



Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia del IVA en 2024 y su aplicación práctica a nuestro país

Javier Bas Soria

Doctor en Derecho.

Inspector de Hacienda del Estado (España)

Extracto

El TJUE dicta, todos los años, un número creciente de sentencias, tanto en procedimientos prejudiciales como de incumplimiento. Siendo el IVA un impuesto armonizado en el ámbito comunitario, los criterios interpretativos del TJUE tienen gran relevancia para la comprensión y correcta aplicación del IVA.

El presente trabajo realiza un estudio detallado las sentencias dictadas en 2024, 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: TJUE; IVA; jurisprudencia.

Recibido: 22-01-2025 / Aceptado: 22-01-2025 / Publicado: 14-02-2025

Cómo citar: Bas Soria, J. (2025). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia del IVA en 2024 y su aplicación práctica a nuestro país. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 504, 5-44. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24313>



ECJ Case Law on VAT in 2024 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 2024 and also an analysis of the main consequences of these judgments.

Keywords: ECJ; VAT; case-law 2024.

Received: 22-01-2025 / Accepted: 22-01-2025 / Published: 14-02-2025

Citation: Bas Soria, J. (2025). Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en materia del IVA en 2024 y su aplicación práctica a nuestro país. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 504, 5-44. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24313>



Sumario

1. Introducción
2. Hecho imponible
3. Lugar de realización del hecho imponible
4. Devengo
5. Exenciones
6. Base imponible
7. Sujeto pasivo y responsables
8. Tipos
9. Deducciones
10. Devoluciones
11. Otras cuestiones
12. Regímenes especiales



1. Introducción

La UE 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 les 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 mismo artículo 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 del derecho comunitario (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 STJCE 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 del 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 les corresponde la aplicación del derecho al caso concreto. El Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas 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 del TFUE) se fundamenta en la obligación de los Estados miembros de 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 CEE (actualmente, art. 260 del 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 en el ámbito comunitario, siendo la norma reguladora fundamental del impuesto, en el ámbito de la UE, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA.

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, ordenados por las materias en las que incide, los principales pronunciamientos emanados del TJUE en el año 2024.

2. Hecho imponible

En Sentencia de 30 de enero de 2024, asunto C-442/22, P sp. z o. o., se cuestiona si puede exigirse el IVA devengado por unas facturas expedidas fraudulentamente por una empleada de una empresa sin el consentimiento de esta.

En concreto, se plantea el caso de una empleada, que había sido despedida por su actuación, que había emitido 1.679 facturas que indicaban un importe del IVA que no se correspondía con ventas reales realizadas por su empleador. Los receptores de dichas facturas fraudulentas habían deducido el IVA indicado en esas facturas. Lógicamente, la entidad ni registró en la contabilidad las facturas ni ingresó el IVA devengado. La Administración tributaria exigió a la entidad el IVA devengado por esas facturas.

Un dato que resulta fundamental en este fallo es que el tribunal que remite la cuestión prejudicial señala que la empresa no actuó con la diligencia debida para evitar la emisión de las facturas controvertidas, dado que el presidente del consejo de administración de la sociedad sabía que se emitían facturas en relación con recibos de caja expedidos por la entidad sin control contable, y habría podido y debido prever que esa forma de funcionamiento facilitaría la emisión de facturas con fines fraudulentos.

El TJUE basa su fallo en que, por una parte, existe un perjuicio a la Hacienda pública, en la medida que las personas que recibieron las facturas fraudulentas pudieron deducir el IVA, y por otra parte, y ante todo, porque la empresa no actuado de buena fe, ya que no ha obrado con la diligencia razonablemente exigida para controlar las actuaciones de su empleada y evitar, así, que esta pudiera utilizar sus datos de identificación como sujeto pasivo del IVA para emitir facturas falsas con fines fraudulentos. En tal situación, las actuaciones

fraudulentas de su empleada pueden imputarse a la empresa, de modo que debe considerarse que es el sujeto pasivo del IVA devengado en las facturas controvertidas, a menos que el sujeto pasivo hubiera obrado con la diligencia razonablemente exigida para controlar las actuaciones de la empleada.

Evidentemente, este criterio no es un criterio normativo, sino interpretativo, cuya relevancia queda restringida a supuestos de hechos como el controvertido. La principal limitación que podemos encontrar en su proyección es la acreditación de la omisión de la diligencia, que es la circunstancia esencial sobre la que gira esta sentencia. Desde una opinión muy personal, nos resulta muy difícil valorar el fallo sin manifestar, cuando menos, algo de extrañeza ante la exigencia de un IVA que realmente no se corresponde con entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas, amparándose en una supuesta falta de diligencia ante una actuación ilegítima y abusiva de un empleado. Resulta, cuando menos, curioso en la comparación con todas las sentencias relativas al principio de neutralidad. Por otra parte, la falta de diligencia quizá estará más explicitada en la resolución de remisión que en la sentencia, pero no parece de la gravedad tan extrema como para entender razonable la solución que el TJUE aplica. Como decimos, esto se afirma exclusivamente a título personal y es fruto de la perplejidad que genera esta peculiar sentencia.

En Sentencia de 7 de marzo de 2024, asunto C-341/22, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA, se examina la condición de empresario o profesional de una entidad.

En concreto, se examina una disposición particular del ordenamiento italiano, aplicada como medida de prevención del fraude, que califica como «sociedades inoperantes» a aquellas que no alcanzan un importe determinado de ingresos en función del importe de sus activos. Esta calificación como «sociedad inoperante» conlleva, en el ámbito del IVA, la pérdida del derecho a deducir.

El TJUE declara que la condición de empresario o profesional en el IVA no puede quedar condicionada al cumplimiento de un requisito que impone la realización de operaciones sujetas al IVA cuyo importe supere un umbral de ingresos previamente fijado, que corresponde al rendimiento que razonablemente cabe esperar de los activos de los que dispone esa persona. El único aspecto relevante para la calificación como empresario, afirma el TJUE, es si se realiza efectivamente una actividad económica o si se explota un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. Por ello, esa presunción no se ajusta a derecho.

En cuanto al derecho a la deducción, el tribunal recuerda que se puede deducir las cuotas que guarden una relación directa e inmediata con una operación concreta sujeta al IVA, así como otras cuotas que no guarden dicha relación directa e inmediata, pero que formen parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. Si bien se reconoce que la normativa del IVA prohíbe los montajes puramente artificiales, carentes de realidad

económica, efectuados con el único fin de lograr una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria a los objetivos de la directiva, se concluye que la presunción de que una sociedad es inoperante y no puede ejercer su derecho a la deducción es contraria a los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad.

El ordenamiento español no contiene una medida equiparable a la que se comenta; en este sentido, no parece que la sentencia tenga una incidencia directa, más allá de ejercer como límite a posibles medidas antifraude que se puedan plantear en este sentido.

En Sentencia de 25 de abril de 2024, asunto C207/23, Finanzamt X, se examinan las condiciones de gravamen de los autoconsumos.

En concreto, se trata del caso de una empresa que explotaba una planta de producción de biogás a partir de biomasa. Dicha planta producía energía, que la empresa explotadora vendía, generando asimismo calor residual, que cedió gratuitamente a dos empresarios para utilización en sus actividades: a uno para el secado de madera y a otro para calentar sus campos de espárragos.

Se cuestiona, en primer lugar, si el autoconsumo por la cesión gratuita de bienes (la entrega de calor, a efectos del IVA, es la entrega de un bien corporal) requiere que el destinatario no sea empresario o, al menos, que, si se trata de un empresario, no tenga derecho a deducir.

El TJUE constata que la directiva no impone ninguna condición relativa a la condición del destinatario para determinar la existencia de un autoconsumo. Así, aunque su finalidad última sea evitar que exista un consumo no gravado derivado de bienes por los que se ha deducido el IVA, lo que no ocurriría cuando el destinatario de los bienes a título gratuito sea un empresario con derecho a la deducción, en este supuesto hay que considerar que existe el citado autoconsumo.

A continuación se plantea si la base imponible en el autoconsumo debe incluir no solo los costes directos de fabricación o de producción, sino también los costes indirectamente imputables, como los gastos de financiación, y si únicamente deben incluirse en el cálculo de dicho precio los costes gravados por el IVA soportado.

El tribunal destaca que la valoración por el coste es una valoración residual a la valoración por el valor de mercado de los bienes, por lo que debe tratar de ser lo más aproximada a este. En consecuencia, deben tenerse en cuenta todos los costes, tanto los costes de producción y de fabricación directos como los costes indirectos, como los gastos de financiación, hayan sido o no gravados con el IVA soportado.

La primera parte del pronunciamiento se corresponde plenamente con el contenido de nuestra norma, que considera la existencia de un autoconsumo, entre otros supuestos, por la transmisión a título gratuito de bienes del patrimonio empresarial, sin que exista restricción alguna por la condición del destinatario.

En cuanto a la segunda, a pesar de la relevancia del pronunciamiento, su contenido no es novedoso y ya había sido recibido por el TEAC, como pone de manifiesto la Resolución de 9 de julio de 2008 (RG 2011/2005), en la que encontramos idéntico pronunciamiento.

En Sentencia de 4 de julio de 2024, asunto C-87/23, Biedriba Latvijas Informācijas un komunikācijas tehnoloģijas asociācija, se suscita la condición de sujeto pasivo de una asociación que no actúa con ánimo de lucro.

En el caso de autos, la asociación asumió dos proyectos de formación financiados por el Fondo Europeo de Desarrollo Regional en porcentajes de hasta el 70 %. Para su ejecución, en lugar de contar con medios propios, subcontrató con terceros la ejecución material. A los alumnos les cobró el importe correspondiente del coste del curso, minorado en el importe de las subvenciones percibidas, teniendo un resultado de cero en sus actividades. La Administración puso en cuestión su condición de sujeto pasivo por el desarrollo de esta actividad.

El TJUE destaca que se trata de un empresario o profesional, en la medida que realiza una prestación de servicios a título oneroso, poniendo de manifiesto que la contraprestación puede ser satisfecha tanto por el destinatario del servicio como por un tercero, como ocurre en este caso, en el que las subvenciones percibidas deben considerarse como subvenciones vinculadas al precio y, en consecuencia, deben incluirse en la base imponible.

Además, dicha condición de empresario no queda alterada ni por el hecho de que la asociación haya elegido, en lugar de contratar a su propio personal, asegurarse los servicios de un subcontratista ni porque la actividad económica busque simplemente alcanzar el mero equilibrio de sus cuentas, pues, siempre que desarrolle una actividad económica, se tiene la condición empresario, aunque la actividad resulte ser deficitaria de forma duradera en el tiempo.

No parece que sea esta una cuestión conflictiva en nuestro ordenamiento. Así se deriva de la definición del empresario del artículo 4.3 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA (LIVA), que establece la sujeción al impuesto con independencia de los fines o resultados perseguidos en la actividad empresarial o profesional o en cada operación en particular. De hecho, ya desde los comienzos del impuesto en España, la DGT entendió que las actividades económicas ejercidas por entidades sin ánimo de lucro estaban sujetas al IVA, como se manifiesta en consultas de 9 y 10 de abril de 1986. Otra cosa, que excede de lo que aquí se estudia, es cuando se genera una mínima actividad para abusar del derecho a la deducción, cuestión a la que el TJUE ha dedicado muchas sentencias a partir de la famosísima sentencia Halifax y que también ha originado numerosos pronunciamientos nacionales; sin ir más lejos, constituye el motivo más habitual de conflictos en la aplicación de la norma, según se constata en los informes de la Comisión consultiva publicados por la Administración tributaria.

En Sentencia de 4 de julio de 2024, asunto C-179/23, Credidam, se suscita también la condición de sujeto pasivo de una asociación que no actúa con ánimo de lucro.

Se trata en este caso de una entidad, sin ánimo de lucro, que se dedica a la gestión colectiva de derechos de autor y de derechos afines a los derechos de autor que ejerce su actividad en forma de asociación de artistas intérpretes. Tiene por objeto recaudar y repartir las remuneraciones adeudadas a los artistas intérpretes por los usuarios de sus prestaciones artísticas. Percibe, por este concepto, una comisión de gestión destinada a cubrir sus gastos de funcionamiento.

El TJUE afirma que, aparentemente, existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas; por una parte, las prestaciones de gestión colectiva realizadas por la entidad y, por otra, la prestación dineraria efectuada por dichos titulares consistente en el abono de la comisión de gestión. La comisión solo se devenga en la medida que estas prestaciones de gestión colectiva se realizan y constituye la contrapartida efectiva de estas. Carece de relevancia en este contexto que la entidad de gestión colectiva de la que se trata sea una asociación sin ánimo de lucro, ya que la comisión de gestión solo está destinada a cubrir los gastos de dicha asociación.

Este caso examina una cuestión similar a la que acabamos de ver en la Sentencia de 4 de julio de 2024, a la que nos remitimos en consecuencia.

En Sentencia de 11 de julio de 2024, asunto C-182/23, Makowit, se plantea la sujeción de una transmisión de terrenos por expropiación.

En concreto, se suscita si se encuentra sujeta la transmisión de un terreno por expropiación efectuada por un agricultor de una parcela, a cambio de una indemnización, parcela que había estado afectada a la actividad agrícola y a la que la Administración va a destinar a fines no agrícolas, cuando el agricultor no ha realizado ninguna actividad de promoción sobre dicho terreno.

El TJUE responde que, a pesar de los condicionantes que se incluyen en la cuestión, la transmisión por expropiación de un bien afecto a la actividad empresarial es una entrega de bienes sujeta al impuesto.

No deja de ser sorprendente esta cuestión, pues parece una pregunta de respuesta muy evidente y sencilla como para que haya llegado hasta el TJUE. Es cierto que las expropiaciones de terrenos han generado dudas interpretativas en nuestro país, pero estaban relacionadas con el estado del terreno y su posible exención más que con la propia sujeción de la operación. En nuestro país, la expropiación de un terreno rústico, afecto a una actividad agraria, en principio estaría claramente sujeta, pero exenta, por aplicación del artículo 20.uno.20 de la LIVA, sin perjuicio de la posible renuncia a la exención.

En Sentencia de 17 de octubre de 2024, asunto C-60/23, Digital Charging Solutions GmbH, se suscita la calificación de las operaciones realizadas por un intermediario en la utilización de puntos de recarga de vehículos eléctricos.

En concreto, la actividad de la sociedad consiste en proporcionar a los usuarios de vehículos eléctricos el acceso a una red de puntos de recarga. Los usuarios obtienen información constante sobre el precio y la disponibilidad de los puntos de recarga que forman parte de la red. Además, el servicio prestado incluye funciones de búsqueda y de localización de puntos de recarga y de planificación de rutas. Los puntos de recarga que forman parte de la citada red no son gestionados por la empresa, sino por operadores con los que esta ha celebrado contratos para permitir que los usuarios de vehículos eléctricos recarguen estos. No obstante, facilita a sus usuarios una tarjeta y una aplicación informática para su autenticación, con la que estos pueden acceder a dichos puntos y recargar. Los operadores que gestionan los puntos de recarga facturan la energía suministrada a la empresa a la que se refiere esta sentencia mensualmente; esta empresa, a su vez, factura a sus clientes, también con periodicidad mensual, ese coste a los usuarios, al que se añade una remuneración por las prestaciones conexas, mediante una tarifa cuyo importe no depende ni de la cantidad de electricidad suministrada y, por tanto, del coste de esa electricidad, ni del número de sesiones de recarga.

Por el TJUE se afirma que el suministro de electricidad para recargar un vehículo eléctrico en un punto de recarga que forma parte de una red pública de puntos de recarga constituye una entrega de bienes. Además, cuando la carga de un vehículo eléctrico en una red de puntos de recarga públicos a la que el usuario tiene acceso mediante una suscripción realizada con una sociedad distinta del operador de esa red implica que la electricidad consumida es suministrada, en un primer momento, por el operador de dicha red a la sociedad que ofrece el acceso a esta y, en un segundo momento, por esa sociedad al citado usuario, aun cuando este elija la cantidad, el momento y el lugar de recarga y el modo en que se utilizará la electricidad, ya que esta sociedad actúa en nombre propio, pero por cuenta del usuario en el marco de un contrato de comisión.

Esta sentencia no supone una gran sorpresa, una vez que el tribunal constatará en Sentencia de 20 de abril de 2023, asunto C-282/22, P. w W., que el servicio de recarga de vehículos eléctricos era una prestación compleja y que debía calificarse como entrega de bienes (criterio que también sustentaba la DGT, como se recoge en la Consulta V0807/2019, de 15 de abril, en la que se entendió que se trataba de un servicio complejo y en el que el elemento predominante era la entrega de energía eléctrica). El paso adicional en este caso es calificar la actuación de la empresa a la que se refiere la sentencia como comisionista en nombre propio en dicha entrega, concluyendo la existencia de sendas entregas.

3. Lugar de realización del hecho imponible

En Sentencia de 18 de enero de 2024, asunto C-791/22, G. A., se cuestiona el lugar de realización del hecho imponible en las importaciones, en concreto, en el caso de una introducción irregular de mercancías realizada por un Estado miembro, pero que ha sido comprobada en otro Estado miembro.

La cuestión concreta se plantea en relación con unas mercancías introducidas irregularmente por Polonia, pero constatada en Alemania. A dicha introducción irregular se le aplicó una disposición especial del Código Aduanero de la Unión (CAU), que permite liquidar los derechos de importación al Estado miembro donde se haya comprobado el nacimiento de la deuda aduanera por una introducción irregular, aunque no sea el Estado miembro de entrada de las mercancías, siempre que el importe de los derechos sea inferior a 5.000 euros. Se cuestiona si dicha disposición permite aplicar también el IVA a la importación por el Estado que comprueba el nacimiento de la deuda de importación.

El TJUE constata que, en el ámbito del IVA, aunque se vincula el nacimiento y exigibilidad del IVA a la importación a los derechos de aduana, no existe ninguna remisión que permita dar entrada a la disposición especial del CAU antes mencionada. En consecuencia, se concluye que no puede alterarse el lugar de realización de la importación, del Estado por donde se haya introducido la mercancía destinándose al consumo, por aplicación de esta disposición aduanera especial.

La LIVA, a diferencia de lo que ocurre con la directiva del IVA, no contiene referencia al lugar de realización del hecho imponible en las importaciones. No obstante, la definición del hecho imponible importación, contenida en el artículo 18 de la LIVA, suple en alguna medida esta deficiencia, pues indica que la importación supone «la entrada en el interior del país» (hubiera sido de mejor técnica legislativa señalar «la entrada en el interior del territorio de aplicación del impuesto (TAI)»), lo que demuestra que la importación solo se entiende realizada en el TAI cuando este es el territorio de introducción de las mercancías, tal y como resulta de la regla de localización contenida en la directiva. Esta parquedad del legislador nacional, desde luego, excluye que se contenga cualquier llamada a la disposición del CAU que el TJUE entiende no aplicable. No obstante, quien deberá estar atento es el aplicador de la norma, que puede sentirse tentado de liquidar el IVA junto con los derechos de aduana en supuestos como el ahora proscrito, lo que evidentemente el TJUE no estimaría correcto.

En Sentencia de 18 de abril de 2024, asunto C68/23, MGbR (Finanzamt O), se plantea la calificación de un bono para la compra de contenidos digitales *online* como univalente o polivalente.

Se trata, en concreto, de un bono que comercializó una entidad residente en Gran Bretaña, a través de su tienda *online*, que permite recargar «cuentas de usuario» destinadas a la compra de contenidos digitales en la tienda *online* de dicha empresa. En el momento del registro de las cuentas se obligaba a los usuarios a identificar su lugar de residencia y los bonos comercializados llevaban un código de país que solo permitía su comercialización a usuarios registrados en ese país. No obstante, dichos bonos fueron transmitidos por la empresa británica a otras empresas, que fueron las que realizaron la transmisión definitiva a los particulares. Se cuestiona si tales bonos deben calificarse como univalentes o polivalentes.

El tribunal destaca que la calificación de un bono como polivalente es residual, pues se trata de todo bono que no sea univalente. Univalente es el bono que, en el momento de su

comercialización, cumple acumulativamente dos condiciones, conocerse el Estado donde se va a producir su consumo y el tipo aplicable a los bienes o servicios que se van a consumir. El TJUE señala que no se ofrece información sobre el tipo aplicable a los bienes o servicios que se van a consumir, pero que, sin embargo, resulta claro que el lugar de consumo final del bono queda especificado según los datos ofrecidos, ya que solo puede ser consumido por clientes finales del país correspondiente al código país del bono. No puede desvirtuarse dicho hecho por la existencia de transferencias anteriores a su consumo del bono, efectuadas entre empresarios, y que afectan a diversos TAI.

Resulta indudable la relevancia de este pronunciamiento, en la medida que sirve para aclarar el alcance del concepto de bono univalente, regulado por la Directiva (UE) 2016/1065. La Resolución de 28 de diciembre de 2018, de la DGT, sobre el tratamiento de los bonos en el IVA, parece estar plenamente adaptada a este pronunciamiento, cuyo contenido es interpretativo de las previsiones normativas recogidas en la directiva citada.

En Sentencia de 13 de junio de 2024, asunto C-533/22, SC Adient, se cuestiona la existencia de un establecimiento permanente.

Entre las distintas cuestiones que se plantean, se trata en primer lugar si puede apreciarse la existencia de un establecimiento permanente por el mero hecho que la entidad destinataria de los servicios pertenezca al mismo grupo que la prestadora cuando esas sociedades están vinculadas entre sí por un contrato de prestación de servicios. Contesta negativamente el TJUE recordando que la existencia de un establecimiento permanente es una cuestión de hecho, en la que debe apreciarse si dispone en un determinado TAI de una estructura suficientemente permanente y apta para permitirle recibir las prestaciones de servicios de las que se trate y utilizarlas para los fines de su actividad económica, y no puede depender únicamente del estatuto jurídico de la entidad.

Se plantea a continuación si el hecho de que determinados medios materiales y humanos de la entidad prestadora del servicio se usen por la destinataria para comercializar los bienes obtenidos con la prestación de servicios puede servir para considerar la existencia de un establecimiento permanente para la recepción de la prestación de servicios. El tribunal responde que se trata de operaciones independientes, la recepción de un servicio y la entrega de bienes, por lo que carece de relevancia esa utilización a los efectos de la posible existencia del supuesto establecimiento.

Finalmente, se cuestiona si los mismos medios que utiliza la entidad prestadora para llevar a cabo su prestación pueden considerarse como medios de la destinataria para la recepción de los mismos, considerando en consecuencia la existencia de un establecimiento permanente de la segunda. El tribunal afirma que los mismos medios no pueden utilizarse a la vez por un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro, para prestar servicios, y por un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro para recibir esos mismos servicios en un supuesto establecimiento permanente situado en el primer Estado miembro.

En los últimos años hemos asistido a sentencias muy relevantes sobre la calificación del establecimiento permanente, destacando las Sentencias de 7 de abril de 2022, asunto C-333/20, Berlin Chemie A. Menarini SRL, y de 29 de junio de 2023, asunto C-232/22, Cabot Plastics Belgium SA, que ya comentamos en años anteriores en esta misma revista. La sentencia que ahora nos ocupa supone una continuidad de las mismas, de hecho, ambas son citadas expresamente.

Como ya destacáramos, se ha reconocido la posibilidad de la existencia del establecimiento permanente en sede del agente dependiente cuando los medios puestos a disposición de la entidad no residente que dan lugar a la existencia del establecimiento permanente son los de otras personas, aunque, como hemos reseñado, dichos medios no deben ser los propios utilizados para la prestación de servicios.

Más dudoso resulta la situación en relación con el conocido como *Spanish approach* (STS de 12 de enero de 2012, rec. núm. 1626/2008, 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. Este pronunciamiento del TJUE sigue poniendo condiciones a dicha aproximación al concepto de establecimiento permanente, que, como sabemos, ha tenido suerte incluso en el ámbito internacional, habiéndose recogido su espíritu en los comentarios OCDE al modelo de CDI.

4. Devengo

En Sentencia de 13 de junio de 2024, asunto C-696/22, C SPRL, se plantean varias cuestiones relativas al devengo del impuesto y a la deducción de las cuotas soportadas.

En relación con el devengo se cuestiona si un servicio prestado de forma continuada en el tiempo por un administrador concursal puede considerarse como servicio de tracto sucesivo y, a continuación, si el devengo del mismo se produce en el momento de su pago.

A la primera cuestión el tribunal responde destacando que, para su caracterización, debemos atender a si el servicio tiene un carácter continuo o recurrente, o si, por el contrario, es puntual y existe un momento preciso que permita comprobar la finalización de su realización con arreglo a la relación contractual entre las partes de la operación en cuestión. Aunque remite a la prueba a realizar por el tribunal que examina el asunto, el tribunal se inclina por considerar este servicio como de tracto sucesivo.

A la segunda cuestión responde que, no existiendo norma que difiera el devengo al momento del pago, debe entenderse producido con la finalización de cada uno de los periodos estipulados de duración del servicio.

Finalmente, se plantea una tercera cuestión, relacionada con la deducción por la entidad prestadora del servicio de los gastos incurridos por un contrato con una firma de abogados, cuya finalidad era dar a conocer la actividad de la empresa y lograr una mayor implantación en el mercado. La Administración consideró este gasto como no relacionado con las actividades y negó su deducibilidad.

El tribunal recuerda su reiterada jurisprudencia, que permite la deducción tanto de las cuotas con una relación directa e inmediata con una operación concreta por la que se repercute el impuesto como otras operaciones que guarden una relación con la actividad general. En esta segunda categoría entiende el tribunal que se encuentra el gasto en cuestión, sin que su deducibilidad pueda quedar supeditada a una prueba de un aumento del volumen de negocios o del volumen de las operaciones gravadas que se espera obtener de la operación que genera el IVA soportado, pues el derecho a deducir, una vez nacido, sigue existiendo aun cuando, posteriormente, la actividad económica prevista no se lleve a cabo y, por lo tanto, no dé lugar a operaciones gravadas o cuando el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes o servicios que hayan dado lugar a la deducción en operaciones sujetas al impuesto a causa de circunstancias ajenas a su voluntad.

Esta sentencia, en principio, puede resultar chocante no ya por los principios, sino por la existencia de una aparente contradicción en el momento del devengo de los servicios de tracto sucesivo entre la directiva (que fija el momento del devengo con la expiración de los periodos a que tales cantidades exigibles o pagos se refieran) y la LIVA (que determina como el momento del devengo en el momento en que resulte exigible la parte del precio que comprenda cada percepción). Dicha aparente discrepancia se solventa por la autorización que contiene la directiva y que permite demorar el devengo hasta un momento posterior en estas operaciones, siempre que no exceda del momento del pago. Así lo entendió el TEAC en Resolución de 22 de septiembre de 2015 (RG 366/2013), examinando esta aparente disparidad.

Tampoco resulta nueva en lo que se refiere a la deducción, entroncando en toda la serie de sentencias relacionadas con la neutralidad y el derecho a la deducción de las cuotas relacionadas, aunque sea indirecta o parcialmente, con la actividad.

5. Exenciones

En Sentencia de 29 de febrero de 2024, asunto C-676/22, B2 Energy, se cuestiona la aplicación de la exención para las entregas intracomunitarias de bienes (EIB).

Se plantea, particularmente, si procede aplicar la exención en las EIB en el caso de un proveedor que había remitido las mercancías con destino a otro Estado miembro, si bien había resultado acreditado que los destinatarios que constaban en los documentos fiscales

de remisión de las mercancías no los habían recibido, sino que habían sido recibidos por otros destinatarios situados también en otro Estado miembro.

El TJUE, de acuerdo con una jurisprudencia ya asentada, recuerda que la obligación de identificar al destinatario con su NIF es una obligación formal, que no puede condicionar la procedencia de la exención si se acredita que se cumplen los requisitos materiales para la aplicación de la misma. No obstante, también recuerda que es de incumbencia del contribuyente que aplica la exención acreditar que se cumplen los requisitos materiales para la aplicación de la exención; si bien destaca que, si la Administración sabe, de manera inequívoca, que el destinatario tiene la condición de empresario o profesional, no puede exigirse que se demuestre tal condición con el objeto de excluir de la exención.

La conclusión con la que cierra el tribunal es que procede denegar la exención en las EIB cuando el proveedor no haya demostrado que las mercancías se entregaron a un destinatario que tuviese la condición de sujeto pasivo en otro Estado miembro y que, habida cuenta de las circunstancias de hecho y de la información facilitada por el proveedor, no se disponga de los datos necesarios para comprobar que dicho destinatario tuviera tal condición.

Esta sentencia tiene un alcance muy limitado, en la medida que se trata de «derecho histórico». Nos explicamos. Ciertamente, este criterio jurisprudencial fue muy relevante, tanto es así que los Estados miembros decidieron modificar el artículo 138 de la directiva del IVA mediante la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, elevando el requisito formal de la necesidad de identificar mediante su NIF IVA al destinatario de una EIB en la declaración recapitulativa de operaciones intracomunitarias (modelo 349 en España) a la condición de requisito sustancial, sin cuya concurrencia no procede la aplicación de la exención. Dicha modificación ha sido objeto de transposición al ordenamiento español por el Real Decreto-Ley 3/2020, que da nueva redacción al artículo 25 de la LIVA.

Con la nueva regulación legal resulta palmario que en un caso como el cuestionado no resultaría de aplicación la exención.

En Sentencia de 18 de abril de 2024, asunto C-89/23, Companhia União de Crédito Popular SA, se suscita la aplicación de una exención a una eventual prestación accesoria en una operación exenta.

En concreto, se cuestiona la aplicación de la exención prevista para los préstamos con garantía a una comisión percibida por la entidad que concedió el préstamo por ejecutar la subasta de los bienes ofrecidos en garantía cuando se produce el impago del préstamo o no se recuperan los bienes ofrecidos en garantía.

El tribunal recuerda su jurisprudencia sobre la calificación de una operación como accesoria (por oposición a una operación independiente o sustantiva). Una operación se considera como accesoria a otra cuando, desde el punto de vista del consumidor medio, la

accesoria no tenga finalidad autónoma; esto es, cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la prestación principal.

El tribunal considera que la venta en subasta de los bienes pignorados y la concesión del préstamo con garantía pignoratícia son prestaciones distintas e independientes, sin que, ni material ni formalmente, sean dependientes entre sí. Así, la prestación consistente en la concesión de crédito podría realizarse de la misma manera si la venta en subasta de los bienes pignorados fuera realizada y organizada por un tercero. En consecuencia, no se considera accesoria esta operación y no resulta aplicable la exención.

El criterio que plantea el TJUE no es, en sí mismo, novedoso, siendo la novedad de esta sentencia dictaminar que los servicios en cuestión, concesión de hipoteca y comisión por venta, son servicios independientes; lo que, al menos a nuestro juicio, se asomaba como bastante evidente. No tenemos constancia de que en nuestra nación se haya planteado una duda o controversia similar.

En Sentencia de 5 de septiembre de 2024, asuntos C-639/22 a C-644/22 (acumulados), *Inspecteur van de Belastingdienst Utrecht y otros*, se cuestiona la aplicación de la exención de operaciones financieras para un fondo de pensiones.

En concreto, se suscita la cuestión prejudicial en seis pleitos acumulados entre diversos fondos de pensiones profesionales obligatorios y fondos de pensiones sectoriales que pretenden la aplicación, por equiparación, de la exención que se aplica a los servicios de gestión de los organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios (OICVM; instituciones de inversión colectiva en España). Para ello se fundan en la asunción en la inversión en dichos fondos de ciertas condiciones de riesgo por parte del inversor.

El TJUE, siguiendo su reiterada doctrina sobre la aplicación del principio de neutralidad en materia de exenciones, destaca que dicho principio se opone a que bienes o prestaciones de servicios similares, que compiten entre sí, sean tratados de manera diferente con respecto al IVA. Por ello dictamina que, para determinar si un fondo de pensiones que no es un OICVM puede acogerse a la exención, no solo se exige efectuar una comparación con ese organismo, sino también apreciar si, a la vista de la situación jurídica y financiera del partícipe con respecto a ese fondo de pensiones, el fondo de pensiones es comparable a otros fondos que, sin constituir OICVM, son considerados por el Estado miembro del que se trata como fondos comunes de inversión en el sentido de la referida disposición, en particular, la asunción del riesgo en la inversión y que el rendimiento esté determinado en función del patrimonio de la entidad.

Parece que, en principio, esta sentencia no debería tener incidencia en nuestro país, en la medida que tales servicios cuestionados se encuentran incluidos en la exención prevista en la letra n) del artículo 20.uno.18 de la LIVA, que dispone la exención para:

La gestión y depósito de las Instituciones de Inversión Colectiva, de las Entidades de Capital-Riesgo gestionadas por sociedades gestoras autorizadas y registradas en los Registros especiales administrativos, de los Fondos de Pensiones, de Regulación del Mercado Hipotecario, de Titulización de Activos y Colectivos de Jubilación, constituidos de acuerdo con su legislación específica.

Sin embargo, a pesar de la dicción literal del precepto, la DGT ha entendido que esta exención puede restringirse cuando los fondos de pensiones no tengan condiciones análogas a los OICVM. En este sentido se pronuncia, por ejemplo, la Consulta V0126/2022, en la que, recogiendo la jurisprudencia del TJUE, se afirma:

De acuerdo con dicha sentencia y aplicado al caso concreto de la consulta tendrán la consideración de fondos comunes de inversión todos aquellos fondos de pensiones que constituyan organismos de inversión colectiva en valores mobiliarios en el sentido de la Directiva OICVM así como aquellos fondos de pensiones que pese a no cumplir los requisitos de la citada Directiva tengan rasgos similares y compitan entre sí.

Resulta cuando menos discutible que pueda limitarse una exención establecida de forma tan clara por la LIVA, aun cuando el alcance de la disposición, a la luz de los pronunciamientos del TJUE, pueda exceder del previsto en la directiva (como sabemos, el TJUE ha reconocido el efecto directo de las directivas en beneficio de los administrados cuando existe un defecto en la transposición de una directiva; no obstante, ha negado el efecto directo inverso para restringir derechos a los contribuyentes basándose en una mala transposición de una directiva).

En Sentencia de 12 de septiembre de 2024, asunto C-741/22, Casino de Spa SA y otros, se suscita el alcance de la exención para las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero.

En concreto, se plantea si resulta admisible, en aplicación del principio de neutralidad fiscal, una diferenciación de trato entre las loterías, a las que se aplica una exención cualquiera que sea su forma de comercialización, y los juegos de azar o de dinero, a los que se aplica la exención exclusivamente cuando se comercialicen en establecimiento físico, pero no cuando se comercialicen en línea.

El TJUE ratifica su doctrina, a la que ya hemos hecho referencia en el comentario anterior, que señala que las exenciones pueden aplicarse por los Estados miembros con un amplio grado de discrecionalidad, pero limitadas por el principio de neutralidad, que no permite incluir y excluir de las mismas, simultáneamente, a prestaciones equivalentes, esto es, aquellas que presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores.

En cuanto a las loterías y juegos de azar o dinero, el tribunal señala que lo que busca el jugador es ganar, por lo que cuestiones como los límites mínimos y máximos de las apuestas y de los premios, las posibilidades de ganar, los formatos disponibles y la posibilidad de interacción entre el jugador y el juego pueden influir considerablemente en la decisión del consumidor medio, pues el atractivo de los juegos de azar o de dinero reside principalmente en la posibilidad de ganar. Añade además que, en los juegos de azar o de dinero, las aptitudes del jugador, como la habilidad o el conocimiento, pueden influir en las probabilidades de ganar, mientras que, en las loterías, los ganadores se determinan únicamente por obra del azar, sin que sus aptitudes puedan ejercer influencia alguna a tal respecto. Concluye, por tanto, que no se trata de servicios equivalentes.

Concluye el tribunal que el principio de neutralidad no se opone, por tanto, a una normativa nacional que establece una diferencia de trato entre, por un lado, la compra en línea de billetes de lotería y, por otro lado, la participación en otros juegos de azar o de dinero disponibles en línea, excluyendo a esta de la exención del IVA aplicable a aquella.

En Sentencia de 12 de septiembre de 2024, asunto C-73/23, Chaudfontaine Loisirs SA, se suscita otra vez el alcance de la exención para las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero en Bélgica.

Si en el caso anterior se planteaba la posible vulneración del principio de neutralidad en la comparación entre loterías y juegos de azar o de dinero en línea, en este caso se plantea la vulneración en la comparación entre juegos de azar o de dinero en línea y juegos de azar o de dinero en establecimientos, aplicándose la exención a estos últimos, pero no a los anteriores.

La respuesta que ofrece el tribunal es idéntica, el principio de neutralidad fiscal no se opone a una diferencia de trato entre, por un lado, la compra de billetes de lotería y la participación en otros juegos de azar o de dinero en establecimientos físicos, y, por otro lado, la participación en otros juegos de azar o de dinero distintos de las loterías disponibles en línea, excluyendo a esta de la exención del IVA aplicable a aquellas, siempre que las diferencias objetivas entre estas dos categorías de juegos de azar o de dinero puedan influir de manera considerable en la decisión del consumidor medio de recurrir a una u otra de esas categorías de juegos.

Esta sentencia, en principio, no afecta a nuestro país, en el que la exención se aplica sin diferenciación entre juego en establecimientos físicos y juego *online*. Cierto es que esta medida ha estado en la agenda política en algunos momentos (así, se incluía, por ejemplo, en el Informe del Comité de Expertos sobre la Reforma del Sistema Tributario en España, encargado por el Gobierno del PP de Rajoy, como propuesta 72). Resulta claro, por tanto, que no existen obstáculos de carácter jurídico a su adopción.

En Sentencia de 7 de noviembre de 2024, asunto C-594/23, Lomoco Development ApS y otros, se cuestiona el concepto de edificios a los efectos de la aplicación de la exención de un terreno.

En concreto, se cuestiona el caso de una entidad que adquirió unos terrenos donde se instalaron conexiones de electricidad, agua, calefacción y alcantarillado y se realizaron obras de cimentación. Esta entidad transmitió la propiedad de diversas parcelas cimentadas a otra sociedad, parcelas que se vendieron posteriormente a particulares. Se cuestiona si la entrega de parcelas con cimentación puede considerarse como una entrega de edificios, en la medida que la directiva define los edificios de una forma amplia, como «toda construcción incorporada al suelo».

El tribunal constata que el concepto de terrenos edificables viene delimitada en un doble sentido. En el límite inferior se encontrarían las entregas de terrenos no edificados que no estén destinados a la construcción. En el límite superior se encontrarían los edificios, pues, cuando sobre un terreno se levanta una construcción, el terreno sigue el régimen aplicable a la edificación.

Dado el concepto amplio de edificio que propone la directiva, el TJUE elabora una serie de criterios para delimitar cuál debe ser la magnitud de la construcción unida al terreno. Así, señala que el edificio se caracteriza por estar compuesto de una o varias partes que forman un conjunto destinado a un uso concreto, por lo que, sin ese destino, no puede hablarse de edificación. Es más, el concepto de edificación se vincula al de primera entrega, que no se produce en tanto no se produce la «primera ocupación» del terreno. Destaca además que el tribunal ya ha sentenciado que las obras tendentes a dotar de servicios a un terreno, tales como la conexión a las redes de electricidad, gas o agua, no pueden tener como consecuencia el cambio de la calificación jurídica de estos terrenos a edificio, lo que entiende que se extiende a los cimientos, pues son un medio para fijar una construcción al suelo, y no, como tales, un edificio.

La conclusión final es que la entrega de un terreno dotado, en la fecha de dicha entrega, exclusivamente de cimientos para viviendas constituye una entrega de un terreno edificable y no de un edificio.

El artículo 6 de la LIVA contiene una regulación bastante amplia del concepto de edificación. Aunque no se refiere al caso concreto que nos ocupa, recoge expresamente el criterio que propone el TJUE, ya que demanda del concepto edificación que los bienes en cuestión «sean susceptibles de utilización autónoma e independiente». Igualmente, todos los pronunciamientos existentes que consideran que no es primera entrega la realizada antes de la finalización de las obras que permiten la ocupación encuentran nuevamente apoyo en esta sentencia. En conclusión, un pronunciamiento muy relevante, pero que viene a ratificar el criterio contenido en la transposición e interpretación imperante en nuestro país sobre este concepto.

6. Base imponible

En Sentencia de 29 de febrero de 2024, asunto C-314/22, Consortium Remi Group, se plantean diversas cuestiones en relación con la modificación de la base imponible en caso de impago.

La primera cuestión que se examina es el plazo existente para modificar la base imponible. En particular, se examina en este caso el de una empresa que emitió facturas a diversos clientes, que no las habían hecho efectivas tras un plazo muy prolongado de tiempo.

El TJUE ratifica su jurisprudencia anterior destacando que resulta obligatoria la modificación de la base imponible en los supuestos de impago, salvo en aquellos casos en los que el impago de la contraprestación puede ser de difícil verificación, o bien meramente provisional. Además, ni el principio de neutralidad ni la regulación en la directiva de esta modificación se oponen al establecimiento de periodos de caducidad para efectuar esta modificación, siempre que sean suficientemente amplios desde que acontezca el impago que da lugar a la modificación, de forma que se restrinja dicho derecho a los contribuyentes que no hayan sido suficientemente diligentes.

El legislador español ha previsto la existencia de un plazo de cuatro años para la modificación de la base imponible desde que concurra cualquiera de las circunstancias del artículo 80 de la LIVA, que incluye el impago (art. 89 de la LIVA). Con ello, parece bastante evidente que se cumplen las dos exigencias que el TJUE ha subrayado para el establecimiento de un plazo máximo para el ejercicio del derecho a la modificación de la base imponible; por una parte, el mismo no comienza a contar sino a partir de que concurra la causa de modificación, en este caso, el impago, y, además, el plazo es suficientemente dilatado, de cuatro años, como para calificar al contribuyente que no ha modificado la base imponible en dicho periodo de negligente, tal y como exige el tribunal.

También se examina si resulta contrario a los principios de neutralidad y proporcionalidad supeditar la reducción de la base imponible a la rectificación de la factura inicial por el sujeto pasivo y a la comunicación previa al deudor de su intención de modificar la base imponible para que este último tenga conocimiento de ello para rectificar la deducción inicialmente practicada. Aunque el TJUE declara que estas exigencias son, en principio, compatibles con el IVA, pues tienden a garantizar la correcta percepción del impuesto, tal y como ya había declarado en sentencias anteriores, en un caso como el que se cuestiona, en el que las empresas deudoras habían sido liquidadas, el tribunal concluye que dichas exigencias van más allá de lo necesario para garantizar la correcta percepción de los ingresos cuando a ese sujeto pasivo le resulte imposible efectuar tal rectificación a tiempo y siempre que esa imposibilidad no le sea imputable.

En nuestro ordenamiento nacional esta segunda cuestión no aparece tan claramente resuelta. El artículo 24 del Real Decreto 1624/1992, de 29 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del IVA (RIVA), condiciona la disminución de la base imponible o a la expedición y remisión de la factura que rectifique a la anteriormente expedida, debiendo acreditar el sujeto pasivo la remisión. Como hemos visto, este punto es conforme con los principios de neutralidad y proporcionalidad, con carácter general; si bien en la presente sentencia el TJUE admite la posible concurrencia de circunstancias excepcionales en las que no resultaría exigible dicha remisión. El RIVA no regula excepción alguna. Sin duda, ante casos

excepcionales, como es el consultado en este recurso, debería ser una actuación razonable de la Administración la que exceptuara la aplicación del precepto reglamentario. El tiempo dirá, pero la realidad de las resoluciones administrativas que se conocen a través de la jurisprudencia, especialmente cuando los actos emanan de los órganos de gestión tributaria, hace que podamos albergar pocas esperanzas de un comportamiento razonable en el que se excepcione el tenor literal del precepto aun cuando concurren circunstancias excepcionales que, evidentemente, no son el supuesto que pretendía cubrir el legislador al establecer una concreta exigencia formal.

Finalmente, se cuestiona si la modificación de la base imponible puede dar lugar a devoluciones del IVA (recordemos que es un menor impuesto repercutido y no una deducción, estrictamente) y si, además, la falta de devolución en un plazo razonable puede generar el derecho a percibir intereses. El tribunal contesta afirmativamente a ambas cuestiones y concluye que, en el caso de no existir una regulación específica, la fecha a partir de la cual hay que abonar intereses es la de la declaración relativa al periodo impositivo en la que el sujeto pasivo haga valer su derecho a esa reducción en la base imponible.

En este punto, no parece que nuestra regulación presente especiales lagunas, ya que el artículo 89 de la LIVA contiene una regulación amplia de la rectificación de la repercusión, incluyendo cuando la misma traiga causa de cualquiera de las circunstancias previstas en el artículo 80 de la LIVA; incluyendo las cuotas modificadas como un componente más en la autoliquidación del periodo en el que concurra la causa determinante de la modificación.

En Sentencia de 21 de marzo de 2024, asunto C-606/22, B. sp. z o. o., se cuestiona la modificación de la base imponible en los supuestos de expedición de factura simplificada (tiques).

Se plantea, en concreto, si resulta aceptable la práctica de un Estado miembro que, ante un error en la aplicación del tipo, condiciona la posibilidad de modificar la base imponible en los supuestos en los que no se ha expedido una factura, sino un tique (factura simplificada). El tribunal contesta que los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de igualdad de trato se oponen a dicha práctica.

El ordenamiento español, como ya hemos señalado, contiene en el artículo 89 de la LIVA una regulación amplia de la rectificación de la repercusión. Dicho precepto recoge en su apartado tres los supuestos en los que no se puede modificar la base imponible (incremento de repercusión a particulares por causas distintas del art. 80 de la LIVA o incremento de repercusión con participación en tramas de fraude) sin que se incluyan supuestos como el examinado en esta sentencia.

En Sentencia de 8 de mayo de 2024, asunto C241/23, P. sp. z o. o. (Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie), se cuestiona el importe de la base imponible en una aportación no dineraria.

En este caso, dos socios realizaron una aportación no dineraria a una sociedad de diversos inmuebles, que se valoraron por un tercero independiente, recibiendo a cambio acciones de la sociedad que recibe la aportación, siendo que el valor de las acciones se estima como más elevado que el valor nominal.

Se cuestiona si la base imponible de una aportación de bienes inmuebles efectuada por una sociedad al capital de otra sociedad a cambio de acciones de esta última debe determinarse en función del valor nominal de las acciones cuando esas sociedades hayan acordado que la contraprestación de la aportación al capital estará constituida por el valor de emisión de dichas acciones, concluyendo el tribunal que, efectivamente, debe valorarse por el valor de la contraprestación realmente recibida a este efecto por el sujeto pasivo, cuyo valor es el valor subjetivo, es decir, el realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos.

A pesar de la importancia del pronunciamiento, no parece que la normativa española ofrezca ninguna duda en esta cuestión; de hecho, tras varios pronunciamientos del TJUE, se incluyó como base imponible en las operaciones cuya contraprestación no sea dineraria, precisamente, una mención que encaja perfectamente con el valor subjetivo que expresa el tribunal: «En las operaciones cuya contraprestación no consista en dinero se considerará como base imponible el importe, expresado en dinero, que se hubiera acordado entre las partes».

En Sentencia de 12 de septiembre de 2024, asunto C-248/23, Novo Nordisk A/S, se plantea la modificación de la base imponible como consecuencia de un pago de carácter legal que se debe hacer a la Administración por la comercialización de medicamentos en Hungría.

En concreto, se cuestiona si debe considerarse como reducción de la contraprestación un pago que se efectúa *ex lege* al organismo del seguro de enfermedad estatal en función del volumen de negocios obtenido por productos farmacéuticos que cuenten con financiación pública.

El TJUE ratifica su jurisprudencia existente por la materia señalando que, en definitiva, parece que, como consecuencia de dicho pago, la entidad no pudo disponer libremente de la totalidad del precio recibido por la venta de sus productos a los mayoristas, en la medida que la parte del precio de venta de los medicamentos subvencionados que Novo Nordisk abona al organismo público está fijada de antemano y tiene carácter obligatorio, por lo que no puede considerarse que forme parte de la contraprestación económica de las entregas de esos medicamentos realmente recibida por Novo Nordisk.

A la vista de lo expuesto, se concluye que la parte de su volumen de negocios procedente de sus ventas de productos farmacéuticos financiados con fondos públicos que una empresa farmacéutica está obligada a abonar, en beneficio del organismo del seguro de enfermedad estatal, debe otorgar el derecho a reducir *a posteriori* la base imponible.

El caso que se estudia en esta sentencia es ciertamente muy particular, por lo que sus efectos no pueden extenderse al caso español, en principio, al no existir un pago equiparable. No obstante, al tratarse de un pronunciamiento general sobre las condiciones en los que determinados pagos impuestos por la Administración pueden dar lugar a la modificación de la base imponible, los criterios expresados son relevantes. Ciertamente, como constata el tribunal, estos principios ya se expusieron en Sentencias de 24 de octubre de 1996, asunto C-317/94, Elida Gibbs, y de 20 de diciembre de 2017, asunto C-462/16, Boehringer Ingelheim Pharma, lo que resta relevancia a este pronunciamiento.

En Sentencia de 28 de noviembre de 2024, asunto C-622/23, RHTB, se suscita la inclusión en la base imponible de las cantidades percibidas por el desistimiento por el destinatario de un servicio en ejecución.

En concreto, se plantea si se encuentran sujetas al IVA las cantidades percibidas por un empresario que había contratado con otro la prestación de un servicio de ejecución de obra inmobiliaria cuando, una vez comenzada la ejecución, el destinatario del servicio desiste de su continuación. Conforme al derecho austriaco, el prestador tiene derecho a percibir el precio íntegro estipulado, del que se debe deducir los gastos pendientes de realizar por parte del prestador del servicio.

El tribunal señala que existe una prestación de servicios individualizable y el prestador había comenzado los trabajos acordados que estaba dispuesto a ejecutar en su totalidad para llevar así a buen término el contrato. Si no ha sucedido así es porque el beneficiario ya no deseaba recibir los servicios de dicho prestador, por razones no imputables a este. En consecuencia, el importe adeudado al referido prestador de servicios corresponde al previsto contractualmente para la ejecución completa de la prestación de servicios, previa deducción de los importes ahorrados debido a la no realización de la obra. No se considera tal importe como indemnización a tanto alzado destinada a reparar el perjuicio sufrido y, en consecuencia, se sujeta al IVA.

El aspecto más llamativo de esta resolución es su comparación con la conocidísima Sentencia de 18 de julio de 2007, asunto C-277/05, *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*, en la que se estableció que las arras destinadas a compensar el perjuicio sufrido por un prestador de servicios como consecuencia de la anulación de una reserva por un cliente constituían una indemnización a tanto alzado del perjuicio sufrido por el prestador de servicios a raíz de la resolución del contrato por el beneficiario de la prestación de servicios, y que no se incluían en la base imponible del IVA.

El propio tribunal compara una y otra situación destacando que en este caso existe un servicio en ejecución, que se interrumpe, mientras que en el de las arras se produce un desistimiento sin que se haya ejecutado, ni siquiera parcialmente, el servicio.

Puede resultar sorprendente este pronunciamiento, más que nada, como ya hemos dicho, por su comparación con la citada sentencia *Société thermale d'Eugénie-les-Bains*. No obstante, se sigue la línea iniciada en la Sentencia de 11 de junio de 2020, asunto C-43/19, *Vodafone Portugal*, citada en esta sentencia, en la que ya se consideraron sujetas al impuesto las cantidades que debe pagar el cliente en caso de incumplimiento del periodo de permanencia en un servicio de telecomunicaciones, basándose en la realidad económica del contrato. Como ya destacáramos, este principio es coincidente con el principio de calificación que rige la interpretación de las normas tributarias y que postula una calificación de los hechos tributarios con arreglo a su verdadera naturaleza, es decir, su fondo económico, independientemente de la calificación jurídica otorgada por las partes.

7. Sujeto pasivo y responsables

En Sentencia de 14 de noviembre de 2024, asunto C-613/23, KL, se cuestiona sobre la compatibilidad con la normativa del IVA de una responsabilidad solidaria establecida en el derecho neerlandés.

La medida en cuestión obliga a los administradores de entidades a comunicar la incapacidad de las sociedades de hacer frente en plazo a determinados impuestos, entre los que se cuenta el IVA, con el riesgo, en otro caso, de incurrir en una responsabilidad. Se cuestiona si esta medida resulta amparada por el artículo 273, párrafo primero, de la directiva del IVA, que permite a los Estados miembros establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude.

El TJUE constata que este mecanismo de responsabilidad solidaria pretende facilitar la recaudación de los importes del IVA que no han sido pagados en los plazos establecidos, de modo que contribuye a garantizar la correcta recaudación del IVA, por lo que queda amparado en el margen de apreciación del que gozan los Estados miembros en la aplicación del artículo 273 de la directiva. Añade que el establecimiento de la responsabilidad debe estar justificado por la relación fáctica o jurídica existente entre las dos personas afectadas, a la luz de los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad, y que no podría aplicarse cuando el responsable, que es persona distinta del deudor, actuara de buena fe y empleando toda la diligencia de un operador informado, que adoptase toda medida razonable a su alcance para evitar su participación en un abuso o un fraude. Esto se cumple, ya que no parece excesivamente difícil para un administrador cumplir la obligación de notificación prevista por el derecho neerlandés y evitar de este modo que se genere la responsabilidad, por lo que el incumplimiento de esta obligación constituye una conducta culposa.

Otra vez, no existe en el derecho español un supuesto de responsabilidad similar, por lo que no hay una incidencia directa en nuestro país. Sin embargo, llamamos la atención sobre que el supuesto de responsabilidad que se está aplicando no es una responsabilidad propia

del IVA, sino un supuesto general aplicable a diversos impuestos (como los supuestos de responsabilidad contemplados en los arts. 42 y 43 de la LGT) y, no obstante, se realiza un juicio sobre su validez con base en los principios generales aplicables en el IVA por el TJUE. Ciertamente, dichas exigencias no son diferentes que las que se vienen aplicando en nuestra normativa, en las que las responsabilidades responden siempre a comportamientos culpables del responsable, tanto en su formulación legal como en las exigencias impuestas para su aplicación al caso concreto, proscribiéndose las responsabilidades objetivas.

En Sentencia de 12 de diciembre de 2024, asunto C331/23, *Dranken Van Eetvelde NV*, se plantean diversas cuestiones sobre un supuesto de responsabilidad previsto para participantes en operaciones constitutivas de fraude.

La legislación belga establece, en su legislación del IVA, un supuesto de responsabilidad solidaria para los participantes en el fraude por el que estos deberán responder de las deudas pendientes dejadas de ingresar por los sujetos pasivos de las entregas o prestaciones constitutivas del fraude.

Se suscita, en primer lugar, si tal responsabilidad puede ser contraria al principio de proporcionalidad, ya que se responde de la totalidad de la deuda, sin que pueda ser modulado por la participación de cada interviniente en el fraude. El tribunal recuerda que la responsabilidad para las personas que, en el momento en el que se efectuó la operación en la que participaron, sabían o tendrían que haber sabido que el IVA correspondiente a dicha operación, o a una operación anterior o posterior, quedaría impagado, puede basarse en presunciones a este respecto, siempre que tales presunciones no se formulen de modo que resulte prácticamente imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo refutarlas mediante prueba en contrario. El supuesto de responsabilidad, a juicio del tribunal, no parece objetivo, puesto que el responsable solo responde solidariamente junto al sujeto pasivo si sabía o hubiera debido saber que participaba en un fraude del IVA.

En este marco, exigir que se module la obligación del responsable solidario de pagar el IVA adeudado en función de su parte de responsabilidad implicaría, en un supuesto de fraude, que el Tesoro Público y, en su caso, el juez competente para controlar la acción de aquel determinasen previamente las contribuciones respectivas de todas las personas implicadas en dicho fraude, lo que no resulta posible. En consecuencia, no se considera que exista ningún exceso por no incluir tal modulación.

También destaca el TJUE que el establecimiento de la responsabilidad es independiente de que el sujeto pasivo tenga o no el derecho a la deducción del IVA devengado o pagado sobre el que se declara la responsabilidad.

Finalmente, y dado que el recurrente había participado durante numerosos ejercicios en el fraude, se habían seguido distintos procedimientos en los que se habían impuesto sanciones administrativas y penales en diversos ejercicios. Por ello se cuestiona si este proceder

vulnera el artículo 50 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea, que establece el principio *non bis in idem*. El TJUE concluye que dicho principio no se opone a la normativa nacional que permite la acumulación de sanciones penales y de sanciones administrativas de carácter punitivo derivadas de procedimientos distintos, por hechos de la misma naturaleza, pero que han tenido lugar en ejercicios fiscales sucesivos, que son objeto de actuaciones administrativas de carácter sancionador en un ejercicio fiscal y de diligencias penales en otro ejercicio fiscal.

Resulta evidente que este pronunciamiento tiene una incidencia directa para nuestra nación, donde se aplica un supuesto de responsabilidad similar al cuestionado. En la medida que el TJUE ha considerado ajustada a derecho la legislación belga, equiparable a la española, este pronunciamiento sirve de ratificación a la normativa nacional.

8. Tipos

En Sentencia de 11 de enero de 2024, asunto C-433/22, HPA-Constuições SA, se cuestiona el alcance del tipo reducido aplicable a los servicios de renovación y reparación de viviendas particulares.

Se plantea, en concreto, si resulta aplicable el tipo reducido a un servicio de reparación en un inmueble en el que se dispone de una autorización para su uso como vivienda, pero no está efectivamente habitado como vivienda en el momento de la prestación de dichos servicios.

La respuesta del tribunal es que, efectivamente, el tipo reducido queda restringido a los inmuebles que estén efectivamente ocupados como vivienda. Excluye, desde luego, los que se destinan a fines comerciales o a la ocupación temporal, de tipo hotelero. No obstante, el pronunciamiento queda en alguna medida matizado al señalar el TJUE que el destino a vivienda se cumple, aunque la misma se utilice solo durante algunos periodos del año, y que el hecho de que una vivienda particular esté desocupada durante un determinado periodo no altera su carácter de vivienda particular.

Esta cuestión prejudicial tiene incidencia directa en nuestro país, en el que también se aplica el tipo reducido para las ejecuciones de obra de renovación y reparación de viviendas que se destinen para su uso particular. Los pronunciamientos administrativos deben confrontarse con el criterio del TJUE, así, el TEAC, en Resolución de 21 de octubre de 2021 (RG 6367/2021), ha señalado que los destinatarios de estas operaciones solo pueden ser particulares o comunidades de propietarios o entidades que no tengan la condición de empresarios o profesionales y se destinen a vivienda habitual, y, si bien es indudable que la vivienda habitual cumple la condición exigida por el TJUE, es un concepto más restringido que lo que permite el TJUE. Por su parte, la DGT, en la Consulta V1740/2010, ha señalado

que son viviendas las destinadas a la morada o sede la vida doméstica de las personas que los habiten, sin requerir el añadido que sea la residencia «habitual». En todo caso, resulta claro que, en adelante, deberá entenderse como vivienda toda la destinada a morada, aunque sea en periodos no continuos durante el año.

En Sentencia de 8 de febrero de 2024, asunto C-733/22, Valentina Heights EOOD, se suscita el tipo aplicable a un establecimiento hotelero que carece del certificado administrativo de clasificación como tal.

En este caso concreto, la Administración tributaria entendió que no resultaba aplicable el tipo reducido, pues, aunque su actividad se califica como actividad hotelera, carecía de tal licencia administrativa.

El TJUE funda su sentencia en el principio de neutralidad, que se opone a que, ante la ausencia de condicionantes previstos específicamente en la normativa, prestaciones de servicios similares y que, por tanto, compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA. Por consiguiente, considera contrario a dicho principio que la aplicación del tipo reducido se supedite a que el establecimiento hotelero cumpla la obligación administrativa de disponer de un certificado de clasificación o de un certificado de clasificación provisional.

Este pronunciamiento no resulta novedoso. El TJUE ha analizado la aplicabilidad del principio de neutralidad en materia de tipos en varias sentencias, como las Sentencias de 22 de abril de 2021, asunto C-703/19, Katowicach; de 9 de septiembre de 2021, asunto C-406/20, Phantasialand, y de 3 de febrero de 2022, asunto C-515/20, B AG, con idénticos pronunciamientos a los que aquí se contienen.

Resulta interesante la precisión que incluye el TJUE relativa a que, para que dicha limitación fuera aplicable, sería necesario que la directiva contemplara, o bien directamente, o bien por remisión a determinadas condiciones, que los Estados miembros pueden limitar el alcance del tipo reducido. Tal pronunciamiento recuerda los producidos en relación con la aplicación del principio de neutralidad en materia de exenciones, donde el TJUE no ha permitido limitaciones introducidas por los Estados miembros entre bienes y servicios que compiten entre sí (por ejemplo, Sentencias de 5 de marzo de 2020, asunto C-211/18, Idealmed III-Serviços de Saúde SA, y de 7 de abril de 2022, asunto C-228/20, I GmbH, referidas a la exención sanitaria), salvo en el caso de que la propia normativa del IVA comunitaria prevea que los Estados miembros puedan condicionar la misma a algún tipo de reconocimiento administrativo (en este sentido, Sentencia de 28 de abril de 2022, asunto C-612/20, Happy Education SRL, sobre la exención para los servicios educativos en el caso de unas actividades extraescolares llevadas a cabo por un organismo que no tiene la condición de organismo reconocido según la normativa del Estado miembro). Consideramos que estos pronunciamientos nos ofrecen una guía de cómo debemos interpretar estos preceptos.

9. Deducciones

En Sentencia de 11 de enero de 2024, asunto C-537/22, Global Ink Trade Kft, se plantea, por una parte, la aplicación del principio de primacía del derecho comunitario, como fundamento para separarse de la jurisprudencia nacional que vincula a un órgano revisor, y, por otra parte, el ejercicio del derecho a la deducción en relación con operaciones fraudulentas y el alcance de la diligencia exigible al contribuyente para comprobar la identidad de aquellos con quienes realiza las operaciones.

Esta cuestión prejudicial se plantea en el curso de un litigio planteado en Hungría. La Administración tributaria realizó una comprobación a una entidad constatando que no ejercía ninguna actividad económica real ni había cumplido con sus obligaciones tributarias. Además, el gerente de la misma reconoció no haber emitido factura alguna ni mantenido ningún tipo de correspondencia con la entidad parte en ese litigio. La Administración también comprobó que la entidad recurrente había mantenido todas las relaciones a través de un correo electrónico que no se correspondía con el correo de la supuesta emisora de las facturas. A la vista de estos hechos, la Administración consideró que las facturas supuestamente emitidas por la entidad comprobada a favor de la recurrente no eran fidedignas y, en consecuencia, denegó su deducibilidad.

En primer lugar, por el tribunal que remite la cuestión prejudicial se pone de manifiesto que, en su apreciación, el criterio mantenido por la Administración tributaria se apoyaba en una circular administrativa, conocida por los ciudadanos, y que recogía la doctrina jurisprudencial emanada de órgano superior al mismo, que entendía contraria a la interpretación dada por el TJUE en diversos casos sobre la cuestión y referidos, además, a Hungría, planteando si el principio de primacía le permite separarse del precedente nacional vinculante. El TJUE contesta que, efectivamente, el principio de primacía le obliga a aplicar de manera preferente el derecho de la Unión, según la interpretación efectuada por el Tribunal de Justicia. Sin embargo, el TJUE señala que no resulta contrario al derecho de la Unión la exigencia nacional que demanda del juez que se separa del precedente motivar su resolución.

La segunda parte de la sentencia es la que versa directamente sobre el IVA y el ejercicio del derecho a la deducción. El TJUE reafirma su jurisprudencia, basada en los principios de neutralidad y seguridad jurídica, así como en la teoría del conocimiento, que prescriben que existe un derecho general a la deducción del IVA soportado, que puede limitarse no solo cuando el propio sujeto pasivo haya cometido un fraude del IVA, sino también cuando el sujeto pasivo que ejerce el derecho a deducción sabía o debería haber sabido que, mediante la adquisición de unos bienes o servicios, participaba en una operación que formaba parte de un fraude, debiendo la Administración tributaria acreditar estas circunstancias mediante elementos objetivos de conformidad con las normas en materia probatoria del derecho nacional, aunque tales normas nacionales no podrán menoscabar la eficacia del derecho de la Unión.

Una limitación adicional es que el destinatario de la factura no puede verse obligado a realizar comprobaciones sobre la otra parte contratante que, en principio, no le incumben, y que solo pueden realizarse por la Administración, aunque reconoce que debe extremarse la diligencia cuando se acredita, como es el caso, la existencia de indicios de fraude.

Una cuestión adicional que se plantea es que las autoridades nacionales húngaras han emitido una circular poniendo de manifiesto los criterios que se deben seguir para completar la prueba en la deducción. El TJUE acepta tales circulares, que suponen además un criterio objetivo para los administrados, aunque limita su alcance en coherencia con la jurisprudencia que hemos señalado: los criterios deben ser objetivos, no deben imponer la carga de realizar comprobaciones complejas y exhaustivas sobre la otra parte contratante ni pueden dispensar a la Administración la carga que le incumbe de acreditar de modo suficiente en derecho los elementos objetivos que permitan concluir que el sujeto pasivo ha cometido un fraude del IVA o que sabía o debería haber sabido que la operación de la que se trate formaba parte de un fraude.

Finalmente, el TJUE se refiere a la relevancia de que una operación esté incluida en un fraude de tipo carrusel, reiterando también en este punto su jurisprudencia, que resume el tribunal en los dos puntos siguientes: no se puede excluir el derecho a la deducción cuando la Administración se limite a acreditar que esa operación forma parte de una cadena de facturación circular, y la Administración tributaria debe caracterizar con precisión los elementos constitutivos del fraude y probar las actuaciones fraudulentas y, por otro lado, acreditar que el sujeto pasivo ha participado activamente en dicho fraude o que sabía o debería haber sabido que la operación en la cual se fundamenta ese derecho formaba parte del referido fraude, aunque no sea estrictamente necesario para ello identificar a todos los actores que participaron en el fraude y sus respectivas actuaciones.

Esta sentencia tiene una gran relevancia por su esfuerzo de compendio, aunque realmente no expone ni nuevos principios generales ni nuevas exigencias. Especialmente destacado es el examen de las eventuales manifestaciones de criterios administrativos. No disponemos en nuestro país de una circular semejante a la que aquí se cuestionaba, por lo que su relevancia nacional es escasa.

En Sentencia de 12 de septiembre de 2024, asunto C-243/23, L BV (Drebers), se suscita el plazo de regularización de las deducciones.

En concreto, se cuestiona si unas obras de mejora y renovación en un bien inmueble, calificadas como prestación de servicio, deben ser objeto de regularización en el plazo que corresponde a los bienes inmuebles (10 años en España).

El TJUE destaca, por una parte, que el artículo 190 de la directiva del IVA permite a los Estados miembros considerar como bienes de inversión los servicios que tengan características similares a las que normalmente se atribuyen a los bienes de inversión a los efectos

del plazo de regularización y, por otra, que los Estados miembros son libres de hacer uso o no de la facultad que les confiere el artículo 190 de la directiva del IVA, pero, cuando lo hacen, deben respetar el derecho de la Unión y, especialmente, la finalidad de dicho artículo y, en particular, el principio de neutralidad fiscal. Así, la circunstancia que tiene presente el legislador comunitario para fijar un plazo ampliado es la vida útil de los bienes y de los servicios, por lo que debe atenderse a si, desde el punto de vista de la vida útil de sus efectos, el servicio en cuestión puede resultar, de hecho, más próximo a un bien inmueble de inversión que a un bien de inversión distinto de un inmueble. En este caso, en concreto, se trataba de una renovación importante del inmueble y también a su ampliación mediante la adición de un anexo acristalado y un hueco de ascensor, importancia de las obras que resulta avalada por su coste de casi 2 millones de euros.

En consecuencia, el TJUE señala que, habiendo previsto la equiparación a los bienes inmuebles de determinados servicios, cabe considerar que el periodo de regularización ampliado resulta aplicable a obras inmobiliarias, calificadas como prestaciones de servicios, que suponen una ampliación importante o una renovación sustancial del inmueble afectado por dichas obras y cuyos efectos tengan una vida útil coincidente con la de un edificio nuevo.

Se plantea también si esta interpretación puede tener efecto directo, al tratarse de una práctica administrativa restrictiva de un derecho para el particular, a lo que el tribunal contesta también afirmativamente.

A pesar de la gran relevancia de este pronunciamiento, en el caso español no tiene incidencia, toda vez que el legislador ha decidido no hacer uso de la habilitación que contiene el artículo 190 de la directiva y excluir del concepto de bienes de inversión a los servicios. Así se deduce del artículo 108 de la LIVA, que establece que:

A los efectos de este impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación.

En Sentencia de 12 de septiembre de 2024, asunto C-429/23, NARE-BG EOOD, se examina el plazo para el ejercicio del derecho a deducir.

En particular, se cuestiona en este caso si el plazo de 12 meses previsto por la normativa búlgara para el ejercicio del derecho a la deducción debe considerarse que hace demasiado difícil esta ante unas circunstancias como las que ocurrieron en 2020, año en el que por la pandemia de la COVID-19 se sufrieron restricciones de movilidad que afectaron al desempeño de los trabajos, así como si resulta contrario al principio de equivalencia que se permitieran plazos ampliados de declaración en el IS y que no se ampliaran los plazos en el IVA.

El TJUE contesta que ninguna de estas circunstancias afecta al plazo de 12 meses para el ejercicio del derecho a la deducción, pues las restricciones no afectaron más que a una parte del plazo.

Esta sentencia ofrece una clara impresión del futuro que cabría esperar para cualquier alegación en este sentido en España, no solo porque el plazo previsto en la normativa española es mucho más amplio, de cuatro años (art. 99.tres de la LIVA), sino porque las mismas medidas de prórroga que se adoptaron en otros impuestos se aplicaron, sin distinción alguna, en el IVA. Queda, pues, esta sentencia como una pequeña curiosidad recuerdo de los aciagos tiempos en los que vivimos durante la pandemia, y quizá no pase de pequeña nota a pie de página que, ante tanta inoperancia, ineptitud e iniquidad como mostraron los gobernantes, de casualidad, no se haya trasladado su mal hacer al ámbito del IVA.

En Sentencia de 4 de octubre de 2024, asunto C-475/23, Voestalpine Giesserei Linz GmbH, se suscita el derecho a la deducción de bienes usados de manera indirecta en la actividad.

En concreto, se cuestiona el derecho a la deducción del IVA soportado por una empresa que adquirió una grúa que instaló en el establecimiento permanente en Rumanía de otra empresa. La empresa propietaria puso a disposición de un contratista, que elaboraba piezas para la misma, el local y la grúa de su propiedad, de forma gratuita. La Administración consideró que no se habían aportado pruebas que acreditasen que la adquisición de la grúa se había realizado para su actividad económica y denegó la deducción del IVA correspondiente a dicha adquisición.

El TJUE, después de enunciar su doctrina general sobre el derecho a la deducción, que demanda tomar en consideración todas las circunstancias en las que se hayan desarrollado las operaciones de las que se trate, para determinar si las operaciones están objetivamente relacionadas con la actividad gravada del sujeto pasivo, considera que, en un caso como el consultado, no habría sido posible el procesamiento de las piezas moldeadas, cuyo peso es superior a diez toneladas, de modo que la adquisición de la grúa era indispensable para llevar a cabo dicho procesamiento y que, por consiguiente, a falta de tal adquisición, la propietaria de la grúa no habría podido ejercer su actividad económica, consistente en la venta de piezas moldeadas.

Concluye el tribunal que si la puesta a disposición de la grúa se limitó a lo que era necesario para realizar los trabajos para la propietaria de la grúa, el derecho a deducir debería reconocerse para el conjunto de los gastos en los que se haya incurrido por su adquisición. No obstante, si dicha puesta a disposición fue más allá de lo que era necesario para garantizar el procesamiento de las piezas moldeadas, se rompe parcialmente la existencia de una relación directa e inmediata entre la adquisición de la grúa, por un lado, y las operaciones posteriores sujetas a gravamen efectuadas, por otro, de manera que solo debe reconocerse el derecho a la deducción por el IVA soportado que hubiese gravado la parte

de los gastos en los que se incurrió por la adquisición de la grúa en cuestión que era objetivamente necesaria para permitir a la propietaria realizar sus operaciones gravadas o ejercer su actividad económica.

Incluye esta sentencia un segundo pronunciamiento relevante, pues también se invocaba como causa de exclusión de la deducibilidad la falta de llevanza de una contabilidad separada en el establecimiento permanente en Rumanía.

Concluye el tribunal que si, a pesar de la falta de contabilidad, se puede disponer de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales para efectuar la deducción, no deben exigirse requisitos adicionales para el ejercicio del derecho a la deducción cuyo efecto pueda ser la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho.

La primera parte de la sentencia, a nuestro juicio al menos, plantea en unos términos bastante complejos lo que es una cuestión que podía haberse solucionado de una manera más simple. La única constatación necesaria, que realmente es lo que propone el tribunal después de dar muchas vueltas, es que el precio pagado por los servicios por quien encarga los trabajos es más barato porque le procura su grúa que si el contratista hubiera tenido que procurarse su propia grúa. Todo lo demás son puros fuegos de artificio y líos propios de juristas.

La segunda parte, aunque mucho menos desarrollada, la apreciamos como muy relevante. Es relativamente frecuente, a pesar de la obligación expresa de llevanza de contabilidad separada que impone el artículo 22 del Real Decreto legislativo 5/2004, de 5 de marzo, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley del IRNR (TRLIRNR), que los establecimientos permanentes incumplan con su obligación de llevanza de contabilidad separada y que, en consecuencia, sea difícil apreciar la magnitud de su actividad en el país donde esté. Sin embargo, esta circunstancia, por sí sola, no basta para excluir la deducibilidad de las cuotas, según el pronunciamiento que ahora ha evacuado el TJUE.

En Sentencia de 21 de noviembre de 2024, asunto C-624/23, SEM Remont EOOD, se examina el ejercicio del derecho a la deducción en un caso de factura incompleta.

En concreto, se trata de una empresa búlgara que contrató unos servicios con una empresa rusa, que le facturó la cantidad correspondiente sin IVA. La empresa rusa fue objeto de una comprobación, resultando deudora por el IVA devengado, al haber incumplido la obligación de registro por superar al volumen de operaciones fijado en la normativa búlgara. La empresa búlgara pretendió deducir ese IVA sin una factura rectificadora, con el contenido del acta de inspección, lo que denegó la Administración tributaria.

El TJUE considera correcta la normativa y la práctica búlgara que privan del derecho a deducir ese impuesto en el supuesto de que el proveedor, por una parte, haya incumplido su obligación, establecida por la normativa nacional, de presentar una declaración de registro

a efectos del IVA y haya emitido a la atención del destinatario facturas que no mencionan el IVA, y de que, por otra parte, se haya levantado, durante una inspección fiscal, un acta en la que se menciona el correspondiente IVA y en la que se presentó al proveedor también como destinatario de esa entrega.

El conjunto de circunstancias particulares que se presentan en este caso no permite, a nuestro juicio, una respuesta clara sobre la posibilidad de deducir un IVA que no se haya mencionado en la factura y que haya sido puesto de manifiesto por la Administración en una comprobación, utilizando como documento de deducción la citada resolución. En todo caso, no parece que deba ser de gran preocupación para nuestros empresarios o profesionales, en la medida que el criterio para la rectificación de las facturas es bastante generoso, y la interpretación administrativa sobre los plazos para ello muy flexible, lo que permite obtener una factura cuando se ha realizado una comprobación; tal y como demuestra, por ejemplo, la Resolución del TEAC de 25 de septiembre de 2018 (RG 2996/2015).

En Sentencia de 12 de diciembre de 2024, asunto C527/23, Weatherford Atlas Gip SA, se suscita la deducibilidad de las cuotas soportadas por servicios intragrupo.

Se trata, en concreto, de servicios de apoyo a la gestión (administrativos, legales, contables y otros) prestados por otras entidades del grupo a la recurrente, cuya deducibilidad se negó por la Administración debido a que no se había aportado ningún acto o documento para demostrar la relación entre los servicios adquiridos y la actividad del sujeto pasivo controlado que pretendía su deducción y, por otra parte, a que de los documentos aportados no se desprendía la naturaleza de los servicios prestados ni la identidad de las personas que prestaron esos servicios ni el periodo durante el que se prestaron ni la necesidad de dichos servicios para la entidad. Sin embargo, al plantear la cuestión prejudicial, el tribunal que conoce de la cuestión simplemente cuestiona si es correcto excluir la deducibilidad de las cuotas cuando se constate que todos los gastos contabilizados por los servicios adquiridos han sido incluidos dentro de los gastos generales del sujeto pasivo, que este realiza únicamente operaciones gravadas, que la prestación de los servicios está expresamente confirmada por el órgano tributario y que el tratamiento fiscal aplicado es el de la autoliquidación.

El tribunal, ratificando el criterio establecido en Sentencia de 7 de marzo de 2024, asunto C-341/22, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole SpA, antes estudiada, afirma que no genera tal derecho a la deducción la parte de los gastos en que incurra el sujeto que no esté relacionada con las operaciones realizadas por el propio sujeto pasivo, sino con operaciones realizadas por un tercero. Por ello, el hecho de que los servicios administrativos controvertidos en el litigio principal se presten simultáneamente a varios beneficiarios parece carecer de pertinencia, sin embargo, debe comprobarse que la parte proporcional de los costes correspondientes a esos servicios, soportada por el sujeto pasivo, se refiera efectivamente a los servicios de los que este se ha beneficiado para las necesidades de sus propias operaciones gravadas.

La cuestión que se plantea en este recurso es de indudable relevancia, aunque también es cierto que ha tenido mucho mayor tratamiento en el ámbito de la imposición directa que en el IVA. La respuesta que ofrece el TJUE está mediatizada por la pregunta que se le hace, pues las causas de exclusión de deducibilidad que se invocan por la Administración parece que se dirigen, precisamente, a constatar que la parte del servicio imputado se corresponde con las necesidades del destinatario.

En todo caso, el criterio que se emana puede entenderse coincidente con el vigente en las operaciones vinculadas, en particular, el que se aplica para los servicios conjuntos y que se contiene en el apartado 5 del artículo 18 de la LIS:

Quando se trate de servicios prestados conjuntamente en favor de varias personas o entidades vinculadas, y siempre que no fuera posible la individualización del servicio recibido o la cuantificación de los elementos determinantes de su remuneración, será posible distribuir la contraprestación total entre las personas o entidades beneficiarias de acuerdo con unas reglas de reparto que atiendan a criterios de racionalidad. Se entenderá cumplido este criterio cuando el método aplicado tenga en cuenta, además de la naturaleza del servicio y las circunstancias en que éste se preste, los beneficios obtenidos o susceptibles de ser obtenidos por las personas o entidades destinatarias (este criterio además es una llamada a todo el desarrollo que sobre el particular se contiene en las Directrices de la OCDE sobre precios de transferencia).

También echamos de menos que el TJUE nos hubiera dado una indicación sobre si la parte del servicio imputada que no se corresponde con necesidades propias de la entidad a la que se factura, cuando el servicio es objeto de autorrepercusión, genera un IVA devengado por la totalidad del servicio imputado y una deducción de parte del mismo (con lo que se generaría una cuota a ingresar) o solamente considerar como servicio recibido la parte correspondiente.

10. Devoluciones

En Sentencia de 5 de septiembre de 2024, asunto C-83/23, H GmbH, se suscita una cuestión sobre la devolución de un IVA indebidamente percibido.

En concreto, se examina si el destinatario de una prestación puede solicitar directamente a la Administración tributaria del Estado miembro en cuyo territorio está establecido la devolución del IVA que ha pagado al proveedor de esa prestación, que ha facturado erróneamente el IVA nacional y lo ha ingresado, cuando la Administración ya haya devuelto el IVA al proveedor de la prestación que es objeto de un procedimiento concursal, lo que hace previsible que no pueda reintegrárselo al destinatario de la prestación.

El TJUE, a pesar de toda la jurisprudencia que se invoca en la petición de decisión prejudicial relativa al derecho a la devolución del destinatario, constata que tal devolución obligaría al Estado miembro en cuestión a devolver dos veces el mismo IVA, lo que le causaría un quebranto. Añade, además, que no resulta exigible a la Administración comprobar, antes de la devolución, el hecho de que el prestador del servicio esté inmerso en un procedimiento concursal del que previsiblemente se derive la imposibilidad para el destinatario de los servicios de obtener el regreso del IVA que le pagó al prestador.

A la vista de lo señalado, el TJUE no detecta incumplimiento alguno y ve correcto que no se practique la segunda devolución solicitada.

Aunque se trata de un caso muy peculiar, una circunstancia como esta podría plantearse ante la Administración española, en la medida que la normativa de la devolución de ingresos indebidos permite el inicio del procedimiento tanto por parte del sujeto pasivo como por parte del destinatario de la repercusión. Como decimos, es una situación un poco rocambolesca, pero no tenemos ninguna duda de que, habiendo practicado una devolución, la Administración no ejecutaría otra, remitiendo al destinatario de los servicios a las acciones civiles que procedan contra el sujeto pasivo que no le hubiera reintegrado el IVA, como correspondería. A la luz del presente pronunciamiento, comprobamos que tal proceder sería correcto.

En Sentencia de 5 de diciembre de 2024, asunto C-680/23, Modexel, se analiza el plazo para obtener la devolución de los excedentes del IVA en un caso de cese de actividad.

En concreto, se cuestiona el caso de una empresa portuguesa, que cesó en su actividad el primer trimestre de 2015, y reanudó su actividad en el segundo trimestre de 2016. En el momento del cese, la entidad presentó una declaración con un saldo a compensar, cuya devolución no se instó. Al reanudar la actividad, pretendió compensar el saldo que tenía pendiente.

La normativa portuguesa, aunque prevé, con carácter general, el traslado de los saldos a compensar a periodos siguientes, establece, como disposición específica, la obligación de solicitar la devolución de los saldos en un plazo de 12 meses desde el cese. No habiendo actuado así la empresa, se denegó la compensación solicitada.

El TJUE examina esta situación a la luz del principio de neutralidad, que exige liberar de toda la carga del IVA soportado, incluso en los casos de cese, señalando que los procedimientos nacionales para ello no pueden hacer que la recuperación del IVA sea demasiado difícil o imposible.

En este caso, el tribunal constata que, estableciendo un plazo de caducidad de 12 meses para solicitar la devolución a contar desde el periodo impositivo en el que se ha generado el excedente del IVA, no parece que se haga imposible en la práctica o excesivamente difícil para un sujeto pasivo ejercer su derecho a la devolución de tal excedente.

La LIVA no contempla una disposición similar, pudiendo ejercerse el derecho a la devolución por las entidades que quedan inactivas de la misma manera que las restantes entidades, en un plazo de cuatro años. De hecho, si las entidades inactivas mantienen de alta las obligaciones, se permite que trasladen su excedente del IVA de un periodo a otro, con el límite del plazo de caducidad de cuatro años para la compensación que establece el artículo 99 de la LIVA. Una vez caducado el derecho a la compensación, de acuerdo con el criterio elaborado por el TS, se abriría un nuevo plazo de cuatro años para solicitar la devolución. No parece que en estas condiciones este pronunciamiento pueda suponer problema alguno a nuestra normativa y práctica administrativa.

11. Otras cuestiones

En Sentencia de 12 de septiembre de 2024, asunto C-709/22, *Syndyk Masy Upadlosci A*, se examina un mecanismo particular del derecho polaco, autorizado por la Decisión de ejecución 2019/310, de recaudación del impuesto al que cabe calificar como una obligación formal particular.

Supone este mecanismo una forma especial de pago del impuesto. Los contribuyentes están obligados a cobrar, en cuentas bancarias separadas, el precio de los bienes y servicios (base imponible) y la cuota del IVA devengada. La cuenta donde se percibe el IVA solo puede utilizarse para el pago de la deuda tributaria por el IVA o para el pago de las cuotas soportadas que les sean repercutidas por otros empresarios o profesionales. Las retiradas de fondos de dicha cuenta especial deben ser autorizadas por la Administración tributaria.

Así las cosas, un empresario pretendió utilizar dicha cuenta para el pago de otro impuesto distinto del IVA, lo que no autorizó la Administración tributaria polaca, cuestionándose si dicha negativa se ajustaba a la normativa del IVA.

El TJUE señala, por una parte, que dicho mecanismo de recaudación del IVA estaba autorizado por la mencionada Decisión de ejecución 2019/310 y, por otra parte, que el pago de un impuesto con fondos depositados en una cuenta del IVA separada del sujeto pasivo no está regulado por las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, por lo que ese mecanismo no constituye una «aplicación del derecho de la Unión».

Evidentemente, este pronunciamiento atiende al funcionamiento de este particular mecanismo de percepción y aseguramiento del IVA vigente en Polonia, sin traslado posible a nuestra nación, donde no hay nada similar.

En Sentencia de 19 de diciembre de 2024, asunto C573/22, *A, B, Foreningen C*, se analiza la vigencia de una derogación de la normativa prevista para Dinamarca.

Se plantea, en concreto, la vigencia de la sujeción de las actividades de un organismo público de radiotelevisión financiadas mediante una tasa, establecida para Dinamarca, por venir aplicándola antes de la adhesión de este país. El pleito se centra en la vigencia de esta derogación como consecuencia del cambio en el ámbito de la tasa, que pasó de gravar los aparatos de televisión y radio a gravar otros dispositivos que permiten la recepción de emisiones, como teléfonos móviles.

El TJUE mantiene la vigencia la medida de excepción, aunque por las innovaciones tecnológicas habidas se haya adaptado el marco de la tasa, y que tampoco excluye esta conclusión el hecho que la tasa se destine también la financiación de organizaciones de medios de comunicación y cinematográficas que contribuyen a las actividades de radio y televisión, aunque no las ejercen por sí mismas.

Evidentemente, tratándose de una derogación específica aplicable en Dinamarca, este pronunciamiento no afecta al caso de nuestra nación.

12. Regímenes especiales

En Sentencia de 11 de abril de 2024, asunto C-122/23, Legafact EOOD, se plantea el ámbito de aplicación del régimen especial de franquicia.

En concreto, se suscita si resulta admisible la cláusula establecida por un Estado miembro que prevé que queden excluidos del régimen especial aquellas entidades que superen un determinado volumen de operaciones, existiendo un umbral anual, y otro por periodos de dos meses consecutivos, para atender a las actividades de temporada. El TJUE admite esta cláusula.

Igualmente se plantea si la práctica de una liquidación administrativa en los casos en que se haya superado dicho umbral y no se haya presentado la declaración, lo que se afirma que no es una sanción, es acorde con la normativa del IVA, a lo que también contesta afirmativamente el TJUE.

Esta sentencia tiene un interés muy relativo en el caso español, ya que, como sabemos, el legislador español ha decidido no hacer uso de la opción concedida en la directiva, por lo que en España no se aplica el régimen de franquicia.

En Sentencia de 11 de julio de 2024, asunto C-184/23, S (Finanzamt T II), se plantea una cuestión sobre el régimen de grupo de entidades.

En particular, se trata de un supuesto en el que una fundación es la entidad dominante de una universidad, que también gestiona un centro médico universitario, estando sus

actividades parcialmente sujetas, y de otra sociedad que prestó a la fundación servicios de limpieza, higiene y lavandería, así como de transporte de pacientes. La Administración consideró que los servicios de limpieza prestados por la entidad dominada constituían prestaciones realizadas dentro de la unidad fiscal y que dichas prestaciones no estaban sujetas al IVA, y que, en la medida que dichas prestaciones se habían realizado para las actividades de S respecto de las cuales no se la consideraba sujeto pasivo, se habían proporcionado «para fines ajenos a la empresa» y habían dado lugar, a favor de la entidad dominante, a una «prestación de servicios a título gratuito, asimilada a una prestación de servicios a título oneroso».

Se cuestiona al tribunal si los servicios prestados dentro de un grupo fiscal pueden dar lugar al hecho imponible y si dicha respuesta puede depender de la existencia o no del derecho a la deducción del impuesto soportado.

El TJUE constata que el régimen de grupo encuentra su fundamento en la previsión para considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el interior del país que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, lo que implica que las entidades que se hallen vinculadas entre sí de esa manera dejen de ser consideradas sujetos pasivos distintos del IVA para serlo como sujeto pasivo único. En consecuencia, cada uno de los miembros del grupo no puede ser considerado, a título individual, como un sujeto pasivo distinto del sujeto pasivo que constituye el grupo a efectos del IVA.

Como quiera que la existencia de una prestación de servicios presupone un relación jurídica, que está sujeta al IVA si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario, lo que requiere que el prestador realice una actividad económica independiente, en concreto, porque asume el riesgo económico derivado de su actividad.

Esto no ocurre en el régimen de grupo, en el que, al considerar que existe un único sujeto, el prestador no cumple el requisito de independencia, y tal prestación no puede estar comprendida en el ámbito de aplicación del IVA. No cabe hacer diferencias por el hecho que el prestador o el destinatario de tal servicio no puedan invocar el derecho a deducir el IVA devengado o pagado, ya que el derecho a deducir el IVA devengado o pagado se confiere al propio grupo y no a sus miembros.

En consecuencia, se concluye que las prestaciones realizadas a título oneroso entre personas que forman parte de un mismo grupo a efectos del IVA no están sujetas al IVA, ni siquiera en el supuesto de que el IVA devengado o pagado por el beneficiario de esas prestaciones no pueda deducirse como impuesto soportado.

El régimen de grupos ha sido objeto de un complejo y particular desarrollo en el caso español. De sus dos niveles, el básico no afecta en medida alguna a las operaciones

intragrupo. En el nivel avanzado, aunque sin duda resulta beneficioso para los contribuyentes, el artículo 163 *octies* de la LIVA sujeta, de forma indubitada, las prestaciones de servicios intragrupo, con una cuantificación especial de la base imponible, y generando el derecho a la deducción de las cuotas soportadas. No hay que ser ningún linco para apreciar que el encaje de estas previsiones con el pronunciamiento del TJUE resulta, por decirlo de una forma eufemística, complejo.

En Sentencia de 4 de octubre de 2024, asunto C-171/23, UP CAFFE, se analiza la exclusión de régimen especial de franquicia por una práctica abusiva.

Se cuestiona, en concreto, el caso de una sociedad que ejercía una actividad de restauración, acogida al régimen de franquicia, y que constituyó otra entidad para seguir ejerciendo la actividad manteniendo el beneficio del régimen de franquicia. La Administración tributaria consideró que no se produjo en la práctica ninguna interrupción de actividad de la sociedad primera y que la constitución de la nueva sociedad era en realidad ficticia.

El TJUE concluye que si la creación de la sociedad constituye una práctica abusiva destinada a que la sociedad continúe disfrutando del régimen de franquicia para una actividad que ejercía anteriormente otra sociedad que disfrutaba de ese régimen, la citada directiva exige que la sociedad creada de ese modo no pueda disfrutar del mismo régimen, aun a falta de disposiciones específicas que consagren la prohibición de tales prácticas abusivas en el ordenamiento jurídico nacional.

Esta sentencia consagra, una vez más, la proscripción de las prácticas abusivas contrarias al espíritu de la directiva, aun en ausencia de una disposición específica en el ordenamiento nacional. En nuestro país, contamos con cláusulas generales antiabuso aplicables en todos los impuestos (esencialmente, el conflicto y la simulación, y, aun no tratándose realmente de cláusula antiabuso, en ocasiones, juega dicho papel la propia calificación). Esta sentencia y su llamada contra los abusos son una ratificación más de la posibilidad de utilizar estas cláusulas generales antiabuso en materia del IVA.

Javier Bas Soria. Doctor en Derecho. Inspector de Hacienda del Estado en activo como jefe de Equipo Regional de Inspección en la Delegación Especial de la AEAT de Valencia. Interventor y auditor del Estado en excedencia. Profesor de la Escuela de Hacienda Pública, del Máster de Tributación y Asesoría Fiscal de la UDIMA, del Máster de Tributación de la Universidad de Valencia y ponente habitual en jornadas tributarias organizadas por las principales asociaciones profesionales de la materia. Es autor de una decena de libros y de más de 90 artículos en materia tributaria.