a deducir previsto por la Directiva, que forma parte del mecanismo del IVA, en principio no puede limitarse. La cuestión de si se ha ingresado o no en el Tesoro Público el IVA devengado por las transacciones anteriores o posteriores relativas a los bienes o servicios de que se trata no tiene relevancia alguna por lo que se refiere al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado (comunicado de prensa). No obstante, los Estados miembros pueden denegar el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva. Así sucede, en particular, cuando el sujeto pasivo a quien se suministraron los bienes o servicios en los que se basa el derecho a deducir sabía o debía haber sabido que dicha operación formaba parte de un fraude cometido por el suministrador o por otro operador anterior. El Tribunal de Justicia señala que corresponde a la autoridad tributaria demostrar que el sujeto pasivo estaba o debería haber estado al corriente de la existencia de tal fraude (comunicado de prensa).

En el segundo asunto acumulado, una persona física se había comprometido, en virtud de un contrato de obra, a efectuar distintos trabajos de construcción, en particular recurriendo a subcontratistas (apartado 24). Tras la ejecución del contrato, la inspección tributaria comprobó que ni dicha persona física ni su subcontratista ni el subcontratista de este disponían del personal ni del material necesario para llevar a cabo los trabajos facturados. Por consiguiente, la Administración tributaria consideró que las facturas emitidas por la persona física no reflejaban una operación económica real y eran, por tanto, ficticias. Dicha persona tampoco actuó con la diligencia debida según la normativa aplicable al caso de autos. En estas circunstancias, la Administración tributaria decidió denegar la deducción del IVA soportado por la persona física, dado que las operaciones en cuestión debían considerarse sospechosas (apartado 27) ya que no podía considerarse que las facturas acreditaran de manera fidedigna la operación económica que figuraba en ellas y declaró así la existencia a su cargo de una deuda tributaria en materia de IVA, además de imponerle una sanción y un recargo de demora (apartado 29).

El Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Tribunal provincial de Jász-Nagykun-Szolnok, Hungría), que conocía de un recurso de anulación de dicha resolución interpuesto por la persona física, preguntó si los artículos 167, 168, letra a), y 273 de la Directiva 2006/112 se oponen a una práctica nacional en virtud de la cual la autoridad tributaria deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir del importe del IVA el importe del impuesto devengado o pagado por los servicios que le hayan sido prestados debido a que el sujeto pasivo no se ha cerciorado del comportamiento regular (comunicado de prensa) del emisor de las facturas relativas a los bienes por los que se solicita el ejercicio del derecho a deducción y de que este tenía la condición de sujeto pasivo (apartado 51 de la sentencia).

El Tribunal de Justicia se pronunció sobre la obligación del sujeto pasivo de cerciorarse del comportamiento regular de su socio comercial. El Tribunal de Justicia declaró que, cuando existan indicios que permitan sospechar de la existencia de irregularidades o de un fraude, un operador prudente podría verse obligado, según las circunstancias del caso, a informarse acerca de otro operador con el fin de cerciorarse de su fiabilidad. Sin embargo, la autoridad tributaria no puede exigir de manera general que el sujeto pasivo que desea ejercer su derecho a deducir el IVA verifique la inexistencia de irregularidades o de fraude por parte de los operadores anteriores (comunicado de prensa).

En efecto, corresponde a las autoridades tributarias llevar a cabo las verificaciones necesarias respecto de los sujetos pasivos para detectar irregularidades y fraudes en el IVA, así como sancionar al sujeto pasivo que los haya cometido. Por consiguiente, dichas autoridades no pueden transferir sus propias tareas de control a los sujetos pasivos y denegarles el derecho a deducción cuando no realicen dichas tareas (comunicado de prensa).

En estas circunstancias, el Tribunal de Justicia declaró que la Directiva 2006/112 se opone a la práctica de la autoridad tributaria húngara consistente en denegar a un sujeto pasivo la deducción del IVA soportado debido a las irregularidades cometidas por el emisor de la factura sobre la base de la cual se solicita la deducción, sin demostrar que el sujeto pasivo tenía o debería haber tenido conocimiento de la existencia de un fraude cometido por los operadores anteriores en la cadena de prestaciones. Del mismo modo, dicha Directiva se opone a una práctica nacional en virtud de la cual la autoridad tributaria deniega el derecho a deducción por el motivo de que el sujeto pasivo no se ha cerciorado de que la otra parte contratante cumplía con sus obligaciones legales, en particular en materia de IVA, o por el motivo de que el sujeto pasivo no dispone, aparte de la factura, de otros documentos que puedan demostrar la regularidad del comportamiento de la otra parte contratante, y ello a pesar de que el sujeto pasivo no disponía de indicios que permitieran sospechar de la existencia de irregularidades o de un fraude (comunicado de prensa).

[Sentencia de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom \(C-496/11, EU:C:2012:557\)](#)

En este asunto, una sociedad de cartera (holding), regulada en Portugal, prestaba servicios técnicos de administración y de gestión a sociedades en las que poseía parte del capital social. En el marco de las mencionadas operaciones, dicha sociedad adquirió con sujeción a IVA determinados servicios de varios consultores, facturando por el mismo precio dichos servicios a sus filiales, repercutiéndoles el IVA correspondiente. En un ejercicio fiscal, la sociedad de cartera (holding) dedujo del IVA repercutido la totalidad del IVA soportado, al considerar que las operaciones gravadas formaban parte objetivamente de la utilización de los correspondientes servicios adquiridos.

La Administración tributaria giró a la sociedad de cartera (holding) una liquidación que determinaba el porcentaje del IVA soportado que podía deducirse, al considerar, a resultas de una inspección fiscal, que dicha sociedad no podía llevar a cabo la deducción íntegra del IVA soportado por los servicios adquiridos, sino que debía recurrir al método de deducción a prorrata. La sociedad interpuso recurso contencioso-administrativo contra dicha liquidación ante el órgano jurisdiccional de primera instancia, el Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Tributario de Lisboa, Portugal), que desestimó el recurso.

En el marco de un recurso de anulación de la resolución de primera instancia, el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal Central Administrativo Sul (Tribunal Central de lo Contencioso-Administrativo Sur, Portugal), preguntó al Tribunal de Justicia, en este contexto, si el artículo 17, apartados 2 y 5, de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que una sociedad de cartera (holding) que, con carácter accesorio a su actividad principal, consistente en la tenencia de la totalidad o una parte del capital social de las sociedades filiales, adquiere bienes y servicios que posteriormente factura a dichas sociedades, está facultada para deducir todo el IVA soportado aplicando el artículo 17, apartado 2, de dicha Directiva, o si la Administración

tributaria puede obligarla a deducir únicamente la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones gravadas, de conformidad con el artículo 17, apartado 5, de la misma Directiva.

Antes de nada, el Tribunal de Justicia recordó que, según reiterada jurisprudencia, una sociedad holding cuyo único objeto es la adquisición y tenencia de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa ni indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular la sociedad holding en su calidad de accionista o socio, no tiene la condición de sujeto pasivo y no tiene derecho a deducir. Ahora bien, la intervención de una sociedad holding en la gestión de las sociedades en las que participa constituye una actividad económica en el sentido de la Directiva 77/388 en la medida en que implique la realización de operaciones sujetas al IVA (apartado 34).

A continuación, siguiendo su jurisprudencia consolidada, el Tribunal de Justicia subrayó que el derecho de deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejerce inmediatamente para la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores (apartado 35). Ahora bien, este derecho de deducción exige que las operaciones por las que se soporta el IVA estén directa e inmediatamente relacionadas con las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción (apartado 36) o, cuando los costes de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales del sujeto pasivo, que estos sean, como tales, elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta (apartado 37).

A este respecto, el Tribunal de Justicia identificó tres supuestos, a saber, en primer lugar, aquel en que hubiera de considerarse que todos los servicios adquiridos en fases anteriores están relacionados directa e inmediatamente con operaciones económicas posteriores que den derecho a deducir; en segundo lugar, aquel en que los mencionados servicios se utilizan para realizar indistintamente operaciones con derecho a deducir y operaciones que no conlleven tal derecho, y, en tercer lugar, aquel en que los servicios se utilizan indistintamente en actividades económicas y en actividades no económicas. En el primer supuesto, el sujeto pasivo de que se trate tiene derecho a deducir la totalidad del IVA soportado. Este derecho de deducción no puede limitarse por el único motivo de que la normativa nacional, en razón del objeto social de dichas sociedades o de la actividad general de estas, califique las operaciones gravadas de accesorias en relación con la actividad principal. En el segundo supuesto, únicamente podrá deducirse la parte del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar y los Estados miembros estarán facultados para prever la aplicación de uno de los métodos de determinación del derecho a deducir. En el tercer supuesto, la Directiva 77/388 no resultará aplicable y los métodos de deducción y de reparto serán definidos por los Estados miembros, que, en el ejercicio de dicha facultad, deben tener en cuenta la finalidad y la estructura de la Directiva 77/388. Con ese objeto, han de establecer también un método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades (apartados 45 a 47). En conclusión, el Tribunal de Justicia declaró que el alcance del derecho de la sociedad de cartera (holding) a deducir el IVA soportado debe determinarse en función del supuesto o de los supuestos aplicables a la actividad de la sociedad de cartera (holding) de que se trate.

Sentencia de 21 de febrero de 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99)

Un empresario individual y socio mayoritario de una sociedad alemana de responsabilidad limitada cuyo objeto social consistía en prestar, a título oneroso, servicios de construcción sujetos al IVA fue objeto de un proceso penal como gerente y socio principal de dicha sociedad. Entre el empresario y la sociedad existía una relación orgánica de integración fiscal. En virtud de esa relación, se les trataba como un solo sujeto pasivo. Al empresario, como órgano de control, le incumbían las obligaciones tributarias de la unión empresarial resultante de su empresa individual y de la sociedad. Como consecuencia de ciertas sospechas de corrupción en el marco de la ejecución de la contrata de una obra adjudicada a la sociedad, la fiscalía competente incoó diligencias penales contra el empresario, que estuvo asistido por un abogado. Según los términos del acuerdo sobre los honorarios de dicho abogado, el empresario, en su condición de acusado, y la sociedad eran clientes del abogado. Las facturas de honorarios de abogado se dirigieron a la sociedad. El empresario, como órgano de control de la sociedad, dedujo, en el ejercicio controvertido, el IVA soportado en relación con estas facturas.

El Finanzamt Köln-Nord (Administración tributaria de Colonia-Norte, Alemania) emitió una liquidación complementaria a cargo del empresario, al considerar que el IVA en cuestión no era deducible. Tras la desestimación de su recurso en vía administrativa por parte del Finanzamt Köln-Nord (Administración tributaria de Colonia-Norte), el empresario, para impugnar la liquidación complementaria, interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional competente de primera instancia, el Finanzgericht Köln (Tribunal de lo Tributario de Colonia, Alemania), que lo estimó.

En el marco de un recurso de casación interpuesto por el Finanzamt Köln-Nord (Administración tributaria de Colonia-Norte), el órgano jurisdiccional remitente, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), expresó sus dudas acerca de la determinación de la existencia de una relación directa entre las operaciones por las que se soportaba el IVA y las operaciones por las que se repercutía, relación exigida por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia para poder ejercer el derecho de deducción, y pidió que se dilucidase si, por una parte, la existencia de tal relación se determina, a los efectos del artículo 17, apartado 2, letra a), en función del contenido objetivo o de la causa del servicio prestado, y si, por otra parte, en caso de que dependa de la causa, un sujeto pasivo que, junto con un empleado, contrate un servicio, tiene derecho a deducir el impuesto soportado en su totalidad o solo parcialmente.

Haciendo alusión a su jurisprudencia anterior relativa a la exigencia de la existencia de una relación directa e inmediata, el Tribunal de Justicia declaró, en particular, que la aplicación de dicho criterio requería que se tomasen en consideración todas las circunstancias en las que se hubiesen desarrollado las operaciones controvertidas y que se tuviesen en cuenta únicamente las operaciones que estuviesen objetivamente relacionadas con la actividad gravada del sujeto pasivo (apartado 22). En efecto, la obligación de tomar en consideración únicamente el contenido objetivo de la operación controvertida es la que resulta más compatible con el objetivo perseguido por el sistema común del IVA, que trata de garantizar la seguridad jurídica y de facilitar las actuaciones inherentes a la aplicación de dicho impuesto (apartado 23). Es preciso determinar también mediante elementos objetivos si existe una relación directa e inmediata entre los bienes o servicios utilizados y una operación gravada por la que se repercute el IVA o, con carácter excepcional, una operación gravada por la que se soporta el IVA (apartado 24). El Tribunal de Justicia precisó que el hecho de que la existencia de la relación directa e inmediata entre una prestación de servicios y el conjunto de la actividad económica

sujeta a tributación deba determinarse teniendo en cuenta el contenido objetivo de dicha prestación de servicios no excluye que pueda también tomarse en consideración la causa exclusiva de la operación de que se trate, que debe considerarse un criterio para determinar dicho contenido objetivo. Una vez se ha comprobado que una operación no ha sido efectuada para las necesidades de las actividades sujetas a tributación de un sujeto pasivo, no puede considerarse que dicha operación tenga una relación directa e inmediata con esas actividades en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, aunque la operación esté, por razón de su contenido objetivo, sujeta al IVA (apartado 29).

En el caso de autos, el Tribunal de Justicia declaró que, teniendo en cuenta su contenido objetivo, no cabía considerar que se hubiera incurrido en los gastos relativos a los servicios prestados por los abogados para las necesidades del conjunto de las actividades de la sociedad sujetas a tributación, en la medida en que, según los datos ofrecidos por el órgano jurisdiccional remitente, los servicios prestados por los abogados tenían como finalidad directa e inmediata la protección de los intereses privados del acusado, a causa de infracciones derivadas de su comportamiento personal, y en que el procedimiento iba dirigido únicamente contra el acusado a título personal, y no contra la sociedad, a pesar de que jurídicamente también habrían sido posibles actuaciones penales contra esta (apartado 30).

El Tribunal de Justicia añadió que carece de pertinencia para la interpretación y aplicación de las disposiciones relativas al sistema común del IVA el hecho de que el Derecho civil nacional obligue a una empresa como la del litigio principal a cargar con los gastos relativos a la defensa en materia penal de los intereses de sus órganos. En efecto, teniendo en cuenta el régimen objetivo del IVA instaurado por este sistema, solo es determinante la relación objetiva entre los servicios prestados y la actividad económica del sujeto pasivo sujeta a tributación (apartado 32). Por consiguiente, las prestaciones de servicios de abogados cuyo objeto sea evitar que se impongan sanciones penales a personas físicas, gerentes de una empresa sujeta a tributación, no dan derecho a dicha empresa a deducir como IVA soportado el IVA devengado por tales prestaciones de servicios (apartado 33).

[Sentencia de 18 de julio de 2013, PPG Holdings \(C-26/12, EU:C:2013:526\)](#)

En este asunto, un sujeto pasivo estableció, con arreglo a la legislación nacional en materia de pensiones, un fondo de pensiones en forma de entidad jurídica y fiscalmente autónoma para garantizar los derechos de jubilación de sus trabajadores actuales y antiguos. Una filial del sujeto pasivo celebró con varios prestadores de servicios contratos relativos a la gestión de las pensiones y del capital del fondo de pensiones, servicios cuyos costes fueron sufragados por dicha filial y no se repercutieron al fondo de pensiones. El sujeto pasivo dedujo el importe del IVA correspondiente a dichos costes sufragados durante un determinado período en concepto de impuesto soportado.

Posteriormente se practicó al sujeto pasivo una liquidación complementaria del IVA correspondiente a ese mismo período. Tras no prosperar su recurso en vía administrativa ante el Inspecteur van de Belastingdienst Noord/Kantoor Groningen (Inspector de la Hacienda del Norte, Oficina de Groninga, Países Bajos), el sujeto pasivo interpuso recurso contra la resolución de dicho inspector ante el rechtbank Leeuwarden (Tribunal de Primera Instancia de Leuwarden, Países Bajos), que lo desestimó.

El órgano jurisdiccional remitente, el gerechtshof te Leeuwarden (Tribunal de Apelación de Leuwarden, Países Bajos), que conoció del recurso de apelación contra la resolución dictada en primera instancia, pidió que se dilucidase si el artículo 17 de la Directiva 77/388 permitía a un sujeto pasivo que hubiese establecido un fondo de pensiones autónomo deducir el impuesto pagado por las prestaciones efectuadas en su favor para garantizar el funcionamiento y la gestión de dicho fondo.

Tras recordar las condiciones en las que se admite el derecho a deducir el IVA soportado en favor del sujeto pasivo, tal como han sido fijadas en su jurisprudencia, el Tribunal de Justicia declaró, en relación con la determinación de la existencia de la relación directa e inmediata, que la existencia de tal relación presupone que el coste de los servicios por los que se soporta el IVA esté incorporado en el precio de las operaciones concretas por las que se repercute el IVA o en el precio de los bienes entregados o de los servicios prestados por el sujeto pasivo en el marco de sus actividades económicas, respectivamente (apartado 23).

Para comprobar si, pese al hecho de que el fondo establecido por el sujeto pasivo constituía una entidad jurídicamente autónoma de este, la existencia del referido vínculo resultaba del conjunto de las circunstancias relativas a las transacciones de que se trataba en el litigio principal, el Tribunal de Justicia dejó constancia, antes de nada, de que el sujeto pasivo había adquirido las prestaciones controvertidas para garantizar la administración de las pensiones de sus empleados y la gestión del patrimonio del fondo de pensiones establecido para asegurar las referidas pensiones. Al establecer el fondo, el sujeto pasivo cumplió una obligación legal que le incumbía en cuanto empresario y, en la medida en que los costes de los servicios prestados al sujeto pasivo en el referido marco formaban parte de sus gastos generales, eran, como tales, elementos integrantes del precio de los productos del sujeto pasivo (apartado 25).

El Tribunal de Justicia dedujo de esta consideración que la adquisición de prestaciones por las que se soportaba el IVA se debía exclusivamente a actividades del sujeto pasivo sujetas a tributación y que existía un vínculo directo e inmediato (apartado 26). En este contexto, el Tribunal de Justicia precisó que, de no haber un derecho a deducir el impuesto soportado, el sujeto pasivo no solamente quedaría privado de la ventaja fiscal resultante de la aplicación del régimen de deducciones, debido a la elección legislativa de proteger las pensiones por la separación legal entre el empresario y el fondo de pensiones, sino que, puntualizó también, tampoco quedaría garantizada la neutralidad del IVA.

Por consiguiente, el Tribunal de Justicia declaró que un sujeto pasivo que haya establecido un fondo de pensiones en forma de entidad jurídica y fiscalmente autónoma para garantizar los derechos de pensión de sus trabajadores y antiguos trabajadores puede deducir el IVA pagado por las prestaciones de servicios efectuadas para la gestión y el funcionamiento del referido fondo de pensiones, siempre que del conjunto de las circunstancias relativas a las transacciones de que se trate resulte la existencia de un vínculo directo e inmediato (fallo).

[Sentencia de 6 de febrero de 2014, Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)

Dos sujetos pasivos suscribieron un contrato marco para la realización de obras de construcción y montaje de una nave para la cría de ganado porcino y de obras de modernización de una granja porcina. En el marco de dicho contrato, el prestador de los servicios de que se trata emitió varias facturas conforme al sistema de inversión del sujeto

pasivo para obtener pagos a cuenta. A continuación, el prestador emitió una factura, aplicando las reglas habituales en materia de IVA, que englobaba el valor total de las obras realizadas, incluido el IVA. El destinatario de los servicios pagó al prestador el IVA indicado. Posteriormente, el prestador quebró y no pudo ingresar en la Administración tributaria el IVA.

La Administración tributaria estimó mediante resolución una solicitud del destinatario del servicio para que se le devolviese el IVA correspondiente a esta última factura. En este contexto, a raíz de una segunda inspección fiscal, la Administración tributaria rumana estimó que no se habían respetado las medidas de simplificación por las que se regula el sistema de inversión del sujeto pasivo. Por consiguiente, el destinatario fue objeto de una liquidación, junto con un recargo de demora y una orden de recaudación del importe del IVA correspondiente a dicha factura. Tras la desestimación por parte del Tribunalul Bihor (Tribunal de Distrito de Bihor, Rumanía), por considerarlo infundado, de un recurso que tenía por objeto que se anulasen la orden de recaudación y la liquidación, la desestimación por infundado del recurso de casación para que se anulase la resolución del Tribunalul Bihor (Tribunal de Distrito de Bihor) y la declaración de inadmisibilidad de una pretensión de revisión, el destinatario de servicios recurrió esta última resolución en casación ante la Curtea de Apel Oradea (Tribunal Superior de Oradea, Rumanía).

La Curtea de Apel Oradea (Tribunal Superior de Oradea), órgano jurisdiccional remitente, pretende que se dilucide si la Directiva 2006/112 y el principio de neutralidad fiscal se oponen, en el marco de una operación sujeta al sistema de inversión del sujeto pasivo, a que el destinatario de los servicios quede privado del derecho a la deducción del IVA que pagó indebidamente al prestador de servicios sobre la base de una factura extendida de manera errónea, incluso cuando la corrección de tal error sea imposible por la quiebra de dicho prestador.

El Tribunal de Justicia recordó que un sujeto pasivo que, por su condición de destinatario de servicios, es deudor del IVA correspondiente a estos, no está obligado a poseer una factura expedida con arreglo a los requisitos formales de la Directiva 2006/112 para poder ejercer su derecho de deducción, y únicamente debe cumplir las formalidades establecidas por el Estado miembro de que se trate si ejerce la opción que le ofrece el artículo 178, letra f), de la Directiva 2006/112 (apartado 33). La amplitud de las formalidades establecidas de este modo por el Estado miembro en cuestión, que deben ser respetadas por el sujeto pasivo para poder ejercitar el derecho a la deducción del IVA, no puede exceder de lo estrictamente necesario para comprobar si el procedimiento de inversión del sujeto pasivo se ha aplicado correctamente y para garantizar la percepción del IVA (apartado 34).

En el caso de autos, el Tribunal de Justicia declaró que la factura en cuestión carecía de la mención «inversión del sujeto pasivo», en contra de lo exigido por la normativa nacional correspondiente, y que el destinatario de los servicios no había tomado las medidas necesarias previstas en dicha normativa para suplir tal carencia. Además, el destinatario afectado pagó al prestador erróneamente el IVA mencionado incorrectamente en la citada factura, cuando, con arreglo a dicho sistema, como destinatario de los servicios, debería haber pagado el IVA a las autoridades fiscales, conforme a la Directiva 2006/112. De este modo, al margen de que la factura controvertida no cumplía con las exigencias formales previstas por la normativa nacional, no se respetó un requisito material del régimen de inversión del sujeto pasivo (apartado 37).

Según el Tribunal de Justicia, esta situación conlleva un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado miembro afectado (apartado 38). Por lo demás, al no haberse devengado el IVA pagado por el destinatario al prestador y al no haber respetado dicho pago un requisito material del sistema de inversión del sujeto pasivo, el destinatario no podía invocar el derecho a deducir dicho IVA (apartado 40). Así, el Tribunal de Justicia declaró que la privación del derecho de deducción, en el caso de autos, no era contraria al Derecho de la Unión (punto 1 del fallo).

[Sentencia de 27 de junio de 2018, SGI y Valériane \(C-459/17 y C-460/17, EU:C:2018:501\)](#)

En estos asuntos, dos sociedades francesas con domicilio social en Reunión (Francia) tenían como actividad la realización de inversiones que podían acogerse a la reducción tributaria prevista en una disposición nacional. La Administración tributaria francesa había puesto en duda el derecho de estos dos sujetos pasivos a deducir el IVA que figuraba en varias facturas de adquisición de bienes de equipo, debido, entre otras razones, a que esas facturas no correspondían a ninguna entrega efectiva. Las sociedades fueron objeto de sendas liquidaciones complementarias del IVA por diversos períodos determinados.

Tras una sentencia de la cour administrative d'appel de Bordeaux (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Burdeos, Francia) confirmatoria de la sentencia de primera instancia, a raíz de un recurso en el que se impugnaban las liquidaciones complementarias del IVA, las sociedades recurrieron en casación ante el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia).

El Conseil d'État (Consejo de Estado), órgano jurisdiccional remitente, pretendía que se dilucidase si el artículo 17 de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que, para denegar al sujeto pasivo destinatario de una factura el derecho a deducir el IVA mencionado en esa factura, basta con que la Administración acredite que las operaciones a las que corresponde tal factura no han sido realizadas efectivamente, o si también es necesario que esa Administración acredite la falta de buena fe de ese sujeto pasivo.

El Tribunal de Justicia declaró, antes de nada, que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, que es lo que sucede cuando se efectúa la entrega del bien o la prestación de servicios (apartado 34). Así pues, el derecho de deducción está vinculado a la realización efectiva de la entrega de bienes o de la prestación de servicios de que se trate (apartado 35). A este respecto, el ejercicio del derecho de deducción no se extiende a un impuesto que se debe exclusivamente porque se menciona en una factura (apartado 37). La buena o la mala fe del sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA carece de incidencia en la cuestión de si la entrega se efectúa en el sentido de la Directiva 77/388. En efecto, el concepto de «entrega de bienes» tiene un carácter objetivo y debe interpretarse con independencia de los objetivos y de los resultados de las operaciones de que se trate, sin que la Administración tributaria esté obligada a investigar con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo ni a tener en cuenta la intención de un operador distinto de ese sujeto pasivo interviniente en la misma cadena de entregas (apartado 38).

Así, el Tribunal de Justicia declaró que, para denegar al sujeto pasivo destinatario de una factura el derecho a deducir el IVA mencionado en esa factura, basta con que la Administración acredite que las operaciones a las que corresponde dicha factura no han sido realizadas efectivamente (fallo de la sentencia).

[Sentencia de 5 de julio de 2018, Marle Participations \(C-320/17, EU:C:2018:537\)](#)

Una sociedad de cartera, cuyo objeto social consistía en la gestión de participaciones en diversas filiales del grupo, a las que alquilaba un bien inmueble, realizó cesiones y adquisiciones de títulos en el marco de una operación de reestructuración. El IVA que gravó los gastos correspondientes a estas operaciones de reestructuración se dedujo en su totalidad. La Administración tributaria cuestionó esta deducción debido a que los gastos respecto a los que la sociedad solicitaba la deducción del IVA se habían generado por operaciones de capital situadas fuera del ámbito de aplicación del derecho a deducción. Por tanto, la sociedad fue objeto de una liquidación complementaria del IVA, que impugnó sin éxito ante los órganos jurisdiccionales de primera instancia y de apelación.

El Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia), órgano jurisdiccional remitente, que conocía del recurso de casación, pidió que se dilucidase si el arrendamiento de un inmueble por parte de una sociedad de cartera a su filial era una intervención en la gestión de esta última que debiera tener la consideración de actividad económica, en el sentido de la Directiva 77/388, y que diese lugar al derecho a deducir el IVA devengado por los gastos soportados por la sociedad para adquirir participaciones en esa filial y, en caso afirmativo, en qué condiciones.

El Tribunal de Justicia recordó, antes de nada, que, por lo que respecta al derecho a deducción de una sociedad de cartera, 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 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 (apartados 29 y 30). También señaló que los ejemplos de actividades que revelan una intervención de la sociedad de cartera en la gestión de sus filiales proporcionados por su jurisprudencia no son una enumeración taxativa (apartado 31).

Tras haber dejado constancia de que, en el caso de autos, los únicos servicios que la sociedad prestó a sus filiales con respecto a las cuales incurrió en gastos a efectos de adquirir sus títulos tenían por objeto el arrendamiento de un inmueble, utilizado por una filial operativa como nuevo lugar de fabricación, y después de haber recordado el margen de maniobra que se deja a los Estados miembros para gravar las operaciones de arrendamiento y alquiler (apartado 33), el Tribunal de Justicia declaró 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 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 (apartado 35).

Por lo que se refiere, más concretamente, a la amplitud del derecho a deducción, el Tribunal de Justicia recordó que debe considerarse que los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que participa en la gestión de 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 (apartado 36). Sin embargo, este derecho ilimitado no es aplicable en el caso de 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, en cambio, ninguna actividad económica. En tal caso, debe considerarse que dichos gastos 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 con arreglo a un método que refleje con objetividad la parte de imputación real de los gastos soportados a la actividad económica y a la actividad no económica (apartado 37).

[Sentencia de 17 de octubre de 2018, Ryanair \(C-249/17, EU:C:2018:834\)](#)

En este asunto, la primera sociedad lanzó una oferta pública de adquisición (OPA) sobre la totalidad de las acciones de la otra sociedad, incurriendo a raíz de ello en gastos derivados de prestaciones de servicios de asesoramiento y de otros servicios relacionados con la adquisición prevista. No obstante, al no haber podido realizarse completamente esta operación, de modo que la primera sociedad solo logró adquirir una parte del capital social de la segunda sociedad (apartado 8), la primera sociedad solicitó la deducción del IVA soportado por esos gastos alegando que su intención, tras tomar el control de la sociedad objetivo, era intervenir en la gestión de esta prestándole servicios de gestión sujetos al IVA. Al haber denegado la Administración tributaria competente la deducción del IVA en cuestión y haber interpuesto la sociedad que solicitó la deducción un recurso contra dicha denegación, el órgano jurisdiccional nacional que conocía del asunto preguntó al Tribunal de Justicia si la Directiva 77/388 permite la deducción cuando hay intención de adquirir la totalidad de las acciones de una sociedad para ejercer una actividad económica consistente en prestar a esta última servicios de gestión sujetos al IVA.

El Tribunal de Justicia, que comenzó examinando los requisitos para obtener la condición de sujeto pasivo, hizo referencia a lo declarado, entre otros, en el asunto Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt (C-108/14 y C-109/14),¹⁴ insistiendo en la exigencia de intervención directa o indirecta en la gestión de la sociedad en la que se haya producido la adquisición de la participación para tener derecho a deducir el IVA (apartados 16 y 17). A continuación, el Tribunal de Justicia recordó que las actividades preparatorias deben ser ya imputadas a las actividades económicas y que, por tanto, debe reconocerse la condición de sujeto pasivo a toda persona que tenga la intención, confirmada por datos objetivos, de iniciar con carácter independiente una actividad económica y que realice los primeros gastos de inversión al efecto (apartado 18). El Tribunal de Justicia llegó a la conclusión de que una sociedad que realice actos preparatorios que se inscriban en el marco de un proyecto de adquisición de acciones de otra sociedad con la intención de ejercer una actividad económica consistente en intervenir en la gestión de esta última prestándole servicios de gestión sujetos al IVA debe ser considerada sujeto pasivo en el sentido de la Directiva 77/388.

El Tribunal de Justicia añadió que, en virtud de la sentencia INZO,¹⁵ el derecho de deducción, una vez nacido, sigue existiendo aun cuando, posteriormente, la actividad económica prevista no se lleve a cabo y, por lo tanto, no dé lugar a operaciones gravadas. Según las sentencias

¹⁴ Este asunto dio lugar a la sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496).

¹⁵ [Sentencia de 29 de febrero de 1996 \(C-110/94, EU:C:1996:67\)](#).

Midland Bank¹⁶ y Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1),¹⁷ lo mismo sucede cuando el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes o servicios que hayan dado lugar a la deducción en operaciones sujetas al impuesto por circunstancias ajenas a su voluntad (apartado 25).

Además, el IVA soportado solo puede deducirse íntegramente en el supuesto de que los gastos en que se haya incurrido traigan causa exclusivamente, en principio, de la actividad económica prevista, a saber, la prestación a la sociedad objetivo de servicios de gestión sujetos al IVA. En el supuesto de que dichos gastos se refieran igualmente en parte a una actividad exenta o no económica, el IVA soportado por esos gastos solo podrá deducirse parcialmente (apartado 30).

En conclusión, el Tribunal de Justicia declaró que la Directiva 77/388 confiere a una sociedad que tiene la intención de adquirir la totalidad de las acciones de otra sociedad para ejercer una actividad económica consistente en prestar a esta última servicios de gestión sujetos al IVA el derecho a deducir íntegramente el IVA soportado por los gastos efectuados en concepto de servicios de asesoramiento en que haya incurrido en el marco de una OPA, aunque resulte que no se ha realizado esa actividad económica, siempre que esos gastos traigan causa exclusivamente de la actividad económica prevista (fallo).

[Sentencia de 18 de octubre de 2018, Volkswagen Financial Services \(UK\) \(C-153/17, EU:C:2018:845\)](#)

En este asunto, una sociedad financiera ofrecía financiación destinada únicamente a la adquisición de automóviles de las marcas del grupo de empresas al que pertenecía dicha sociedad. Así, ofrecía, en particular, la venta a plazos de los vehículos en cuestión. Esto implica que adquiriría el vehículo del distribuidor y lo ponía a disposición del cliente, sin que la propiedad del vehículo se transfiriese al cliente mientras no se hubiesen efectuado todos los pagos debidos con arreglo al contrato. El precio pagado a la sociedad financiera en concepto de adquisición del vehículo no comportaba margen de beneficio alguno. En cambio, al fijar el tipo de interés relativo a la «financiación» de la operación, la sociedad añadía a sus propios gastos de financiación un margen para gastos generales, un margen de beneficio y una provisión para créditos de cobro dudoso. Por esta razón, la parte de los pagos correspondiente a los intereses se incluía en el volumen de negocios, a diferencia de lo que ocurría con la parte correspondiente al pago del precio de adquisición del vehículo.

En virtud del Derecho nacional en materia de IVA aplicable a las operaciones de venta a plazos, a pesar de constituir una sola operación comercial, los contratos de venta a plazos incluían varias prestaciones diferentes, entre las que se contaban, por una parte, la entrega de un vehículo, operación sujeta al impuesto, y, por otra parte, la concesión de un crédito, operación exenta. En cuanto al IVA soportado por la sociedad financiera por todas sus actividades, una parte de dicho impuesto se refería exclusivamente o bien a operaciones sujetas al impuesto o bien a operaciones exentas, mientras que la otra parte se refería a operaciones de los dos tipos. Esta última parte del IVA se denominaba «residual» e incluía gastos generales de la administración diaria.

¹⁶ [Sentencia de 8 de junio de 2000 \(C-98/98, EU:C:2000:300\)](#).

¹⁷ [Sentencia de 15 de enero de 1998 \(C-37/95, EU:C:1998:1\)](#).

Habida cuenta de la condición de operador parcialmente exento de la sociedad, las partes discrepaban sobre en qué medida la sociedad podía deducir este IVA residual. En efecto, la sociedad en cuestión proponía repartir el IVA residual entre sus sectores de actividad en función, en particular, del volumen de negocios de cada sector, sin tener en cuenta el valor de los vehículos revendidos. A continuación, para cuantificar el IVA residual deducible correspondiente a cada sector, proponía un método particular, basado en la relación entre el número de operaciones sujetas al impuesto y el número total de operaciones en dicho sector, número que no coincidía con el número de contratos sino con el de los pagos efectuados en virtud de dichos contratos. En cambio, la Administración tributaria abogaba por un reparto entre las operaciones sujetas al impuesto y las operaciones exentas según el valor de tales operaciones, pero excluyendo el valor inicial del vehículo en el momento de la entrega, disminuyendo con ello considerablemente la parte deducible del IVA residual, dado que dicho valor era imputable en gran medida a la concesión de financiación (prestación exenta).

El Tribunal de Justicia, ante el que se planteó una petición de decisión prejudicial a raíz de esta controversia, examinó si los artículos 168 y 173, apartado 2, letra c), de la Directiva 2006/112 deben interpretarse, por una parte, en el sentido de que, aun cuando los gastos generales correspondientes a prestaciones de venta a plazos de bienes muebles no se reflejen en el importe adeudado por el cliente en concepto de entrega del bien en cuestión, es decir, la parte sujeta al impuesto de la operación, sino en el importe del interés debido por la parte «financiación» de la operación, esto es, la parte exenta de esta, tales gastos generales deben considerarse, a efectos del IVA, elemento constitutivo del precio de dicha entrega, y, por otra parte, en el sentido de que los Estados miembros pueden aplicar un método de reparto que no tenga en cuenta el valor inicial del bien de que se trate en el momento de la entrega de este (apartado 27).

Tras haber destacado la exigencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducir, el Tribunal de Justicia señaló, no obstante, que es admisible también un derecho de deducción incluso cuando no exista tal relación directa e inmediata, siempre que los costes de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta (apartado 42). A este respecto, el Tribunal de Justicia declaró que el sujeto pasivo no había decidido incluir tales gastos en el precio de las operaciones sujetas al impuesto, sino únicamente en el precio de las operaciones exentas. Sin embargo, en la medida en que los gastos generales se utilizaron efectivamente, al menos en cierto grado, para efectuar entregas de vehículos, que son operaciones gravadas, los referidos gastos formaban parte, como tales, de los elementos constitutivos del precio de las citadas operaciones, según el Tribunal de Justicia (apartado 44).

El Tribunal de Justicia, tras recordar que el alcance del derecho a deducir el IVA varía según el uso al que estén destinados los bienes y servicios de que se trate (apartado 47), precisó que los gastos generales que afectan a bienes y servicios utilizados para efectuar indistintamente operaciones que dan derecho a deducir y operaciones sin derecho a deducir exigen que se fije una prorrata de deducción, de conformidad con las disposiciones pertinentes de la Directiva 2006/112. A este respecto, dado que la regla general que propone el volumen de negocios como base para el cálculo de dicha prorrata puede ser objeto de excepciones que permitan la utilización de un método o de un criterio de reparto distinto del método basado en el volumen de negocios (apartado 51), el Tribunal de Justicia subrayó que esta posibilidad exige una

determinación de la prorrata todavía más precisa, aunque no debe ser necesariamente la más precisa posible (apartado 53). En este contexto, el Tribunal de Justicia declaró que, habida cuenta del carácter fundamental del derecho a deducir, cuando los métodos de cálculo de la deducción no tengan en cuenta la afectación real y apreciable de una parte de los gastos generales a operaciones que dan derecho a la deducción, no cabrá considerar que tales métodos reflejan objetivamente la parte real de los gastos ocasionados por la adquisición de bienes y servicios de uso mixto que puede imputarse a esas operaciones. Por consiguiente, tales métodos no permiten garantizar una asignación más precisa que la que resultaría de aplicar el criterio de reparto basado en el volumen de negocios (apartado 57).

El Tribunal de Justicia llegó a la conclusión de que, aun cuando los gastos generales correspondientes a operaciones de venta a plazos de bienes muebles no se reflejen en el importe adeudado por el cliente en concepto de entrega del bien en cuestión, es decir, la parte sujeta al impuesto de la operación, sino en el importe del interés debido por la parte «financiación» de la operación, esto es, la parte exenta de esta, tales gastos generales deben considerarse, a efectos del IVA, elemento constitutivo del precio de dicha entrega, y, por otra parte, los Estados miembros no pueden aplicar un método de reparto que no tenga en cuenta el valor inicial del bien de que se trate en el momento de la entrega de este, en la medida en que dicho método no permite garantizar una asignación más precisa que la que resultaría de aplicar el criterio de reparto basado en el volumen de negocios (fallo).

1. Relación directa e inmediata

[Sentencia de 30 de mayo de 2013, X \(C-651/11, EU:C:2013:346\)](#)

La sociedad X era titular del 30 % de las participaciones de la sociedad A y ejercía actividades de dirección de A a cambio de una remuneración. En 1996, X y los demás accionistas vendieron sus participaciones a la sociedad D y se puso fin a las actividades de dirección de esta última sociedad en favor de A. En relación con esta venta de participaciones se prestaron varios servicios a X, por los que se emitieron facturas en las que figuraba el IVA. X dedujo este impuesto en sus declaraciones del IVA, por considerar que la cesión de sus participaciones debía calificarse de transmisión de una universalidad de bienes y servicios y que los gastos en que había incurrido en el marco de esta transacción debían considerarse parte de los gastos generales vinculados al conjunto de su actividad económica, y, por ende, deducibles en su totalidad.

El órgano jurisdiccional remitente preguntó al Tribunal de Justicia, en esencia, si la cesión del 30 % de las acciones de una sociedad para la cual el cedente presta servicios sujetos al IVA constituye una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes o servicios en el sentido de la Directiva 77/388. En caso de respuesta negativa, dicho órgano jurisdiccional deseaba saber si el hecho de que los otros accionistas cediesen casi simultáneamente a la misma persona el resto de las acciones de esta sociedad y de que la cesión estuviese estrechamente vinculada a las actividades de dirección realizadas en favor de esa misma sociedad incidía de alguna manera.

Antes de nada, el Tribunal de Justicia explicó que la mera adquisición, la mera tenencia y la simple venta de participaciones sociales no constituyen, en sí mismas, una actividad económica

en el sentido de la Directiva 77/388, ya que 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 (apartado 36). Por consiguiente, la cesión de las acciones de una sociedad no puede asimilarse, independientemente de la importancia de la participación en el capital, a la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes a no ser que la participación forme parte de una unidad independiente que permita el ejercicio de una actividad económica independiente y que el adquirente ejerza esta actividad. Sin embargo, una simple cesión de acciones que no se acompaña de la transmisión de los activos no permite al cesionario llevar a cabo una actividad económica independiente como sucesor del cedente (apartado 38). A este respecto, los accionistas no son propietarios de los activos de la empresa en la que participan, sino que son propietarios de la participación y tienen, por ello, un derecho al dividendo, a ser informados y a tomar parte en la adopción de las decisiones importantes para la gestión de la empresa. Así, el Tribunal de Justicia declaró que una participación del 30 % en una sociedad supone únicamente un derecho limitado sobre dicha sociedad (apartado 39) y que la cesión del 30 % de las acciones de una sociedad no puede asimilarse a la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes en el sentido de la Directiva 77/388 (apartado 40). El Tribunal de Justicia declaró también que cada operación ha de apreciarse de manera individual e independiente (apartado 47).

A continuación, el Tribunal de Justicia recordó que el derecho de deducción existe en el supuesto de que se dé una relación directa e inmediata entre las operaciones por la que se soporta el IVA y las operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a la deducción. Si no es así, procederá examinar si los gastos realizados para adquirir los bienes u obtener los servicios por los que se soporta el IVA forman parte de los gastos generales referentes a la actividad económica total del sujeto pasivo. En uno u otro caso, la existencia de una relación directa e inmediata presupone que el coste de los servicios por los que se soporta el IVA esté incorporado en el precio de las operaciones concretas por las que se repercute el IVA o en el precio de los bienes entregados o de los servicios prestados por el sujeto pasivo en el marco de sus actividades económicas, respectivamente (apartado 55).

El Tribunal de Justicia dedujo de ello que la cesión del 30 % de las acciones de una sociedad para la cual el cedente presta servicios sujetos al IVA no constituye una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes o de servicios en el sentido de la Directiva 77/388, con independencia de que los otros accionistas cedan casi simultáneamente a la misma persona el resto de las acciones de esta sociedad y de que esta cesión esté estrechamente vinculada a las actividades de dirección realizadas en favor de esa misma sociedad (fallo).

[Sentencia de 8 de noviembre de 2018, C&D Foods Acquisition \(C-502/17, EU:C:2018:888\)](#)

C&D Foods era la sociedad matriz de Arovit Holding A/S, poseedora de Arovit Petfood. Antes del 1 de marzo de 2007, la actividad principal de C&D Foods consistía en ser la sociedad matriz de Arovit Holding. En esa fecha, C&D Foods celebró un convenio de gestión con su subfilial Arovit Petfood sobre la prestación de servicios de gestión e informáticos. Una entidad de crédito adquirió el grupo Arovit en agosto de 2008 por el importe de un euro como consecuencia del impago por el antiguo propietario de dicho grupo de un préstamo que le había sido concedido. En el período comprendido entre diciembre de 2008 y marzo de 2009, dicha entidad había celebrado una serie de convenios de asesoramiento por cuenta de C&D Foods con el fin de preparar la cesión de todas las acciones de Arovit Petfood, con el objetivo de dejar de ser

acreedor del grupo. Tras haber abonado los gastos inherentes a dicho proyecto, C&D Foods dedujo el IVA correspondiente. Al no encontrarse ningún comprador potencial, se puso fin al procedimiento de cesión en 2009.

El órgano jurisdiccional remitente preguntó al Tribunal de Justicia sobre el derecho de una sociedad de cartera a deducir el IVA que grava los gastos relativos a una cesión, prevista pero no ejecutada, de acciones de una subfilial a la que dicha sociedad de cartera presta servicios de gestión e informáticos.

El Tribunal de Justicia señaló, en primer lugar, que no tiene derecho a deducir ni la condición de sujeto pasivo del IVA una sociedad cuyo único objeto es la adquisición y tenencia de participaciones en otras sociedades sin intervenir directa o indirectamente en la gestión de dichas sociedades, ya que la mera adquisición y la mera tenencia de acciones no constituyen en sí mismas una actividad económica en el sentido de la Directiva 2006/112 (apartado 30). Sin embargo, el caso es distinto cuando una participación financiera en otra sociedad va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de la sociedad en la que se haya producido la adquisición de la participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de la participación por su condición de accionista o socio, en la medida en que tal intervención implique la realización de transacciones sujetas al IVA, tales como la prestación de servicios administrativos, contables e informáticos (apartado 32).

En segundo lugar, el Tribunal de Justicia declaró que, para que una operación de cesión de acciones esté comprendida en el ámbito de aplicación del IVA, es necesario que la operación tenga, en principio, su causa exclusiva directa en la actividad económica imponible de la sociedad matriz en cuestión o que constituya la prolongación directa, permanente y necesaria de esta actividad. Tal es el caso cuando dicha operación se realice con el fin de destinar el producto de la venta directamente a la actividad económica imponible de la sociedad matriz en cuestión o a la actividad ejercida por el grupo del que esta es sociedad matriz (apartado 38). Así, el Tribunal de Justicia concluyó que una operación de cesión de acciones prevista pero no ejecutada, como la que era objeto del caso de autos, cuya causa exclusiva directa no es la actividad económica imponible de la sociedad de que se trate o que no es una prolongación directa, permanente y necesaria de esta actividad económica, no está comprendida en el ámbito de aplicación del IVA (apartado 42 y fallo).

[Sentencia de 22 de octubre de 2015, Sveda \(C-126/14, EU:C:2015:712\)](#)

En este asunto, una persona jurídica con ánimo de lucro se había comprometido a realizar una ruta recreativa, en el marco de una actividad económica vinculada al turismo rural y recreativo, y a ofrecer al público acceso gratuito a esta ruta durante un período de cinco años. Dedujo el IVA por la adquisición o producción de ciertos bienes de inversión en el marco de las obras de construcción de la citada ruta recreativa. La Administración tributaria, al conocer de una solicitud de la persona jurídica para que se le devolviera el importe de IVA en cuestión, consideró, no obstante, que tal devolución no estaba justificada, ya que no se había demostrado que los bienes y servicios adquiridos estuvieran destinados a ser utilizados para las necesidades de una actividad sujeta al IVA. Sobre esta base, la Administración tributaria denegó la deducción de ese importe.

En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la existencia de una relación directa e inmediata entre los gastos relacionados con las obras realizadas y las actividades económicas previstas por la persona jurídica afectada, debido a que la ruta recreativa estaba directamente destinada a su utilización gratuita por parte del público.

El Tribunal de Justicia recordó, antes de nada, que, en la medida en que el sujeto pasivo, actuando como tal en el momento en que adquiere un bien, utilice ese bien para las necesidades de sus operaciones gravadas, puede deducir el IVA devengado o pagado por dicho bien (apartado 18). A este respecto, un particular puede adquirir bienes y servicios, como sujeto pasivo, para las necesidades de una actividad económica, aun cuando no se utilicen inmediatamente para tal actividad económica (apartado 19). Debe considerarse sujeto pasivo a quien efectúe gastos de inversión con la intención, confirmada por elementos objetivos, de ejercer una actividad económica. Al actuar como tal, el sujeto pasivo tiene derecho a deducir de inmediato el IVA devengado o ingresado por los gastos de inversión efectuados para las necesidades de las operaciones que pretende realizar y que conlleven derecho de deducción (apartado 20). La cuestión de si el sujeto pasivo ha actuado como tal, es decir, para las necesidades de su actividad económica, es una cuestión de hecho que debe apreciar el órgano jurisdiccional remitente (apartado 21). No obstante, el Tribunal de Justicia dejó constancia de que de la descripción del órgano jurisdiccional remitente se desprendía que la ruta recreativa podía ser considerada un medio de atraer a los visitantes para proporcionarles bienes y servicios (apartado 22). Ello indicaba que la persona jurídica en cuestión había adquirido o producido los bienes de inversión de que se trataba con la intención de desarrollar una actividad económica, por lo que actuó como sujeto pasivo (apartado 23).

En cuanto a la existencia de una relación directa e inmediata, el Tribunal de Justicia recordó que el derecho a deducir el IVA existe incluso cuando no exista tal relación, siempre que los costes de que se trate formen parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta (apartados 27 y 28). Deben tomarse en consideración todas las circunstancias en que se hayan desarrollado las operaciones de que se trate, y tener en cuenta únicamente las operaciones que estén objetivamente relacionadas con la actividad gravada del sujeto pasivo (apartado 29).

El Tribunal de Justicia señaló que la utilización inmediata de los bienes de inversión de forma gratuita no pone en entredicho la existencia de una relación directa e inmediata, ya que la puesta a disposición del público de la ruta recreativa de que se trataba en el litigio principal no estaba incluida en ninguna exención contemplada por la Directiva 2006/112, y los gastos realizados por la persona jurídica para construir la ruta podían vincularse a la actividad económica proyectada por ella (apartados 33 a 35).

[Sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)

En el marco del litigio principal, una sociedad búlgara adquirió varios terrenos en una ciudad de vacaciones con el fin de construir inmuebles destinados a estancias con carácter estacional. Celebró un contrato con el municipio que disponía de una licencia de obras para la rehabilitación de una estación de bombeo de aguas residuales de la citada ciudad de vacaciones situada en su territorio. La sociedad que adquirió los terrenos encargó una serie de obras de construcción a una sociedad tercera. Según la primera sociedad, existía una relación

entre los gastos destinados a la rehabilitación de la estación de bombeo y los servicios que ella debía prestar tras la construcción de inmuebles autorizada en sus terrenos.

El órgano jurisdiccional remitente preguntó, en esencia, si un sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA soportado por una prestación de servicios consistente en construir o mejorar un bien inmueble del que un tercero es propietario, cuando este último se beneficia a título gratuito del resultado de esos servicios y estos son utilizados tanto por ese sujeto pasivo como por ese tercero en el marco de sus actividades económicas.

El Tribunal de Justicia recordó, en primer lugar, que la existencia de una relación directa e inmediata debe apreciarse atendiendo al contenido objetivo de las operaciones de que se trate (apartado 31). Si los bienes adquiridos o los servicios obtenidos tienen relación con operaciones exentas o que no estén comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, no puede percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado (apartado 30).

Así pues, en el caso de autos, debía determinarse si existía una relación directa e inmediata entre, por una parte, el servicio de rehabilitación de la estación de bombeo de aguas residuales y, por otra parte, una operación gravada realizada posteriormente por la sociedad o la actividad económica de dicha sociedad (apartado 32). De las circunstancias del caso de autos se desprendía que, sin la rehabilitación de la referida estación de bombeo, la conexión a esta de los inmuebles que la sociedad proyectaba construir habría resultado imposible. Si no se hubiese realizado tal rehabilitación, la sociedad no habría podido ejercer su actividad económica (apartado 33). El hecho de que el municipio se beneficie también de ese servicio no puede justificar que se deniegue a la sociedad el derecho de deducción si la existencia de una relación directa e inmediata está probada (apartado 35).

El Tribunal de Justicia continuó explicando que correspondía al órgano jurisdiccional remitente examinar si el servicio de rehabilitación se limitó a lo que resultaba necesario para garantizar la conexión de los inmuebles construidos por la sociedad a la estación de bombeo de aguas residuales o si tal servicio fue más allá de lo que era necesario a tal efecto (apartado 37). A este respecto, el Tribunal de Justicia señaló que un sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA soportado por una prestación de servicios consistente en construir o mejorar un bien inmueble del que un tercero es propietario cuando este último se beneficia a título gratuito del resultado de esos servicios y estos son utilizados tanto por ese sujeto pasivo como por ese tercero en el marco de sus actividades económicas, en la medida en que los antedichos servicios no vayan más allá de lo que resulta necesario para permitir al referido sujeto pasivo realizar operaciones gravadas posteriormente y en que su coste esté incluido en el precio de esas operaciones (apartado 40 y fallo). En el supuesto de que las obras de construcción o mejora fuesen más allá de las necesidades generadas exclusivamente por los inmuebles construidos por el sujeto pasivo, solo debería reconocérsele un derecho a deducción por el IVA soportado que hubiese gravado la parte de los gastos ocasionados por la construcción o mejora que fuera objetivamente necesaria para permitir al sujeto pasivo realizar sus operaciones gravadas (apartado 39).

2. Incidencia de un fraude sobre el derecho a deducir

[Sentencia de 6 de diciembre de 2012, Bonik \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#)

En este asunto, a raíz de una inspección fiscal, las autoridades tributarias búlgaras observaron que no había pruebas de que se hubiesen llevado a cabo las entregas intracomunitarias de trigo y de girasol en favor de una sociedad rumana declaradas por una sociedad búlgara. Las autoridades tributarias llevaron a cabo comprobaciones con dos proveedores de la demandante en el asunto principal y con tres proveedores de dichas empresas. Como estas comprobaciones no demostraron que los tres últimos proveedores hubiesen entregado realmente mercancías a los dos primeros, las autoridades tributarias búlgaras dedujeron que los proveedores de la demandante en el asunto principal no poseían las cantidades de mercancía necesarias para realizar las entregas destinadas a esta y llegaron a la conclusión de que no habían existido entregas efectivas entre dichas sociedades y la demandante en el asunto principal. En este contexto se planteó una cuestión prejudicial sobre la definición del concepto de «fraude fiscal» y sus límites.

Antes de nada, el Tribunal de Justicia recordó que, en virtud de su jurisprudencia reiterada sobre esta cuestión —esto es, en particular, las sentencias Halifax y otros,¹⁸ Kittel y Recolta Recycling,¹⁹ y Mahagében y Dávid²⁰—, un sujeto pasivo que sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA debe ser considerado, a efectos de la Directiva 2006/112, participante en dicho fraude, con independencia de si obtiene o no un beneficio de la reventa de los bienes o de la utilización de los servicios en el marco de las operaciones gravadas que realice posteriormente (apartado 39).

En cambio, el Tribunal de Justicia declaró que no es compatible con el régimen del derecho a deducción establecido en la citada Directiva sancionar con la denegación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación en cuestión formaba parte de un fraude cometido por el proveedor o que otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por dicho sujeto pasivo, era constitutiva de fraude en el IVA (apartado 41).

Por consiguiente, dado que la denegación del derecho a deducir supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, corresponde a las autoridades tributarias competentes acreditar de forma suficiente en Derecho los datos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a la deducción formaba parte de un fraude cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior de la cadena de entregas (apartado 43).

[Sentencia de 13 de febrero de 2014, Maks Pen \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#)

La inspección fiscal de la que fue objeto la sociedad búlgara demandante en el litigio principal en este asunto llevó a la Administración tributaria búlgara a preguntarse sobre la procedencia de la deducción del IVA efectuada por el impuesto que figuraba en las facturas de siete de sus

¹⁸ [Sentencia de 21 de febrero de 2006 \(C-255/02, EU:C:2006:121\)](#).

¹⁹ [Sentencia de 6 de julio de 2006 \(C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446\)](#).

²⁰ [Sentencia de 21 de junio de 2012 \(C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373\)](#). En relación con esta sentencia, véase también la parte II, titulada «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», y la parte V de la presente ficha, titulada «Condiciones de ejercicio del derecho a deducir».

proveedores. Por lo que respecta a determinados proveedores o a sus subcontratistas, la información que se les pidió durante la referida inspección no permitió determinar que dispusiesen de los medios necesarios para prestar los servicios facturados. Al considerar que o bien la realidad de la ejecución de las operaciones de algunos subcontratistas no se había demostrado, o bien que estas no las habían llevado a cabo los prestadores indicados en las facturas, la Administración tributaria emitió una liquidación complementaria cuestionando el carácter deducible del IVA que figuraba en las facturas de esas siete empresas.

Refiriéndose a la sentencia Bonik,²¹ el Tribunal de Justicia declaró, en primer lugar, que el mero hecho de que el servicio prestado a la demandante en el litigio principal no lo hubiese realizado efectivamente el proveedor mencionado en las facturas ni su subcontratista, particularmente porque estos, según parece, no disponían del personal ni de los recursos materiales ni de los activos que serían necesarios para prestar el servicio, porque los costes de la prestación del servicio no estaban documentados en su contabilidad o porque la identidad de las personas que firmaron determinados documentos como proveedores resultó ser incorrecta, no basta, en principio, por sí solo, para excluir el derecho de deducción (apartado 31). Tal exclusión está sujeta al doble requisito de que los hechos sean constitutivos de un comportamiento fraudulento y de que, teniendo en cuenta los elementos objetivos presentados por las autoridades tributarias, se demuestre que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que la operación invocada para fundamentar el derecho de deducción formaba parte de dicho fraude, lo que incumbe comprobar al órgano jurisdiccional remitente (apartado 32).

En segundo lugar, el Tribunal de Justicia resolvió la cuestión procesal relativa a la obligación del órgano jurisdiccional nacional de examinar de oficio el fraude fiscal. A este respecto, el Tribunal de Justicia señaló que, aun cuando una norma de Derecho nacional tipificase el fraude fiscal como infracción penal y dicha calificación incumbiese únicamente al juez penal, no parece que, en principio, una norma como esta se oponga a que el juez que ha de examinar la legalidad de una liquidación complementaria que pone en tela de juicio la deducción del IVA efectuada por un sujeto pasivo pueda fundarse en los elementos objetivos presentados por la Administración tributaria para determinar, en el asunto de que se trate, la existencia de un fraude, mientras que, según otra disposición del Derecho nacional, no cabe deducir un IVA «indebidamente facturado» (apartado 38). En efecto, el Derecho de la Unión exige a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales que denieguen el derecho a deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que dicho derecho ha sido invocado de modo fraudulento o abusivo. Además, aunque las partes no invoquen el Derecho de la Unión, el órgano jurisdiccional nacional debe examinar de oficio los fundamentos de Derecho basados en una norma del Derecho de la Unión de carácter imperativo cuando, en virtud del Derecho nacional, los órganos jurisdiccionales nacionales estén obligados o facultados para hacerlo en el caso de una norma de Derecho interno de carácter imperativo (apartado 34).

[Sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp \(C-277/14, EU:C:2015:719\)](#)

En este asunto, la demandante en el litigio principal, una empresa polaca, efectuó diversas compras de combustible diésel que utilizó en el marco de su actividad económica. A continuación, la referida sociedad procedió a la deducción del IVA pagado por esas compras de

²¹ [Sentencia de 6 de diciembre de 2012 \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#).

combustible. A raíz de una inspección, 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. La conclusión de que el operador no existía se basaba en un conjunto de datos, entre ellos, que no estaba registrado a efectos del IVA, que no presentaba declaración tributaria y que no pagaba impuestos.

Antes de nada, por lo que respecta a la posible existencia de un fraude, el Tribunal de Justicia recordó la jurisprudencia Bonik²² y Maks Pen,²³ precisando a continuación que, cuando se cumplen los requisitos materiales y formales previstos por la Directiva 77/388 para el nacimiento y el ejercicio del derecho a deducir, no es compatible con el régimen del derecho a deducción establecido en dicha Directiva sancionar con la denegación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación de que se trataba formaba parte de un fraude cometido por el suministrador o que otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por el sujeto pasivo en cuestión, fuera constitutiva de fraude en el IVA (apartado 49).

Según el Tribunal de Justicia, corresponde a la Administración tributaria que haya detectado fraudes o irregularidades cometidos por el emisor de la factura demostrar, con datos objetivos y sin exigir del destinatario de la factura verificaciones que no le incumben, que ese destinatario sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducir formaba parte de un fraude en el IVA, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente (apartado 50).

III. Prorrata de deducción

[Sentencia de 16 de febrero de 2012, Varzim Sol \(C-25/11, EU:C:2012:94\)](#)

Los hechos del presente asunto ya han sido descritos anteriormente, en la parte II, «Nacimiento y alcance del derecho a deducir». Por consiguiente, procede recordar aquí únicamente que el asunto se refiere a sujetos pasivos mixtos y a su derecho a practicar una deducción del IVA soportado según el procedimiento de afectación real de la totalidad o de una parte de los bienes y servicios, calculando, respecto de todos los sectores en los que tales sujetos pasivos realicen únicamente operaciones sujetas a gravamen, el importe deducible incluyendo las «subvenciones» no sujetas a gravamen en el denominador de la fracción que sirve para determinar la prorrata de deducción.

El Tribunal de Justicia, haciendo referencia a la sentencia de 6 de octubre de 2005 dictada en el asunto Comisión/Francia (C-243/03),²⁴ recordó que, por lo que respecta a los sujetos pasivos mixtos, aun cuando el derecho de deducción se calcula según una prorrata determinada, basada en una fracción en la que figura, en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el IVA, relativa a las operaciones que conlleven el

²² [Sentencia de 6 de diciembre de 2012 \(C-285/11, EU:C:2012:774\)](#).

²³ [Sentencia de 13 de febrero de 2014 \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#).

²⁴ [Sentencia de 6 de octubre de 2005 \(C-243/03, EU:C:2005:589\)](#).

derecho a la deducción, con arreglo al artículo 17, apartado 2, de la Directiva 77/388, y, en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el IVA, relativa a las operaciones reflejadas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a deducción, los Estados miembros están facultados para prever alguno de los otros métodos de determinación del derecho a deducir enumerados en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de dicha Directiva, en particular, el establecimiento de una prorrata separada para cada sector de actividad o la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios a una actividad concreta (apartado 38). A este respecto, el Tribunal de Justicia precisó que las subvenciones directamente vinculadas al precio de un bien o de un servicio están sujetas a tributación al igual que este. Por lo que respecta a las demás subvenciones distintas de las directamente vinculadas a los precios, los Estados miembros tienen la facultad de incluirlas en el denominador del cálculo de la prorrata aplicable cuando un sujeto pasivo efectúa indistintamente operaciones que conlleven derecho a deducir y operaciones exentas (apartado 39).

El Tribunal de Justicia dedujo de ello que, dado que el sujeto pasivo del litigio principal había sido autorizado a efectuar la deducción según un método distinto del método de prorrata determinada según el procedimiento de afectación real de la totalidad o de una parte de los bienes y servicios a una actividad concreta (apartado 40) y que sus actividades realizadas en los sectores de la restauración y de la animación estaban sujetas al IVA, el derecho de deducción según el método de afectación real abarcaba la totalidad del IVA que hubiese gravado las operaciones realizadas en fases anteriores (apartado 41). Por consiguiente, según el Tribunal de Justicia, la Directiva 77/388 se opone a que, cuando un Estado miembro autoriza a los sujetos pasivos mixtos a efectuar la deducción prevista en dicha Directiva según el procedimiento de afectación real de la totalidad o de una parte de los bienes y servicios, dicho Estado miembro proceda a calcular, respecto de todos los sectores en los que tales sujetos pasivos realicen únicamente operaciones sujetas a gravamen, el importe deducible incluyendo las «subvenciones» no sujetas a gravamen en el denominador de la fracción que sirve para determinar la prorrata de deducción (apartado 43).

[Sentencia de 8 de noviembre de 2012, BLC Baumarkt \(C-511/10, EU:C:2012:689\)](#)

En este asunto, el sujeto pasivo, una sociedad alemana, construyó un inmueble que incluía tanto viviendas como locales comerciales. Una vez finalizada su construcción, el sujeto pasivo lo arrendó, estando el arriendo en parte exento de IVA y en parte sujeto a dicho impuesto. En su declaración del IVA, el sujeto pasivo practicó una deducción parcial del impuesto soportado correspondiente al inmueble, calculando el importe del IVA deducible mediante la aplicación de una prorrata determinada en función de la relación entre el volumen de negocios por el arriendo comercial y el resultante de otras operaciones de arrendamiento.

Tras una inspección, la Administración tributaria estimó que el importe del IVA deducible soportado debía determinarse en función de la relación existente entre la superficie de los locales comerciales y la de los destinados a vivienda, lo que supuso una revisión a la baja del importe del IVA deducible, en perjuicio del sujeto pasivo.

En el marco de este litigio, el órgano jurisdiccional nacional planteó al Tribunal de Justicia si la disposición de la Directiva 77/388 que regulaba el cálculo de la prorrata de deducción del IVA permitía a los Estados miembros dar preferencia como criterio de reparto a efectos del cálculo

de la prorrata de deducción del IVA soportado por la construcción de un inmueble de uso mixto a un criterio de reparto distinto del basado en el volumen de negocios.

Antes de nada, el Tribunal de Justicia recordó que, según la regla general establecida por la Directiva 77/388, solo se admite la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones con derecho a deducción contempladas en los apartados 2 y 3 del artículo 17 de dicha Directiva (apartado 13). No obstante, una excepción a esta regla permite a los Estados miembros prever otro método de determinación del derecho a deducir, concretamente el establecimiento de una prorrata distinta para cada sector de actividad o la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios a una actividad precisa, o incluso la exclusión del derecho de deducción en determinadas condiciones (apartado 15). A este respecto, los Estados miembros deben, al ejercer las facultades que se les confieren, respetar el efecto útil de la regla general de la Directiva 77/388 y observar los principios en que se funda el sistema común del IVA, en particular los de neutralidad tributaria y proporcionalidad (apartado 16). Una legislación nacional que supusiera una excepción general a esta regla iría en detrimento del objetivo de la Directiva 77/388 de que el cálculo de la prorrata de deducción se realice de forma análoga en todos los Estados miembros (apartado 17). En este contexto, corresponde a los Estados miembros establecer métodos y normas que regulen el cálculo de la prorrata de deducción del IVA soportado, dentro de los límites del respeto del Derecho de la Unión y la observancia de los principios en que se basa el sistema común del IVA. En el ejercicio de esa facultad, los citados Estados están obligados a tener en cuenta la finalidad y la estructura de dicha Directiva (apartado 22).

Según el Tribunal de Justicia, los Estados miembros también deben velar por que el cálculo de la prorrata de deducción del IVA soportado sea lo más preciso posible (apartado 23). Así pues, la Directiva 77/388 no se opone a que los Estados miembros apliquen, respecto de una operación determinada, un método o un criterio de reparto distinto del método basado en el volumen de negocios, como, en particular, el basado en la superficie de que se trataba en el asunto principal, a condición de que el método seleccionado garantice una determinación de la prorrata de deducción del IVA soportado más precisa que la resultante de aplicar el método basado en el volumen de negocios (apartado 24).

[Sentencia de 12 de septiembre de 2013, Le Crédit Lyonnais \(C-388/11, EU:C:2013:541\)](#)

Este asunto concierne a un banco con domicilio social en Francia que poseía sucursales en Estados miembros de la Unión y en Estados terceros. Con ocasión de una inspección, la Administración tributaria negó que el banco, como sujeto pasivo, pudiera tomar en consideración el importe de los intereses de préstamos concedidos por la sede del banco a sus sucursales establecidas fuera del territorio francés en el numerador y en el denominador de la prorrata de deducción.

El Tribunal de Justicia, ante el que el órgano jurisdiccional nacional planteó cuatro cuestiones prejudiciales sobre la determinación de la prorrata de deducción del IVA, examinó, antes de nada, si la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que una sociedad cuya sede está ubicada en un Estado miembro puede tomar en consideración, para dicha determinación, el volumen de negocios realizado por sus sucursales establecidas en otros Estados miembros.

El Tribunal de Justicia hizo constar que, en la medida en que el cálculo de la prorrata de deducción constituye un elemento del régimen de deducciones previsto en la Directiva 77/388, los métodos en virtud de los cuales debe realizarse dicho cálculo pertenecen, junto con el mencionado régimen de deducciones, al ámbito de aplicación de la normativa nacional en materia de IVA a la cual una actividad u operación debe estar fiscalmente sujeta (apartado 30). En efecto, la fijación del método de determinación del derecho a deducir corresponde a las autoridades tributarias de cada Estado miembro, que están facultadas por dicha Directiva para establecer una prorrata distinta para cada sector de actividad o la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios a una actividad precisa, o incluso a prever la exclusión del derecho de deducción en determinadas condiciones (apartado 31). A este respecto, el modo de devolución del IVA, bien por deducción, bien por reembolso, depende únicamente del «lugar de establecimiento» del sujeto pasivo (apartado 32). Este concepto no alude únicamente a la sede del sujeto pasivo, sino también a los establecimientos permanentes (apartado 33). En la medida en que un establecimiento permanente ubicado en un Estado miembro y el establecimiento principal ubicado en otro Estado miembro constituyen un único y mismo sujeto pasivo del IVA, de ello se desprende que un único sujeto pasivo está sometido, además de al régimen aplicable en el Estado de su domicilio social, a tantos regímenes de deducciones nacionales como Estados miembros en los cuales dispone de establecimientos permanentes (apartado 34).

Ahora bien, dado que los métodos de cálculo de la prorrata constituyen un elemento fundamental del régimen de deducciones, no se puede, sin poner en duda seriamente tanto el reparto racional de los ámbitos de aplicación de las normativas nacionales en materia de IVA como la razón de ser de la mencionada prorrata, tomar en consideración, en el cálculo de la prorrata aplicable al establecimiento principal de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro, el volumen de negocios realizado por todos los establecimientos permanentes de los que el mencionado sujeto pasivo dispone en los otros Estados miembros (apartado 35). En efecto, en primer lugar, esta forma de calcular la prorrata no permite garantizar un mayor respeto del principio de neutralidad del IVA que un sistema de una prorrata separada para cada Estado miembro en el que se posea un establecimiento permanente (apartado 37). En segundo lugar, se falsearía el valor de la prorrata de deducción aplicable (apartado 38). En tercer lugar, establecer de tal manera la prorrata de deducción puede menoscabar el efecto útil de la Directiva 77/388 (apartado 39).

[Sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt \(C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496\)](#)

En este asunto, dos sociedades de cartera dedujeron íntegramente el IVA soportado, en el caso de la primera sociedad, por la adquisición, de manos de un tercero, de capitales que sirvieron para financiar sus participaciones en sus filiales y sus prestaciones de servicios, y, en el caso de la segunda sociedad, por los gastos de emisión relacionados con el aumento de su capital. Por lo que respecta a la primera sociedad, la Administración tributaria admitió esa deducción solo parcialmente, al considerar que la mera tenencia de participaciones en las filiales no daba derecho a deducción. En cuanto a la segunda sociedad, la Administración tributaria también denegó la deducción del IVA soportado.

El órgano jurisdiccional nacional que conocía del litigio en este asunto planteó al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial sobre el supuesto en el que la deducción del IVA soportado

únicamente se admite en la medida en que los gastos en que incurrió el sujeto pasivo solo puedan imputarse parcialmente a su actividad económica. Más concretamente, dicho órgano jurisdiccional se preguntaba acerca de los métodos de cálculo según los cuales el IVA soportado de ese modo por una sociedad de cartera para la adquisición de capitales destinados a adquirir participaciones en filiales debía repartirse entre actividades económicas y actividades no económicas de la citada sociedad.

El Tribunal de Justicia recordó, antes de nada, que no tiene derecho a deducir, según la Directiva 77/388, una sociedad de cartera cuyo único objeto es la adquisición y tenencia de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa ni indirectamente en la gestión de tales empresas (apartado 18). No obstante, los gastos vinculados a la adquisición de participaciones en sus filiales, soportados por una sociedad de cartera que interviene en su gestión y que, como tal, ejerce una actividad económica, deben considerarse afectados a la actividad económica de dicha sociedad y el IVA soportado sobre tales gastos será objeto de una deducción íntegra (apartado 25).

A continuación, el Tribunal de Justicia puntualizó que, en cuanto al régimen de deducción de la prorrata del IVA, se aplica únicamente en los supuestos en que los bienes y servicios son utilizados por el sujeto pasivo para realizar indistintamente operaciones económicas con derecho a deducir y operaciones económicas que no conlleven tal derecho (apartado 26). Este régimen se refiere al IVA soportado que grava gastos relacionados exclusivamente con operaciones económicas. En cambio, la determinación de los métodos y de los criterios de reparto de las cuotas soportadas de IVA entre actividades económicas y actividades no económicas está comprendida dentro de la facultad de apreciación de los Estados miembros (apartado 27). Dado que las sociedades de cartera de que se trataba estaban sujetas al IVA por la actividad económica que constituían las prestaciones que realizaba a título oneroso en favor de todas sus filiales, debe considerarse que el IVA soportado por los gastos de adquisición de tales servicios formaba parte de sus gastos generales y debe deducirse íntegramente, salvo que determinadas operaciones económicas realizadas por las que se repercute el IVA estén exentas, en cuyo caso el derecho de deducción se ejercerá únicamente con arreglo a la fórmula de la prorrata (apartado 28).

[Sentencia de 9 de junio de 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft \(C-332/14, EU:C:2016:417\)](#)

En este asunto, el sujeto pasivo, una sociedad alemana de gestión inmobiliaria, llevó a cabo trabajos de demolición de un viejo edificio y de construcción de un inmueble destinado a viviendas y locales comerciales en un terreno de su propiedad. El edificio incluía seis unidades de viviendas y locales comerciales más diez plazas de aparcamiento subterráneas. Algunas de estas unidades y plazas de aparcamiento se alquilaron.

El sujeto pasivo calculó su derecho de deducción por las cuotas soportadas en los trabajos de demolición y construcción según un criterio de reparto basado en la relación existente entre el volumen de negocios que habría de generar el alquiler de los locales comerciales o de las plazas de aparcamiento ligadas a estos (sujeto al IVA) y el resultante de las demás operaciones de alquiler (exentas del IVA). Sin embargo, algunas partes del inmueble que, en un principio, iban a ser destinadas a un uso sujeto al IVA fueron alquiladas con exención del IVA. Al considerar que la deducción del IVA debería hacerse atendiendo a un criterio de reparto más preciso que el

basado en el volumen de negocios, a saber, un criterio de reparto basado en la superficie, la Administración tributaria alemana aplicó este último criterio para reducir el porcentaje de deducción concedido al sujeto pasivo.

Esta controversia llevó al órgano jurisdiccional nacional a preguntar al Tribunal de Justicia si, en el caso de que un inmueble se utilice para realizar operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, los Estados miembros están obligados a prever que los bienes y los servicios por los que se haya soportado IVA empleados para la construcción o la adquisición de tal inmueble se afecten exclusivamente, en un primer momento, a una u otra de estas distintas operaciones, para que, en un segundo momento, solo el derecho a deducción relativo a aquellos de esos bienes y servicios que no sean susceptibles de la afectación descrita se fije mediante un criterio de reparto basado en el volumen de negocios o, a condición de que se garantice una determinación más precisa de la prorrata de deducción, en la superficie. Además, el órgano jurisdiccional remitente preguntó si la respuesta que diese a esta cuestión el Tribunal de Justicia debía aplicarse también a los bienes y servicios que se empleasen en la utilización, la conservación o el mantenimiento de un inmueble de uso mixto.

El Tribunal de Justicia, dejando constancia de que los Estados miembros están obligados a prever, en principio, que la determinación del importe del derecho a deducción exige en un primer momento que los sujetos pasivos afecten los bienes y servicios adquiridos por los que hayan soportado IVA a las diversas operaciones posteriores a las que se destinen, precisó, en un segundo momento, que incumbe a las autoridades competentes de esos Estados aplicar a esos bienes y servicios el régimen de deducción correspondiente a su afectación, teniendo en cuenta que, en lo que atañe a los bienes y servicios que no se destinan a un único tipo de operación, ha de aplicarse el régimen de prorrata previsto por la Directiva 77/388 (apartado 26).

A este respecto, el Tribunal de Justicia explicó que una normativa nacional puede efectivamente autorizar a los sujetos pasivos a no efectuar la afectación de esos bienes y servicios, con independencia del uso a que se destinen, cuando estén ligados a la adquisición o a la construcción de un inmueble de uso mixto y esta afectación sea en la práctica difícilmente realizable (apartado 28). En cambio, si dicha afectación es fácilmente realizable en la práctica, no puede autorizarse que los Estados miembros eximan a los sujetos pasivos de la necesidad de afectar los bienes y servicios a las diferentes operaciones realizadas con este inmueble (apartado 30).

En cuanto al cálculo de la deducción, el Tribunal de Justicia recordó, en relación con los bienes y servicios que se afecten al mismo tiempo a operaciones con derecho a deducción y a operaciones que no conlleven tal derecho, que este importe se calcula en principio sobre la base de una prorrata para el conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo (apartado 31). Sin embargo, los Estados miembros pueden aplicar un método de cálculo distinto, a condición de que garantice una determinación de la prorrata de deducción del IVA soportado más precisa que la resultante de aplicar ese primer método (apartado 32).

El Tribunal de Justicia declaró que los Estados miembros no están obligados a prever que los bienes y los servicios por los que se haya soportado IVA empleados para la construcción, la adquisición, la utilización, la conservación o el mantenimiento de dicho inmueble se afecten, en un primer momento, a estas distintas operaciones, cuando esta afectación sea difícilmente realizable, para que, en un segundo momento, solo el derecho a deducción relativo a aquellos de esos bienes y servicios que se utilicen al mismo tiempo en operaciones con derecho a

deducción y en operaciones que no conlleven tal derecho se fije mediante un criterio de reparto basado en el volumen de negocios o, a condición de que se garantice una determinación más precisa de la prorrata de deducción, en la superficie (apartado 36).

IV. Limitaciones del derecho a deducir

El concepto de limitaciones, en el sentido de la presente parte, debe entenderse de manera más amplia que las limitaciones previstas en el artículo 176 de la Directiva 2006/112. En efecto, se trata más bien de límites al derecho a deducir.

A este respecto se presentarán tres sentencias, a saber, las sentencias *Maks Pen*,²⁵ *Gemeente Woerden*²⁶ e *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*.²⁷

[Sentencia de 13 de febrero de 2014, Maks Pen \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#)

En esta sentencia, el Tribunal de Justicia señaló que la facultad que tienen los Estados miembros con arreglo al artículo 273, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, en virtud de la cual estos pueden establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, no puede, como se establece en el párrafo segundo de ese mismo artículo, utilizarse para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en la citada Directiva (apartado 42). En efecto, según el Tribunal de Justicia, un eventual incumplimiento por parte del prestador de servicios de determinadas obligaciones de naturaleza contable no pone en tela de juicio el derecho del destinatario de los servicios prestados a deducir el IVA abonado por ellos cuando las facturas relativas a los servicios prestados incluyan todas las informaciones exigidas por el artículo 226 de la Directiva 2006/112 (apartado 47). Por consiguiente, el Tribunal de Justicia declaró que la Directiva 2006/112 se opone a una disposición nacional conforme a la cual un servicio se considera prestado en la fecha en que se reúnen las condiciones para el reconocimiento de los ingresos que ha generado la prestación de que se trate (apartado 48 y punto 3 del fallo).

[Sentencia de 22 de junio de 2016, Gemeente Woerden \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#)

En este asunto, un municipio situado en los Países Bajos, calificado de sujeto pasivo en el sentido de la Directiva 2006/112, encargó la construcción de unos edificios y los vendió por un precio inferior a su coste de construcción a un adquirente que cedió gratuitamente el uso de una parte de los edificios en cuestión a un tercero. Las demás partes fueron arrendadas a título oneroso a distintos arrendatarios. El órgano jurisdiccional remitente preguntó si, en esta situación, el sujeto pasivo tiene derecho a deducir la totalidad del IVA facturado por la construcción de los edificios o únicamente a la deducción parcial, en proporción a las partes de

²⁵ [Sentencia de 13 de febrero de 2014 \(C-18/13, EU:C:2014:69\)](#). Véase asimismo, en la parte II de la presente ficha, titulada «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», el epígrafe «2. Incidencia de un fraude en el derecho a deducir».

²⁶ [Sentencia de 22 de junio de 2016 \(C-267/15, EU:C:2016:466\)](#).

²⁷ [Sentencia de 14 de septiembre de 2017 \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#). Véase asimismo, en la parte II de la presente ficha, titulada «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», el epígrafe «1. Relación directa e inmediata».

dichos edificios que el comprador utiliza para actividades económicas, esto es, para el arrendamiento a título oneroso.

A este respecto, el Tribunal de Justicia señaló que la Directiva 2006/112 no supedita el derecho de deducción a ningún requisito relativo a la utilización de los bienes o servicios en cuestión por parte de la persona que los reciba del sujeto pasivo, puesto que ello implicaría que cualquier operación realizada por un sujeto pasivo con un adquirente de los bienes o un destinatario de los servicios que no ejerza una actividad económica, como por ejemplo los particulares, restringiría el derecho de deducción del sujeto pasivo (apartado 36).

Además, según el Tribunal de Justicia, un requisito en virtud del cual la utilización de los bienes o servicios en cuestión por parte de su adquirente o destinatario determinase el derecho a deducir del proveedor conllevaría que el derecho a deducir del sujeto pasivo dependiese de las actuaciones ulteriores del adquirente o destinatario, que siempre tendría derecho a modificar la utilización del bien a corto o largo plazo (apartado 37).

El Tribunal de Justicia declaró que el resultado de la operación económica carece de pertinencia para el derecho a deducción, siempre que la propia actividad esté sujeta al IVA, y, por consiguiente, el sujeto pasivo en cuestión tenía derecho a deducir la totalidad del IVA que pagó por la construcción de ese edificio y no solo a una deducción parcial de este impuesto en proporción a las partes de dicho edificio que el adquirente destine a actividades económicas (apartados 40 y 42).

[Sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments \(C-132/16, EU:C:2017:683\)](#)

Este asunto versa principalmente sobre el requisito de la existencia de una relación directa e inmediata.²⁸

Por lo que respecta a las limitaciones en el sentido del artículo 176 de la Directiva 2006/112, el Tribunal de Justicia declaró en esta sentencia que, aunque la disposición de Derecho búlgaro de que se trataba establecía una exclusión del derecho de deducción existente en la fecha de adhesión de la República de Bulgaria a la Unión Europea, dicho artículo 176 solo permite mantener tales exclusiones en la medida en que no prevean exclusiones generales del régimen de deducción establecido en la Directiva 2006/112 y, en particular, en el artículo 168 de esta. Debe recordarse que, en virtud de la referida disposición de Derecho búlgaro, el derecho a deducir el IVA no existía si los bienes o servicios se destinaban a la realización de operaciones a título gratuito o a actividades ajenas a la actividad económica del sujeto pasivo (apartado 21).

V. Condiciones de ejercicio del derecho a deducir

²⁸ Véase también la parte II de la presente ficha, titulada «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», epígrafe «1. Relación directa e inmediata».

[Sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid \(C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373\)](#)

Este asunto, ya citado anteriormente, recoge también aspectos relativos a las condiciones de ejercicio de dicho derecho.²⁹

A este respecto, el Tribunal de Justicia declaró, entre otras cosas, en esta sentencia que la Administración tributaria no puede exigir de manera general al sujeto pasivo que desea ejercer el derecho a deducir el IVA que, por un lado, verifique que el emisor de la factura relativa a los bienes y servicios por los que se solicita el ejercicio de ese derecho tiene la condición de sujeto pasivo, que disponía de los bienes en cuestión y estaba en condiciones de suministrarlos y que 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, ni, por otro lado, que disponga de documentación al respecto (apartado 61).

Según el Tribunal de Justicia, si bien no es contrario al Derecho de la Unión exigir que un operador adopte toda medida que razonablemente pueda exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal, la facultad prevista en el artículo 273, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 no puede, según el párrafo segundo de dicho artículo, utilizarse para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3, titulado «Facturación», del título XI, rubricado «Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo», de dicha Directiva y, en particular, en el artículo 226 de esta (apartado 56).

En efecto, corresponde, en principio, a las autoridades tributarias llevar a cabo las verificaciones necesarias respecto de los sujetos pasivos para detectar irregularidades y fraudes en el IVA, así como imponer sanciones a los sujetos pasivos que hayan cometido tales irregularidades o fraudes (apartado 62), sin que estas autoridades puedan transferir sus propias tareas de control a los sujetos pasivos.

[Sentencia de 6 de febrero de 2014, Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)

Este asunto se inserta en el contexto del régimen de inversión del sujeto pasivo.³⁰ En dicho asunto se planteó la cuestión de si, de conformidad con el Derecho de la Unión, la sociedad demandante en el litigio principal, beneficiaria de una serie de servicios, podía quedar privada del derecho a deducir el IVA que pagó indebidamente al prestador de servicios sobre la base de una factura extendida de manera errónea, incluso cuando la corrección de tal error fuese imposible por la quiebra de dicho prestador.

Por una parte, el Tribunal de Justicia recordó que, con arreglo al régimen de inversión del sujeto pasivo, no procede ningún pago de IVA entre el prestador y el destinatario de servicios, el cual es deudor del IVA soportado por las operaciones realizadas, a la vez que, en principio, puede deducir tal impuesto, de manera que no se debe ningún importe a la Administración tributaria (apartado 29).

²⁹ Véase también la parte II de la presente ficha, titulada «Nacimiento y alcance del derecho a deducir».

³⁰ Véase, respecto del marco fáctico, la parte II de la presente ficha, titulada «Nacimiento y alcance del derecho a deducir».

Por otra parte, respecto a las condiciones de ejercicio del derecho a la deducción del IVA enumeradas en el artículo 178 de la Directiva 2006/112, el Tribunal de Justicia declaró que solo son aplicables las previstas en la letra f) de dicho artículo, al tratarse de un procedimiento de inversión del sujeto pasivo comprendido en el ámbito del artículo 199, apartado 1, letra a), de la citada Directiva (apartado 32).

A este respecto, un sujeto pasivo que, por su condición de destinatario de servicios, es deudor del IVA correspondiente a estos, no está obligado a poseer una factura expedida con arreglo a los requisitos formales de la Directiva 2006/112 para poder ejercer su derecho a deducción, y únicamente debe cumplir las formalidades establecidas por el Estado miembro de que se trate si ejerce la opción que le ofrece dicho artículo 178, letra f) (apartado 33). La amplitud de las formalidades establecidas de este modo por el Estado miembro en cuestión y que deben ser respetadas por el sujeto pasivo para poder ejercitar el derecho a la deducción del IVA no puede exceder de lo estrictamente necesario para comprobar si el procedimiento de inversión del sujeto pasivo se ha aplicado correctamente y para garantizar la percepción del IVA (apartado 34).

Así, el Tribunal de Justicia recordó que, en el marco del régimen de inversión del sujeto pasivo, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (apartado 35).

Sin embargo, en el asunto principal, el Tribunal de Justicia declaró que, al margen de que la factura controvertida no cumplía con las exigencias formales previstas por la normativa nacional, no se respetó un requisito material del régimen de inversión del sujeto pasivo. Por tanto, al no haberse devengado el IVA pagado por la demandante en el litigio principal al prestador de los servicios y al no respetar dicho pago un requisito material del régimen de inversión del sujeto pasivo, aquella no podía invocar el derecho a la deducción de dicho IVA (apartado 40).

[Sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex \(C-518/14, EU:C:2016:691\)](#)

En este asunto, la Administración tributaria alemana denegó a la demandante en el litigio principal, una empresa de comercio al por mayor de tejidos, la deducción del IVA soportado por ella en los ejercicios en los que se expidieron las facturas presentadas por esta empresa, basándose en que las facturas originales no cumplían los requisitos establecidos en la legislación fiscal nacional. En virtud de dicha normativa, la rectificación de una factura para incluir un dato obligatorio, a saber, el número de identificación a efectos del IVA, no tenía efectos retroactivos, de tal forma que el derecho a la deducción de este impuesto sobre la base de la factura rectificada únicamente podía ejercitarse el año en el que se hubiese rectificado la factura, y no en el que se hubiese expedido esta inicialmente.

En efecto, las liquidaciones de comisiones practicadas por esta empresa en favor de sus agentes y las facturas de un publicista correspondientes a los años 2009 a 2011 no consignaban ni el número fiscal ni el número de identificación a efectos del IVA de su destinatario, situación que se rectificó en 2013 durante una actuación inspectora realizada en sus oficinas por la Administración tributaria.

A pesar de los hechos referidos, la Administración tributaria practicó diversas liquidaciones tributarias rectificativas de los años 2008 a 2011, por las que se minoró la cuota de IVA que la demandante tenía derecho a deducir, basándose en las conclusiones de la actuación inspectora descrita, en virtud de las cuales los requisitos para tal deducción, que solo se verificaron una vez rectificadas las facturas, es decir, durante el año 2013, no se cumplían en aquellos años.

Por consiguiente, en este asunto, el Tribunal de Justicia tuvo que resolver la cuestión del efecto en el tiempo de la rectificación de facturas erróneas sobre el ejercicio del derecho a la deducción del IVA.

A este respecto, el Tribunal de Justicia recordó, en primer lugar, que del artículo 179, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 se desprende que el derecho a la deducción del IVA debe ejercitarse, en principio, en el período impositivo en el que, primero, se ha originado el derecho a deducir, y segundo, el sujeto pasivo está en posesión de la factura (apartado 35). En segundo lugar, el Tribunal de Justicia también recordó que el derecho a la deducción del IVA forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, y que este derecho se ejercita inmediatamente por lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones gravadas por el IVA. El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. No obstante, según el Tribunal de Justicia, una normativa nacional que establece el devengo de intereses de demora sobre los importes de IVA que considera adeudados antes de que la factura expedida inicialmente sea rectificadas está imponiendo una carga fiscal a esas actividades económicas, derivada del IVA, pese a que el sistema común de este impuesto garantiza la neutralidad respecto de la carga fiscal de tales actividades (apartado 37).

A continuación el Tribunal de Justicia señaló que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. Pues bien, el requisito de estar en posesión de una factura en la que consten todos los datos enunciados en el artículo 226 de la Directiva 2006/112 no constituye un requisito material sino un requisito formal del derecho a la deducción del IVA (apartado 38).

Por consiguiente, el Tribunal de Justicia declaró que varias disposiciones de la Directiva 2006/112, en particular las relativas a las condiciones de ejercicio del derecho a deducir, se oponían a tal normativa nacional (apartado 43).

[Sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Inverimentos Imobiliários e Turísticos \(C-516/14, EU:C:2016:690\)](#)

En este asunto, una sociedad con domicilio en Portugal, la demandante en el litigio principal, impugnó la negativa de la Autoridade Tributária e Aduaneira (Administración Tributaria y Aduanera, Portugal) a admitir la deducción del IVA soportado por dicha sociedad por los servicios jurídicos que le prestó un despacho de abogados, basándose en que las facturas expedidas por el referido despacho incumplían los requisitos formales establecidos en la legislación nacional. La cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente se refería, en primer lugar, a determinados datos, como el alcance y la naturaleza de los servicios prestados y la fecha de la prestación de los servicios, que debían constar obligatoriamente en

las facturas, y, en segundo lugar, al derecho de la Administración tributaria a denegar el derecho a la deducción del IVA debido únicamente a que las facturas no recogían tales datos.

El Tribunal de Justicia, antes de nada, tras reconocer que unas facturas en las que solo se hacía mención de unos «servicios jurídicos prestados desde [el día indicado] hasta la fecha» no cumplían, *a priori*, los requisitos exigidos en el punto 6 del artículo 226 de la Directiva 2006/112, y que unas facturas en las que solo se hacía mención de unos «servicios jurídicos prestados hasta la fecha» no cumplían, *a priori*, ni los requisitos exigidos en el punto 6 ni los exigidos en el punto 7 del mismo artículo, pidió al órgano jurisdiccional remitente que comprobase si los documentos anexos presentados por la demandante en el litigio principal proporcionaban más detalles sobre los servicios jurídicos en cuestión y podían asimilarse a una factura con arreglo al artículo 219 de la citada Directiva, como documentos que modifican y hacen referencia expresa e inequívoca a la factura inicial (apartado 35).

A continuación, el Tribunal de Justicia declaró que la Administración tributaria no puede negar el derecho a deducir el IVA basándose únicamente en que una factura incumple los requisitos exigidos por el artículo 226, puntos 6 y 7, de la Directiva 2006/112 si tiene a su disposición toda la información necesaria para verificar que se cumplen los requisitos materiales para ejercitar ese derecho (apartado 43). En efecto, según el Tribunal de Justicia, el examen que debe efectuar la Administración tributaria no puede tener por objeto exclusivamente la factura de que se trate, sino que debe tener en cuenta además la información complementaria aportada por el sujeto pasivo (apartado 44).

[Sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens \(C-8/17, EU:C:2018:249\)](#)

Por último, en este asunto, tras una inspección fiscal realizada en el año 2011, la Administración tributaria portuguesa practicó liquidaciones complementarias de IVA relativas a entregas de bienes realizadas entre el mes de febrero de 2008 y el mes de mayo de 2010 para los cuales la sociedad demandante en el litigio principal había aplicado equivocadamente el tipo de IVA reducido en vez del tipo normal. Dicha sociedad procedió entonces a una regularización del IVA abonando el IVA adicional y pidió a su socio comercial, sujeto pasivo del IVA, que se lo reembolsara, remitiéndole la reclamación de pago. Este socio comercial, que había recibido los bienes vendidos por la demandante en el litigio principal, se negó a pagar ese IVA adicional por considerar que no podía proceder a su deducción, ya que el plazo de cuatro años previsto en la normativa nacional había expirado, y que no le correspondía soportar las consecuencias de un error del que la demandante en el litigio principal era la única responsable.

A este respecto, el Tribunal de Justicia declaró que un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a la deducción del IVA, aunque no haya ejercitado su derecho durante el período en el que se originó, es decir, en el momento en que el impuesto resulta exigible, sin perjuicio de la observancia de los requisitos y normas de desarrollo establecidos en la normativa nacional (apartado 35).

El Tribunal de Justicia recordó que un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que no haya solicitado la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir el IVA, no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Directiva 2006/112 siempre que dicho plazo respete los principios de equivalencia y de efectividad (apartado 37).

Según el Tribunal de Justicia, al socio comercial de la demandante en el litigio principal le resultó objetivamente imposible ejercer su derecho a deducción antes de la regularización del IVA efectuada por esta, ya que no disponía antes de los documentos rectificativos de las facturas iniciales ni sabía que se adeudaba un IVA adicional (apartado 42).

En efecto, solamente tras esta regularización se reunieron los requisitos materiales y formales que daban derecho a deducir el IVA y, por lo tanto, el socio comercial pudo solicitar que se le liberara de la carga del IVA devengado o pagado de conformidad con la Directiva 2006/112 y con el principio de neutralidad fiscal. Por ello, al no haber mostrado falta de diligencia el citado socio comercial antes de recibir la reclamación del pago, y dada la inexistencia de abuso o de colusión fraudulenta con la demandante en el litigio principal, no podía oponerse válidamente al ejercicio del derecho a la devolución del IVA un plazo que se inició a partir de la fecha de emisión de las facturas iniciales y que, para algunas operaciones, habría expirado antes de esa regularización (apartado 43).

VI. Regularización de las deducciones

[Sentencia de 10 de octubre de 2013, Pactor Vastgoed \(C-622/11, EU:C:2013:649\)](#)

En este asunto, la sociedad demandada en el litigio principal adquirió un bien inmueble y optó por la tributación de dicha entrega, como había hecho con anterioridad el proveedor del citado bien inmueble cuando lo adquirió. A continuación, la referida sociedad arrendó dicho bien, operación que estuvo exenta del IVA, y posteriormente lo vendió, entrega que también estuvo exenta del IVA. Por considerar que la entrega efectuada a la sociedad demandada en el litigio principal no cumplía los requisitos establecidos en las disposiciones nacionales y que, en consecuencia, dicha entrega debería haber estado exenta del IVA, las autoridades tributarias neerlandesas giraron a la referida sociedad una liquidación complementaria por un importe equivalente a la cantidad adeudada como consecuencia de la regularización de la deducción del IVA practicada por el proveedor con motivo de su adquisición del bien inmueble posteriormente entregado por él a aquella.

El Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos), que conocía de ese litigio, preguntó al Tribunal de Justicia si las cantidades adeudadas a consecuencia de la regularización de una deducción del IVA pueden recaudarse de un sujeto pasivo distinto del que practicó dicha deducción.

A este respecto, el Tribunal de Justicia recordó que el mecanismo de regularización forma parte del régimen de deducción del IVA (apartado 33). En efecto, el objetivo de las normas en materia de regularización de las deducciones consiste en aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA, de forma que las operaciones realizadas en la fase anterior sigan dando lugar al derecho de deducción únicamente en la medida en que sirvan para las prestaciones sujetas a tal impuesto. Por tanto, el objetivo es establecer una relación estrecha y directa entre el derecho a deducir el IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios de que se trate para las operaciones posteriores sujetas a gravamen (apartado 34).

El Tribunal de Justicia señaló que las cantidades adeudadas como consecuencia de la regularización de una deducción del IVA no pueden recaudarse de un sujeto pasivo distinto del que practicó dicha deducción (apartado 47 y fallo). Según el Tribunal de Justicia, la interpretación contraria sería incompatible con los objetivos que se persiguen en materia de regularización de las deducciones. En este contexto, la facultad de disponer que una persona distinta del sujeto pasivo se halle solidariamente obligada al pago del impuesto no puede interpretarse en el sentido de que permita imponer una obligación tributaria autónoma a cargo de esa persona (apartado 39). Por otra parte, en caso de sucesivas entregas de un bien inmueble, el hecho de que uno de los sujetos pasivos intervinientes no se ajustase, con motivo de la entrega en la que participó, a las condiciones de ejercicio del derecho de opción por la tributación no puede generar la consecuencia de obligar a dicho sujeto pasivo a pagar la deuda tributaria resultante de la regularización de una deducción del IVA practicada por otro sujeto pasivo en relación con una de esas entregas a la que sea ajeno ese primer sujeto pasivo (apartado 40).

[Sentencia de 6 de febrero de 2014, Fatorie \(C-424/12, EU:C:2014:50\)](#)³¹

En este asunto, el órgano jurisdiccional remitente preguntó al Tribunal de Justicia, entre otras cosas, si el principio de seguridad jurídica se opone a una práctica de las autoridades fiscales nacionales consistente en revocar una decisión por la que estas han reconocido al sujeto pasivo un derecho a la deducción del IVA, reclamándole, a raíz de una nueva inspección, dicho IVA más incrementos por demora.

El Tribunal de Justicia declaró que el principio de seguridad jurídica no se opone a una práctica de las autoridades fiscales rumanas consistente en revocar, dentro de un plazo de preclusión, una decisión de esa naturaleza.

Es cierto que el principio de seguridad jurídica exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria, no pueda cuestionarse de forma indefinida (apartado 46). Sin embargo, respeta el principio de seguridad jurídica una normativa nacional que permite realizar, con carácter excepcional y dentro del plazo de prescripción, una nueva inspección que abarque un período determinado si aparecen datos adicionales desconocidos por los inspectores fiscales en la fecha de las verificaciones o errores de cálculo que influyan en los resultados de estas (apartados 47 y 48).

Por lo que respecta a los incrementos por demora, el Tribunal de Justicia declaró que, a falta de armonización de la normativa de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de incumplimiento de los requisitos previstos por un régimen establecido por dicha normativa, los Estados miembros siguen siendo competentes para establecer las sanciones que consideren adecuadas. Sin embargo, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad (apartados 50 y 51 y punto 2 del fallo).

³¹ Véase, por lo que respecta al marco fáctico, la parte V de la presente ficha, titulada «Condiciones de ejercicio del derecho a deducir».

[Sentencia de 9 de junio de 2016, Wolfgang und D. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft \(C-332/14, EU:C:2016:417\)](#) ³²

En esta sentencia, el órgano jurisdiccional remitente preguntó, en esencia, en cuanto a la regularización de las deducciones del IVA, si la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que se opone a que se proceda a la regularización de las deducciones del IVA practicadas por bienes o servicios incluidos en el artículo 17, apartado 5, de dicha Directiva como consecuencia de la modificación, durante el período de regularización de que se trate, del criterio de reparto del IVA utilizado para el cálculo de esas deducciones. También preguntó si los principios generales de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima se oponen a una legislación nacional que no prevé expresamente la regularización, en el sentido del artículo 20 de la Directiva 77/388, del impuesto soportado tras la modificación del criterio de reparto del IVA utilizado para el cálculo de ciertas deducciones, ni adopta un régimen transitorio.

El Tribunal de Justicia declaró que la Directiva 77/388 exige que se proceda a la regularización de las deducciones del IVA practicadas por bienes o servicios incluidos en el artículo 17, apartado 5, de dicha Directiva, como consecuencia de la adopción, durante el período de regularización de que se trate, de un criterio de reparto del IVA utilizado para el cálculo de esas deducciones que difiera del método de determinación del derecho a deducción previsto por dicha Directiva (apartado 47 y punto 2 del fallo). En efecto, las deducciones inicialmente practicadas deben regularizarse cuando, con posterioridad a la declaración que haya dado lugar a la deducción, se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones (apartado 38). Pues bien, el criterio de reparto y, por tanto, el método de cálculo del importe de la deducción aplicada constituyen elementos que se toman en consideración para determinar el importe de las deducciones (apartado 42).

El Tribunal de Justicia declaró también que los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una legislación nacional que no prevé expresamente la regularización del impuesto soportado tras la modificación del criterio de reparto del IVA utilizado para el cálculo de ciertas deducciones, ni adopta un régimen transitorio, aun cuando la más alta instancia judicial nacional haya estimado razonable, de manera general, el reparto del impuesto soportado efectuado por el sujeto pasivo siguiendo el criterio de reparto aplicable antes de dicha modificación (apartado 65 y punto 3 del fallo).

Según el Tribunal de Justicia, de lo anterior se deriva que los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima no pueden interpretarse en el sentido de que, para que pueda imponerse la regularización del derecho a deducción por modificación del método de cálculo de tal derecho, la obligación de efectuarla debe reiterarse expresamente en la legislación nacional por la que se haya procedido a la modificación (apartado 54). No obstante, en situaciones particulares, cuando lo exijan dichos principios, puede resultar necesaria la introducción de un régimen de este tipo, adaptado a las circunstancias (apartado 57). De hecho, el legislador nacional puede vulnerar los referidos principios al adoptar, de modo repentino e imprevisible, una nueva ley que suprima un derecho del que hayan disfrutado hasta entonces

³² Véase, respecto al contexto fáctico, la parte III de esta ficha, titulada «Prorrata de deducción».

los sujetos pasivos, sin dejarles el tiempo necesario para adaptarse y sin que el fin perseguido lo requiera (apartado 58). Así sucede, en particular, cuando los sujetos pasivos deben disponer de un período de adaptación, si la supresión del derecho de que hayan venido disfrutando les obliga a efectuar ajustes económicos consiguientes (apartado 59).

Sin embargo, el Tribunal de Justicia afirmó que la modificación del método de cálculo no tiene por efecto suprimir el derecho a deducción de que disponen los sujetos pasivos, sino regular su alcance (apartado 61). Por otro lado, el Tribunal de Justicia declaró que esta modificación no implica por sí misma, en principio, que los sujetos pasivos procedan a ajustes económicos consiguientes y, por tanto, no parece estrictamente necesario prever un período de adaptación (apartado 62).

VII. Devoluciones

El derecho de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro a obtener la devolución del IVA abonado en otro Estado miembro, regulado en la Directiva 2008/9/CE,³³ es análogo al derecho a deducir el IVA soportado en su propio Estado miembro, creado a su favor por la Directiva 2006/112. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA por ellos devengado el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión.

[Sentencia de 21 de junio de 2012, Elsacom \(C-294/11, EU:C:2012:382\)](#)

En este asunto, la Administración tributaria nacional denegó la devolución del IVA pagado por la parte demandada en el asunto durante el año 1999. La solicitud de devolución había sido presentada el 27 de julio de 2000. La Administración tributaria fundamentó su denegación en la extemporaneidad de la solicitud, que habría debido presentarse a más tardar el 30 de junio de 2000.

El órgano jurisdiccional remitente preguntó al Tribunal de Justicia si el plazo previsto por la Directiva 79/1072 para la presentación de la solicitud de devolución del IVA por los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país era un plazo de caducidad.

El Tribunal de Justicia declaró que el plazo previsto en el artículo 7, apartado 1, párrafo primero, última frase, de la Directiva 79/1072 no debía entenderse como un plazo indicativo, es decir, un plazo de carácter no preclusivo. En efecto, en vista tanto del tenor de dicha disposición como del objetivo de la Directiva 79/1072, esto es, «poner fin a las divergencias entre las disposiciones actualmente vigentes en los Estados miembros, [...] que en determinadas ocasiones son origen de desviaciones del tráfico comercial y de distorsiones en la competencia», el Tribunal de Justicia declaró que el plazo de seis meses previsto por la Directiva para la presentación de una

³³ Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro (DO 2008, L 44, p. 23).

solicitud de devolución del IVA debía considerarse un plazo de carácter preclusivo (apartados 24, 28 y 34 y fallo).

[Sentencia de 25 de octubre de 2012, Daimler y Widex \(C-318/11 y C-319/11, EU:C:2012:666\)](#)

Las peticiones de decisión prejudicial se presentaron en el marco de dos litigios entre, por una parte, una empresa establecida en Alemania y una empresa establecida en Dinamarca y, por otra parte, la Skatteverket (Administración tributaria sueca), relativos a la conformidad a Derecho de las resoluciones de esta última por las que se desestimaban las solicitudes de aquellas que tenían por objeto la devolución del IVA soportado en Suecia con ocasión de la adquisición de bienes o servicios. La Administración tributaria denegó la devolución solicitada basándose en que, a su juicio, dichas empresas tenían un establecimiento permanente en Suecia. La empresa que tenía la sede de su actividad económica en Alemania realizaba pruebas de automóviles en condiciones invernales en unas instalaciones existentes a tal efecto en Suecia, donde tenía una filial propiedad suya al 100 % que le facilitaba locales, circuitos de prueba y servicios relacionados con la realización de las pruebas. En el marco de las pruebas de automóviles realizadas, dicha empresa adquirió bienes y servicios. La empresa que tenía la sede de su actividad económica en Dinamarca disponía de un departamento de investigación situado en Suecia. También efectuó adquisiciones de bienes y servicios necesarios para los trabajos de investigación que llevaba a cabo en dicho departamento. En el ámbito de sus actividades de realización de pruebas técnicas y de investigación, ninguna de estas dos empresas había llevado a cabo en Suecia operaciones imponibles por las que se repercutiese el IVA.

En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente preguntó al Tribunal de Justicia, entre otras cosas, si puede considerarse que un sujeto pasivo del IVA establecido en un Estado miembro y que solo realiza en otro Estado miembro pruebas técnicas o trabajos de investigación, excluyendo operaciones imponibles, tiene en ese otro Estado miembro un «establecimiento permanente desde el que se realizan operaciones económicas» en el sentido de la Directiva 2008/9.

El Tribunal de Justicia expuso, antes de nada, que el concepto de «establecimiento permanente desde el que se realizan operaciones económicas» conlleva dos requisitos acumulativos, basados, por un lado, en la existencia de un «establecimiento permanente», y, por otro, en la realización de «operaciones» desde este (apartado 32). A efectos de excluir el derecho a la devolución, debe comprobarse la realización efectiva de operaciones imponibles a partir del establecimiento permanente en el Estado de presentación de la solicitud de devolución, y no solo la mera aptitud del establecimiento para realizar tales operaciones (apartado 37).

Seguidamente, el Tribunal de Justicia hizo constar que, en los litigios principales, era pacífico que, en el ámbito de sus actividades de realización de pruebas técnicas y de investigación, las empresas interesadas no habían llevado a cabo, en el territorio del Estado miembro en el que se solicitaron las devoluciones, operaciones imponibles por las que se repercutiese el IVA (apartado 38). En tales circunstancias, debe reconocerse el derecho a la devolución del IVA, sin que proceda examinar además si las empresas en cuestión disponían de un «establecimiento permanente», por cuanto los dos requisitos necesarios para la aplicación del criterio del «establecimiento permanente desde el que se realizan operaciones económicas» son acumulativos (apartado 39). Esta interpretación no queda desvirtuada por el hecho de que el sujeto pasivo tenga, en el Estado miembro de su solicitud de devolución, una filial propiedad

suya al 100 % cuyo objeto consista casi exclusivamente en prestarle varios servicios relativos a la realización de pruebas técnicas (apartado 51 y fallo). En efecto, tal filial propiedad suya al 100 % es una persona jurídica sujeta al impuesto de manera autónoma (apartado 48).

[Sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen \(C-533/16, EU:C:2018:204\)](#)

En este asunto, durante los años 2004 a 2010, una sociedad domiciliada en Alemania y dos sociedades domiciliadas en Eslovaquia (en lo sucesivo, «sociedades Hella») entregaron a Volkswagen AG, sociedad domiciliada en Alemania, matrices para la fabricación de sistemas de iluminación para automóviles. En esa ocasión, las sociedades Hella expidieron facturas sin IVA, al considerar que se trataba de «compensaciones financieras», exentas del IVA. En 2010, las sociedades Hella se dieron cuenta de que su forma de proceder no se ajustaba al Derecho eslovaco. Por ello, expidieron facturas mencionando el IVA devengado por Volkswagen AG por las entregas de los bienes de que se trataba, presentaron declaraciones fiscales complementarias para los años 2004 a 2010 e ingresaron el IVA. El 1 de julio de 2011, Volkswagen AG remitió a la Administración tributaria eslovaca una solicitud de devolución del IVA aplicado a esas entregas.

La Administración tributaria estimó parcialmente la solicitud, ordenando la devolución del IVA correspondiente a las entregas de bienes realizadas durante los años 2007 a 2010. En cambio, la denegó en la medida en que se refería al período comprendido entre el año 2004 y el año 2006, debido a la expiración del plazo de prescripción de cinco años previsto por el Derecho eslovaco. A este respecto, estimó que el derecho a la devolución del IVA había surgido en la fecha de entrega de los bienes. El órgano jurisdiccional remitente preguntó al Tribunal de Justicia si el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a la normativa de un Estado miembro conforme a la cual, en circunstancias en las que el IVA fue facturado al sujeto pasivo y pagado por este varios años después de la entrega de los bienes, se denegó el derecho a la devolución del IVA debido a que el plazo de prescripción establecido por la referida normativa para el ejercicio de ese derecho había comenzado a correr a partir de la fecha de la entrega y había expirado antes de que se presentara la solicitud de devolución.

El Tribunal de Justicia recordó, antes de nada, que el derecho a deducir el IVA está supeditado al cumplimiento de exigencias o de requisitos tanto materiales como formales (apartado 40). Aunque el derecho a deducir el IVA se origina simultáneamente a la exigibilidad del impuesto, su ejercicio solo es posible desde que el sujeto pasivo esté en posesión de una factura (apartado 43). Un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a la deducción del IVA aunque no haya ejercitado su derecho durante el período en el que nació este, sin perjuicio de la observancia de las condiciones y normas de desarrollo establecidas en la normativa nacional (apartado 45).

El Tribunal de Justicia hizo constar que, en las circunstancias del caso de autos, Volkswagen AG se había visto imposibilitado objetivamente para ejercer su derecho a obtener la devolución antes de la regularización del IVA hecha por las sociedades Hella, al no disponer con anterioridad de las facturas ni saber que se adeudaba el IVA (apartado 49). En efecto, solamente tras esta regularización se reunieron los requisitos materiales y formales que dan derecho a deducir el IVA y, por tanto, Volkswagen AG pudo solicitar que se le liberara de la carga del IVA. Por ello, al no haber mostrado Volkswagen AG falta de diligencia, y dada la inexistencia de abuso o de colusión fraudulenta con las sociedades Hella, no podía oponerse válidamente al derecho a la devolución del IVA un plazo de prescripción que se inició a partir de la fecha de la entrega de

los bienes y que, para algunos períodos, habría expirado antes de la regularización (apartado 50).

No obstante, según el Tribunal de Justicia, la posibilidad de ejercer el derecho a deducir el IVA sin limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica (apartado 46). El plazo debe aplicarse de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión y no puede hacer en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir el IVA (apartado 47). Además, los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, pero tales medidas no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos y no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente la neutralidad del IVA (apartado 48).

* * *

Las sentencias que figuran en esta ficha están indexadas en el Repertorio de jurisprudencia en los epígrafes xxx.