



Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2022 y su aplicación práctica a nuestro país

Javier Bas Soria

Doctor en Derecho

Inspector de Hacienda del Estado (España)

Extracto

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) dicta, todos los años, un número creciente de sentencias, tanto en procedimientos prejudiciales como de incumplimiento. Siendo el impuesto sobre el valor añadido (IVA) un impuesto armonizado a nivel comunitario, los criterios interpretativos del TJUE tienen gran relevancia para la comprensión y correcta aplicación del IVA.

El presente trabajo realiza un estudio detallado de las sentencias dictadas en 2022, acompañándose de un juicio sobre las principales conclusiones que cabe extraer para nuestro país, tanto de orden normativo como en la aplicación de los tributos.

Palabras clave: Tribunal de Justicia de la Unión Europea; IVA; jurisprudencia 2022.

Recibido: 29-01-2023 / Aceptado: 23-02-2023 / Publicado: 05-06-2023

Cómo citar: Bas Soria J. (2023). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2022 y su aplicación práctica a nuestro país. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 483, 69-106. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18565>



ECJ Case Law on VAT in 2022 and its practical application in Spain

Javier Bas Soria

Abstract

Each year, the ECJ enacts an increasing number of rulings (preliminary rulings and infringement procedures). Since VAT is a harmonized tax at EU level, ECJ's interpretation in this field has an important impact on its comprehension and proper application. This article contains a deep study of the ECJ decisions enacted in 2022 and also an analysis of the main consequences of these judgments.

Keywords: ECJ; VAT; case-law 2022.

Received: 29-01-2023 / Accepted: 23-02-2023 / Published: 05-06-2023

Citation: Bas Soria J. (2023). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia de IVA en 2022 y su aplicación práctica a nuestro país. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 483, 69-106. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2023.18565>



Sumario

1. Introducción
2. Hecho imponible
3. Reglas de localización
4. Exenciones
5. Tipos de gravamen
6. Sujeto pasivo
7. Deducciones
8. Devoluciones
9. Regímenes especiales
10. Otras cuestiones



1. Introducción

La Unión Europea se ha configurado como un sujeto particular entre los actores del derecho internacional por su capacidad innovativa en el mundo del derecho, independientemente de la voluntad de los Estados miembros que la forman. Así, los tratados constitutivos contienen pocas cláusulas materiales, que, en la mayoría de los casos, fijan y definen objetivos y finalidades que le son propias y definen los medios normativos a través de los cuales se desarrollará su actividad. La puesta en práctica de esos objetivos se confía a las instituciones comunitarias que disponen de poder normativo. Este poder decisorio de las instituciones se expresa a través de los reglamentos, directivas y decisiones.

El artículo 288 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE) establece: «Para ejercer las competencias de la Unión, las instituciones adoptarán reglamentos, directivas, decisiones, recomendaciones y dictámenes». El párrafo tercero del citado artículo 288 del TFUE configura la directiva, dentro de estos instrumentos normativos, en los siguientes términos: «La directiva obligará al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse, dejando, sin embargo, a las autoridades nacionales la elección de la forma y de los medios».

La característica fundamental de la directiva es, pues, que impone una obligación de resultado comunitario a los Estados, dejando a los mismos la elección de las formas y los medios para obtener dicho resultado. Su propósito es aproximar o armonizar el contenido de las disposiciones normativas nacionales de los Estados miembros, sin imponer una uniformidad de estas. Surge, por tanto, la necesidad de transponer la norma al ordenamiento interno mediante los mecanismos normativos que el Estado en cuestión considere pertinentes.

Esta necesidad de transposición del derecho comunitario, así como todos los demás casos de conflicto entre las normas nacionales y comunitarias, se han solucionado mediante la afirmación de dos principios generales fundamentales en la aplicación del derecho comunitario: la primacía de este (sostenida por primera vez en la Sentencia de 15 de julio de 1964, asunto 6/64, Costa vs. ENEL) y el efecto directo (proclamado en la Sentencia del

TJCE de 5 de febrero de 1963, asunto 26/62, Van Gend und Loos). En particular, la primera de estas reglas exige una aplicación uniforme e incondicionada del derecho comunitario en todos los Estados miembros, por lo que las normas comunitarias prevalecen sobre las normas internas incompatibles con ellas.

Consecuentemente con estas consideraciones, muchos son los procedimientos consagrados en el ámbito comunitario para garantizar el acomodo de la normativa y de las actuaciones de las Administraciones a las exigencias del derecho comunitario. De entre todos ellos, conviene destacar especialmente dos: los recursos prejudiciales y los recursos de incumplimiento.

La cuestión prejudicial (art. 267 TFUE) es el instrumento básico de colaboración entre las jurisdicciones nacionales y la jurisdicción comunitaria que permite a las primeras instituirse como jueces comunitarios, manteniendo la unidad interpretativa del derecho comunitario, mediante la petición de un pronunciamiento al Tribunal de Luxemburgo sobre la interpretación o validez de los tratados o de los actos de las instituciones adoptados en virtud. Se produce así un reparto de competencias entre el tribunal de las comunidades, que ostenta las relativas a la declaración sobre la interpretación y validez del derecho comunitario, y los tribunales nacionales, a los que corresponde la aplicación del derecho al caso concreto. El TJUE no se pronuncia directamente sobre la validez de las normas nacionales, ni sobre el posible incumplimiento de las obligaciones derivadas de los tratados por parte de los Estados miembros, limitándose a declarar la validez e interpretación de las disposiciones del derecho comunitario, correspondiendo a los órganos judiciales que han planteado la cuestión prejudicial la obligación de dejar inaplicada la norma contraria al derecho comunitario, para resolver el caso concreto, sin perjuicio de otras obligaciones posteriores.

El recurso de incumplimiento (arts. 258 y 259 TFUE) se fundamenta en la obligación de los Estados miembros a adoptar todas las medidas generales o particulares apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones resultantes del tratado y de los actos de las instituciones. Los incumplimientos de esta obligación pueden derivar tanto de comportamientos activos, consistentes en la adopción de disposiciones contrarias a los objetivos del tratado, como de comportamientos pasivos, por omisión o abstención de la obligación de actuar que pesa sobre los mismos. Cuando la Comisión u otro Estado miembro estiman que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones podrán demandarlo ante el Tribunal de Justicia. Este, en su fallo, declarará que el Estado miembro ha incumplido sus obligaciones, aunque no puede, por sí mismo, anular o derogar las disposiciones del Estado miembro que ocasionan dicho incumplimiento. El alcance de la resolución es puramente declarativo, quedando el Estado miembro en cuestión obligado a adoptar todas las medidas apropiadas para la ejecución de la sentencia del tribunal que declara el incumplimiento, que deben comprender la eliminación del incumplimiento y de sus consecuencias pasadas y futuras.

Ante la práctica ausencia de consecuencias que tenía en muchos casos la constatación de los incumplimientos, el Tratado de Maastricht introdujo un nuevo artículo en el Tratado

de la CEE (actualmente, art. 260 TFUE) permitiendo que si la Comisión estimase, transcurrido un periodo de tiempo prudencial, que un Estado no ha adoptado las medidas exigidas por una sentencia que declara el incumplimiento, podrá someter la cuestión al tribunal, proponiendo una sanción, de tal forma que, si este estima que el Estado ha incumplido las obligaciones que derivan de su sentencia declarativa del incumplimiento, puede imponerle una sanción al estado infractor, sobre la base de la propuesta de la Comisión.

Como sabemos, el IVA es un impuesto armonizado a nivel comunitario, siendo la norma reguladora fundamental del impuesto, a nivel comunitario, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

El control de la correcta interpretación y de la adecuación de la normativa de los Estados miembros a la Directiva Refundida, así como completar la correcta inteligencia de los preceptos comunitarios y nacionales a partir de las interpretaciones que realiza el TJUE, ha sido y es un elemento fundamental para la correcta aplicación del IVA.

El propósito de este estudio es presentar, ordenado por las materias en las que incide, los principales pronunciamientos emanados del TJUE en el año 2022.

2. Hecho imponible

En la Sentencia de 20 de enero de 2022 (asunto C-90/20 –NFJ026002–), Apcoa Parking Danmark, se suscita la sujeción al impuesto de una tarifa «incrementada» por estacionamiento de vehículos en plazas de aparcamiento públicas.

Apcoa es una empresa privada que gestiona aparcamientos públicos en propiedades privadas, con unas condiciones de uso aprobadas por la Administración. Dichas condiciones establecen la posibilidad de percibir unas «tarifas incrementadas» (de naturaleza sancionadora, según el derecho nacional danés) cuando se incumplen las condiciones de aparcamiento que se muestran: por ejemplo, cuando se excede la duración, no se obtiene o no se exhibe el boleto justificativo del pago, etc. Se plantea si dichas tarifas incrementadas pueden constituir una operación sujeta al impuesto.

A juicio del TJUE, dichas tarifas guardan una relación con la prestación del servicio: en este caso se ha producido la utilización del aparcamiento ofrecido, aunque en condiciones distintas a las que se deberían haber respetado, por lo que la percepción de dicha tarifa incrementada se encuentra directamente relacionada con el servicio prestado (a diferencia de lo que ocurre en las indemnizaciones, examinadas por el Tribunal en la Sentencia de 18 de julio de 2007 [asunto C-277/05 –NFJ026002–], Société thermale d’Eug nie-Les-Bains, en las que no se ha producido la prestación de servicio).

Igualmente destaca el TJUE que no se altera esta consideración por el hecho de que las tarifas incrementadas tengan naturaleza sancionadora, pues siguen siendo la retribución a la prestación de un servicio.

Concluye, en consecuencia, el TJUE que las tarifas de control percibidas por una sociedad de derecho privado encargada de la explotación de aparcamientos privados, en caso de que los automovilistas incumplan las condiciones generales de uso de dichos aparcamientos, deben considerarse la contraprestación de una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido de dicha disposición, y sujeta como tal al IVA.

Aunque producida para un caso particular, esta sentencia ofrece un criterio interpretativo general en una materia compleja, como es la distinción de las indemnizaciones no sujetas al impuesto (al ser excluidas de la base imponible por el art. 78 Ley del Impuesto sobre el valor añadido –LIVA–) y las propias contraprestaciones percibidas por el desarrollo de un servicio en condiciones anormales. Particularmente interesante resulta a nuestro juicio que el TJUE se apoye en la relación jurídica generada entre los sujetos que origina la percepción económica, por encima de la naturaleza sancionadora o no según el derecho nacional del importe percibido.

En la Sentencia de 24 de febrero de 2022 (asunto C-605/20 –NFJ085293–), Suzlon Wind Energy Portugal, se cuestiona la existencia de una prestación de servicios en una reparación realizada para dar efectividad a una garantía.

La entidad recurrente adquirió en 2006 unos aerogeneradores de una entidad vinculada india, incluyéndose una garantía frente a defectos en las piezas suministradas. En 2008, dentro del periodo de garantía, fue necesario sustituir diversos elementos, firmándose un nuevo contrato entre la entidad recurrente y la entidad vinculada india, por el que la primera se haría cargo de la reparación, repercutiendo a la segunda los costes correspondientes. La entidad recurrente realizó los trabajos, adquiriendo bienes y recibiendo servicios de terceros por los que dedujo las cuotas de IVA soportado, y emitió unas notas de adeudo a la entidad india, en las que no se incluyó IVA devengado.

La Administración portuguesa consideró tales operaciones como prestaciones de servicios sujetas a IVA. La entidad consideraba que no existía prestación de servicios, ya que era una mera repercusión de gastos por realizar una labor que incumbía al proveedor de los aerogeneradores defectuosos, en la que no se había generado ningún valor añadido.

El TJUE, reiterando su jurisprudencia, señala que existe una prestación de servicios a título oneroso, sujeta al impuesto, cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido. En este caso, entiende el TJUE que se dan tales circunstancias, ya que la relación jurídica es el contrato de 2008 por el que se asume la reparación que debía realizar el proveedor; la retribución sería las

notas de adeudo, y los servicios de asistencia en la reparación o la sustitución de las palas defectuosas responden a la definición de servicio individualizable prestado al beneficiario. Destaca, además, el tribunal que la entidad portuguesa adquiriera los bienes y los servicios en nombre propio, deduciendo las cuotas soportadas, poniendo de manifiesto la existencia de una actividad económica desplegada para la realización del servicio. En consecuencia, concluye que existe una prestación de servicios sujeta al impuesto.

Esta sentencia es relevante en cuanto a la definición del hecho imponible prestación de servicios. No obstante, el hecho de no haber avanzado en los criterios que ya enunciara el TJUE hace que el valor esencial de la misma sea principalmente explicativo.

En cualquier caso, debemos recordar que el artículo 4.Tres de la LIVA sujeta las entregas o prestaciones de servicios al impuesto, independientemente de su resultado: «La sujeción al impuesto se produce con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular». Aunque el TJUE ya haya confirmado en otras ocasiones que puede existir operación sujeta, independientemente del resultado; también en este caso, sin realizar un pronunciamiento directo sobre el particular, al no acoger la pretensión de la entidad recurrente relativa a la inexistencia de operación sujeta, al no existir beneficio, se está ratificando la misma conclusión.

En la Sentencia de 7 de abril de 2022 (asunto C-489/20 –NFJ085706–), Kauno teritorinė muitinė, se plantea la posible extinción de la deuda por el IVA a la importación como consecuencia de la extinción de la deuda aduanera, a la que dicho IVA va ligado, por decomiso y confiscación de las mercancías después de su introducción ilegal en el territorio aduanero.

El recurrente participó en la introducción ilegal de tabaco en la Unión Europea, siendo detenido por agentes de fronteras. El tabaco fue objeto de decomiso, confiscación y destrucción. La participación de UB dio lugar a la imposición de una multa por la comisión de un delito de contrabando, y a la liquidación de sendas deudas tributarias en concepto de impuestos especiales y de IVA a la importación, pero no a la liquidación de una deuda de aduanas, al considerarse esta extinguida por el decomiso y destrucción de las mercancías, causa de extinción prevista en el artículo 124, apartado 1, letra e), del Código Aduanero de la Unión. Se suscita por el recurrente si la extinción de la deuda aduanera conlleva también la extinción de las deudas tributarias en concepto de impuestos especiales y de IVA a la importación.

El TJUE contesta que existe una vinculación en el nacimiento de las deudas por el IVA a la importación y la deuda aduanera, pero que, sin embargo, la Directiva del IVA no recoge disposición alguna sobre la extinción de la obligación de satisfacer el impuesto en caso de extinción de la deuda aduanera correspondiente a mercancías de contrabando por la causa contemplada en el artículo 124, apartado 1, letra e), del Código Aduanero de la Unión. De ello se deduce que, una vez devengado, el IVA sobre esas mercancías seguirá adeudándose y no se extingue.

La presente sentencia tiene un alcance aclaratorio, con incidencia directa en la aplicación del IVA, aunque evidentemente limitada a los supuestos en los que se den estas particulares circunstancias.

En la Sentencia de 28 de abril de 2022 (asunto C-637/20 –NFJ085932–), DSAB Destination Stockholm, se plantea la interpretación del concepto de bono, a los efectos del artículo 30 bis de la directiva.

En concreto se cuestiona si cabe calificar como tal una tarjeta que permite a su titular el derecho a acceder a alrededor de 60 atracciones turísticas, tales como lugares de interés y museos, por un periodo de tiempo limitado y hasta determinado importe, y que, asimismo, da derecho al uso de una decena de servicios de transporte de pasajeros, como los circuitos efectuados con autobuses y barcos. El tipo aplicable a estos servicios varía entre el 5 % y el 25 %, incluso determinados servicios pueden encontrarse exentos.

La Administración sueca entendió que dicha tarjeta no podía calificarse como bono, ya que, dada su duración y cuantía, no era probable que un usuario medio pudiera hacer uso de todos los servicios que se ofrecían.

El TJUE, parafraseando el artículo 30 bis de la Directiva Refundida, señala que un bono es un instrumento que cumple, acumulativamente, las dos condiciones siguientes: primero, debe aceptarse como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios cuando, segundo, los bienes que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de los posibles suministradores o prestadores hayan de constar, ya sea en el propio instrumento o en la documentación correspondiente, incluidas las condiciones de uso del instrumento.

Según los datos facilitados en la resolución de remisión, el TJUE entiende que la tarjeta cuestionada es un bono polivalente. No acepta el reparo que suscitaba la Administración sueca relativo a que un consumidor medio le resulta imposible disfrutar de todos los servicios ofrecidos, habida cuenta del limitado periodo de validez de dicha tarjeta. Luego la matización que realiza el tribunal sobre el concepto de bono es que no hace falta que el mismo se utilice en todos los servicios que ofrece, sino que puede consumirse únicamente en alguno de ellos.

En cuanto al traslado de esta jurisprudencia al caso nacional, la Dirección General de Tributos (DGT) ha publicado la Resolución de 28 de diciembre de 2018, sobre el tratamiento de los bonos en el Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 31 de diciembre de 2018). En dicha resolución se ofrece el siguiente concepto de los bonos:

A los efectos de lo establecido en esta Resolución, tendrá la consideración de bono aquel instrumento, cualquiera que sea la forma en que haya sido creado, que deba ser aceptado a su presentación por su tenedor como contraprestación total o parcial de una entrega de bienes o de una prestación de servicios cuando los bienes

que se vayan a entregar o los servicios que se vayan a prestar o la identidad de los eventuales proveedores de los bienes o los servicios sean conocidos al constar en el propio instrumento o en la documentación asociada al mismo, incluidas las condiciones de uso del instrumento.

Dicha resolución, sobre la definición contenida en la directiva, únicamente aporta, a nuestro juicio, la libertad de forma de creación del instrumento, lo que está en la línea del juicio del TJUE. No incluye de manera expresa la matización relativa a la consideración como bono de un instrumento que permita acceder a varios servicios, aunque no se consuma en todos los posibles, si bien es necesario reconocer que así parece entenderse de la misma.

En la Sentencia de 17 de noviembre de 2022 (asunto C-607/20 –NFJ088113–), GE Aircraft Engine Services, se suscita la consideración como autoconsumo de bienes la entrega de vales de compra a sus trabajadores.

En concreto, se cuestiona por la posible consideración como autoconsumo la entrega de vales incluidos como un plan de incentivo a los trabajadores y que premian el mejor desempeño de algunos trabajadores.

El TJUE señala que, aunque desde la perspectiva de los empleados los vales satisfacen necesidades privadas de estos, desde la perspectiva de la empresa contribuye al buen desarrollo de su actividad empresarial y a la búsqueda de mayores beneficios, pues la ventaja para los empleados solo era accesoria con respecto a las necesidades de la empresa de contribuir a reforzar la motivación de los empleados para obtener mayor rendimiento y rentabilidad.

Concluye el TJUE que no está comprendida en el ámbito de aplicación del IVA la entrega por la empresa de vales de compra a sus empleados de manera gratuita en el marco de un plan instaurado por ella para gratificar y premiar a los empleados con más méritos y mayor rendimiento.

La definición de los autoconsumos por prestaciones en favor de terceros se contiene en el artículo 12.3 de la LIVA, que los define como «Las demás prestaciones de servicios efectuadas a título gratuito por el sujeto pasivo no mencionadas en los números anteriores de este artículo, siempre que se realicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional». El legislador español, por tanto, ha tenido claro que el rasgo que caracteriza al autoconsumo es la aplicación del servicio a fines ajenos a la actividad. El TJUE subraya este punto, encontrando en el caso controvertido suficiente vinculación con la finalidad de la actividad como para considerar que no existía un autoconsumo. No es, por tanto, más que ratificación del mismo criterio que ha transpuesto el legislador.

Quizá, el punto más llamativo de esta sentencia sea la comparación con la Sentencia del propio TJUE de 29 de julio de 2010 (asunto C-40/09 –NFJ039296–), Astra Zeneca UK, en la que entendió que la entrega de vales descuento en el marco de la política general de

retribuciones de la empresa constituía una operación sujeta al impuesto. La diferencia, a nuestro juicio, radica en que en el caso Astra Zeneca UK se trataba de una política general que permitía a todos los trabajadores sustituir parte de su salario por tales vales, mientras que en el presente caso se trata de un premio concedido, de forma unilateral, a determinados trabajadores, no identificados en el momento de acordar el plan de incentivos, por lo que no es una retribución de su trabajo, sino un premio por el mejor desempeño desde el punto de vista de la Administración.

3. Reglas de localización

En la Sentencia de 7 de abril de 2022 (asunto C-333/20 –NFJ085702–), Berlin Chemie A. Menarini, se plantea la existencia de un establecimiento permanente en un Estado miembro, en concreto, la modalidad de establecimiento permanente conocida generalmente como establecimiento permanente en sede del agente dependiente.

En concreto, se trata de una empresa alemana que comercializa productos en Rumanía, donde ha declarado no contar con establecimiento permanente. La empresa alemana cuenta con una filial rumana que le presta servicios de almacenamiento; además ha contratado con la misma filial la prestación de servicios de mercadotecnia, ordenación, publicidad y representación, para la promoción activa de los productos de la sociedad alemana en Rumanía. A través de este contrato la sociedad rumana pone a disposición de la alemana más de 200 representantes que favorecen la difusión de los productos de la empresa alemana entre sus clientes, si bien las operaciones de venta de tales productos se realizan desde Alemania directamente.

Se plantea por el tribunal que remite la cuestión si puede existir un establecimiento permanente, particularmente, si, como es el caso, la empresa alemana no cuenta con medios propios y, además, los medios que emplea serían los pertenecientes a una filial que presta servicios, por lo que se plantea si se puede ser a la vez el establecimiento permanente de otra persona jurídica y un prestador de servicios destinados a dicho establecimiento permanente.

El TJUE recuerda la definición de establecimiento permanente, que se caracteriza por tener un grado suficiente de permanencia y una estructura adecuada en términos de medios humanos y técnicos que le permitan recibir y utilizar los servicios que se presten para las necesidades propias de dicho establecimiento.

En cuanto a la estructura, el tribunal no establece limitación en función de la propiedad, exigiendo únicamente que se disponga de la misma de forma no esporádica, de tal forma que si a través de contratos puede disponer y dirigir los medios materiales y humanos, existirá el sustrato suficiente para que se considere que hay un establecimiento permanente.

En cuanto a la finalidad de tales servicios, el tribunal adopta una posición más restrictiva. Caracteriza la estructura como aquella que permita recibir y utilizar las prestaciones

de servicios para las necesidades propias de la actividad del propio establecimiento, introduciendo dos limitaciones. La primera, en cuanto a las operaciones, al señalar que los servicios que se reciben se relacionan con las ventas que realiza la central de Alemania; y, sobre todo, la segunda, en la que señala que los medios que se usan para deducir la existencia de un establecimiento permanente de la sociedad alemana en Rumanía son también aquellos de los que se sirve la sociedad rumana para realizar las prestaciones de servicios destinados a la sociedad alemana; destacando el TJUE que los mismos medios no pueden utilizarse a la vez para prestar y recibir los mismos servicios.

El TJUE, finalmente, somete la cuestión al tribunal que la remite, quien debe comprobar los hechos a la luz de la interpretación jurídica realizada.

A nuestro juicio, esta es una de las decisiones más relevantes del año e incidirá directamente en la interpretación del concepto de establecimiento permanente.

Sanciona indudablemente la posibilidad de la existencia del establecimiento permanente en sede del agente dependiente, al permitir que los medios puestos a disposición de la entidad no residentes y que dan lugar a la existencia del establecimiento permanente sean los de otras personas.

No obstante, no podemos desconocer que, siguiendo la estela de lo realizado en la imposición directa (a pesar de la advertencia del TJUE para que no se siga dicho criterio), se estaba aplicando el conocido como *Spanish approach* (Sentencia del Tribunal Supremo, caso Roche Vitaminas) en la identificación de establecimientos permanentes, donde precisamente son una serie de contratos suscritos con una filial en favor de la casa central los que ponen de manifiesto la existencia de un establecimiento permanente. Con el nuevo pronunciamiento del TJUE, tal aproximación será, cuanto menos, más discutida.

En la Sentencia de 16 de junio de 2022 (asunto C-596/20 –NFJ086554–), DuoDecad, se plantea una cuestión adicional sobre la localización de los servicios derivada del pronunciamiento contenido en la Sentencia del TJUE de 17 de diciembre de 2015 (asunto C-419/14 –NFJ061523–), WebMindLicenses.

En el caso WebMindLicenses se planteó ante el tribunal el caso de una entidad húngara, que había contratado con una entidad portuguesa, sita en Madeira, una cesión de un *know-how*, a través de la cual la empresa portuguesa podía prestar determinados servicios a otra empresa húngara. En dicho asunto se discutía la posibilidad de que la empresa portuguesa fuera una mera ficción, generada para cometer un abuso de derecho, al beneficiarse de que el tipo de IVA aplicable a los servicios de entretenimiento era menos elevado en Madeira que en Hungría.

El TJUE, en dicha sentencia, ofreció una serie de criterios para examinar si dicha situación podía constituir un abuso de derecho, teniendo presente si la implantación de la empresa en Madeira no era real o si esa sociedad no poseía una estructura adecuada para ejercer la

actividad económica de que se trataba en lo que a locales y medios humanos y técnicos se refería, o si dicha sociedad no ejercía esa actividad económica en su propio nombre, bajo su propia responsabilidad y por su cuenta y riesgo. No obstante, la apreciación de estos, se decía, como no versaba sobre la validez e interpretación de los preceptos comunitarios, correspondía al tribunal nacional.

El TJUE constata en esta nueva petición de pronunciamiento prejudicial que lo que quiere el tribunal remitente es que aquel se pronuncie, a la vista de las pruebas constatadas, si la implantación de la empresa portuguesa es suficiente como para considerar que es la destinataria de los servicios y que, en consecuencia, el contrato de licencia concluido entre esas sociedades no sería un montaje meramente artificial.

El tribunal concluye que carece de competencia para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas, ya que es la apreciación de los hechos que no le corresponde.

Esta sentencia nos recuerda, una vez más, el alcance de las competencias del TJUE, limitado a establecer la validez e interpretación del Derecho de la Unión Europea. Establecidos sus criterios, la apreciación de los hechos, en este caso, los hechos constitutivos de una simulación contractual que genera la ficción de un establecimiento en otro Estado miembro, es una cuestión para apreciar por los órganos nacionales, respetando principios y criterios sentados por el Tribunal de Luxemburgo.

En la Sentencia de 8 de septiembre de 2022 (asunto C-368/21 –NFJ087227–), Hauptzollamt Hamburg (Lieu de naissance de la TVA - II), se plantea el lugar de realización del hecho imponible en relación con el IVA a la importación en una entrada irregular de mercancías.

Se cuestiona, en concreto, el lugar de realización de una importación en relación con un vehículo adquirido en Georgia, territorio tercero, y que fue trasladado hasta el domicilio del adquirente, sito en Alemania, a través de varios países, incluyendo países comunitarios, sin declararlo en una aduana de importación.

El TJUE, ratificando su Sentencia de 3 de marzo de 2021 (asunto C-7/20 –NFJ081071–), Hauptzollamt Münster (Lieu de naissance de la TVA), considera que se produce la importación en el Estado miembro de residencia del sujeto pasivo siempre que dicho vehículo haya sido utilizado efectivamente en ese Estado miembro, aun cuando, durante su trayecto desde un tercer país hacia ese Estado miembro, el referido vehículo hubiera entrado materialmente en el territorio aduanero de la Unión por otro Estado miembro, ya que es en ese Estado miembro donde ha entrado en el circuito económico de la Unión con infracción de las normas aduaneras.

No se trata, como hemos dicho, de un criterio novedoso. La Sentencia de 3 de marzo de 2021, además, reiteraba el criterio de la Sentencia de 10 de julio de 2019 (asunto C-26/18 –NFJ073997–), Federal Express Corporation Deutsche Niederlassung. No obstante, obviamente debe atenderse a las mismas para determinar el lugar en el que cabe entender realizada una importación irregular.

En la Sentencia de 7 de julio de 2022 (asunto C-696/20 –NFJ086791–), Dyrektor Izby Skarbowej w W. (Qualification erronée d'opérations en chaîne), se analiza la tributación de una operación en cadena intracomunitaria erróneamente declarada.

En concreto, se trata de dos entregas, una realizada de un proveedor al recurrente, que actúa como intermediario, y otra del recurrente al cliente final, con un único transporte, desde Polonia y con destino al establecimiento del cliente final. El recurrente, establecido en otro país, pero identificado en Polonia también, comunicó su NIF polaco al proveedor, sujetando la entrega como una operación interior. A continuación, declaró la existencia de una entrega intracomunitaria (EIB) como destino al cliente final.

La Administración, en su comprobación, determinó que el transporte estaba vinculado a la entrega del proveedor al intermediario (el recurrente), por lo que calificó esta operación como entrega intracomunitaria, dando lugar a una adquisición intracomunitaria realizada por el intermediario. Como este no pudo acreditar la tributación en el lugar de llegada de las mercancías, en aplicación del artículo 41 de la directiva (art. 71.Dos LIVA), se liquidó una adquisición intracomunitaria, por haber comunicado el NIF-IVA polaco.

El TJUE analiza esta conclusión desde el punto de vista de los principios de proporcionalidad y de neutralidad, examinando la finalidad del artículo 41 de la directiva, para concluir que el mencionado precepto se establece como cláusula de cierre, para evitar que determinadas operaciones intracomunitarias queden sin tributación, pero que no puede aplicarse en un caso como este, en el que el que había habido un error en la calificación de la operación vinculada al transporte, pero se había sujetado la operación al IVA interior, y todo ello no iba ligado a una operación de fraude.

Para valorar adecuadamente esta sentencia, debemos tener presente que la misma se examina con la regulación de las operaciones en cadena previa a la modificación realizada por la Directiva *Quick fixes*. Con la nueva regulación, cuando existen dos entregas y un único transporte intracomunitario se ha objetivado la identificación de la aplicación de la exención: si el intermediario comunica un NIF-IVA del país donde se encuentran las mercancías al iniciarse el transporte, esa se considerará una entrega interior, y la realizada por este para el cliente final, una operación intracomunitaria; en el caso de que el intermediario comunique un NIF-IVA de un país distinto a aquel donde se encuentran las mercancías al iniciarse el transporte, esa se considerará una operación intracomunitaria, y la realizada por este para el cliente final, una entrega interior en el lugar donde hayan llegado las mercancías.

En la situación previa, como destaca el TJUE, debía examinarse cuál de las dos entregas debía considerarse ligada al transporte. En este caso el tribunal que remite la cuestión afirma que es la entrega del proveedor al intermediario. Indudablemente, una situación más incierta que la que existe con la aplicación del criterio objetivo del NIF-IVA comunicado actualmente vigente.

En la Sentencia de 27 de octubre de 2022 (asunto C-641/21 –NFJ087789–), Climate Corporation Emissions Trading, se suscita la regla de localización aplicable en un caso de fraude.

Se plantea, en concreto, un supuesto en el que una empresa austriaca transmitió derechos de emisión a una empresa alemana. La empresa alemana actuó como *missing trader* o trucha en un fraude en la transmisión de tales derechos, que la empresa austriaca conoció o debió haber conocido. La Administración austriaca, ante estos hechos, calificó la operación como entrega y denegó la aplicación de la exención por entrega intracomunitaria.

El tribunal que somete la cuestión señala que, aunque cabe calificar la operación como prestación de servicios y no como entrega, se plantea si cabe calificarla como entrega localizada en el lugar donde está establecido el prestador, en vez del lugar donde está establecido el destinatario (como corresponde por la regla general de localización de los servicios) y considerarla sujeta al IVA. Tal consideración se apoyaría en la doctrina sentada por el TJUE en la Sentencia de 18 de diciembre de 2014 (asuntos acumulados C-131/13, C-163/13 y C-164/13 –NFJ056730–), Italmoda, que permitía, a modo de sanción, excluir la exención en una operación intracomunitaria por haber debido conocer el operador que la realizaba que estaba participando en un fraude.

El TJUE, aunque reconoce la similitud entre una prestación de servicios intracomunitaria y una entrega intracomunitaria de bienes, destaca la diferencia en su régimen: mientras que en la entrega intracomunitaria se plantea la aplicación de un beneficio fiscal (la exención) y que se deniega al participar en una operación fraudulenta (tal y como se permite en la sentencia Italmoda); en el caso de una prestación de servicios se aplica una norma imperativa, como es la relativa a la regla de localización, que no se puede alterar por voluntad de una autoridad tributaria, ni aun bajo la demostración de la existencia de fraude.

Concluye el TJUE afirmando que la Directiva del IVA se opone a que, en la prestación de servicios de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro a un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro, las autoridades del primer Estado miembro estimen que el lugar de realización de tal prestación, que se sitúa, de conformidad con el artículo 44 de la citada directiva, en ese otro Estado miembro, se considere situado, no obstante, en el primer Estado miembro si el prestador sabía o debería haber sabido que, mediante dicha prestación, participaba en un fraude en el IVA cometido por el destinatario de esa prestación en el marco de una cadena de operaciones.

Este pronunciamiento es indudablemente trascendente, al fijar un límite claro a las competencias de las Administraciones tributarias frente a comportamientos fraudulentos. Como señala el tribunal, ante la constatación de un fraude pueden aplicarse las sanciones que resulten pertinentes, incluso puede denegarse el ejercicio de derechos, pero lo que no puede realizarse es calificar las operaciones «libremente», alterando los elementos estructurales del tributo para imponer los castigos, aunque fueran merecidos, a comportamientos fraudulentos.

4. Exenciones

En la Sentencia de 7 de abril de 2022 (asunto C-228/20 –NFJ085711–), I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), se plantea la aplicación de la exención en los servicios de hospitalización y asistencia sanitaria prestados por establecimientos hospitalarios privados.

Se examina la validez de una disposición del derecho alemán por la que se condiciona la exención a que se trate de servicios prestados por establecimientos hospitalarios autorizados, limitándose esta condición a los que se encuentran incluidos en el plan hospitalario de un estado federado o a los que hayan celebrado un convenio de prestación de asistencia sanitaria con determinadas autoridades y entidades.

El TJUE señala que, aunque corresponde según la directiva a los Estados miembros fijar las condiciones de ejercicio de la actividad para aplicar la exención, dicha facultad viene limitada por la exigencia del principio de neutralidad, que no permite discriminar a determinadas entidades que realicen sus actividades en condiciones comparables a la de otras que gocen de la exención, y por la finalidad de la exención, que pretende hacer más asequibles los servicios sanitarios prestados en condiciones análogas a las de los servicios sanitarios públicos.

A la luz de tales consideraciones, concluye que la normativa nacional condiciona la exención a la inclusión en el plan hospitalario de un Estado federado o a la celebración de determinados convenios con ciertas entidades es contraria al régimen común del IVA.

El criterio que debe aplicarse debe responder a que los establecimientos hospitalarios privados realicen prestaciones similares en condiciones sociales comparables a las que rigen para las entidades de derecho público para aplicar la exención, debiendo estimarse para ello múltiples factores, tales como los requisitos normativos aplicables a las prestaciones realizadas por los establecimientos hospitalarios de derecho público, así como indicadores de la capacidad de un establecimiento hospitalario privado en materia de personal, locales y equipos, y de la eficacia económica de su gestión, en la medida en que estos indicadores sean aplicables también a los establecimientos hospitalarios de derecho público, o las modalidades de cálculo de las tarifas fijas diarias y la cobertura, por el régimen de seguridad social o en virtud de convenios celebrados con autoridades públicas, de las prestaciones realizadas por el establecimiento hospitalario de derecho privado, de modo que el coste soportado por el paciente se aproxime al que soporta, por prestaciones similares, el paciente de un establecimiento hospitalario de derecho público.

Aunque este pronunciamiento no sea novedoso en sí mismo, y la condición que contiene el derecho español para aplicar la exención no es muy exigente (solo se exige que los establecimientos privados presten sus servicios en régimen de precios autorizados o comunicados; mención además que coincide con la previsión de la directiva), no puede desconocerse que aun sin el cumplimiento de este requisito, si se dieran las especiales circunstancias a las que hace referencia la sentencia, una entidad privada podría invocar y obtener la exención.

En la Sentencia de 28 de abril de 2022 (asunto C-612/20 –NFJ086034–), Happy Education, se plantea el alcance de la exención en los servicios educativos prestados por una entidad que organiza actividades complementarias del programa escolar.

El TJUE se centra en el carácter de organismo reconocido del centro recurrente, llegando a la conclusión de que el mismo no cumple la condición de tal según lo previsto en el derecho rumano, ya que se exige para ello la celebración de un acuerdo de colaboración con un centro de enseñanza en el marco del programa «Escuela después de la Escuela». De acuerdo con lo expuesto, se declara que no tiene derecho a la exención.

Esta sentencia suscita unas curiosas reflexiones. Justo en los párrafos anteriores analizábamos la Sentencia de 7 de abril de 2022 (asunto C-228/20 –NFJ085711–), I (Exonération de TVA des prestations hospitalières), en la que el tribunal ha realizado un examen, a la luz del principio de neutralidad fiscal, de las condiciones a las que se puede someter el reconocimiento de un centro sanitario y llega a la conclusión de que no puede basarse en la celebración de determinado tipo de contratos con la Administración pública. Sin embargo, en la presente sentencia, aunque se menciona el principio de neutralidad, no se examina el requerimiento del derecho rumano desde dicho punto de vista y se afirma que la entidad que no ha celebrado un convenio concreto previsto por la normativa nacional no tiene derecho a aplicar la exención.

Por otro lado, es curiosa la presente sentencia cuando la ponemos en comparación con la interpretación española de la exención para las clases extraescolares. La exención de educación se condiciona a dos requisitos: el objetivo, que las actividades se encuentren incluidas como actividad educativa «reglada», y el subjetivo, que es el que se examina aquí.

En España se ha venido interpretando que las actividades extraescolares no están exentas, al no formar parte de ningún plan de estudios en ninguna etapa o nivel del sistema educativo (a título de ejemplo, la Consulta de la DGT V0408/2014, de 11 de febrero –NFC050482–); esto es, por incumplimiento del requisito objetivo. Sin embargo, en la sentencia que acabamos de analizar este requisito ni se plantea y se concluye con la exclusión de la exención por el incumplimiento del que citábamos como requisito subjetivo.

La explicación a esta aparente contradicción se encuentra, a nuestro juicio, en que, tal y como señala la sentencia, las clases extraescolares en cuestión se encuentran reguladas por los programas «Escuela después de la Escuela» que se organizarán conforme a una metodología aprobada por orden del ministro de Educación, Investigación, Juventud y Deporte de Rumanía. Por el contrario, en el caso español ha sido el propio Ministerio de Educación y Formación Profesional el que ha señalado que tales actividades se encuentran fuera del ámbito educativo reglado.

En la Sentencia de 30 de junio de 2022 (asunto C-56/21 –NFJ086723–), ARVI ir ko, se cuestiona los requisitos legales a los que se condiciona la renuncia a la exención en las entregas de inmuebles.

Se plantea en concreto un supuesto en el que se renunció a la exención en una transmisión a un adquirente que no estaba registrado como sujeto pasivo a efectos de IVA, aunque realizó tal registro un mes después de la adquisición. De acuerdo con la legislación nacional en cuestión, para la válida renuncia a la exención, el adquirente debe ser un sujeto pasivo registrado. Se cuestiona si dicha limitación es compatible con los principios de neutralidad fiscal y de efectividad.

El TJUE señala que la directiva permite a los Estados miembros un amplio margen en el establecimiento de las operaciones o categorías de sujetos pasivos que pueden aplicar la renuncia. Las condiciones fijadas, particularmente la establecida en este caso, no afectan al principio de neutralidad, en la medida en que tiene por objeto asegurar que se vaya a poder realizar la deducción del impuesto. Tampoco afectan al principio de proporcionalidad, en la medida en que no hay una operación comparable con otro régimen de tributación, examinándose en este caso algo distinto, como son las condiciones en las que se renuncia a la exención.

En conclusión, el TJUE no opone ningún reparo a esta exigencia.

Esta sentencia incide en el artículo 20.Dos de la LIVA que establece que solo podrá renunciarse a la exención en las segundas entregas de inmuebles por los sujetos pasivos, por lo que el criterio del TJUE que ahora examinamos valida la regulación nacional española. Parece además que dicho precepto es plenamente respetuoso con la formulación que, a partir del principio de neutralidad, se realizaba sobre la renuncia a la exención, en la medida en que el legislador no discrimina a ningún empresario que tenga derecho a la deducción parcial del impuesto.

En la Sentencia de 6 de octubre de 2022 (asunto C-250/21 –NFJ087513–), Szeif Krajowej Administracji Skarbowej, se plantea el alcance de la exención en las operaciones de crédito.

Se cuestiona, en particular, si cabe considerar como contrato de concesión de crédito una figura contractual del derecho polaco, denominada «subparticipación», dentro de la titulización, y cuyos rasgos son similares a todas las operaciones de titulización: adquisición a través de otra entidad de una participación en un crédito, mediante el adelanto de una cantidad, y asumiendo el riesgo de la inversión, que, en este caso, es el riesgo financiero de impago por parte de los deudores del crédito titulado.

El TJUE contesta que están comprendidos en el concepto de concesión de crédito, a los efectos de la exención, los servicios prestados por un subpartícipe en virtud de un contrato de subparticipación, consistentes en la puesta a disposición del emisor de una aportación financiera a cambio de la transmisión al subpartícipe del rendimiento procedente de los derechos de crédito especificados en ese contrato, que permanecen en los activos del emisor.

En nuestra normativa, el artículo 20.Uno.18.º de la LIVA contiene la misma exención que se interpreta en este caso, y se aplica tanto para las operaciones de concesión de crédito (letra c) como para la cesión de créditos y préstamos (letra e). La doctrina de la DGT ha

precisado, además, que los servicios de titulación se encuentran exentos del impuesto (Consulta V0052/2011, de 17 de enero –NFC040151–, entre otras). En consecuencia, la presente sentencia se encuentra en línea con lo aplicable en España, sin que parezca necesario revisar el criterio administrativo.

En la Sentencia de 24 de noviembre de 2022 (asunto C-458/21 –NFJ088145–), CIG Panónia Éltbiztosító, se plantea el alcance de la exención de servicios sanitarios en un servicio de «segundo diagnóstico», por el que una empresa española se encargaba, por cuenta de una empresa húngara, de examinar la documentación médica remitida por esta última para determinar si un cliente de la misma sufría una enfermedad grave y si tenía derecho a determinadas coberturas médicas.

El TJUE concluye que este servicio de diagnóstico prestado por la sociedad española no está comprendido en el concepto de «asistencia a personas físicas» en el sentido de la Directiva del IVA, de modo que no puede acogerse a la exención.

Este criterio es coincidente con el sostenido por la DGT, que en diversas ocasiones ha considerado que un servicio cuyo destinatario no es directamente una persona física, no puede acogerse a la exención.

En la Sentencia de 8 de diciembre de 2022 (asunto C-247/21 –NFJ088175–), Luxury Trust Automobil, se analizan los condicionantes para la aplicación de la regulación particular de las operaciones triangulares del comercio intracomunitario.

En particular, se examina el caso de una operación triangular, en la que se cumplieron todos los requisitos materiales para la aplicación de la regla especial que contempla la exención para las adquisiciones intracomunitarias realizadas en el marco de tales operaciones, pero en la que en la factura de entrega por el intermediario comunitario al cliente final no se hizo constar la mención «inversión del sujeto pasivo», sino la de «operación triangular intracomunitaria exenta». La Administración comprobó y denegó la aplicación de la exención por dicha razón.

El TJUE constata que la directiva exige expresamente dicha mención de «inversión del sujeto pasivo» y que tal exigencia se corresponde con facilitar al adquirente final el conocimiento de sus propias obligaciones. Añade además que esta omisión en una factura de la mención «inversión del sujeto pasivo» no puede rectificarse posteriormente añadiendo la indicación de que la factura se refiere a una operación triangular intracomunitaria y de que aplica la inversión del sujeto pasivo.

Resulta realmente sorprendente esta sentencia. El TJUE viene sosteniendo una línea, casi constante, en favor del levantamiento de las exigencias excesivamente formalistas que se sostenían en el IVA, haciendo primar el cumplimiento de los requisitos materiales. De hecho, quienes estudiamos y aplicamos de forma continuada y sensata (o eso pensamos) el impuesto, en muchas ocasiones, contestamos a aquellos que hoy, como ayer, afirman que

«el IVA es un impuesto formalista» que «viven en el pasado y que no es por ahí por donde va la interpretación actual del impuesto». Pues bien, de vez en cuando, el TJUE también da algún bandazo y nos sorprende con una rigidez absoluta. Cierto es que la exigencia de la mención está en la directiva y que quien pretende aplicar una exención debe extremar la precaución, pero no es menos cierto que si un operador adquiere un bien sujeto al IVA proveniente de otro país, sabe que él no es un intermediario en un transporte con destino a otro Estado miembro, sino su destinatario final, y que está recibiendo en el lugar que el mismo ha indicado los bienes, y si además en la factura, sin repercusión del impuesto, le indican que se trata de una «operación triangular intracomunitaria exenta», no hay que ser «el fénix de los ingenios» para sospechar que había que aplicar la inversión del sujeto pasivo y que sus obligaciones estaban claras. No obstante, no podemos terminar de otra forma distinta a como sentenciará San Agustín: «Roma locuta, causa finita».

5. Tipos de gravamen

En la Sentencia de 3 de febrero de 2022 (asunto C-515/20 –NFJ084870–), Finanzamt A, se plantea el tipo aplicable a las astillas de madera.

La entidad recurrente comercializaba varios tipos de astillas de madera, aplicando el tipo general de IVA como consecuencia de una comprobación administrativa anterior que así lo había entendido. Suscita en esta cuestión prejudicial si cabe entender las astillas de madera incluidas en la expresión «madera para leña» incluida en el artículo 122 de la Directiva Refundida.

El TJUE concreta, en primer lugar, que «madera para leña» es un concepto comunitario, esto es, conceptos que deben ser objeto de interpretación uniforme en toda la Unión Europea; añade además que no existiendo un concepto jurídico en la directiva de la «madera para leña», debe interpretarse conforme a su «sentido habitual en el lenguaje común», que en este caso debe entenderse como toda madera destinada exclusivamente, conforme a sus propiedades objetivas, a la combustión. Este criterio hermenéutico parece coincidente con los criterios de interpretación que ofrece el artículo 12.2 de la Ley General Tributaria –LGT– («En tanto no se definan por la normativa tributaria, los términos empleados en sus normas se entenderán conforme a su sentido jurídico, técnico o usual, según proceda»).

Añade el tribunal que no se opone la normativa comunitaria a que la definición del ámbito de aplicación del concepto «madera para leña» se realice en función de la inclusión de las mercancías en un código concreto de la nomenclatura combinada.

El punto más relevante de la sentencia, a nuestro juicio, se encuentra en la limitación que el principio de neutralidad fiscal impone a la aplicación de los tipos reducidos. Citando su jurisprudencia reiterada (Sentencias de 22 de abril de 2021 [asunto C-703/19 –NFJ081753–], Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Katowicach , y de 9 de septiembre de 2021 [asunto C-406/20 –NFJ083238–, Phantasialand]), recuerda que no puede limitarse la aplicación

del tipo reducido cuando los bienes son sustitutivos desde el punto de vista del consumidor medio: los bienes o las prestaciones de servicios son similares cuando presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, en función del criterio de que su utilización sea comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen considerablemente en la decisión del consumidor medio de recurrir a uno u otro de esos bienes o de esas prestaciones de servicios. La decisión final sobre si las astillas de madera son sustitutivos de la leña sometida a tipo reducido se deja a juicio del tribunal nacional.

El legislador español, al realizar la transposición de la habilitación que contenía el artículo 122 de la Directiva Refundida (este precepto se ha derogado por la Directiva 2022/542, de 5 de abril) decidió no incluir en el tipo reducido la «madera para leña»; lo que restaba interés al aspecto concreto que se debatía en esta controversia.

No obstante, el Real Decreto-Ley 17/2022, de 20 de septiembre, por el que se adoptan medidas urgentes en el ámbito de la energía, ha introducido, con carácter temporal, desde el 1 de octubre de 2022 y hasta el 31 de diciembre de 2022, el tipo del 5 % del IVA a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de briquetas y pellets procedentes de la biomasa y a la madera para leña. El Real Decreto-Ley 20/2022, de 27 de diciembre, de medidas de respuesta a las consecuencias económicas y sociales de la Guerra de Ucrania y de apoyo a la reconstrucción de la isla de La Palma y a otras situaciones de vulnerabilidad, mantiene, con efectos desde el 1 de enero de 2023 y vigencia hasta el 31 de diciembre de 2023, el tipo del 5 % del IVA, a las entregas, importaciones y adquisiciones intracomunitarias de briquetas y pellets procedentes de la biomasa y a la madera para leña. La interpretación dada por la DGT ha sido amplia, al considerar que las astillas de madera y otros derivados de esta como el serrín o las cortezas que se producen mediante el astillado, el serrado u otros procedimientos sobre la materia prima que es, generalmente, la madera procedente de entresaca de los bosques o de los árboles para su uso con fines de combustión se entienden incluidas en el ámbito objetivo de dicho tipo reducido (Consulta de la DGT V2256/2022, de 26 de octubre –NFC084249–). No obstante, se ha considerado que no se entienden incluidos en dicho tipo reducido las cáscaras de almendra y los huesos de aceituna para su uso como combustible (Consulta de la DGT V2309/2022, de 2 de noviembre –NFC084359–). A nuestro juicio, existe una diferencia objetiva entre la «madera para leña» y las citadas cáscaras; por lo que la interpretación dada por la DGT parece suficientemente respetuosa con el principio de neutralidad, tal y como exige la jurisprudencia del TJUE.

En la Sentencia de 5 de mayo de 2022 (asunto C-218/21 –NFJ085996–), DSR-Montagem e Manutenção de Ascensores e Escadas Rolantes, SA, se plantea el tipo aplicable a los servicios de reparación y mantenimiento de ascensores en inmuebles de uso residencial.

El TJUE considera que, por aplicación del principio de neutralidad, están comprendidos en el concepto de «renovación y reparación de viviendas particulares», a efectos de la aplicación del tipo reducido, los servicios de reparación y renovación de ascensores de inmuebles de uso residencial, excluidos los servicios de mantenimiento de tales ascensores.

Este criterio es coincidente con el mantenido a nivel nacional, donde la DGT ha entendido incluida la renovación de ascensores y elementos elevadores en los servicios sujetos al tipo del 10 % según lo dispuesto en el artículo 91.Uno.2.10.º de la LIVA para las ejecuciones de obra de renovación y reparación realizadas en edificios o partes de los mismos destinados a viviendas, siempre y cuando se cumpla el resto de requisitos contemplados en dicho precepto.

En la Sentencia de 22 de septiembre de 2022 (asunto C-330/21 –NFJ087433–), The Escape Center, se plantea la posibilidad de aplicar el tipo de IVA reducido no solo a las cuotas de acceso a gimnasios e instalaciones deportivas, sino también a los servicios de acompañamiento, grupal o individual, en el uso de las instalaciones deportivas.

El TJUE confirma que, efectivamente, puede aplicarse el tipo reducido al acompañamiento, tanto individual como grupal, cuando el acompañamiento esté asociado a la utilización de las instalaciones y sea necesario para la práctica del deporte y de la educación física o cuando el acompañamiento sea accesorio al derecho de utilizar dichas instalaciones o al uso efectivo de estas.

Este pronunciamiento no afecta directamente a nuestro país, en la medida en que, aunque la directiva permite la aplicación del tipo reducido a los servicios de gimnasios, el legislador español no ha hecho uso de tal habilitación y aplica el tipo general al uso de los gimnasios e instalaciones deportivas distintos de aquellas exentas por aplicación del artículo 20.Uno.13.º de la LIVA (de hecho, hasta el 1 de septiembre de 2012, se aplicaba en España el tipo reducido a estos servicios, siendo excluidos del mismo por el Real Decreto-Ley 20/2012).

6. Sujeto pasivo

En la Sentencia de 24 de marzo de 2022 (asunto C-697/20 –NFJ088113–), Dyrektor Izby Skarbowej w L. (Perte du statut d'agriculteur forfaitaire), se plantea, por una parte, la consideración como sujeto pasivo único a dos cónyuges en régimen de gananciales que realizan sendas explotaciones económicas de cría de pollos en la misma explotación; y, por otra parte, la posibilidad de excluir de la aplicación del Régimen Especial de la Agricultura, Ganadería y Pesca (REAGP) a un sujeto pasivo, cuando su cónyuge desarrolla de forma independiente la misma actividad en la misma explotación, utilizando ambos bienes de la sociedad de gananciales, y renuncia al REAGP acogiéndose al régimen general del impuesto.

En cuanto a la primera cuestión, el TJUE afirma que todo aquel que desarrolla de forma independiente la ordenación de la actividad es un empresario independiente. Destaca que se debe atender al hecho de que los cónyuges gestionen por separado los recursos destinados a las respectivas actividades de cría de pollos, para examinar si son distintas desde el punto de vista económico, financiero y organizativo. En cambio, es irrelevante el hecho de que dichos cónyuges ejerzan sus actividades en el marco de una misma localización, la

misma explotación agrícola, que poseen en gananciales. Por consiguiente, esa previsión del derecho polaco se declara contraria al régimen común del IVA.

En cuanto a la segunda cuestión, esto es, la posibilidad de excluir al cónyuge del renunciante al REAGP de ese mismo régimen especial, el tribunal destaca el carácter excepcional del citado régimen especial, justificable solo como simplificación cuando existan dificultades administrativas y siempre que no se comprometa la correcta percepción del impuesto. Señala que, aunque se deben aportar pruebas objetivas de que existe ese riesgo para la correcta percepción del impuesto, el hecho de que uno de los cónyuges pueda ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas (régimen general) y el otro no (REAGP) podría dar lugar a abusos, la exclusión del REAGP del cónyuge del renunciante no es contraria al régimen común del IVA.

La primera de las cuestiones plantea un asunto de especial relevancia en nuestro derecho, habida cuenta de que el artículo 84 de la LIVA permite considerar como empresarios a los entes sin personalidad jurídica que constituyan una unidad económica a que se refiere el artículo 35.4 de la LGT. Permite ello plantear si en nuestro país, necesariamente, debería considerarse como sujeto pasivo a la sociedad de gananciales. No ha sido esa la respuesta dada por la DGT. En varias consultas (entre otras, V2495/2016, de 8 de junio –NFC060228–) se ha afirmado que, en el caso de la sociedad de gananciales, dadas las particulares características de esta, a efectos del IVA, la consideración de sujeto pasivo puede recaer tanto en la propia comunidad como en cualquiera de sus miembros. Entendemos que esta respuesta es perfectamente compatible con el pronunciamiento del TJUE.

No obstante, queremos llamar la atención que en no pocas ocasiones la Inspección, a la hora de comprobar la existencia de actividades independientes por parte de personas con vinculación familiar muy próxima, utiliza como elemento justificativo de la unicidad de actividad, el ejercicio en los mismos locales. Aunque, en un juicio personal, seguimos creyendo que tal elemento de prueba es relevante; a la vista del pronunciamiento del tribunal consideramos que este indicio, como prueba angular de la unicidad de actividades, nunca debería prosperar, debiendo reunir otras pruebas que justifiquen la unicidad desde el punto de vista económico, financiero y organizativo.

En cuanto a la segunda cuestión, a pesar de su relevancia, en nuestra LIVA no se excluye del REAGP a un empresario por el hecho de que su cónyuge desarrolle una actividad que pudiera estar acogida al mismo régimen especial y haya renunciado al mismo. Quizá, visto el criterio del tribunal, el legislador pudiera plantearse esta causa de exclusión.

En la Sentencia de 12 de mayo de 2022 (asunto C-714/20 –NFJ086675–), U.I. (Représentant en douane indirect), se suscita la posible exigencia del IVA a la importación al representante aduanero indirecto en la importación.

Se plantea, en concreto, el caso de una sociedad U.I. que actuó como representante aduanera indirecta de otras sociedades en dos importaciones. A dicha sociedad le fueron

practicadas sendas liquidaciones por IVA a la importación, invocando las disposiciones del Código Aduanero. La sociedad impugnó las mismas al considerar que el Código Aduanero no resulta aplicable al IVA y, además, que, en el ordenamiento jurídico italiano, ninguna disposición establecía la responsabilidad solidaria del representante aduanero indirecto junto con la sociedad importadora por el pago del IVA a la importación.

El TJUE afirma que el código aduanero establece la condición de deudores tanto para el importador en cuyo nombre se presenta dicha declaración como para el representante aduanero indirecto. Sin embargo, dicho Código se aplica exclusivamente en relación con la deuda aduanera, pero no con el IVA a la importación, que no forma parte de los «derechos de importación» según el mismo.

Por otro lado, es cierto que el artículo 201 de la Directiva del IVA, que establece «será deudora del IVA a la importación la persona o personas designadas o reconocidas como deudoras por el Estado miembro de importación», confiere una facultad a los Estados miembros para designar a los sujetos pasivos del impuesto en la importación, lo que además se ratifica por el considerando 43 de la directiva, que dispone que los Estados miembros tienen plena libertad para designar al deudor del impuesto a la importación. Pero, aunque los Estados miembros tienen esta facultad, deben hacer tal fijación de los sujetos obligados en relación con el IVA a la importación mediante disposiciones nacionales suficientemente claras y precisas, dentro del respeto del principio de seguridad jurídica. La responsabilidad del representante aduanero indirecto por el pago del IVA a la importación, solidariamente con la del importador, no puede mantenerse a falta de disposiciones nacionales que lo designen o lo reconozcan, de manera explícita e inequívoca, como deudor de dicho impuesto.

Este pronunciamiento no afecta directamente a nuestro país, en la medida en que, haciendo uso de la autorización conferida por la directiva, el legislador español ha decidido establecer de forma inequívoca la responsabilidad solidaria del representante aduanero que actúe en representación indirecta (en nombre propio, pero por cuenta ajena) en las importaciones en el artículo 87.Dos de la LIVA.

En la Sentencia de 30 de junio de 2022 (asunto C-146/21 –NFJ086722–), DGRFP București, se cuestiona si afecta al principio de neutralidad una normativa nacional que para aplicar la inversión del sujeto pasivo requiere que el empresario esté identificado a efectos del IVA.

En concreto, se plantea la aplicación de la regla de inversión para determinadas entregas de madera vigente en Rumanía, según derogación autorizada por decisión. La aplicación de la inversión requiere que tanto proveedor como adquirente estén identificados, como medida para garantizar la sujeción al impuesto. El recurrente era un empresario que se acogía al Régimen Especial (RE) de Franquicia (este RE no se aplica en España e incluye únicamente a microempresarios), por lo que no estaba obligado a identificarse. En una comprobación se constató que había superado los límites para acogerse a dicho RE; en consecuencia, se le practicó liquidación exigiéndole el IVA devengado. El sujeto se opuso indicando que la

operación estaría acogida a la inversión, ya que, al superar el umbral y salir del RE, debería haberse identificado, cumpliendo con el requisito para aplicar la exención.

EL TJUE analiza nuevamente la regla de inversión desde el punto de vista de la neutralidad, destacando que la misma no afecta al derecho a la deducción, puesto que no se está cuestionando la deducibilidad de cuota alguna.

Entiende el TJUE que la limitación establecida está justificada por el principio de seguridad jurídica, pues la identificación es la única forma en la que el adquirente puede constatar el sometimiento de la operación a la inversión del sujeto pasivo.

Aunque en España no se aplique una regla de inversión para estos productos, dado que la inversión se aplica, esencialmente, en las operaciones realizadas entre empresarios, el criterio contenido en la misma es trasladable a nuestro derecho, pues solo mediante la acreditación de la condición empresarial puede plantearse la obligación de aplicar la citada regla de inversión.

En la Sentencia de 13 de octubre de 2022 (asunto C-1/21 –NFJ087552–), Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika», se examina la validez de un supuesto de responsabilidad tributaria en relación con las deudas tributarias por IVA.

El TJUE examina la posible responsabilidad del administrador de una persona jurídica, que actuó de una forma culpable, causando que no se percibiera íntegramente el crédito tributario, lo que ha llevado a que se le declare responsable tributario por una norma de derecho nacional.

El TJUE destaca que no se encuentra ante una norma de IVA, pues no es uno de los supuestos de responsabilidad por las cuotas devengadas previstos en la directiva, sino a una medida nacional enmarcada en el ámbito del artículo 273 de la Directiva del IVA, que permite adoptar medidas para garantizar la integridad de la recaudación del IVA y para luchar contra el fraude, aunque no fija ni los límites ni los requisitos ni las obligaciones que los Estados miembros pueden establecer y les confiere, por tanto, un margen de apreciación en cuanto a los medios a utilizar amplio.

En ese marco, la exigencia que demanda el TJUE es que no se trate de un sistema de responsabilidad objetiva, en el que el presunto responsable se puede liberar de la responsabilidad aportando la prueba de que es totalmente ajeno a los actos del deudor, por lo que no se le puede imputar influencia en la pérdida de ingresos fiscales.

Como quiera que el TJUE entiende que la responsabilidad declarada cumple con este requisito, la declara compatible con el derecho comunitario.

Esta sentencia tiene una incidencia directa en nuestra normativa tributaria, que prevé unos supuestos de responsabilidad para todas las deudas tributarias, incluyendo entre ellas

el IVA, en los artículos 42 y 43 de la LGT. Ciertamente los tribunales españoles proscriben la exigencia de las responsabilidades objetivas, pero no es infrecuente que la exigencia de la participación en los supuestos de responsabilidad se aplique con gran laxitud por la Administración tributaria y se bendiga por los órganos de revisión y los tribunales. Creemos que esta sentencia puede servir de recordatorio, al menos en el IVA, de aquello que no debería ser la responsabilidad tributaria.

7. Deducciones

En la Sentencia de 13 de enero de 2022 (asunto C-156/20 –NFJ084435–), Zipvit, se plantea la posibilidad de deducir las cuotas que estarían incluidas en el precio de un servicio que, erróneamente, se ha considerado exento de IVA.

Zipvit recibía servicios de la empresa postal estatal de Reino Unido que se consideraban exentos del impuesto. Como consecuencia de la Sentencia de 23 de abril de 2009 (asunto C-357/07 –NFJ032518–), TNT Post UK, los servicios prestados a Zipvit pasaron a considerarse sujetos y no exentos. El contrato suscrito entre el servicio postal y Zipvit especificaba que se trataba de un servicio exento y que si se encontraran sujetos se repercutiría el impuesto; no obstante, el servicio postal, por los elevados costes que le supondría, decidió no repercutir el IVA que se hubiera devengado con arreglo al nuevo criterio.

Zipvit, a la luz de la jurisprudencia del TJUE que permite considerar incluido el impuesto en el precio pagado cuando el sujeto pasivo no va a poder repercutir el impuesto a sus destinatarios, pretendió deducir el impuesto que debía entenderse incluido en el precio que había pagado.

El TJUE considera que en estas condiciones no puede ampararse el derecho a la deducción, ya que los términos del contrato eran claros y, aunque no se haya pretendido la repercusión del impuesto por el sujeto pasivo, no se había devengado la cuota cuya deducción se pretendía.

A nuestro juicio, el supuesto planteado es un caso particular, cuya eficacia no puede ir más allá del mismo. Sorprende, eso sí, que el tribunal no haya sido más riguroso ante un caso evidente, a mi modo de ver, de abuso de derecho, en el que se pretende obtener una doble ventaja, cuando los términos contractuales resultan tan claros como se han expuesto, dando el TJUE una cumplida y justificada respuesta como si la pretensión formulada fuera cosa distinta a una construcción técnica para tratar de justificar lo que no es razonable: pretender deducir un IVA del que eres plenamente consciente que no te han repercutido ni has pagado.

En la Sentencia de 24 de febrero de 2022 (asunto C-582/20 –NFJ085297–), SC Cridar Cons, se suscita una cuestión procedimental nacional sobre el ejercicio del derecho a la deducción.

En concreto, se plantea si resulta compatible con los principios de neutralidad fiscal y derecho a una buena administración la legislación de un Estado miembro que permite que se suspenda un procedimiento de reclamación contra una liquidación practicada por la Inspección, en la que se entendió que no eran deducibles determinadas cuotas soportadas por responder a operaciones de fraude, manteniendo la ejecutividad de la liquidación administrativa que excluye la deducibilidad. La razón que permite tal suspensión del procedimiento es la existencia de un procedimiento penal en curso, en el que se espera obtener pruebas adicionales sobre el citado fraude.

La cuestión que se plantea en relación con el impuesto, aunque incidental, es la posible afectación al principio de neutralidad por la liquidación practicada en la que no se dispone de todos los elementos acreditativos de la participación en el fraude, remitiendo esta cuestión el TJUE al tribunal nacional, recordando su doctrina sobre la conocida teoría del conocimiento, según la cual debe haber quedado acreditado la participación o el conocimiento de la existencia del fraude para limitar el derecho a la deducción.

En cuanto a la cuestión procedimental, el TJUE da una respuesta condicionada, señalando que la suspensión del procedimiento es válida siempre que, primero, tal suspensión no demore el resultado de dicho procedimiento de reclamación administrativa más allá de un plazo razonable; segundo, la motivación de la resolución por la que se acuerda dicha suspensión aporte los hechos y los fundamentos de derecho y pueda ser objeto de control jurisdiccional y, tercero, si finalmente resultara que se denegó el derecho a la deducción vulnerando el Derecho de la Unión, dicho sujeto pasivo pueda obtener la devolución del importe correspondiente en un plazo razonable y, en su caso, percibir los intereses de demora que se devenguen.

Dado que esta sentencia se proyecta en su aspecto esencial sobre una medida procedimental muy particular del derecho nacional de otro Estado miembro que no tiene equivalente en España, no podemos extraer una consecuencia directa para nuestro derecho. No obstante, como siempre, los principios que de la misma se derivan son aplicables a toda limitación temporal que pueda imponerse a la revisión de los actos administrativos, aunque tales limitaciones parezcan, hoy en día, extrañas a nuestro derecho.

En cuanto a la afectación del principio de neutralidad y la limitación al derecho a la deducción, no hay novedad esencial en la doctrina asentada del TJUE.

En la Sentencia de 7 de julio de 2022 (asunto C-194/21 –NFJ086788–), Staatssecretaris van Financiën (Forclusion du droit à déduction), se plantea la posibilidad de ejercer el derecho a la deducción no ejercido al adquirir un bien o servicio con ocasión de la primera utilización del citado bien o servicio en las actividades.

En concreto, se trata del supuesto de un sujeto pasivo que adquirió unos bienes inmuebles y servicios relacionados con los mismos en 2006, sin ejercer el derecho a la deduc-

ción. En 2013 transmitió los bienes, sin declarar el impuesto devengado, siendo la primera utilización en la actividad de los bienes. El impuesto no declarado en 2013 fue comprobado en 2015, pretendiendo el contribuyente la deducción del IVA soportado que no dedujo en 2006, al considerar que siendo la primera utilización del bien dentro del periodo de regularización resultaba posible.

Contesta el TJUE que el principio de neutralidad no se opone a una normativa que limita el ejercicio del derecho a la deducción cuando no se ha ejercitado en un plazo bastante amplio. Además, no habiendo ejercitado el derecho a la deducción, no existe cuota alguna que regularizar. En consecuencia, no existe incumplimiento alguno en la negativa a la regularización que acordó la Administración.

El carácter interpretativo de esta sentencia hace que su criterio sea trasladable a cualquier caso igual que se pueda producir ante la Administración española. Por otro lado, el legislador en la LIVA, tanto en su artículo 95 (regularización por cambio de afectación) como en el artículo 107 (regularización de bienes de inversión) deja claro que la regularización debe realizarse sobre las cuotas soportadas deducibles, por lo que, caducado el derecho a la deducción, no existe cuota deducible alguna que regularizar.

En la Sentencia de 8 de septiembre de 2022 (asunto C-98/21 –NFJ087233–), Finanzamt R (Dédution de TVA liée à une contribution d'associé), se examina el derecho a la deducción del impuesto soportado por una sociedad *holding* mixta.

Se trata, en concreto, en este caso, de una entidad *holding* mixta, que presta servicios de contabilidad y apoyo a la gestión a sus participadas. Estas entidades participadas realizan actividades mayoritariamente exentas, por lo que no pueden deducir las cuotas soportadas.

La entidad *holding* adquirió unos servicios de interés de sus participadas. No obstante, como señala el tribunal, tales servicios no pueden considerarse ni servicios necesarios para la prestación de servicios que realiza en favor de sus participadas de contabilidad y apoyo a la gestión, ni gastos generales que asuma la entidad *holding* y que repercute vía precio a las participadas.

En tales condiciones, concluye el TJUE que no puede concederse el derecho a la deducción del impuesto soportado.

Esta sentencia propone un criterio interpretativo sobre el alcance del derecho a la deducción de las cuotas soportadas en el caso de una *holding*, en particular, pero que es además un criterio general sobre las adquisiciones en interés de un tercero y que no generan un IVA repercutido. Tanto el criterio particular como el general deben ser recibidos, siendo, a nuestro juicio, el criterio general de gran importancia. Ciertamente no será nada sencillo identificar el hecho de la adquisición, fuera de un caso tan evidente como este, por tratarse de una *holding* que adquiere servicios claramente relacionados con la actividad de una

participada y no con la propia actividad, pero alumbra un principio general para resolver una situación que se da con frecuencia: la adquisición de bienes o servicios cuya relación con la actividad resulta muy dudosa, aunque será muy costoso para aplicar este criterio relacionarlos con un beneficio a tercero, sea socio, administrador o cualquier otra persona de las que pueda obtener una ventaja oculta de una sociedad, para limitar su deducción.

En la Sentencia de 15 de septiembre de 2022 (asunto C-227/21 –NFJ087292–), HA. EN., se examina la posibilidad de excluir el derecho a la deducción en los casos de posible insolvencia del sujeto pasivo que debe ingresar la cuota cuya deducción se pretende.

El caso planteado es, en esencia, el siguiente. El recurrente adquirió un crédito hipotecario de una entidad financiera, conociendo la situación de insolvencia del deudor. El bien hipotecado salió a subasta, quedando desierta, por lo que, en aplicación de una norma del derecho de Lituania, el recurrente se quedó el bien por el valor de la deuda perseguida. Le fue expedida factura indicando la base y la cuota de IVA repercutida. El deudor resultó finalmente insolvente y no ingresó el IVA. La Administración lituana excluyó el derecho a la deducción del IVA soportado por considerar que la empresa adquirente sabía la situación de insolvencia del sujeto pasivo que le había transmitido el bien y repercutido la cuota.

Se suscita en el recurso si es compatible con el principio de neutralidad fiscal la práctica de un Estado miembro que excluye el derecho a la deducción del IVA soportado porque sabía quién pretende la deducción que el sujeto pasivo que transmitía un bien inmueble se encontraba en situación de insolvencia, por lo que resultaba posible que no abonara el IVA devengado.

El TJUE concluye que dicha práctica es contraria al principio de neutralidad, con base en diversas consideraciones. En primer lugar, a que supone trasladar sobre el cliente el riesgo de insolvencia del deudor que es propio de la Hacienda pública, lo que resulta contrario a la directiva. En segundo lugar, porque restringe los potenciales adquirentes de un inmueble en un procedimiento de liquidación de los bienes del deudor. Y, finalmente, también por hacer de peor condición a los contribuyentes en dificultades financieras que tratan de realizar su patrimonio, que a aquellos que no atraviesan tales dificultades. En definitiva, porque el principio de neutralidad se opone a que se establezcan distinciones entre los contribuyentes en función de la situación financiera que tengan.

Ciertamente esta sentencia no incide directamente en ninguna norma de nuestro derecho, pero alumbra un criterio interpretativo. Se invoca frecuentemente la conocida como teoría del conocimiento para limitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas. Con el presente pronunciamiento el TJUE está delimitando claramente, aunque de forma indirecta, que dicha teoría del conocimiento es aplicable en los casos de participación consciente en actuaciones fraudulentas, no para aquellos casos en los que los contribuyentes realizan operaciones regulares, aunque, por causas ajenas a su voluntad, el IVA por ellos satisfecho a sus proveedores no sea finalmente ingresado en la Hacienda pública.

En la Sentencia de 29 de septiembre de 2022 (asunto C-235/21 –NFJ087488–), Raiffeisen Leasing, se cuestiona la deducibilidad del IVA soportado mediante un contrato en lugar de una factura.

El tribunal invoca, una vez más, el principio de neutralidad, al que declara como principio esencial del IVA, que en este ámbito de los requisitos formales de la deducción exige, en palabras del tribunal, que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. La condición que pone para ello es que los documentos justificantes de la operación pongan a disposición de la Administración tributaria los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales para el ejercicio del derecho a la deducción. En particular, señala el TJUE que el documento usado como justificante deberá mencionar el IVA y contener los datos obligatorios que aparecen como contenido mínimo de las facturas. Es el tribunal que remite la cuestión el que debe comprobar que el contrato en cuestión cumple con estas exigencias mínimas, y si es así, la Administración no puede imponer requisitos adicionales que puedan tener como efecto restringir el derecho a la deducción.

Este criterio fue adoptado en nuestro ordenamiento interno por el Tribunal Supremo, que en la Sentencia de 11 de julio de 2011 (rec. núm. 219/2008 –NFJ044360–) admitió el derecho a la deducción con una escritura pública, aunque se careciese de factura, siempre y cuando contenga todos los elementos relevantes para la identificación de la operación. Ciertamente parece que la sentencia que ahora comentamos pueda ser un poco más exigente que la jurisprudencia nacional, al exigir la constancia expresa del IVA (entendemos la cuota del IVA), mención que en ocasiones no se encuentra de manera expresa en la escritura pública. No obstante, creemos que no tendría futuro una práctica administrativa que pretendiera limitar el derecho a la deducción por esa falta de constancia de la cuota de IVA, ya que normalmente las escrituras dan todos los datos necesarios para determinar este con una sencilla operación matemática de multiplicación.

En la Sentencia de 6 de octubre de 2022 (asunto C-293/21 –NFJ087512–), Vittamed technologies, se analiza la regularización de bienes de inversión en los casos de baja en la actividad.

Se plantea la cuestión prejudicial en el caso de una entidad que ha creado unos bienes de inversión a partir de otros bienes y servicios, habiendo deducido el impuesto soportado por la adquisición de estos, y que, posteriormente, se da de baja en la actividad y se declara en liquidación, sin haber usado nunca tales bienes de inversión.

El tribunal que plantea la cuestión prejudicial plantea ante el TJUE que existe una aparente contradicción en la jurisprudencia de este. Por una parte, la Sentencia de 9 de julio de 2020 (asunto C-374/19 –NFJ078271–), Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, y jurisprudencia conexas, que exigen la regularización cuando se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de la deducción; y, por otra parte, la Sentencia de 15 de enero de 1998 (asunto C-37/95 –NFJ005928–), Bel-

gische Staat/Ghent Coal Terminal, que afirma que se mantiene el derecho a la deducción aunque posteriormente no se dediquen los bienes a actividades gravadas.

El TJUE, para aclarar esta aparente disparidad de criterio, distingue dos situaciones diferentes. Aquellos casos en los que, por circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo, se abandonan las inversiones inicialmente previstas, aunque el sujeto pasivo sigue teniendo la intención de utilizar esos bienes o servicios para realizar operaciones gravadas, en los que se mantiene el derecho a la deducción y no procede realizar regularización alguna. Por otro lado, los casos en los que el sujeto pasivo no prevé utilizar los bienes o servicios en cuestión para realizar operaciones posteriores sujetas a gravamen o los utiliza para realizar operaciones exentas, en los que se rompe la relación estrecha y directa que debe existir entre el derecho a deducir el IVA soportado y la realización de operaciones previstas sujetas a gravamen, y que deben dar lugar a la aplicación del mecanismo de regularización.

Concluye el TJUE señalando que, según los datos que se facilitan en la remisión por el tribunal que somete la cuestión, nos encontramos en el segundo caso, por lo que deberán regularizarse las cuotas soportadas.

En este caso nos encontramos con una aclaración sobre el alcance y aplicabilidad de la doctrina previa del TJUE. Cuando parecía claro, a la luz de la sentencia *Belgische Staat/Ghent Coal Terminal*, muchas veces invocada ante los tribunales españoles, que el cese contra la voluntad del empresario no originaba la obligación de regularizar las deducciones, la presente sentencia introduce una limitación en su alcance. Evidentemente, no cabe sino atender a este nuevo criterio y aplicar la regularización cuando, de acuerdo con lo señalado por el TJUE, proceda.

En la Sentencia de 24 de noviembre de 2022 (asunto C-596/21 –NFJ088144–), *Finanzamt M (Étendue du droit à déduction de la TVA)*, se examina el ejercicio del derecho a la deducción en supuestos de fraude.

En concreto, se trata de una operación de transmisión de un vehículo de segunda mano, en la que la empresa vendedora simula la participación de un intermediario en la venta al cliente adquirente. El precio de la venta de la empresa vendedora al intermediario es más reducido que el precio de venta del intermediario a la empresa cliente final. La empresa vendedora declara e ingresa el IVA devengado; la intermediaria no declara, pero expide factura detallando el IVA repercutido; y la empresa cliente final pretende la deducción del IVA repercutido por el intermediario. Ha quedado acreditado que la empresa cliente final conocía o debería haber conocido que se estaba cometiendo un fraude. La Administración niega el derecho a la deducción a la empresa cliente final.

La particularidad de este caso es que, tal y como lo hemos descrito, el fraude no alcanza a la totalidad de la cuota repercutida por el operador fraudulento, al que hemos denominado el intermediario, ya que la parte de IVA dejado de ingresar por el mismo sería únicamente la diferencia entre su IVA repercutido y su IVA soportado.

El TJUE confirma que, ante dicho conocimiento de la participación en el fraude, puede denegarse el derecho a la deducción del IVA soportado y que, además, dicha negativa a la deducción no alcanza, únicamente, a la parte del IVA que ha sido defraudada (el valor añadido por el intermediario), sino que puede negarse el derecho a la deducción de la totalidad de la cuota soportada.

Otra vez una relevante sentencia sobre el alcance de la limitación del derecho a la deducción por aplicación de la teoría del conocimiento. Como ya hemos señalado, se trata de un criterio interpretativo, pero que tendrá frecuente aplicación, en la medida en que es habitual que en las tramas de fraude el impuesto dejado de ingresar no sea la totalidad del impuesto (aunque generalmente son cantidades proporcionalmente mucho más grandes que la que se cuestiona en este caso).

En la Sentencia de 1 de diciembre de 2022 (asunto C-512/21 –NFJ088165–), Aquila Part Prod Com, se examina la prueba de la participación en un fraude circular.

Se cuestiona, en concreto, las circunstancias que rodean a la acreditación de la participación en un fraude circular. Señala la resolución de remisión que la Administración había constatado la existencia del fraude y la participación del recurrente a través de múltiples indicios, tales como incumplimientos en relación con la normativa de seguridad en la cadena alimentaria, circunstancias financieras de las sociedades participantes, y condiciones de los contratos, presencia de cláusulas y circunstancias poco comunes en los contratos de transporte y en los propios contratos.

El tribunal que remite la cuestión plantea hasta seis cuestiones prejudiciales que se pueden resumir en que solicita la apreciación de las circunstancias que permiten concluir el conocimiento o participación en el fraude, elemento capital para la aplicación de la teoría del conocimiento.

La respuesta del TJUE se resume en dos puntos principales. La valoración de las pruebas acreditativas del fraude y la participación o el conocimiento de este es una cuestión de hecho que no corresponde al TJUE, sino a los tribunales nacionales. La acreditación de estos hechos no está tasada, de una prueba concreta difícilmente se puede llegar a la conclusión de la existencia y participación en el fraude, pero puede constituir un indicio que, junto a otros, sirva para la acreditación de tal fraude. En todo caso, añade que la Administración no puede limitarse a acreditar que una operación forma parte de una cadena de fraude para excluir el derecho a la deducción; debe, además de acreditar el fraude, acreditar también que el sujeto pasivo participó activamente en dicho fraude o que sabía o debería haber sabido que la operación formaba parte del referido fraude, lo que no necesariamente conlleva identificar a todos los actores que participaron en él y sus respectivas actuaciones.

Añade, además, que cuando existan indicios de fraude, la Administración puede exigir al sujeto pasivo que actúe con mayor diligencia para asegurarse de que la operación que lleva a cabo no le conduce a participar en un fraude; pero no se le puede exigir que lleve a

cabo comprobaciones complejas y exhaustivas como las que llevaría a cabo en una comprobación la Administración tributaria.

En concreto, el incumplimiento de la normativa en materia de seguridad de la cadena alimentaria, o el hecho de que el administrador de una sociedad unida por un contrato de agencia al recurrente conociera la existencia del fraude, cuestiones concretas por las que se preguntaba, por sí solos, no constituyen elementos de prueba plena acreditativos de la participación o conocimiento del fraude, pero son indicios que, junto con otros, pueden acreditar la participación o el conocimiento del fraude.

La presente sentencia incide otra vez sobre la acreditación de la participación o conocimiento del fraude que exige el TJUE para la aplicación de la teoría del conocimiento desde que la acuñara en las famosas Sentencias de 6 de julio de 2006 (asuntos acumulados C-439/04 y C-440/04 –NFJ022972–), Kittel y Recolta Recycling. Periódicamente tenemos nuevas sentencias en las que se cuestiona sobre uno u otro indicio. Como todas las cuestiones relativas a la prueba, más allá del examen de una prueba concreta, que difícilmente va a coincidir con las que se tenga que valorar en un caso concreto que se someta a nuestro estudio, lo relevante, al menos a nuestro juicio, son los criterios generales aplicables a todos los casos y que son los que hemos analizado.

8. Devoluciones

En la Sentencia de 10 de febrero de 2022 (asunto C-487/20 –NFJ085018–), Philips Orastie, se plantea si resulta compatible con los principios de neutralidad fiscal, equivalencia y de efectividad un régimen nacional para las devoluciones de las cantidades ingresadas por actos administrativos en materia de IVA que resulta menos favorable que el previsto para otras deudas tributarias.

Según señala la sentencia, la normativa nacional en cuestión permite a la Administración tributaria de un Estado miembro denegar la devolución de la cantidad ingresada por una liquidación tributaria por IVA, que ha sido impugnada y para la que se ha obtenido una resolución favorable, que priva de validez a la liquidación, aunque no es firme, y habiendo prestado una garantía bancaria que cubre el importe del IVA reclamado. Al parecer, no se aplica la misma norma en otros impuestos y exacciones tributarias.

Con tales antecedentes no resulta sorprendente que el TJUE señale que tal disposición es contraria a los principios de neutralidad fiscal, equivalencia y de efectividad.

No parece que esta resolución tenga un traslado directo a nuestro derecho, en la medida en que las disposiciones sobre ejecución de resoluciones, administrativas o judiciales, aunque no sean firmes, no diferencia entre el IVA y otros impuestos.

En la Sentencia de 13 de octubre de 2022 (asunto C-397/21 –NFJ087547–), HUMDA, se suscita la devolución del IVA indebidamente ingresado.

En concreto, se plantea un caso en el que fueron repercutidas unas cuotas de IVA imprevistas, ya que, por aplicación de las reglas de localización, no se habían devengado en el territorio donde se declararon. La entidad sujeto pasivo había sido disuelta y liquidada, por lo que solicitó la devolución el destinatario de los servicios. Dicha solicitud fue desestimada, ya que en el derecho húngaro no se contempla la solicitud de la devolución por el obligado a soportar la repercusión del impuesto.

El tribunal responde que, para dar cumplimiento a unas exigencias mínimas en esta materia, se debe reconocer al sujeto que ha pagado por error el IVA el derecho a solicitar su devolución y, por otro lado, el obligado a soportar la repercusión debe poder ejercer frente a dicho sujeto pasivo una acción de derecho civil para reclamarle las cantidades percibidas en exceso. Partiendo de esta premisa, corresponde a los Estados miembros determinar las condiciones y procedimiento para regularizar el IVA indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe. No obstante, los Estados miembros también deben establecer los instrumentos necesarios para permitir al destinatario de los servicios recuperar el IVA indebidamente facturado y pagado, cuando no lo haga el sujeto pasivo prestador del servicio.

Igualmente, reconoce la obligación de pagar intereses cuando un Estado miembro ha percibido impuestos indebidamente. Dicha obligación se regulará por el ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro, incluido lo referente a su tipo y modo de cálculo (interés simple o interés compuesto), respetando los principios de equivalencia y de efectividad.

Como hemos visto, el TJUE, aunque afirma los derechos que asisten a los contribuyentes, remite su desarrollo a la normativa de los Estados miembros. El artículo 14.1 b) del Reglamento de revisión prevé la posibilidad de solicitar la devolución de ingresos indebidos directamente por el obligado a soportar la repercusión del impuesto. Añade, además, el artículo 14.2 c) del mismo reglamento que el derecho a obtener la devolución del IVA indebidamente ingresado será de quien soportó la repercusión. Por otro lado, el artículo 221 de la LGT prevé que la devolución de los ingresos indebidos lo sea tanto de las cantidades ingresadas como de los intereses devengados desde el momento del ingreso indebido. Esta obligación de devolución de los ingresos indebidos se aplica, por supuesto, al IVA, y en las mismas condiciones jurídicas al resto de ingresos tributarios. En conclusión, el régimen nacional cumple sobradamente con las exigencias del TJUE (es, de hecho, incluso más ágil, sencillo y eficaz para la devolución que el procedimiento requerido como mínimo por el tribunal) y respeta los principios de equivalencia y efectividad en la medida en que se aplica de igual manera a todos los tributos aplicables en España.

En la Sentencia de 8 de diciembre de 2022 (asunto C-378/21 –NFJ088176–), Finanzamt Österreich, se plantea la regularización de una cuota repercutida a tipo superior al legalmente previsto.

Se trata, en particular, de un empresario que explotaba un área de juegos de interior y que aplicaba a sus servicios un tipo del 20 %, cuando el precedente era el del 13 %. Todos sus clientes eran no empresarios que, por tanto, no deducían el impuesto. Advertida esta circunstancia, solicitó la rectificación del IVA repercutido. La Administración lo denegó, invocando el artículo 203 de la directiva, y el potencial enriquecimiento injusto para el empresario.

El TJUE concluye que no hay riesgo de pérdida de ingresos fiscales, en la medida en que, siendo los clientes particulares, no hay riesgo de que deduzcan la cuota repercutida, por lo que no hay razón para exigir al empresario, en aplicación del citado artículo 203 de la directiva, el IVA consignado en la factura, aunque no sea el legalmente procedente.

Ciertamente, esta sentencia omite un pronunciamiento más claro sobre una cuestión que entendemos capital y que invocaba la Administración: se está produciendo un enriquecimiento sin causa del empresario, cuyo resultado de las operaciones se está mejorando al aplicar un tipo inferior y no tener la obligación de devolver el IVA repercutido a quienes lo soportaron por no estar identificados individualmente. Con el ánimo de ser realistas, no es menos cierto que en todos los servicios de este tipo, los consumidores finales, dado que no vamos a deducir el impuesto, nos preocupamos exclusivamente del precio final, impuestos incluidos, y ni siquiera reparamos en el tipo que se nos está aplicando, por lo que, en realidad, la relación entre el cliente y el empresario no se ha visto alterada. En todo caso, genera una duda interpretativa en relación con el Reglamento de revisión, que, como ya hemos visto, contempla en su artículo 14.2 c) como titular del derecho a obtener la devolución del IVA indebidamente ingresado a quien soportó la repercusión, siendo la duda de si la Administración puede condicionar la devolución del ingreso indebido a que se identifique tal destinatario. Así lo ha entendido, por ejemplo, la Sentencia del Tribunal Superior de Justicia de Castilla-La Mancha 15/2020, de 13 de enero (rec. núm. 240/2018 –NFJ078344–).

9. Regímenes especiales

En la Sentencia de 1 de diciembre de 2022 (asunto C-141/20 –NFJ088161–), *Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie*, se examinan diversas cuestiones sobre el alcance del concepto grupo a efectos del régimen especial de grupos del IVA.

Se plantea, en primer lugar, si la regulación del derecho nacional cuestionada que considera como sujeto pasivo a la entidad dominante de un grupo se opone a la normativa comunitaria que considera como sujeto pasivo al propio grupo y no a las sociedades individualmente consideradas. El TJUE explica que, aunque se señale como sujeto pasivo único en el régimen de grupo a la entidad dominante y no al propio grupo, si en el cumplimiento de su obligación de declaración se incluyen la totalidad de las operaciones de todas las entidades y la entidad dominante puede dirigirse contra las demás entidades que formen

parte de dicho grupo para que respondan de las obligaciones tributarias, el resultado es equivalente al régimen previsto en la directiva, por lo que no existe reparo que formular.

Se cuestiona, en segundo lugar, si es válida la restricción que se establece en derecho alemán que condiciona la integración en el grupo a que la entidad dominante posea una participación mayoritaria en su capital y, además, una mayoría de los derechos de voto. El tribunal contesta que tal exigencia es excesiva, y que debe existir grupo de entidades siempre que quede acreditado que la entidad dominante puede imponer su voluntad a las otras entidades que formen parte del grupo a efectos del IVA, aun sin poseer tal participación y derechos de voto.

Finalmente, el TJUE añade que se opone a la normativa comunitaria que un Estado miembro califique, estableciendo categorías, a determinadas entidades como no independientes si están integradas en los órdenes financiero, económico y de organización en la empresa de la entidad dominante de un grupo a efectos del IVA.

La presente sentencia obliga, a nuestro juicio, a una reflexión sobre la regulación nacional del régimen de grupo de entidades. Ciertamente nuestra normativa prevé que se integren las entidades con una fuerte vinculación, tal y como reclama la directiva, pero realmente se concreta esa fuerte integración en la exigencia de un dominio mayoritario o bien en el capital o bien en los derechos de voto, sin tomar en consideración otras situaciones en las que haya, de hecho, un dominio. Por otro lado, tanto las entidades dominantes como las dependientes deben cumplir sus obligaciones específicas, sin perjuicio de las obligaciones especiales del grupo que pesan sobre la dominante. Todo ello son cuestiones que exigen un examen detallado a la luz de la doctrina del TJUE.

En la Sentencia de 1 de diciembre de 2022 (asunto C-269/20 –NFJ088163–), Finanzamt T (Prestations internes d'un groupement TVA), se plantea, otra vez, el alcance del grupo de entidades.

El TJUE reafirma la validez de la regulación nacional que considera como sujeto pasivo único en el régimen de grupo a la entidad dominante y no al propio grupo, si en el cumplimiento de su obligación de declaración se incluye la totalidad de las operaciones de todas las entidades y la entidad dominante puede dirigirse contra las demás entidades que formen parte de dicho grupo para que respondan de las obligaciones tributarias.

10. Otras cuestiones

En la Sentencia de 5 de mayo de 2022 (asunto C-570/20 –NFJ085997–), Direction départementale des finances publiques de la Haute-Savoie, se suscita la compatibilidad de un régimen sancionador nacional que prevé la acumulación de sanciones fiscales y pe-

nales en determinados incumplimientos con la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Se produce, en concreto, la validez de una disposición del Código Penal francés que permite acumular sanciones penales, pecuniarias y privativas de libertad, en los casos más graves de defraudación en el IVA, con las sanciones fiscales; teniendo además presente la interpretación realizada por el Consejo Constitucional del país sobre los criterios que deben tenerse presentes para dicha acumulación.

El TJUE recuerda que las sanciones administrativas impuestas por las autoridades tributarias nacionales y los procesos penales incoados por infracciones en materia de IVA constituyen una aplicación del Derecho de la Unión y, por consiguiente, deben respetar los derechos fundamentales garantizados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

En particular, esta garantiza que la acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal debe respetar los principios de claridad y previsibilidad y, además, la normativa nacional debe garantizar que la gravedad del conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada.

El tribunal constata que la normativa nacional que prevé la posibilidad de acumulación de procedimientos y de sanciones es adecuada para alcanzar el objetivo legítimo de luchar contra las infracciones en materia de IVA; y que cuando, según la doctrina jurisprudencial, solo puede aplicarse en los casos más graves de ocultación fraudulenta de cantidades sujetas al impuesto o de omisiones declarativas, precisando al mismo tiempo que esta gravedad puede resultar del importe de los derechos defraudados, de la naturaleza de las actuaciones del acusado o de las circunstancias de su intervención, no resulta, en sí misma, imprevisible.

Por ello, declara el tribunal que no se opone a la normativa comunitaria esta posibilidad de acumulación de procedimientos y de sanciones; que, sin embargo, se opone a dicha normativa comunitaria la normativa nacional que no garantiza, en los casos de acumulación de una sanción pecuniaria y de una pena privativa de libertad, mediante normas claras y precisas, que el conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada; aunque no se opone a que la limitación de la acumulación de procedimientos y de sanciones que prevé una normativa nacional en los casos más graves resulte únicamente de una jurisprudencia consolidada que interprete, de manera restrictiva, las disposiciones legales que definen los requisitos para la aplicación de dicha acumulación, siempre que sea razonablemente previsible, en el momento en que se comete la infracción, que esta puede ser objeto de una acumulación de procedimientos y de sanciones de carácter penal, pero se opone a una normativa nacional que no garantiza, en los casos de acumulación de una sanción pecuniaria y de una pena privativa de libertad, mediante normas claras y precisas, en su caso tal y como han sido interpretadas por los órganos ju-



risdccionales nacionales, que el conjunto de las sanciones impuestas no exceda de la gravedad de la infracción constatada.

En el derecho español no existe tal acumulación de sanciones penales y administrativas, lo que limita un poco el alcance del presente pronunciamiento.

No obstante, aunque no sea una novedad, debemos destacar de esta resolución que, con cada vez mayor frecuencia, el TJUE examina las normas nacionales y la aplicación del IVA no solo desde el punto de vista del acomodo a la directiva, sino también de acuerdo con los principios generales y derechos derivados de declaraciones programáticas cuasi constitucionales, tal como la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea que se invoca en esta sentencia.