

Asunto C-98/21**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

15 de febrero de 2021

Órgano jurisdiccional remitente:

Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión:

23 de septiembre de 2020

Parte demandada en primera instancia y recurrente en casación:

Finanzamt R (Oficina Tributaria de R)

Parte demandante en primera instancia y recurrida en casación:

W GmbH

Objeto del procedimiento principal

Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112 — Derecho de una sociedad holding de dirección que realiza operaciones por las que se repercute el IVA sujetas al impuesto para sus filiales a deducir el impuesto soportado también por las prestaciones obtenidas de terceros y cedidas a sus filiales a cambio de una participación en sus beneficios generales, aunque las prestaciones por las que se soporta el IVA obtenidas no guarden una relación directa e inmediata con las propias operaciones de la sociedad holding, sino con las actividades (en gran medida) exentas de sus filiales — Denegación de la deducción por abuso de derecho o incoherencia con el sistema

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación del Derecho de la Unión, artículo 267 TFUE

Cuestiones prejudiciales

- 1) En unas circunstancias como las del procedimiento principal, ¿debe interpretarse el artículo 168, letra a), en relación con el artículo 167 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en el sentido de que una sociedad holding de dirección que realiza operaciones por las que se repercute el IVA sujetas al impuesto para sus filiales tiene derecho a deducir el impuesto soportado también por las prestaciones obtenidas de terceros y cedidas a sus filiales a cambio de una participación en sus beneficios generales, aunque las prestaciones por las que se soporta el IVA obtenidas no guarden una relación directa e inmediata con las propias operaciones de la sociedad holding, sino con las actividades (en gran medida) exentas de sus filiales, no tengan incidencia en el precio de las operaciones sujetas al impuesto (y realizadas para las filiales) y no pertenezcan a los elementos de coste generales de la actividad económica propia de la sociedad holding?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: ¿Constituye un abuso de derecho en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que una sociedad holding de dirección se «interponga» en la obtención de prestaciones por sus filiales de tal manera que obtenga por sí misma las prestaciones por las que las filiales no tendrían derecho a deducción si las obtuviesen directamente, se las ceda a sus filiales a cambio de una participación en sus beneficios y, por último, acogiéndose a su condición de sociedad holding de dirección, reclame su derecho a la deducción íntegra del impuesto soportado por las prestaciones obtenidas, o puede justificarse este tipo de interposición por razones no fiscales, aunque la deducción íntegra sea, de por sí, incoherente con el sistema y genere una ventaja competitiva a favor de las estructuras de holding frente a las empresas de un solo nivel?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, especialmente los artículos 2, 167 y 168, letra a)

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»)

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La demandante se dedica a la adquisición, administración y explotación de bienes inmuebles propios, así como al diseño, saneamiento y ejecución de todo tipo de proyectos de obra. En el año 2013, año de autos, sus socios eran A (al mismo tiempo, administrador único) y B, al 50 %.
- 2 La demandante participaba como socio comanditario en las sociedades X-KG e Y-KG. Ambas sociedades se dedicaban a la construcción de edificios y a la venta de las viviendas individuales, en su mayor parte, con exención del IVA.
- 3 En el año de autos X-KG estaba participada por la sociedad Q Verwaltungs-GmbH, como socio colectivo, y la demandante (con un 94 % de las participaciones) y Z-KG (con el 6 % restante), como socios comanditarios. La aportación de la demandante ascendía a 940 euros, y la de Z-KG, a 60 euros. A la sociedad Q Verwaltungs-GmbH no le correspondía hacer aportación alguna y carece de participación en el capital; tampoco participa en las pérdidas y las ganancias y no tiene derecho de voto. B y C son los administradores de Q Verwaltungs-GmbH. Ni A ni B ni ninguna persona cercana a ellos participa en Z-KG.
- 4 El 31 de enero de 2013 se acordó que Z-KG realizase una aportación societaria adicional de 600 000 euros, y que la demandante prestase servicios con carácter gratuito, por un valor mínimo de 9,4 millones de euros, a favor de dos proyectos de obra de X-KG. La demandante prestó estos servicios parcialmente con su propio personal y equipo, y en parte con ayuda de otras empresas.
- 5 Asimismo, el 31 de enero de 2013 la demandante y X-KG acordaron que, en lo sucesivo, la demandante prestase, a título oneroso, servicios de contabilidad y gestión a X-KG en relación con los dos proyectos mencionados.
- 6 En el año de autos Y-KG estaba participada por la sociedad Q Verwaltungs-GmbH, como socio colectivo, y la demandante (con un 89,64 % de las participaciones) y la sociedad limitada P I GmbH (con el 10,36 % restante), como socios comanditarios. A Q Verwaltungs-GmbH no le correspondía hacer aportación alguna y carece de participación en el capital; tampoco participa en las pérdidas y las ganancias y no tiene derecho de voto. Ni A ni B ni ninguna persona cercana a ellos participa en P I GmbH.
- 7 El 10 de abril de 2013 se acordó que P I GmbH realizase una aportación adicional de 3,5 millones de euros, y que la demandante prestase servicios con carácter gratuito, por un valor mínimo de 30,29 millones de euros, a favor de un proyecto de obra de Y-KG. La demandante prestó estos servicios parcialmente con su propio personal y equipo, y en parte con ayuda de otras empresas.
- 8 Asimismo, el 10 de abril de 2013 la demandante e Y-KG acordaron que, en lo sucesivo, la demandante prestase, a título oneroso, servicios de contabilidad y gestión a Y-KG en relación con el mencionado proyecto.

- 9 La demandante efectuó la deducción íntegra del impuesto soportado por las prestaciones que había obtenido relativas al año 2013. Sin embargo, la oficina tributaria demandada consideró que las aportaciones societarias efectuadas a título gratuito por la demandante a favor de X-KG e Y-KG no constituían actividades destinadas a la obtención de ingresos desde el punto de vista de la legislación sobre el IVA, por lo que no debían atribuirse a la actividad empresarial de la demandante. En consecuencia, las cuotas del impuesto soportado que estuviesen directamente relacionadas con estas actividades no eran deducibles.
- 10 El Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) estimó el recurso interpuesto contra dicha decisión. Consideró que la realización de aportaciones en especie como aportación societaria sí formaba parte de la actividad empresarial, según se deducía de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. En su opinión, tal práctica no constituía un abuso de las opciones de configuración, pues existían razones no fiscales que justificaban la estructura elegida.
- 11 La oficina tributaria recurrió en casación ante el órgano jurisdiccional remitente la resolución del Finanzgericht.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

Valoración de cuestiones previas

- 12 De acuerdo con reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del órgano jurisdiccional remitente, una sociedad holding tiene derecho a deducción cuando su 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 toma de participación, en la medida en que tal intervención implique la realización de transacciones sujetas al IVA con arreglo al artículo 2 de la Directiva 2006/112, tales como la prestación de servicios administrativos y contables (véanse las sentencias de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva, C-108/14, EU:C:2015:496, apartados 20 y 21; de 5 de julio de 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, apartados 29 y 30, y de 8 de noviembre de 2018, C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, apartado 32, y el auto de 12 de enero de 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, apartados 32 y 33).
- 13 La demandante efectuó prestaciones a título oneroso en forma de servicios contables y administrativos a sus filiales X-KG e Y-KG, y por esas prestaciones repercutió el IVA. Este extremo es pacífico entre las partes.
- 14 Por lo tanto, a la demandante le asiste el derecho a la deducción íntegra del impuesto soportado por las prestaciones obtenidas por ella. Es asimismo admisible un derecho a deducción incluso cuando no existe ningún vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducir, siempre que los costes de los servicios de que se trate formen parte de los gastos

generales de aquel y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con toda la actividad económica del sujeto pasivo (véanse las sentencias de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva, C-108/14, EU:C:2015:496, apartado 23; de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, apartado 31; de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 36; de 17 de octubre de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, apartado 31; de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 29, y de 1 de octubre de 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, apartado 26, y el auto de 12 de enero de 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, apartado 39).

- 15 De acuerdo con reiterada jurisprudencia, los costes en que incurra una sociedad de cartera que interviene en la gestión de una filial por los distintos servicios que ha obtenido al adquirir participaciones en esa filial forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos constitutivos del precio de sus prestaciones. Por lo tanto, presentan en principio una relación directa e inmediata con la actividad económica de la sociedad de cartera en su conjunto. Por otro lado, debe garantizarse el derecho a deducir el IVA sin supeditararlo a un criterio referente al lugar, los fines o el resultado de la actividad económica del sujeto pasivo (sentencia de 5 de julio de 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, apartados 43 y 44). En principio, también es irrelevante el volumen de la actividad económica, así como su éxito.

Sobre la remisión al Tribunal de Justicia

- 16 No obstante, no está claro si se opone a la deducción del impuesto soportado por la demandante el hecho de que esta haya obtenido las prestaciones por las que soportó el IVA para cedérselas a sus filiales, y que dichas prestaciones estén directa e inmediatamente relacionadas con operaciones por las que se repercute el IVA exentas realizadas por las filiales.

Sobre la primera cuestión prejudicial

- 17 Es preciso aclarar si la demandante adquirió para su propia empresa las prestaciones por las que soportó el IVA que cedió como aportación societaria a X-KG e Y-KG, y si los costes correspondientes constituyen «costes generales» (elementos constitutivos del precio de sus propias operaciones por las que se repercute el impuesto sujetas al IVA, consistentes en «servicios de contabilidad y gestión para sus filiales»).
- 18 Esta duda resulta de la sentencia de 8 de noviembre de 2018, C&D Foods Acquisition, (C-502/17, EU:C:2018:888, apartados 37 y siguientes), en que se denegó el derecho a deducción. Allí el Tribunal de Justicia llegó a la conclusión de que no se trataba de una operación para la obtención de ingresos continuados en el tiempo de actividades que excediesen de la mera venta de acciones. En

consecuencia, concluyó que no había lugar a la deducción del IVA soportado por las prestaciones de que allí se trataba. Por lo tanto, con ello el Tribunal de Justicia negó implícitamente que (en ausencia de una relación directa e inmediata) los costes de las prestaciones por las que soportaba el IVA controvertidas perteneciesen a los gastos generales de la demandante en aquel asunto y, por tanto, constituyesen, como tales, elementos constitutivos del precio de los bienes entregados o los servicios prestados.

- 19 Asimismo, en las sentencias de 3 de julio de 2019, *The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge* (C-316/18, EU:C:2019:559, apartados 26, 27, 29, 31 y 32); de 1 de octubre de 2020, *Vos Aannemingen* (C-405/19, EU:C:2020:785), apartado 39, y de 14 de septiembre de 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments* (C-132/16, EU:C:2017:683), apartado 39, el Tribunal de Justicia denegó la deducción en diversas circunstancias.
- 20 En consecuencia, en el presente asunto no se puede descartar que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, proceda denegar la deducción. Las prestaciones no pudieron ser obtenidas para la propia empresa de la demandante y sus operaciones gravadas, ya que guardaban una relación directa e inmediata con las actividades (en gran medida) exentas de sus filiales. Por último, la demandante no pudo obtener las prestaciones para su propia empresa, sino para las de sus filiales, por lo que se trata de prestaciones relacionadas con las operaciones exentas de estas. Los gastos en que incurrió la demandante en relación con las prestaciones obtenidas tampoco son elementos constitutivos del precio de sus propias prestaciones de servicios (de contabilidad y gestión) ni forman parte de sus gastos generales, sino que se han de asignar a determinadas operaciones por las que se repercute el IVA efectuadas por sus filiales. La base imponible de las operaciones realizadas a favor de las filiales es independiente de las aportaciones societarias efectuadas y de su importe. «Solo» afectan a la cuantía de los beneficios que le corresponden a la demandante.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

- 21 Si, pese a todo, el Tribunal de Justicia llega a la conclusión de que las prestaciones por las que se soporta el IVA controvertidas dan derecho a la deducción, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca del carácter abusivo de la interposición de una sociedad matriz en la obtención de las prestaciones para las filiales con el fin de obtener una deducción que no le corresponde.
- 22 La comprobación de una práctica abusiva en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones pertinentes de la Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte a ella el Derecho interno, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal (véanse las

sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartados 74 y siguientes, y de 22 de noviembre de 2017, Cussens y otros, C-251/16, EU:C:2017:881, apartados 53 y 70; véase también la sentencia de 26 de febrero de 2019, T Danmark e Y Danmark, C-116/16 y C-117/16, EU:C:2019:135, apartado 97).

- 23 Para valorar si existe un abuso de derecho en este sentido es preciso tener en cuenta los hechos del caso concreto. En el presente caso, el Finanzgericht consideró que existían razones no fiscales, y el órgano jurisdiccional remitente se halla vinculado por esta apreciación.
- 24 No obstante, aún es necesario aclarar si unas circunstancias como las del procedimiento principal constituyen una situación en que, por razones sistemáticas de la Directiva 2006/112 y para evitar el falseamiento de la competencia (al favorecer a las estructuras de holding frente a las empresas de un solo nivel), en principio se deba considerar que existe un abuso de derecho, aunque el sujeto pasivo invoque (supuestas) razones no fiscales.
- 25 Si el Tribunal de Justicia no viese carácter abusivo en esta configuración o si las razones no fiscales apreciadas por el Finanzgericht excluyesen la existencia del abuso, existiría el riesgo de que, en casos en que una filial no esté facultada a la deducción íntegra del impuesto soportado, se «interpusieran» en todas sus operaciones de obtención de prestaciones sociedades holding que realizaran (cediesen) las prestaciones a las filiales a título gratuito. En ese caso, la sociedad holding obtendría la deducción íntegra por todas las prestaciones por las que hubiese soportado el IVA, a pesar de que la mayor parte de ellas careciesen de vínculo con sus propias prestaciones realizadas a título oneroso, y accedería a una deducción a la que no hubieran tenido derecho ni la sociedad matriz ni la filial en caso de realizar directamente las prestaciones.
- 26 Esto no sería coherente con el sistema del IVA, aunque hubiese razones no fiscales para la «interposición», y proporcionaría a las sociedades holding una ventaja competitiva frente a las empresas de un solo nivel a las que se denegase la deducción.