

El principio de neutralidad como principio cardinal en el impuesto sobre el valor añadido

Alejandra Bas Bolufer

Inspectora de Hacienda del Estado (España)

Javier Bas Soria (autor de contacto)

Doctor en Derecho.

Inspector de Hacienda del Estado (España)

Extracto

El TJUE ha jugado un papel esencial en la construcción comunitaria, apoyado en su papel de interpretación y aplicación uniforme de las normas comunitarias en toda la Unión Europea, realizando aportaciones fundamentales.

El principio de neutralidad evidencia esta cuestión. Un principio general, sin cita expresa en la normativa original del IVA, e identificado como tal por el tribunal podría parecer menos relevante de lo que es. Comenzó como criterio particular relativo al derecho a la deducción, que ha se ha extendido a otras materias, tales como los tipos de gravamen, las exenciones o la modificación de la base imponible, y que ha llegado a ser invocado como principio fundamental del IVA por el propio TJUE, evidenciando la importancia creciente del citado principio.

Palabras clave: neutralidad; TJUE; IVA; jurisprudencia.

Recibido: 22-02-2025 / Aceptado: 24-02-2025 / Publicado: 04-04-2025

Cómo citar: Bas Bolufer, A. y Bas Soria, J. (2025). El principio de neutralidad como principio cardinal en el impuesto sobre el valor añadido. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 505(1), 109-155. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24373>



The principle of neutrality as a cardinal principle in the Value Added Tax

Alejandra Bas Bolufer

Javier Bas Soria (corresponding author)

Abstract

The UE Court of Justice has played a key role in the construction of the Community, supported by its role of interpretation and uniform application of Community rules throughout the European Union, making fundamental contributions.

The principle of neutrality highlights this issue. A general principle, without express reference in the original VAT regulations, and identified as such by the Court, could seem less relevant than it is; it began as a particular criterion relating to the right to deduction; which has been extended to other matters, such as tax rates, exemptions or the modification of the tax base; and which has come to be underlined as a fundamental principle of VAT by the Court itself, demonstrating the growing importance of the aforementioned principle.

Keywords: neutrality; ECJ; VAT; case-law.

Received: 22-02-2025 / Accepted: 24-02-2025 / Published: 04-04-2025

Citation: Bas Bolufer, A. y Bas Soria, J. (2025). El principio de neutralidad como principio cardinal en el impuesto sobre el valor añadido. *Revista de Contabilidad y Tributación. CEF*, 505(1), 109-155. <https://doi.org/10.51302/rcyt.2025.24373>

Sumario

1. Derecho comunitario y principios generales del derecho
2. El papel del TJUE en la construcción del derecho comunitario
3. Principios generales del derecho aplicables al ámbito fiscal en la jurisprudencia del TJUE
 - 3.1. El principio de neutralidad en la fiscalidad de la Unión Europea
 - 3.2. El principio de proporcionalidad: obligaciones para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir fraudes
 - 3.3. El principio de prohibición del abuso del derecho
 - 3.4. El principio de equivalencia: la igualdad de trato de los bienes y servicios equivalentes
 - 3.5. El principio de seguridad jurídica: confianza legítima, establecimiento de plazos de prescripción y caducidad, ejercicio temporal de opciones
 - 3.6. El principio de derecho a la defensa: carga de la prueba y legitimidad de la misma, derecho de acceso al expediente completo, preclusión de aportación extemporánea de pruebas
4. El concepto y ámbito del principio de neutralidad dentro de los principios de la imposición
5. Conceptuación del principio de neutralidad en el IVA
6. Construcción jurisprudencial del principio de neutralidad. Principales pronunciamientos del TJUE para la definición del principio de neutralidad en el IVA
 - 6.1. Sentencia de 14 de febrero de 1985, asunto C-268/83, Rompelman
 - 6.2. Sentencia de 21 de septiembre de 1988, asunto C-50/87, Comisión contra Francia
 - 6.3. Sentencia de 29 de febrero de 1996, asunto C-110/94, Inzo
 - 6.4. Sentencia de 18 de diciembre de 1997, asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Garage Molenheide y otros
 - 6.5. Sentencia de 15 de enero de 1998, asunto C-37/95, Ghent Coal Terminal
 - 6.6. Sentencia de 21 de marzo de 2000, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Galbafri y otros
 - 6.7. Sentencia de 8 de junio de 2000, asunto C-396/98, Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße
 - 6.8. Sentencia de 8 de junio de 2000, asunto C-98/98, Midland Bank
 - 6.9. Sentencia de 22 de febrero de 2001, asunto C-408/98, Abbey National plc
 - 6.10. Sentencia de 8 de febrero de 2007, asunto C-435/05, Investrand BV
 - 6.11. Sentencia de 12 de mayo de 2011, asunto C-107/10, Enel Maritsa Iztok
 - 6.12. Sentencia de 26 de enero de 2012, asunto C-588/10, Kraft Foods Polska SA



- 6.13. Sentencia de 12 de julio de 2012, asunto C-284/11, EMS-Bulgaria Transport OOD
- 6.14. Sentencia de 28 de febrero de 2018, asunto C-387/16, Nidera
- 6.15. Sentencia de 8 de mayo de 2019, asunto C-712/17, EN.SA.
- 6.16. Sentencia de 12 de junio de 2019, asunto C-185/18, Oro Efectivo, SL
- 6.17. Sentencia de 14 de mayo de 2020, asunto C-446/18, Agrobet
- 6.18. Sentencia de 7 de julio de 2022, asunto C-696/20, B

7. Aplicación práctica del principio de neutralidad en el IVA

- 7.1. Requisitos de deducibilidad de las cuotas soportadas a la luz del principio de neutralidad
- 7.2. Neutralidad y exenciones
- 7.3. Neutralidad y tipos impositivos reducidos
- 7.4. Otras manifestaciones del principio de neutralidad fiscal

Referencias bibliográficas

1. Derecho comunitario y principios generales del derecho

Aunque creada como una organización internacional, la Unión Europea ha sido dotada de unos rasgos particulares que permiten definirla como un organismo de integración supranacional, creando unas instituciones propias a las que se les reconoce capacidad normativa, en favor de las cuales los Estados miembros limitan y transfieren sus propias competencias legislativas, otorgándoles un poder normativo propio en las materias asumidas por la Unión, tal y como reconociera el TJCE en la Sentencia de 15 de julio de 1964, asunto C-6/69, Costa ENEL, en la que afirma que los Estados miembros «han limitado, aunque sea en ámbitos restringidos, sus derechos soberanos» y que «se reconoce la autonomía del Derecho comunitario explicada y basada en la cesión de soberanía de los Estados miembros».

Esta particularidad ha supuesto el establecimiento de un ordenamiento jurídico propio, de carácter supranacional, creado por las propias instituciones comunitarias, que se superpone y complementa, en las materias asumidas por la Unión en virtud de los tratados, a los ordenamientos internos de cada uno de los Estados miembros. Las relaciones que se establecen entre estos dos ordenamientos vienen marcadas por la obligatoria recepción del *aquis communautaire* o «acervo comunitario» por todo Estado que se incorpora a la Unión, y por la aceptación de los principios fundamentales en la relación de ambos ordenamientos sentados por la jurisprudencia: el efecto directo y la primacía del derecho comunitario.

El ordenamiento de la Unión Europea viene conformado, fundamentalmente, por el derecho originario y el derecho derivado, siendo completado por otras normas, incluso normas no escritas, como los principios generales del derecho.

Los principios generales son un conjunto de reglas y criterios inspiradores e informadores del ordenamiento jurídico y que actúan como elementos integradores de las lagunas y como criterios interpretativos del sentido y alcance de las restantes normas. Los principios generales aplicables en el derecho comunitario son los principios comunes a todos los ordenamientos jurídicos, nacionales e internacionales, como el principio de seguridad jurídica; principios generales comunes del derecho internacional, tales como la salvaguardia de los derechos fundamentales (especialmente, los derechos definidos en el Convenio Europeo de Protección de los Derechos Humanos y las Libertades Fundamentales, de 1950) o el principio *pacta sunt servanda*; principios comunes a los derechos de todos los Estados miembros, el principio de legalidad, el principio de igualdad o el principio de interdicción de la arbitrariedad; y principios específicos del derecho de la Unión, tanto por deducirse de los propios tratados, como el principio de igualdad de trato, el principio de libre circulación, el principio de cooperación leal, el principio de transparencia o el principio de subsidiariedad, como otros principios que han sido alumbrados por el TJUE en el ejercicio de su función interpretativa de la normativa comunitaria; indudablemente, entre estos destacan los

principios de efecto directo y primacía, a los que ya nos hemos referido. También esta naturaleza comparte el principio de neutralidad en el IVA, objeto del presente trabajo.

2. El papel del TJUE en la construcción del derecho comunitario

La coexistencia de dos ordenamientos en los Estados miembros, el comunitario y el nacional, cuya relación se rige sobre la base del principio de primacía del derecho comunitario, exige la existencia de unos procedimientos de control del acomodo del derecho nacional y las actuaciones de los poderes públicos a las disposiciones y exigencias del derecho comunitario.

Existen mecanismos de control de diversa naturaleza como, por ejemplo, el ejercicio del derecho de petición de los ciudadanos de la Unión ante el Parlamento, pero resulta especialmente relevante el control que lleva a cabo el Tribunal de Justicia, como garante del respeto y de la unidad de aplicación del derecho comunitario. Especialmente relevante va a ser esa función en el caso de las directivas, en las que los Estados miembros deben proceder a la transposición de su contenido, debiendo verificarse la correcta transposición para garantizar la efectividad de los derechos reconocidos por las directivas.

Los dos procedimientos jurisdiccionales para el desarrollo de esta misión son la cuestión prejudicial y el recurso de incumplimiento.

La cuestión prejudicial se regula en el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE). Puede definirse como un mecanismo de cooperación judicial que permite a los órganos jurisdiccionales nacionales que tienen que aplicar el derecho comunitario en un litigio que se ha interpuesto ante ellos interrogar al TJUE sobre la validez e interpretación de este (cabe destacar que por el Reglamento [UE, Euratom] 2024/2019 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de abril de 2024, por el que se modifica el protocolo n.º 3 sobre el Estatuto del TJUE, esta función de resolución de cuestiones prejudiciales en materia del IVA ha sido asignada al Tribunal General constituido dentro del TJUE).

Según la doctrina del TJCE, todas las jurisdicciones de los Estados miembros son competentes para dar plena aplicación a las disposiciones comunitarias. La cuestión prejudicial 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 la Unión, que ostenta las relativas a la declaración sobre la interpretación y validez del derecho comunitario, y los tribunales nacionales, a los que corresponde la aplicación del derecho al caso concreto.

El TJUE no se pronuncia directamente sobre la validez de las normas nacionales ni sobre el posible incumplimiento de las obligaciones derivadas de los tratados por parte de los Estados miembros, limitándose a declarar la validez e interpretación de las disposiciones del derecho comunitario, correspondiendo a los órganos judiciales que han planteado la cuestión prejudicial la obligación de dejar inaplicada la norma contraria al derecho comunitario para resolver el caso concreto, sin perjuicio de otras obligaciones posteriores.

El recurso por incumplimiento se contempla en el artículo 260 del TFUE. Este procedimiento confiere al tribunal, en última medida, la facultad de constatar que un Estado miembro ha faltado a alguna de las obligaciones que le incumben con el derecho comunitario (a diferencia de la anterior, esta función se mantiene dentro del propio TJUE).

Como es sabido, los Estados miembros deben garantizar la eficacia del derecho de la Unión de conformidad con el principio de cooperación leal consagrado en el artículo 4.3 del Tratado de la Unión Europea (TUE). 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.

Si la Comisión o un Estado miembro estiman que un Estado miembro ha incumplido sus obligaciones, podrán demandarlo ante el Tribunal de Justicia. Este, en su fallo, podrá declarar 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.

3. Principios generales del derecho aplicables al ámbito fiscal en la jurisprudencia del TJUE

Como ya hemos señalado, el TJUE ha ido reconociendo en sus pronunciamientos distintos principios generales cuya función es la de complementar y orientar en la interpretación del derecho escrito.

3.1. El principio de neutralidad en la fiscalidad de la Unión Europea

El principio de neutralidad, desde luego, no se encuentra al más alto nivel dentro de los principios generales invocados por el TJUE (entre los que se situarían, sin duda, los

principios de aplicabilidad directa y primacía); ni siquiera ocupa esa posición predominante dentro de los principios propios de la materia tributaria, ya que no tiene la misma intensidad fuera del ámbito del IVA. No obstante, en la aplicación de este impuesto se ha consagrado como un principio capital, sobre el que gira parte de la interpretación del impuesto. En este sentido se ha pronunciado, por ejemplo, la Sentencia de 29 de septiembre de 2022, asunto C-235/21, Raiffeisen Leasing, en cuyo apartado 38 se reconoce este carácter fundamental del principio de neutralidad: «Por otra parte, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales».

No debemos confundir la afirmación anterior con el hecho que solo en este impuesto se le reconozca virtualidad al principio de neutralidad fiscal. También en un área tan relevante del derecho tributario de la Unión, como es el régimen de diferimiento de tributación en las operaciones de reestructuración empresarial¹, se invoca el citado principio. De hecho, frecuentemente se denomina al régimen fiscal especial previsto para estas operaciones como régimen de neutralidad fiscal. Con ello se alude a que el citado régimen especial difiere la tributación de las rentas puestas de manifiesto en las operaciones acogidas al mismo, siempre que concurran motivos económicos válidos. La neutralidad, en este punto, supone que el régimen no penalice las operaciones de reestructuración, pero que tampoco las provoque por un motivo exclusivamente fiscal.

Por otro lado, el título del presente trabajo evidencia que el citado principio es el objeto de nuestro estudio. Por ello lo hemos querido mencionar en primer lugar, a pesar de reconocer su carácter menos destacado cuando estudiamos los principios generales aplicables en todo el ámbito fiscal. Para su examen, nos remitimos a los siguientes epígrafes a los efectos de evitar reiteraciones innecesarias.

3.2. El principio de proporcionalidad: obligaciones para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir fraudes

El principio de proporcionalidad, en el ámbito europeo, se encuentra recogido en el artículo 5.4 del TUE. Su finalidad es establecer el ámbito de acción de las instituciones de la Unión Europea dentro de los límites específicos marcados por los tratados.

¹ Este régimen se regula por la Directiva 2009/133/CE del Consejo, de 19 de octubre de 2009. Esta directiva se aprobó para codificar el contenido de la Directiva 90/434/CEE del Consejo, de 23 de julio de 1990, y sus varias modificaciones.

Aunque esta es su acepción más importante, sin duda, en el ámbito europeo, también ha sido invocado por el TJUE como una limitación general al ejercicio de sus facultades por los poderes públicos de los Estados, que deben actuar en la medida que sea estrictamente necesaria y limitada por derechos fundamentales. En esta acepción más restringida ha tenido aplicación en el ámbito tributario. Ejemplo de ello, con gran repercusión en nuestro sistema tributario, es la Sentencia dictada por el TJUE contra el modelo 720, de declaración de bienes en el extranjero (Sentencia de 27 de enero de 2022, asunto C-788/19, Comisión contra Reino de España).

En el IVA, este principio ha tenido relevancia especial en relación con el artículo 273 de la directiva refundida², que prevé la posibilidad de establecer obligaciones adicionales a las previstas en la directiva para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. El límite específico que se impone a estas obligaciones por aplicación del principio de proporcionalidad es que no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la recaudación y prevenir el fraude ni deben cuestionar la neutralidad del IVA³.

Este principio también se ha aplicado en relación con otros preceptos de la directiva. Así, por ejemplo, en relación con el artículo 41 de la directiva (transpuesto en el art. 71.dos de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del IVA –LIVA–), concluyendo el TJUE⁴ que no puede aplicarse dicho precepto para hacer tributar dos veces una operación que, erróneamente, se había calificado como operación interior cuando se trataba realmente de una operación intracomunitaria.

3.3. El principio de prohibición del abuso del derecho

El principio de prohibición del abuso del derecho propone que los ciudadanos, en su relación con las Administraciones públicas, no pueden prevalerse de las normas comunitarias de forma abusiva o fraudulenta.

Este principio, evidentemente, tiene gran repercusión en el ámbito del derecho tributario europeo, pues no es infrecuente que los particulares pretendan prevalerse de derechos creados por el ordenamiento comunitario para tratar de obtener beneficios contrarios a la

² Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición de que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera. No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3.

³ Entre otras, Sentencias de 21 de octubre de 2010, asunto C-385/09, Nidera Handelscompagnie; y de 5 de octubre de 2016, asunto C-576/15, Maya Marinova.

⁴ Sentencia de 7 de julio de 2022, asunto C-696/20, B.

finalidad de la norma. Ejemplo de ello son los pronunciamientos del TJUE sobre la exigencia de los motivos económicos válidos en las operaciones de reestructuración que aplican el régimen de neutralidad⁵. Relevante es, en esta materia, que el tribunal haya entendido en ocasiones que la existencia de un beneficio indebido o contrario al fin de la norma no contamina todos los demás beneficios que podrían obtenerse y que pueden seguir aplicándose.

También en el ámbito del IVA se ha aplicado este principio, pues, como recuerda en muchas ocasiones el TJUE, la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva IVA, y que el principio de prohibición de las prácticas abusivas, que se aplica en el ámbito del IVA, lleva a prohibir los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, efectuados con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal⁶.

Especialmente relevante en esta materia es la Sentencia de 21 de febrero de 2006, asunto C-255/02, Halifax y otros, en la que el tribunal declaró que la comprobación de una práctica abusiva en materia del IVA exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones pertinentes de la Directiva IVA y de la legislación nacional por la que se adapte a ella el derecho interno, las operaciones de las que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones en cuestión se limita a obtener dicha ventaja fiscal. La relevancia de esta sentencia se aprecia en el hecho de que un gran número de los informes de la Comisión consultiva sobre conflicto en la aplicación de la norma publicados se refiera a estructuras a las que se denomina «tipo Halifax»⁷.

3.4. El principio de equivalencia: la igualdad de trato de los bienes y servicios equivalentes

El principio de equivalencia es otro de los principios relevantes, consecuencia directa de los principios de aplicabilidad directa y primacía. Esencial para la cristalización del mismo fue la Sentencia de 16 de diciembre de 1976, asunto C-33/76, Rewe⁸, en la que se sostiene que la normativa interna aplicable para dar cumplimiento a los derechos que derivan de la normativa comunitaria no puede ser menos favorable que la correspondiente a reclamaciones

⁵ Sentencias de 17 de julio de 1997, asunto C-28/95, Leur-Bloem; y de 10 de noviembre de 2011, asunto C-126/10, Foggia.

⁶ A título de ejemplo, Sentencia de 13 de enero de 2022, asunto C-156/20, Zipvit.

⁷ Informes de la Comisión consultiva sobre conflicto en la aplicación de la norma n.ºs 6, 6 bis, 7, 10, 11, 12, 14, 15, 17 y 19.

⁸ El tribunal ha completado este principio de forma esencial en las Sentencias de 6 de diciembre de 1994, asunto C-410/92, Johnson; de 11 de diciembre de 1997, asunto C-246/96, Magorrian y Cunningham, y de 16 de mayo de 2000, asunto C-78/98, Shirley Preston.

similares de carácter interno y no debe estar articulada de tal manera que haga imposible en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (este segundo postulado se suele conocer como «principio de efectividad», y generalmente va unido al principio de equivalencia).

En materia tributaria, este principio se ha referido en numerosas ocasiones a los procedimientos, siendo especialmente relevante en los procedimientos de devolución de los ingresos indebidos por vulneraciones en la normativa tributaria. Así, en esta materia, el TJUE ha afirmado que, en ausencia de regulación por el derecho comunitario, corresponde al ordenamiento interno de cada Estado designar los órganos competentes y las modalidades procedimentales de los recursos que aseguren la salvaguarda de los derechos que para los particulares derivan del derecho comunitario. No obstante, dichas fórmulas no pueden resultar menos favorables que las correspondientes a recursos similares de carácter interno ni se pueden establecer plazos o modalidades que conduzcan a convertir, en la práctica, en imposible el ejercicio de los derechos que los jueces nacionales han de salvaguardar⁹.

Resulta lógico, ante la formulación del principio que hemos referido, que el mismo se haya trasladado al IVA en numerosas ocasiones, sobre todo, por el abandono que en determinadas materias, como el procedimiento para hacer efectivas las devoluciones, hace la directiva; habiendo destacado el TJUE la necesidad de respetar en tales procedimientos el principio de equivalencia¹⁰ para garantizar que a las devoluciones en materia del IVA no se les aplique un régimen que resulte menos favorable que el previsto para otras deudas tributarias.

Pero no solo en esta materia. Sin ánimo de ser exhaustivos, el TJUE ha invocado este principio de equivalencia en materias tan dispares como el procedimiento para el ejercicio del derecho a la deducción¹¹, la modificación de base imponible¹² o el alcance del concepto grupo a efectos del régimen especial de grupos del IVA¹³.

3.5. El principio de seguridad jurídica: confianza legítima, establecimiento de plazos de prescripción y caducidad, ejercicio temporal de opciones

El principio de seguridad jurídica, fundamental tanto en el orden constitucional interno como en el europeo, es una exigencia de certitud, claridad, precisión y previsibilidad en la

⁹ Sentencia de 9 de noviembre de 1983, asunto 199/82, San Giorgio.

¹⁰ Entre otras, Sentencias de 8 de mayo de 2008, asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07, Ecotrader; y de 21 de enero de 2010, asunto C-472/08, Alstom.

¹¹ Sentencia de 24 de febrero de 2022, asunto C-582/20, SC Cridar.

¹² Sentencia de 6 de octubre de 2021, asunto C-717/19, Boehringer Ingelheim.

¹³ Sentencia de 1 de diciembre de 2022, asunto C-141/20, Norddeutsche Gesellschaft für Diakonie mbH.

aplicación de la norma, siendo uno de los requisitos fundamentales para la existencia de un Estado de derecho.

La jurisprudencia comunitaria ha definido este principio como la exigencia en la norma de «una expresión inequívoca que permita a los interesados conocer sus propios derechos y obligaciones de modo claro y preciso»¹⁴.

El principio de confianza legítima, como manifestación a favor del particular del principio de seguridad jurídica, es la expectativa de continuidad de una situación, creada por la Administración, y que lleva a realizar una serie de desembolsos e inversiones que devienen en pérdidas patrimoniales cuando la misma Administración frustra de forma sorpresiva y arbitraria esas expectativas; pérdidas que el ciudadano no tenía el deber de soportar. Este principio ha llegado al ordenamiento interno¹⁵ desde el derecho comunitario, siendo invocado por primera vez en la Sentencia de 13 de junio de 1965, asunto C-111/63, Lemmerz-Werke GmbH, y caracterizado, especialmente, por la Sentencia de 26 de abril de 1988, asunto C-316/86, Hauptzollamt Hamburg¹⁶.

También este principio ha tenido su trasunto en el derecho fiscal europeo. Así, por ejemplo, en la Sentencia de 10 de septiembre de 2009, asunto C-201/08, Plantanol, se cuestionaba la vulneración del principio de confianza legítima por la supresión de una exención fiscal, entendiendo el tribunal que no se producía esta vulneración por no existir un derecho al mantenimiento de forma ilimitada en el tiempo de los beneficios fiscales.

La principal traslación de este principio de confianza legítima en el ámbito del IVA se ha reflejado en el análisis de los plazos, tales como los de prescripción, caducidad o los plazos para el ejercicio temporal de las acciones. El TJUE, incluso, ha llegado a aplicar este principio *in malam partem*, esto es, en perjuicio del interesado, como ocurre en el caso de la Sentencia de 15 de septiembre de 2015, asunto C-105/14, Ivo Taricco y otros, en la que

¹⁴ Sentencia de 30 de enero de 1985, asunto 143/83, Comisión/Dinamarca.

¹⁵ Aunque invocado antes por el TC, la primera mención en el derecho administrativo positivo a la confianza legítima se contiene en el artículo 3 de la Ley 30/1992, que establece que «Las Administraciones Públicas [...] deberán respetar en su actuación los principios de buena fe y de confianza legítima». Actualmente, la Ley 39/2015 también dispone en su artículo 3 la obligación del respeto a «la buena fe, la confianza legítima y la lealtad institucional».

¹⁶ En esta sentencia se recogen los requisitos para la admisión de las alegaciones basadas en la vulneración de la confianza legítima:

El principio de protección de la confianza legítima ha de ser aplicado, no tan sólo cuando se produzca cualquier tipo de convicción psicológica en el particular beneficiado, sino más bien cuando se base en signos producidos por la Administración lo suficientemente concluyentes para que le induzcan razonablemente a confiar en la legalidad de la actuación administrativa, unido a que, dada la ponderación de los intereses en juego –interés individual e interés general–, la revocación o dejación sin efecto del acto, hace crecer en el patrimonio del beneficiado que confió razonablemente en dicha situación administrativa, unos perjuicios que no tiene por qué soportar.

el Tribunal de Justicia afirma que una normativa nacional en materia de prescripción que aplique plazos más breves a fraudes que afecten a los intereses financieros de la Unión Europea que el aplicable a fraudes que afecten a los intereses financieros del Estado miembro puede ser contraria a las obligaciones derivadas de la normativa comunitaria.

Entre otros pronunciamientos, cabe destacar la Sentencia de 8 de mayo de 2008 (asuntos acumulados C-95/07 y C-96/07), *Ecotrade Spa*, en la que el TJUE invoca el principio de seguridad jurídica como limitación en relación con el ejercicio del derecho a la deducción, destacando que el derecho a la deducción no puede ejercitarse sin limitación temporal. Por ello, los Estados miembros podrán establecer un plazo de caducidad para su ejercicio, aunque se imponen dos limitaciones a los Estados miembros: que dichos plazos no sean menos favorables que los previstos para el ejercicio de derechos análogos en materia fiscal en el ordenamiento interno (principio de equivalencia) y que no puedan hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico comunitario (principio de efectividad). Esto se cumple en un caso como el cuestionado en el que dicho plazo es de dos años.

Un pronunciamiento análogo se contiene en la Sentencia de 7 de julio de 2022, asunto C-194/21, X, en el que se suscita la posibilidad de ejercer el derecho a la deducción de las cuotas soportadas en un momento posterior al de la adquisición de los bienes o servicios por los que se soportó la cuota que se pretende deducir; señalando el TJUE que el principio de neutralidad no se opone a una normativa que limita temporalmente el ejercicio del derecho a la deducción cuando no se ha ejercitado en un plazo bastante amplio.

3.6. El principio de derecho a la defensa: carga de la prueba y legitimidad de la misma, derecho de acceso al expediente completo, preclusión de aportación extemporánea de pruebas

Este último principio general que referimos forma parte, en puridad, de una realidad más amplia, como es la posibilidad de aplicar los derechos fundamentales en el ámbito fiscal.

Resulta cada vez más frecuente que se invoquen derechos fundamentales, especialmente los recogidos en Carta de Derechos Fundamentales de la Unión Europea¹⁷, y que los

¹⁷ La Carta fue proclamada inicialmente el 7 de diciembre de 2000, pero entró en vigor con el Tratado de Lisboa, el día 1 de diciembre de 2009, al incluirse en el artículo 6.1 del TUE:

La Unión reconoce los derechos, libertades y principios enunciados en la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea de 7 de diciembre de 2000, tal como fue adaptada el 12 de diciembre de 2007 en Estrasburgo, la cual tendrá el mismo valor jurídico que los Tratados.

pronunciamientos del TJUE atiendan a los mismos. Ejemplo paradigmático de esta línea jurisprudencial son las Sentencias de 17 de diciembre de 2015, asunto C-419/14, *Web-MindLicenses*, y de 16 de octubre de 2019, asunto C-189/18, *Glencore*, en las que se examina precisamente la posibilidad de utilizar la prueba obtenida en otros procedimientos y la prueba a poner de manifiesto para excluir el derecho a la deducción cuando a los sujetos participantes en un fraude en el IVA intracomunitario.

4. El concepto y ámbito del principio de neutralidad dentro de los principios de la imposición

Cualquier aproximación al principio de neutralidad debe partir de la capacidad que tienen los impuestos de influir en las decisiones económicas de los sujetos, pues tanto las conductas empresariales como los patrones de consumo pueden verse afectados directamente por los impuestos. Asimismo, los impuestos tienen en ocasiones finalidades extrafiscales, pues pretenden incentivar o desincentivar determinados comportamientos e inversiones, en relación con las que cabe plantear el alcance del principio de neutralidad fiscal. Igualmente, la neutralidad se puede plantear en relación con ámbitos y espacios determinados.

Por otro lado, debe tenerse presente que este principio ha sido acogido por la jurisprudencia, especialmente en el ámbito de la Unión Europea, habiendo sido refinado su alcance a la luz de los distintos pronunciamientos que han ido emanando del Tribunal de Justicia y de la aplicación que de estos se ha ido realizando en los ordenamientos nacionales.

Toda esta variedad de circunstancias y situaciones condiciona la posible definición del principio de neutralidad. Resulta difícil, con tales condicionantes, dar una definición del mismo comprensiva de todo lo que el mismo comprende.

Si esto fuera poco, el principio de neutralidad es un principio de naturaleza relacional, pues la neutralidad se define por referencia a otra magnitud. Distinto es el alcance de la neutralidad del sistema tributario en su conjunto, de un impuesto en relación con los restantes del sistema tributario o, incluso, de una medida dentro de un mismo impuesto que puede condicionar las decisiones económicas.

Partiendo de consideraciones más concretas a reglas más generales, el principio de neutralidad se ha considerado como la expresión económica de los principios jurídicos de igualdad de trato y de no discriminación que garantiza la igualdad de condiciones en el acceso a los mercados comunitarios de todos los competidores; incluso, de manera más amplia, no solo la garantía de libertad de acceso, sino la libertad de concurrencia en el mercado, garantizando la libertad de acceso a los bienes y servicios a productores y consumidores. A partir de estas ideas, podremos ofrecer un concepto amplio del principio de neutralidad.

Así, el principio de neutralidad, como una manifestación económica de los principios estrictamente jurídicos de igualdad y no discriminación, implicaría que tanto en la creación como en la aplicación de las figuras impositivas, entre las distintas alternativas existentes, se debe elegir aquella que no discriminara a unas personas, físicas o jurídicas, frente a otras.

En este sentido, el principio de neutralidad aparece al mismo nivel que el principio jurídico de igualdad; se propone que las situaciones iguales sean tratadas de forma igual. La neutralidad, como manifestación económica en la fiscalidad, se alcanza cuando, ante situaciones iguales, los contribuyentes son obligados a asumir la misma carga tributaria.

Un ejemplo tradicional de esta circunstancia lo encontramos en los impuestos sobre las ventas en cascada (tales como el IGTE, vigente en España hasta la entrada en vigor del IVA). A pesar de tratarse de un impuesto general sobre las ventas, su funcionamiento no era neutral, ya que, al gravar todas las fases de producción y distribución de bienes y servicios, sin derecho a deducir las cuotas soportadas, el número de fases por las que atravesara un producto determinaba una mayor o menor carga tributaria a productos iguales, favoreciendo a determinadas formas de producción (las integradas dentro del mismo productor) frente a otras (productores independientes para cada fase de avance del producto). De esta circunstancia se habla cuando hablamos de la neutralidad interior del IVA.

En el ámbito del propio IVA, el TJUE ha utilizado en diversas sentencias esta idea de igualdad de trato y no discriminación en relación con el principio de neutralidad. Así, por ejemplo, en la Sentencia de 3 de diciembre de 1998, asunto C-381/97, Belgocodex, el tribunal analizó la posibilidad de renuncia a las exenciones inmobiliarias que se concedía de acuerdo con la Sexta Directiva, entendiendo que ni el establecimiento de las mismas ni la posibilidad de renuncia vulneraban el principio de neutralidad ni originaban discriminación contraria al tratado.

En un segundo nivel, más amplio, del principio de neutralidad lo identifica como un elemento esencial para la libertad de los mercados. El principio de neutralidad se opone a la existencia de cualquier tipo de barreras, sean jurídicas o económicas, a la entrada en un mercado.

Este concepto ha sido particularmente importante en el mercado común europeo que propugna la Unión Europea; no en vano, la Unión Europea se configura como un mercado único, en el que se suprimen las barreras arancelarias y las medidas de efecto equivalente y una ausencia de controles aduaneros o administrativos a la circulación de las mercancías dentro del mercado único europeo.

El Tribunal de Justicia se ha referido en este sentido al principio de neutralidad en numerosas ocasiones. Podemos destacar, entre otros, diversos pronunciamientos relativos al ámbito del IVA anteriores a su establecimiento o forma de exacción actual.

Así, por ejemplo, en la Sentencia de 20 de febrero de 1973, asunto C-54/72, *Fonderie*, se examinó la diferente tributación que se producía para las ventas con instalación de mercancías que procedían del interior del país, en las que existía una única operación gravada, y las que procedían de otro países, en las que existían dos operaciones gravadas, la importación y la venta con instalación, entendiendo que el principio de neutralidad se oponía a esta diferencia de trato (esta sentencia ha dado lugar al tratamiento que se aplica actualmente en el IVA a las adquisiciones intracomunitarias de bienes y a las importaciones de bienes que van a ser objeto de instalación y montaje, que son operaciones no sujetas, tributando exclusivamente la entrega interior con instalación y montaje).

El principio de neutralidad, en este sentido, propone que un tributo es neutral en el sentido de la competencia del mercado si no genera distorsiones en el mismo y permite una competencia lo más libre posible entre los operadores que en él actúen.

El concepto anterior queda restringido al nivel de los productores. Cuando introducimos un campo más amplio y examinamos las decisiones económicas tanto de productores como consumidores, abrimos un nuevo campo al principio de neutralidad. El principio de neutralidad, en este sentido, propugna minorar la pérdida de rendimiento que se genera con la introducción de la tributación, lo que, expresado en términos de neutralidad, supone que el impuesto no interfiera o lo haga en la menor medida posible a los mecanismos de mercado para la adopción de decisiones de productores y consumidores.

También en esta dimensión se ha aplicado el principio de neutralidad fiscal por el TJUE. Ejemplificativa nos parece en este sentido la doctrina sobre las exacciones de efecto equivalente a los derechos de aduana, sentada en la Sentencia de 3 de diciembre de 1962, asuntos acumulados C-2/62 y C-3/62, *Pain Dépice*, en la que señala que:

Exacción de efecto equivalente puede ser considerada, cualquiera que sean su denominación y su técnica, como un derecho unilateralmente impuesto, ya en el momento de la importación, ya ulteriormente, y que, al gravar específicamente un producto importado de un país miembro con exclusión del producto nacional similar, tiene como resultado, al alterar su precio, provocar así sobre la libre circulación de los productos la misma incidencia que un derecho de aduana.

Esta primera definición de las exacciones de efecto equivalente fue precisada posteriormente en la Sentencia de 1 de julio de 1969, asuntos acumulados C-2/69 y C-3/69, *Sociaal Fonds Diamantarbeiders*, en la que se afirmó que:

Toda carga pecuniaria, por mínima que sea, impuesta unilateralmente, cualesquiera que sean su denominación y su técnica, que grave las mercancías por el hecho de atravesar la frontera, cuando no es un derecho de aduana propiamente dicho, constituye una exacción de efecto equivalente.

Muestra, aunque sin invocarlo directamente, esta dimensión del principio de neutralidad el pronunciamiento que se contiene en esta última sentencia sobre las razones de la inclusión del concepto de exacción de efecto equivalente: «Con la introducción del concepto de exacción de efecto equivalente, los autores del Tratado quisieron evitar que ciertos Estados miembros usaran una interpretación interna del concepto de derecho de aduana para no cumplir los objetivos reales del Tratado».

A partir de lo expuesto se comprende que tres son las vertientes conceptuales que forman el contenido del principio de neutralidad fiscal: la aplicación del principio de igualdad de trato a las situaciones tributarias; la neutralidad competitiva que evita distorsiones en el mercado y que fomenta la libre competencia, y la ausencia de influencia sobre la toma de decisiones de los empresarios y particulares como forma de alcanzar una asignación de los recursos eficiente y como desarrollo del derecho de libertad individual.

5. Conceptuación del principio de neutralidad en el IVA

Para una primera aproximación al alcance del principio de neutralidad, resulta forzoso dirigirse a las exposiciones de motivos de las normas reguladoras para encontrar aquellos que se destacan.

Poco aporta en este punto la exposición de motivos de la LIVA, ya que nada nos dice sobre este particular.

La Sexta Directiva contenía una reflexión sobre las características principales del IVA, aunque carecía de una enumeración de los principios generales que permitiera identificar qué es lo que propone este impuesto.

Sin embargo, la directiva refundida contiene un mayor desarrollo, enumerando principios fundamentales en su quinto considerando, en el que se cita expresamente al principio de neutralidad. Así dice el mismo:

Un régimen de IVA logra un máximo de sencillez y de neutralidad cuando el impuesto se recauda con la mayor generalidad posible y su ámbito de aplicación abarca la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes, y la prestación de servicios.

A pesar de esta cita, el principio de neutralidad es un principio construido a golpe de las distintas sentencias del TJUE. Por esta forma de cristalización forma parte de los principios generales del derecho comunitario.

El TJUE ha utilizado este principio en diversos sentidos, como ya hemos tenido ocasión de ver, y todos ellos con incidencia en el IVA. El principio de neutralidad se opone a cualquier

discriminación en la aplicación del mismo y, desde luego, el IVA respeta este principio, tanto desde el punto de vista de la neutralidad interior, ya que alcanza a todas las fases de producción y distribución de bienes y servicios y con la mecánica de la repercusión y deducción del impuesto soportado por los empresarios y profesionales se permite que el mismo no incremente el coste de los bienes cualquiera que sea el número de fases en las que se produzca la producción o distribución de los bienes y servicios, como en la neutralidad exterior, tanto para los bienes procedentes de otros territorios, para los que se les iguala la carga tributaria sobre las ventas mediante la aplicación del impuesto proporcional en las mismas condiciones en las que se aplica a los bienes procedentes del interior del país, como para los bienes que salen del país, a los que se les puede eximir plenamente de la carga tributaria mediante el mecanismo de la exención plena del impuesto, que exime de tributación a la salida de los bienes o servicios y permite la deducción del impuesto soportado.

Sin embargo, en este impuesto, el principio de neutralidad ha alcanzado aún mayor importancia y se ha convertido en un elemento capital, tanto por la frecuencia con la que el tribunal ha hecho referencia al mismo como por la importancia que se ha dado a los pronunciamientos y las consecuencias que los mismos han tenido para la aplicación del IVA.

El principio se ha convertido en una síntesis del funcionamiento del impuesto, en el que el gravamen del valor añadido, que es el objeto imponible del impuesto, se produce mediante la deducción del impuesto soportado.

Así, por la forma de cómputo del valor añadido, el legislador ha elegido un impuesto de sustracción, en el que el valor añadido se obtiene mediante la sustracción, del valor de las ventas, de las compras a otras empresas, y, por el método de identificación del valor añadido, se ha optado por la deducción financiera, que supone deducir las cuotas soportadas en el momento de su entrada, sin diferirlas hasta el momento de salida de las mercancías o servicios que incorporan dichos costes. En ambos criterios de clasificación el impuesto gira sobre la deducción de las cuotas soportadas.

Este principio en el IVA, por tanto, se podría denominar «correlación entre repercusión y deducción», y no supone otra cosa que la posibilidad de deducir las cuotas soportadas necesarias para la realización de las operaciones por las que se repercute el impuesto.

6. Construcción jurisprudencial del principio de neutralidad. Principales pronunciamientos del TJUE para la definición del principio de neutralidad en el IVA

Como hemos señalado, este principio se ha construido, esencialmente, a golpe de sentencias del Tribunal de Luxemburgo. Veamos a continuación algunas de las esenciales para la definición del mismo.

6.1. Sentencia de 14 de febrero de 1985, asunto C-268/83, Rompelman

El asunto Rompelman constituye el punto de partida de la doctrina elaborada por el TJUE en relación con el principio de neutralidad en el IVA, entendido este como una de las piedras angulares del impuesto.

Se plantea ante el tribunal el caso de los cónyuges Rompelman, que habían adquirido un derecho sobre dos espacios identificados como salas de exposiciones en una edificación por construir, cuya futura explotación sería la cesión a empresarios.

Los adquirentes presentaron una solicitud de devolución del IVA soportado que fue denegada por las distintas instancias tributarias de Países Bajos, hasta que se llegó a la Corte Suprema de Países Bajos, que planteó la cuestión prejudicial al TJCE de si la explotación económica comenzaba con la adquisición de tales derechos con la finalidad de realizar posteriormente un arrendamiento de la propiedad.

Los recurrentes entendían que la propiedad se encuentra en explotación desde el momento de adquisición del título con el que se recibirá esta, pues tal acto preparatorio debe ser tratado como parte de la actividad comercial, ya que es necesario para llevar a cabo el arrendamiento posterior.

Frente a esta posición, el Gobierno de Países Bajos entendía que el momento en el que comienza la actividad económica debía fijarse en un momento anterior a aquel en el que la propiedad empezara a rendir ingresos continuados en el tiempo y que, en un caso como el que se planteaba, ese momento era el momento en el que se adquiriera la propiedad. Apoyaba esta consideración en que la compra de los derechos podía llevar a una explotación de la propiedad, pero no necesariamente, por lo que debía esperarse a disponer de una evidencia objetiva que demostrara tal intención.

La Comisión mantenía que el desarrollo de la actividad comenzaba con el primer acto preparatorio de la misma, la primera transacción en la que se soportara el impuesto de los bienes y derechos con los que se desarrollaría la actividad.

El tribunal señala, refiriéndose a su pronunciamiento en su Sentencia de 5 de mayo de 1982, asunto C-15/81, Schul, que un elemento esencial en el sistema del IVA es que el impuesto que se devenga en cada transacción, solo después de la deducción del importe del IVA directamente vinculado con el coste de los componentes del precio de los bienes y servicios, y que el procedimiento de deducción está diseñado para que solo los sujetos pasivos puedan ejercer ese derecho a la deducción. Añade además que el derecho a la deducción nace cuando las cuotas deducibles sean soportadas y que, mientras que los

bienes y servicios sean usados para las actividades gravadas, el sujeto pasivo viene llamado a deducir el impuesto soportado.

Estos pronunciamientos ya anticipan la acuñación del principio de neutralidad que se contiene en apartado 19 de la sentencia en los siguientes términos (la cursiva es nuestra) y que se ha reproducido hasta la saciedad cada vez que el TJUE se ha referido a la neutralidad:

19. De las previsiones señaladas anteriormente, puede concluirse que el *régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA*, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. *El sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad* con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA.

A partir de este pronunciamiento, el tribunal examina el derecho a la deducción en el caso concreto que se planteaba, lo que, a pesar de su interés, ha quedado relegado a un segundo plano cuando se enjuicia la importancia de esta sentencia frente al pronunciamiento anterior al que nos hemos referido.

El tribunal señala que todos los actos preparatorios forman parte de la actividad económica y que no resulta necesario distinguir las distintas formas en las que tales actos preparatorios pueden tener lugar, y que el impuesto solo puede alcanzar su pretendida neutralidad cuando se releva al empresario de toda la carga impositiva por las adquisiciones realizadas.

El fallo que se dicta señala que la adquisición del derecho a recibir una parte de una edificación en construcción para destinarse al arrendamiento debe considerarse como actividad económica. Sin embargo, ese pronunciamiento no limita el derecho de la Administración tributaria a comprobar que las adquisiciones están realmente destinadas al ejercicio futuro de una actividad económica.

6.2. Sentencia de 21 de septiembre de 1988, asunto C-50/87, Comisión contra Francia

La segunda sentencia que destacamos en este punto es la sentencia Comisión contra Francia, recurso de incumplimiento planteado por la Comisión contra la legislación francesa que limitaba parcialmente el derecho a la deducción del IVA soportado en las adquisiciones de inmuebles efectuadas por los empresarios que pensaban destinar dichos inmuebles al arrendamiento, cuando el valor de adquisición de los citados inmuebles excedía en más de 15 veces el importe de los ingresos anuales a percibir por el arrendamiento.

La Comisión entendía que la Sexta Directiva obligaba a reconocer el derecho a la deducción total e inmediata del IVA soportado a los empresarios arrendadores, sin que pudiera limitarse el alcance de este derecho por razón de la renta percibida.

Francia defendía que esta regla se aplicaba a los arrendamientos con rentas inferiores a las que se practicaban en general en el mercado, efectuados, bien por algunas empresas en favor de sus filiales, o bien por entes locales, por razones sociales, en favor de organismos deportivos o culturales o para facilitar la implantación de empresas en su territorio. Aunque tales actividades se presentaban ordinariamente como liberalidades, consideraba el Estado francés que sería excesivamente riguroso, por razón de esta calificación, no reconocer al propietario derecho alguno a la deducción.

El tribunal repite los pronunciamientos básicos de la sentencia Rompelman citada, esto es, que el derecho a deducir nace en el momento en el que es exigible el impuesto deducible; que, en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, se deben deducir de las cuotas impositivas devengadas las cuotas del IVA devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo; y que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA.

A partir de los mismos, se enuncian los dos apartados esenciales de esta nueva sentencia, el primero, que las excepciones al derecho a la deducción son exclusivamente las previstas en la normativa comunitaria y que, en ausencia de las mismas, podrá ejercerse de forma plena el derecho a la deducción; y, el segundo, que estas excepciones, dado que inciden sobre la carga fiscal a soportar, deben aplicarse de manera similar en toda la Unión. En concreto, se recogen estos postulados en los apartados 16 y 17 de la misma.

El pronunciamiento en este caso se limita a constatar que la legislación francesa se opone a la Sexta Directiva, ya que existen otros mecanismos, particularmente la regularización de los bienes de inversión en el plazo de 10 años desde su adquisición, cuando las adquisiciones se puedan considerar que se destinan a liberalidades y no a una operación empresarial.

Cabe destacar también que el tribunal introduce una reflexión sobre la posible relación de neutralidad y fraude fiscal, que después matizará en sentencias posteriores a las que nos referiremos en epígrafes posteriores.

6.3. Sentencia de 29 de febrero de 1996, asunto C-110/94, Inzo

Inzo planeaba llevar a cabo un proyecto de construcción de una planta desaladora, realizando varios gastos por los que soportó el IVA, entre ellos, un estudio sobre la posible rentabilidad del proyecto. La entidad dedujo y obtuvo la devolución del IVA soportado.

Como consecuencia del estudio de rentabilidad, se decidió no llevar a cabo el proyecto de construcción de la planta, entrando Inzo en fase de liquidación.

En una revisión fiscal, la Administración consideró que Inzo no tenía la consideración de sujeto pasivo, ya que no había realizado ninguna operación sujeta al impuesto, y que, en consecuencia, debía devolver el IVA soportado que se le había devuelto.

Se plantea si, tras haber considerado a una entidad como sujeto pasivo del IVA por su intención de iniciar una actividad económica, puede considerarse el estudio de rentabilidad para la actividad prevista como una actividad económica a efectos del IVA.

El TJCE contesta que, efectivamente, el citado estudio de rentabilidad puede considerarse como actividad económica y que no puede retirarse la condición de sujeto pasivo con efecto retroactivo cuando, a la vista de los resultados del estudio, se haya decidido no pasar a la fase operativa y liquidar la sociedad, de modo que la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones sujetas al impuesto.

El tribunal invoca, para llegar a estas conclusiones, tanto el principio de seguridad jurídica como el principio de neutralidad del IVA.

6.4. Sentencia de 18 de diciembre de 1997, asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Garage Molenheide y otros

En estos cuatro casos acumulados se cuestionaba una legislación belga que permitía, en determinados supuestos, retener de manera cautelar los saldos del IVA a compensar o devolver para aplicarlos a eventuales deudas que surgieran en supuestos de fraude o de posibles irregularidades en la declaración que pongan en duda el importe del crédito de impuesto declarado por el contribuyente.

Los recurrentes plantean que la directiva solo contempla para los excesos de las cuotas soportadas sobre las repercutidas su traslado a un periodo posterior o su devolución, considerando que la retención supone excluir el carácter neutral del impuesto por tratarse de una negativa al derecho a la deducción.

El tribunal responde a esta cuestión de una forma taxativa: la normativa del IVA no se opone a estas retenciones de una forma frontal, como oponían los recurrentes.

La relevancia de esta sentencia estriba en introducir una simbiosis que va a ser muy frecuente entre el principio de neutralidad y el principio de proporcionalidad: los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente objetivos amparados por la normativa comunitaria, como es la lucha contra el fraude o la garantía de los ingresos de los Estados, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria de que se trata. Así, las medidas que pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda pública no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin y no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria.

A partir de esta consideración, el TJUE traslada al tribunal nacional el examen de una serie de cuestiones que pueden poner en tela de juicio las medidas cuestionadas, como son si existe un control jurisdiccional efectivo sobre tales retenciones, en particular, un control de la urgencia y de la necesidad de la retención del saldo del IVA reembolsable, así como la posibilidad de que el sujeto pasivo solicite, bajo el control del órgano jurisdiccional, que se sustituya la retención por otra garantía que sea suficiente para proteger los intereses de la Hacienda pública, pero que sea menos coercitiva para el sujeto pasivo, o que le impidan decretar, en cualquier fase del procedimiento, el levantamiento, total o parcial, de la retención. Además, en caso de levantamiento de la retención, sería contrario al principio de proporcionalidad calcular los intereses adeudados por la Hacienda pública sin tomar como fecha inicial de cómputo el día en el que normalmente se habría debido restituir el saldo del IVA.

6.5. Sentencia de 15 de enero de 1998, asunto C-37/95, Ghent Coal Terminal

Se plantea en este caso la situación de una empresa belga, Ghent Coal, que compró unos terrenos e inició en los mismos obras de inversión, deduciendo el IVA soportado por todas estas inversiones.

No obstante, a iniciativa de la autoridad municipal, la empresa permutó dichos terrenos por otros situados en otro lugar. Por consiguiente, nunca utilizó los terrenos en los que había iniciado las obras de inversión que dieron lugar a deducción.

La Administración, aunque admite que la permuta no había sido prevista ni programada por Ghent Coal, considerando que la empresa no había utilizado los terrenos para efectuar operaciones sujetas al impuesto, reclamó la devolución del IVA deducido, así como el pago de una multa y de intereses de demora.

El Estado belga estimaba que, cuando los bienes entregados y los servicios prestados que dieron lugar a deducción no hayan sido utilizados nunca para efectuar operaciones sujetas al impuesto, el derecho a deducción debe denegarse con carácter retroactivo y debe devolverse íntegramente el IVA deducido.

El pronunciamiento del tribunal sostiene que se debe permitir a un sujeto pasivo que actúa como tal deducir el IVA soportado por bienes o servicios destinados a ser utilizados en el marco de operaciones sujetas al impuesto.

El derecho a deducción sigue existiendo cuando, por circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no haya utilizado nunca dichos bienes y servicios para realizar operaciones sujetas al impuesto. En su caso, la entrega de un bien de inversión durante el periodo de regularización puede dar lugar a una regularización de la deducción en las condiciones previstas en el apartado 3 del artículo 20 de la directiva.

Más allá de este importante pronunciamiento, el TJUE ligó el mismo al principio de neutralidad, señalando que el mismo impone la deducción de las cuotas soportadas, cualquiera que sea el resultado de las actividades llevadas a cabo por el empresario o profesional. Supone, por tanto, la plasmación del criterio que se encontraba implícito en la sentencia Inzo, antes examinada, incluso por encima del tenor literal de la sentencia.

6.6. Sentencia de 21 de marzo de 2000, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Galbafri y otros

Esta sentencia fue especialmente destacada en España, ya que se refiere al régimen de deducciones antes del inicio de la actividad en nuestro país. En la misma, el TJUE declaró que la deducción de las cuotas soportadas antes del inicio de la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios por empresarios y profesionales debía realizarse en el momento en el que se soportaran las cuotas, sin diferirse hasta el momento en el que se iniciaran las efectivas entregas de bienes y prestaciones de servicios.

La referencia al principio de neutralidad se contiene en el apartado 45 de la sentencia, que determina que el principio de neutralidad del IVA exige que los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de creación de una empresa se consideren como actividades económicas, y sería contrario al mismo que las actividades económicas solo empezaran en el momento en el que se explotara efectivamente la empresa, pues supondría gravar al operador económico con el coste del IVA sin darle la posibilidad de deducirlo, haciendo una distinción arbitraria entre los gastos de inversión efectuados antes de iniciar la explotación efectiva de una empresa y los efectuados durante la misma.

6.7. Sentencia de 8 de junio de 2000, asunto C-396/98, Grundstücksgemeinschaft Schloßstraße

En este caso, la empresa recurrente adquirió un terreno, deduciendo el IVA, al tener la previsión de ir a ceder el mismo. Ante la imposibilidad de cederlo, decidió promover una obra para el arrendamiento, manteniendo el derecho a la deducción, ya que pensaba renunciar a la exención en dicho arrendamiento. Por un cambio legislativo, se privó de la posibilidad de renunciar a la exención en el arrendamiento, después de realizadas las inversiones, pero antes de que comenzaran las actividades, lo que determinó que la Administración negara retroactivamente el derecho a la deducción.

Se plantea si, en un supuesto como el indicado, en el que por el cambio legislativo ya no se van a realizar operaciones sujetas y no exentas al impuesto, puede ejercerse el derecho a la deducción.

El TJUE señala en su contestación que el cambio legislativo es independiente de su voluntad, por lo que resulta aplicable idéntica conclusión a la que se alcanzó en el caso Ghent Coal Terminal, y debe mantenerse el derecho a la deducción del IVA soportado. Añade, además, que cualquier otra conclusión sería contraria con el principio de neutralidad.

6.8. Sentencia de 8 de junio de 2000, asunto C-98/98, Midland Bank

Se plantea en este caso el derecho a la deducción para una empresa que ha soportado un IVA en una operación que no está directamente vinculada con una operación por la que se repercute el IVA, sino con otra operación vinculada con la operación por la que se repercute el IVA.

El fallo del TJUE afirma que, en principio, es necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducción para que se reconozca a favor del sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho. No obstante, tal sujeto pasivo que realiza operaciones por las que repercute el impuesto y otras no sujetas no puede deducir la totalidad de las cuotas del IVA que hayan gravado los servicios por los que se soporta el IVA, siempre que estos se hayan utilizado no para la realización de una operación sujeta al impuesto, sino en actividades que no son sino la consecuencia de esta, excepto si, mediante elementos objetivos, ese sujeto pasivo demuestra que los gastos relacionados con la obtención de tales servicios forman parte del coste de los diversos elementos integrantes del precio de la operación por la que se repercute el IVA.

6.9. Sentencia de 22 de febrero de 2001, asunto C-408/98, Abbey National plc

En esta sentencia se plantea nuevamente el alcance del derecho a la deducción de cuotas soportadas por gastos vinculados con operaciones en las que no se produce repercusión del impuesto, en este caso, en una operación de transmisión de la totalidad del patrimonio empresarial en la que, acogiéndose a la opción permitida por la directiva, se considera que no procede existe operación sujeta al impuesto.

El tribunal contesta señalando que tales cuotas se corresponden con gastos generales del cedente y, por lo tanto, están, en principio, directa e inmediatamente relacionados con el conjunto de su actividad económica, por lo que serán deducibles en la misma proporción en la que lo sean las restantes cuotas vinculadas con los gastos generales de la empresa, es decir, con aplicación de la prorrata que en su caso resultara pertinente.

Quizá el pronunciamiento más importante que contienen tanto la sentencia Midland Bank como esta es que:

el derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o la obtención de servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para esta adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción,

lo que constituye un elemento esencial para entender el alcance del principio de neutralidad.

6.10. Sentencia de 8 de febrero de 2007, asunto C-435/05, Investrand BV

Se plantea en este caso la deducibilidad de las cuotas soportadas por unos gastos por asesoramiento en los que había incurrido una sociedad para determinar el importe de un crédito que formaba parte de su patrimonio, pero que había nacido antes de que estuviera sujeta al IVA.

El tribunal, en su sentencia, amplía el alcance del principio de neutralidad que hemos visto en las sentencias anteriores Midland Bank y Abbey National, afirmando que también se concede el derecho a deducción a favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducción, cuando los costes de los servicios de los que se trata forman parte de los gastos generales de dicho sujeto pasivo y, como tales, son elementos integrantes del precio de los bienes que este

entrega o de los servicios que presta. Tales costes generales, afirma el TJUE, presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto.

No obstante, en el caso que se juzga, entiende el TJUE que no cabe considerar que la entidad incurriera en gastos en relación con sus actividades sujetas a tributación; en consecuencia, como dichos gastos no se deben exclusivamente a tales actividades, no guardan una relación directa e inmediata con ellas y, por tanto, no se genera el derecho a la deducción del impuesto soportado.

6.11. Sentencia de 12 de mayo de 2011, asunto C-107/10, Enel Maritsa Iztok

Enel solicitó una devolución del exceso del IVA soportado. Dentro del plazo previsto en la normativa búlgara para efectuar la devolución, se comunicó a la entidad el inicio de una inspección fiscal, que concluyó con la devolución de los importes solicitados por la empresa, aunque más tarde del plazo legalmente previsto. La entidad solicitó que se le pagaran intereses de demora por el retraso sufrido en la percepción de la devolución.

Por el tribunal que plantea la cuestión prejudicial se cuestiona si resulta aceptable que, en virtud de una modificación legislativa tendente a luchar contra el fraude fiscal, se prorrogue el plazo de devolución del IVA hasta la fecha en la que se dicte una liquidación complementaria cuando se haya iniciado una inspección fiscal pasivo, sin que durante ese periodo se devenguen intereses por el importe a devolver.

Concluye el tribunal que, a la luz del principio de neutralidad fiscal, es contraria a la normativa comunitaria una normativa nacional según la cual el plazo normal para realizar la devolución del excedente del IVA sin intereses de demora sobre la cantidad a devolver se prorroga en caso de iniciación de un procedimiento de inspección fiscal, prórroga cuya consecuencia es que esos intereses solo se devengan a partir de la fecha en la que finaliza dicho procedimiento, siendo así que ese excedente ya ha sido objeto de traslado a los tres periodos impositivos siguientes al periodo en el que se ha originado. Por el contrario, se entendió que el plazo normal para la devolución sin intereses fijado en hasta 45 días no es contrario a la normativa comunitaria.

6.12. Sentencia de 26 de enero de 2012, asunto C-588/10, Kraft Foods Polska SA

Se cuestiona en este asunto si se ajusta a la normativa comunitaria supeditar la modificación de la base imponible a que el sujeto pasivo tenga en su poder un acuse de recibo de una factura rectificadora entregado por el destinatario de los bienes o servicios y si dicho requisito contraviene los principios de neutralidad del IVA y de proporcionalidad.

Responde el tribunal que dicho requisito se ajusta a la normativa, mas que, si el mismo se aplica, de forma que resulta imposible o excesivamente difícil para el sujeto pasivo, proveedor de bienes o servicios, que le entreguen, en un plazo razonable, tal acuse de recibo, y se le impide demostrar por otros medios, ante las autoridades tributarias nacionales, por una parte, que en las circunstancias del caso concreto ha observado la diligencia necesaria para cerciorarse de que el destinatario de los bienes o servicios tiene en su poder la factura rectificadora y conoce su contenido y, por otra parte, que la operación de la que se trata ha sido realizada efectivamente conforme a lo indicado en dicha factura rectificadora, se están vulnerando los principios de neutralidad y proporcionalidad.

6.13. Sentencia de 12 de julio de 2012, asunto C-284/11, EMS-Bulgaria Transport OOD

En esta sentencia se cuestiona al tribunal sobre si el principio de neutralidad fiscal se opone a la existencia de una sanción consistente en denegar el derecho a la deducción del IVA y en exigir el pago de intereses cuando el impuesto se paga fuera de plazo.

Señala en su respuesta que los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permitan alcanzar eficazmente el objetivo de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión, como el principio fundamental del derecho a la deducción del IVA.

A continuación, manifiesta que el pago con retraso del IVA no puede, *per se*, equipararse a un fraude, el cual implica, por una parte, que las operaciones de las que se trate, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Directiva IVA y de la legislación nacional por la que se adapte el derecho interno a esta directiva, deben tener como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones y, por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de la operación de la que se trate consista en obtener una ventaja fiscal, lo que no se ha acreditado.

A partir de estas consideraciones, determina el TJUE que el principio de neutralidad fiscal se opone a la existencia de una sanción consistente en denegar el derecho a la deducción en caso de pago del IVA fuera de plazo, pero no se opone al abono de intereses de demora, siempre que esta sanción respete el principio de proporcionalidad.

6.14. Sentencia de 28 de febrero de 2018, asunto C-387/16, Nidera

En esta sentencia se trata la cuestión de los intereses a abonar por el retraso en la práctica de la devolución.

Nidera solicitó la devolución de unas cuotas del IVA soportadas por determinadas adquisiciones efectuadas en Lituania. La Administración, en primera instancia, denegó este derecho, siendo reconocido el derecho a la devolución por los tribunales lituanos. Efectuada la devolución del importe correspondiente, se le pagaron intereses, si bien solo desde la resolución del tribunal, cuando la entidad entendía que le correspondía desde el momento en el que se debió efectuar la devolución.

El tribunal que remite la cuestión prejudicial plantea si el principio de neutralidad fiscal permite la reducción del importe de los intereses que serían debidos normalmente por el IVA no devuelto dentro de plazo por concurrir circunstancias excepcionales tales como la magnitud del importe de dichos intereses, la duración extraordinaria del procedimiento y otras causas extraordinarias que estuvieron en el origen de la falta de devolución.

El TJUE señala que, si bien los Estados miembros disponen ciertamente de un margen de maniobra al establecer las modalidades de devolución del excedente del IVA, esas modalidades no pueden lesionar el principio de neutralidad fiscal, haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del impuesto.

En particular, tales modalidades deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA, lo que implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable y que, en todo caso, el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo.

Cuando la devolución al sujeto pasivo de ese excedente se produce más allá de un plazo razonable, se exige que sea compensado por la indisponibilidad de los importes de que se trate sean compensadas mediante el pago de intereses de demora.

Estos principios quedarían cercenados si se admitieran las excepciones que propone el tribunal que plantea la cuestión, pues precisamente el importe elevado o el plazo dilatado son razones que, en lugar de restringir este derecho, lo hacen más relevante para respetar la neutralidad del impuesto y que el contribuyente no cargue con parte del peso del impuesto¹⁸.

¹⁸ Aunque no referida directamente al principio de neutralidad, por no tratarse de una devolución del IVA soportado en exceso, sino de la devolución del IVA indebidamente percibido por un Estado, debemos destacar la Sentencia de 23 de abril de 2020, asuntos acumulados C-13/18 y C-126/18, *Sole-Mizo Zrt. y Dalmandi*, en la que se plantea la cuestión de los intereses a abonar por las Administraciones. En la misma se señala que el principio de efectividad demanda que en la devolución se aplique un interés de mercado; compensar plenamente del periodo en el que se ha privado al contribuyente de sus fondos de una manera ilegítima.

6.15. Sentencia de 8 de mayo de 2019, asunto C-712/17, EN.SA.

Esta sentencia resulta fundamental para la definición del principio de neutralidad no desde su caracterización positiva, destacando los rasgos del mismo, sino para su caracterización negativa, en concreto, los límites de este principio.

EN.SA. era una sociedad italiana de producción y distribución de electricidad. La Administración tributaria llevó a cabo una regularización de las declaraciones del IVA de EN.SA. correspondientes a los ejercicios fiscales 2009 y 2010. En las operaciones realizadas por EN.SA. se aplicaba la regla inversión del sujeto pasivo, por lo que la entidad era, a la vez, deudor por el IVA devengado y disponía del derecho a la deducción de las cuotas soportadas por inversión. La liquidación denegó la deducción del IVA correspondiente a unas operaciones de compra de energía eléctrica que consideró ficticias, manteniendo el IVA devengado. Se destaca, además, que la finalidad de simular estas operaciones no afectaba al ingreso de los impuestos, sino que pretendía incrementar el volumen de operaciones del grupo para obtener financiación bancaria.

Se cuestiona si la regularización, en la que se mantiene el IVA devengado en una operación ficticia, pero se excluye la deducibilidad de las mismas cuotas soportadas por esa operación ficticia en la que se aplica la inversión del sujeto pasivo, es compatible con los principios de neutralidad y de proporcionalidad aplicables en el IVA.

EL TJUE destaca, por una parte, que la imposibilidad de deducir el IVA correspondiente a unas operaciones ficticias resulta del artículo 168 de dicha directiva, ya que este precepto condiciona el derecho a la deducción el derecho a que el IVA se haya soportado por la adquisición de bienes o servicios que formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones gravadas en fases sucesivas, relación que es imposible en el caso de las operaciones ficticias.

Por otro lado, la obligación de pagar el IVA, que recae sobre todo aquel que mencione dicho impuesto en una factura, figura expresamente en el artículo 203 de la Directiva IVA, y el TJUE precisó que el deudor del IVA mencionado en una factura es quien la expide, incluso si no existe una operación real sujeta al impuesto.

Aunque, en general, estas obligaciones pesan sobre sujetos distintos, cuando, como en el caso de inversión, ambas condiciones recaen sobre el mismo sujeto, se deben aplicar igualmente. Ello es así porque los principios de proporcionalidad y neutralidad deben ceder ante el principio de lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos cuando, como es el caso, resulta evidente que el expedidor de la factura no tenía buena fe («EN.SA. expidió deliberadamente facturas que no correspondían a ninguna operación real. En tales circunstancias, dicha sociedad no puede invocar su buena fe»).

6.16. Sentencia de 12 de junio de 2019, asunto C-185/18, Oro Efectivo, SL

En este pronunciamiento se plantea la posible afectación al principio de neutralidad fiscal por la sujeción al ITP de las entregas realizadas por particulares de oro a favor de empresarios revendedores.

Planteaba el TS que, al sujetar a dicho impuesto esas entregas y no poderse deducir el impuesto de transmisiones soportado los adquirentes, cuyas ventas (como empresarios) iban a sujetarse al IVA, se estaba produciendo una doble imposición para los empresarios, contraria al principio de neutralidad fiscal.

El TJUE desestima esta posible afectación al principio de neutralidad fiscal, pues afirma que el citado principio se refiere únicamente al IVA armonizado, por lo que restringe sus efectos al derecho a la deducción de las cuotas soportadas de este impuesto. No afecta, por el contrario, a un impuesto no armonizado, como es el ITP, cuya deducción, o no, no es objeto de armonización.

La sentencia dictada declara, por tanto, la plena compatibilidad de ITP, en su modalidad de TPO, con el IVA.

Destacamos esta sentencia por dos circunstancias. Primero, por referirse al caso español, y en una materia en la que la doctrina del TS previa a este pronunciamiento se había pronunciado en contra del gravamen no armonizado. Y también por el valor en cuanto a delimitación negativa del alcance del principio de neutralidad, cuyos efectos no se pueden extrapolar del IVA armonizado.

6.17. Sentencia de 14 de mayo de 2020, asunto C-446/18, Agrobet

Esta sentencia plantea una profundización del criterio de la Sentencia de 18 de diciembre de 1997, asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96; Garage Molenheide y otros, a la que nos hemos referido en anteriormente.

Se vuelve a plantear la procedencia de una retención sobre el saldo a devolver solicitado por el contribuyente cuando se ha iniciado un procedimiento de inspección tributaria al existir dudas sobre las cuotas deducibles, aunque estas dudas afectan solo a una pequeña parte de la totalidad del saldo solicitado a devolver.

El tribunal no acepta la objeción que plantea la Administración y las partes coadyuvantes (entre ellas, España), que consideran que el importe de la devolución solicitada no puede fraccionarse durante la comprobación en una parte cuestionada y otra parte no cuestionada,

que se debería devolver de forma inmediata. Sin embargo, señala que el mero hecho de que se esté desarrollando una inspección y que se esté centrando en determinadas cuotas no supone que exista un derecho a la devolución si no ha existido un pronunciamiento expreso sobre la procedencia de la devolución por la parte que se considera no cuestionada.

El TJUE recuerda que las exigencias del principio de neutralidad en esta materia se centran en la posibilidad de demorar la devolución del excedente de IVA para efectuar una inspección tributaria, sin que ese plazo prolongado deba considerarse no razonable si la prolongación no va más allá de lo necesario para concluir el mismo (Sentencia de 12 de mayo de 2011, asunto C-107/10, Enel Maritsa Iztok), y, por otra parte, que, cuando la devolución al sujeto pasivo de ese excedente se produce más allá de un plazo razonable, se exige que sea compensado por la indisponibilidad de los importes de que se trate sean compensados mediante el pago de intereses de demora (Sentencia de 28 de febrero de 2018, asunto C-387/16, Nidera).

Sentencia el tribunal que, en caso de que un sujeto pasivo invoque la existencia de una parte no controvertida del excedente del IVA en el contexto de un procedimiento de inspección tributaria, la Administración tributaria solo está obligada a devolver o trasladar la parte del excedente del IVA que, habida cuenta de las dudas que haya manifestado en dicho procedimiento y a la vista de las circunstancias pertinentes del caso, pueda identificar de manera clara, precisa e inequívoca como no controvertida con independencia del resultado del citado procedimiento, tomando en consideración todo el periodo impositivo que sea objeto de la declaración del IVA inicial. Si la Administración tributaria no podía constatar que se dieran esas circunstancias, no se le puede reprochar haber denegado la práctica de una liquidación parcial antes de la terminación del procedimiento de inspección tributaria de que se trata.

6.18. Sentencia de 7 de julio de 2022, asunto C-696/20, B

En este caso reciente, el tribunal plantea una de las cuestiones cardinales en el principio de neutralidad. Aunque suscitado originalmente en el ámbito de las deducciones, el mismo se ha extendido a otros ámbitos en los que se plantea una posible distorsión por las medidas estatales entre situaciones equiparables¹⁹.

¹⁹ No obstante, el principio de neutralidad no es la solución para toda situación en la que se pueda suscitar la existencia de un aparente exceso de tributación. Así, en la Sentencia de 30 de junio de 2022, asunto C-146/21, M. L. Arastey Sahún, se planteó si el principio de neutralidad podía afectar a la normativa rumana relativa a la inversión del sujeto pasivo, que exigía que el empresario al que se aplica esté identificado a efectos del IVA. EL TJUE niega cualquier afectación al principio de neutralidad, ya que no se está cuestionando la deducibilidad de cuota alguna, y es en relación con el derecho a la deducción donde el citado principio despliega sus efectos.

Se suscitaba un supuesto de dos entregas sucesivas con un único transporte con destino a otro Estado miembro, una primera entrega del proveedor a un intermediario, y la segunda, del intermediario al destinatario de los bienes, con un único transporte, desde Polonia y con destino al establecimiento del cliente final. Los contribuyentes consideraron que la primera era una entrega interior y la segunda una entrega intracomunitaria, mientras que la Administración, por la comprobación efectuada sobre el transporte, consideró que la primera era una entrega intracomunitaria y que el intermediario había realizado una adquisición intracomunitaria en el país que había atribuido el NIF-IVA comunicado en la operación, al no poder acreditar la tributación en el lugar de llegada de las mercancías, en aplicación del artículo 41 de la directiva (transpuesto por el art. 71.dos de la LIVA).

La Administración, en su comprobación, determinó que el transporte estaba vinculado a la entrega del proveedor al intermediario (el recurrente), por lo que calificó esta operación como entrega intracomunitaria, dando lugar a una adquisición intracomunitaria realizada por el intermediario. Como este no pudo acreditarla, se liquidó una adquisición intracomunitaria, por haber comunicado el NIF-IVA del Estado que realizaba la comprobación.

El TJUE examina si los principios de proporcionalidad y de neutralidad pueden excluir la aplicación del artículo 41 de la directiva, que está previsto en la misma como medida para evitar que se queden sin tributación las operaciones intracomunitarias, pero que no pretende cubrir un supuesto como el que concurre en este caso, en el que había existido un error en la valoración de los hechos y en la aplicación de las normas, pero no se había intentado evitar la tributación. Concluye el tribunal que, efectivamente, así es, pues el gravamen de una adquisición intracomunitaria requiere generalmente que la operación previa haya quedado exenta, como entrega intracomunitaria, lo que no era el caso en el presente asunto, en el que se había tributado por dicha operación como operación interior.

7. Aplicación práctica del principio de neutralidad en el IVA

7.1. Requisitos de deducibilidad de las cuotas soportadas a la luz del principio de neutralidad

Como su propio nombre indica, el IVA tiene por objeto de gravamen la adición de valor que se produce en cada fase de la producción y distribución de bienes y servicios. No obstante, examinando la forma en la que se determina la base imponible del impuesto, se comprueba que esta incluye la totalidad del valor de cada entrega de bienes o prestación de servicios, lo que, evidentemente, no es el valor añadido. El gravamen del valor añadido se consigue mediante la deducción sobre las cuotas devengadas de las cuotas soportadas por el empresario o profesional, determinándose dicha adición de valor mediante esta sustracción.

El ejercicio de este derecho a la deducción de las cuotas soportadas por las entregas de bienes y prestaciones de servicios recibidas es la característica fundamental del IVA, siendo esta característica la que permite superar la deficiencia esencial de los demás impuestos indirectos multifásicos, su caracterización como impuestos en cascada, ya que incorporan como un elemento de coste más el impuesto soportado en fases anteriores de producción y distribución. Este era un elemento de distorsión en el mercado, que favorecía la integración vertical de las empresas con la finalidad de ahorrar impuestos eliminando fases de producción y distribución de bienes y servicios. El derecho a la deducción, característica fundamental del IVA, hace del mismo un impuesto neutral, tanto hacia el mercado interior como en las operaciones internacionales, y logra el fin que el mismo persigue: que se grave efectivamente el consumo, por no disponer quienes no actúen como empresarios del derecho a la deducción.

Por ello, tal y como hemos visto en epígrafes anteriores, el TJUE ha afirmado el principio de neutralidad como un principio esencial del IVA que permite al empresario o profesional liberarse del impuesto soportado en sus adquisiciones de bienes y servicios, identificando derecho a la deducción y neutralidad del impuesto²⁰.

No obstante, este principio no genera un derecho incondicionado a la deducción de las cuotas soportadas, sino que, como ha señalado el TJUE, debe someterse a las condiciones legalmente previstas. A pesar de que estas limitaciones puedan afectar a las decisiones de los empresarios, que se verán afectadas por la imposibilidad de deducir algunas cuotas, esta es una decisión consciente del legislador comunitario, que ha previsto determinadas condiciones para el ejercicio del derecho a la deducción. En muchos casos, las limitaciones al derecho a la deducción son meras normas técnicas que simplemente tratan de garantizar que la deducción sea la procedente o son normas que tienen por voluntad prevenir abusos de los contribuyentes, pero en otros casos son limitaciones que provienen del propio proceso de armonización, permitiendo que los Estados mantengan normas restrictivas que tenían vigentes en el momento de su adhesión a la Unión Europea. No obstante, tanto en unos casos como en otros, tales limitaciones deben ser examinadas a la luz del principio de neutralidad.

²⁰ En este sentido, las conclusiones del abogado general Mazak en la Sentencia de 11 de diciembre de 2007, asunto C-437/06, *Securenta*, apartado 27:

En la sentencia recaída en el asunto *Rompelman*, el Tribunal de Justicia señaló por primera vez que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del impuesto sobre el valor añadido garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA (principio de neutralidad).

Cabe, a este respecto, traer a colación la Sentencia de 13 de marzo de 2014, asunto C-204/13, Heinz Malburg, en la que se solicita del TJUE un pronunciamiento sobre la deducibilidad de una cuota soportada por el socio de una sociedad, repercutida por dicha sociedad con ocasión de su liquidación, por el traspaso de su cartera de clientes al socio, cuando el socio, sin haber ejercido actividad por cuenta propia, aporta dicha cartera de clientes a una sociedad civil controlada por el mismo, que es la que va a explotar la cartera de clientes. Es decir, se plantea si el principio de neutralidad permite deducir las cuotas repercutidas a una persona por otra persona distinta, que ha recibido a su vez la aportación de los bienes adquiridos por su socio.

El tribunal sentencia que el principio de neutralidad es un criterio interpretativo que debe interpretarse conjuntamente con las normas que trata de clarificar y nunca en contra de estas en particular (en este caso, con las normas relativas al derecho a la deducción). Las normas relativas al derecho a la deducción de las cuotas soportadas establecen que solo puede ejercerse dicho derecho por quien haya soportado, por repercusión directa, el impuesto, y que no puede deducirse una cuota que no se haya devengado (téngase presente que el socio, al no ejercer actividad empresarial o profesional, no es sujeto pasivo del impuesto y, por tanto, no debe repercutir cuota alguna a la sociedad civil a la que aporta la clientela).

En consecuencia, niega el derecho a la deducción en dichas condiciones de la cuota repercutida en la disolución al socio por parte de la sociedad civil que recibió la aportación de la clientela de ese socio, siendo tal limitación acorde con el principio de neutralidad.

7.2. Neutralidad y exenciones

Aunque el principio de neutralidad despliegue sus efectos, de manera fundamental, en el ámbito de la deducción del impuesto soportado, también existen numerosas sentencias en las que se hace referencia al principio de neutralidad en el ámbito de las exenciones.

Como elemento configurador del IVA, las exenciones también han sido objeto de una cierta aproximación. La directiva refundida recoge las exenciones en su título IX, que comprende los artículos 131 a 166, así como algunos de los artículos contenidos en el capítulo 1 del título XIII, «Excepciones», en cuyos artículos 370 a 393 se establecen también determinadas exenciones del impuesto.

Las exenciones previstas pueden clasificarse desde distintos puntos de vista. La más relevante diferenciación, sin duda, es la que distingue las exenciones que podríamos denominar «sistémicas» y las exenciones que constituyen un verdadero beneficio fiscal.

Las exenciones sistémicas son las exenciones plenas, siendo los ejemplos paradigmáticos de las mismas las exportaciones y las entregas intracomunitarias de bienes. En las

mismas, el legislador no está concediendo beneficio fiscal alguno, sino que pretende lograr un pleno cumplimiento del principio de neutralidad. Los bienes que son remitidos a otros Estado miembro (entregas intracomunitarias) o a un territorio tercero (exportaciones) no devengan el IVA, aplicándose la exención correspondiente, puesto que el consumo de los mismos no se va a producir en el TAI; sin embargo, para que dichos bienes se vean eximidos totalmente del IVA (como exige el principio de neutralidad, ya que no van a ser consumidos en el TAI), es preciso, además de aplicar la exención, devolver el IVA soportado por el empresario o profesional que realiza las exportaciones o las entregas intracomunitarias de bienes. Por ello, estas exenciones generan el derecho a la deducción del IVA soportado, como señala el artículo 169 de la directiva refundida (transpuesto por el art. 94 de la LIVA).

Las restantes exenciones son auténticos beneficios fiscales con los que el legislador quiere primar determinadas actividades y ofrecerlas a un precio más reducido. Vemos clara esta finalidad, por ejemplo, en el capítulo 2 del título IX, que denomina el legislador «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general».

No obstante, estas exenciones introducen un factor de complejidad en el impuesto, así como la principal limitación a la neutralidad fiscal, en la medida en que estas exenciones impiden, al menos en la parte que les corresponda, la deducción del impuesto soportado. Por ello, se les denomina «exenciones limitadas».

Por otro lado, también debemos distinguir entre exenciones de aplicación obligatoria por los Estados miembros y las exenciones de aplicación voluntaria. Esta distinción es corolario lógico de la voluntad armonizadora, que no unificadora, del IVA comunitario a la que ya hemos aludido anteriormente.

Las exenciones obligatorias van a tener que implantarse de manera imperativa por los Estados miembros. Ejemplo de ellos son los artículos 132 y 135, que regulan las «Exenciones aplicables a ciertas actividades de interés general» y las «Exenciones relativas a otras actividades», para las que el inicio de la norma es claro: «Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes».

Las exenciones voluntarias son aquellas en las que la normativa comunitaria permite que los Estados miembros apliquen o no la exención. Ejemplo de estas son los artículos 371 y 375 y siguientes de la directiva refundida. Estas son particulares para cada Estado miembro y son exenciones que les fueron permitidas en la negociación de la adhesión, dado que se trata de exenciones que existían con anterioridad a cada adhesión respectiva.

Menor interés tiene la clasificación en exenciones objetivas y subjetivas, en la medida en que las exenciones en el IVA son mayoritariamente objetivas, para operaciones concretas, o, en casos concretos, mixtas, en las que las condiciones para aplicar la exención son tanto la operación en concreto a la que se aplica como la naturaleza del sujeto que puede aplicarla.

Finalmente, cabe destacar que, además de la necesidad de transponer las exenciones, la directiva ofrece cierto margen de discrecionalidad a los Estados miembros para garantizar que las exenciones previstas alcancen los objetivos queridos por la norma comunitaria. Así, por ejemplo, el artículo 133 de la directiva permite a los Estados establecer determinadas condiciones para aplicar las exenciones por razones de interés general. Igualmente, el artículo 137 de la directiva introduce una facultad para permitir determinados supuestos de renuncia a la exención y la aplicación del régimen normal de tributación²¹. El apartado 2 de dicho artículo habilita a los Estados miembros para limitar su alcance y determinar las modalidades en las que se va a permitir dicha posibilidad a los sujetos pasivos.

Las exenciones son uno de los aspectos fundamentales que hay que examinar desde el punto de vista de la neutralidad. Los pronunciamientos del TJUE que permiten afirmarlo así son numerosos.

Como señala la directiva refundida, el impuesto tiene una vocación de generalidad²², gravando todas las operaciones realizadas por empresarios o profesionales; de hecho, el IVA es una de las modalidades de los impuestos generales sobre las ventas. La exención constituye, por tanto, una excepción frente a la pretensión de generalidad del impuesto y debe interpretarse con respeto al principio de neutralidad para que no se produzcan beneficios improcedentes entre bienes y servicios²³.

Uno de los aspectos en los que se ha traducido dicha exigencia de neutralidad es el de interpretación estricta²⁴ de las exenciones que se abre a los razonamientos del TJUE en

²¹ El artículo 137 se abre de la siguiente manera: «Los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación [...]».

²² Considerando 5 de la directiva refundida:

Un régimen de IVA logra un máximo de sencillez y de neutralidad cuando el impuesto se recauda con la mayor generalidad posible y su ámbito de aplicación abarca la totalidad de las fases del proceso de producción y distribución de bienes, y la prestación de servicios. Por consiguiente, en interés del mercado interior y de los Estados miembros, conviene adoptar un régimen común cuya aplicación se extienda igualmente al comercio al por menor.

²³ Considerando 7 de la directiva refundida:

El régimen común IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución.

²⁴ Aunque en ocasiones el TJUE haya usado el término «restrictivo» para referirse a la interpretación de las exenciones, ha precisado que la interpretación es estricta para no incluir otros supuestos de hecho distintos de los queridos por el legislador, pero la interpretación no puede ser tan restrictiva que deje sin contenido a las exenciones. En este sentido, las conclusiones del abogado general Jacobs en la Sentencia de 13 de diciembre de 2001, asunto C-267/00, Zoological Society of London:

muchas sentencias en materia de exenciones. Ejemplo de ello es la Sentencia de 19 de noviembre de 2009, asunto C-461/08, Don Bosco Onroerend Goed BV, en la que se dice²⁵:

Con carácter preliminar, hay que recordar que, según reiterada jurisprudencia, los términos empleados para designar las exenciones contempladas en el artículo 13 de la Sexta Directiva son de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada entrega de bienes y cada prestación de servicios efectuadas a título oneroso por un sujeto pasivo. Sin embargo, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 13 hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de efectos.

No obstante, como también ha señalado el tribunal, aunque debe realizarse una interpretación estricta de las exenciones, no puede traducirse esta en una interpretación que vacíe de contenido totalmente las exenciones previstas por el legislador. Así, una de las primeras matizaciones introducidas es que la interpretación estricta de las exenciones no supone, necesariamente, la existencia de una interpretación restrictiva de los conceptos contenidos en las mismas²⁶.

Estoy de acuerdo en que las exenciones del IVA han de ser estrictamente interpretadas, pero no deben ser reducidas a través de su interpretación. En este aspecto tiene razón la Comisión al oponer los conceptos de interpretación «estricta» y «restrictiva». Como consecuencia, las limitaciones de las exenciones no deben ser interpretadas restrictivamente, pero tampoco de modo que excedan de sus términos. Las exenciones, al igual que cualesquiera limitaciones de ellas, han de ser interpretadas de forma que la exención se aplique a lo que se pretendía y nada más. Así pues, coincido con la asociación en que es apropiado considerar la finalidad de las reglas relevantes en su contexto.

²⁵ Referencias similares se pueden encontrar en muchas sentencias, entre ellas, cabe citar las de 14 de junio de 2007, asunto C-445/05, Haderer, apartado 18; de 11 de diciembre de 2008, asunto C-407/07, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, apartado 30; de 23 de abril de 2009, asunto C-357/07, TNT Post UK, apartado 31; de 16 de noviembre de 2017, asunto C-308/16, Kozuba Premium Selection, apartados 39 y 40; y de 21 de octubre de 2021, asunto C-373/19, Dubrovin & Tröger GbR-Aquatics.

²⁶ En la Sentencia de 4 de mayo de 2004, asunto C-284/03, Temco Europe SA, el TJUE señala:

En segundo lugar, los términos empleados para designar las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva deben ser objeto de interpretación estricta, por constituir excepciones al principio general de que el IVA se percibe sobre toda prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias Comisión/Irlanda, antes citada, apartado 52; de 18 de enero de 2001, Stockholm Lindöpark, C-150/99, Rec. p. I-493, apartado 25, y Sinclair Collis, antes citada, apartado 23). Como ha señalado acertadamente el Abogado General en el punto 37 de sus conclusiones, esta exigencia de interpretación estricta no significa, sin embargo, que los términos empleados para definir las dispensas hayan de entenderse de una manera tan restringida que obstaculicen el logro del objetivo que persiguen.

Pero la neutralidad también va a ser un patrón que sirva para enjuiciar las facultades de desarrollo de los Estados miembros, a las que antes nos referíamos. Aunque las exenciones constituyan excepciones al régimen general del IVA, el TJUE señala que las mismas, desde el punto de vista de la neutralidad, no deben generar excepciones entre los bienes o servicios análogos²⁷ ni entre sujetos que realizan la misma actividad²⁸ ni entre Estados miembros. En este sentido, debemos tener presente que las exenciones son un concepto comunitario y, como todos los conceptos comunitarios, deben ser objeto de interpretación uniforme en todos los Estados miembros²⁹.

Tal es el caso de los supuestos en los que, bien sea por la facultad de desarrollo conferida a los Estados miembros, bien sea por la propia ambigüedad de los términos contenidos en la normativa comunitaria, la intervención de los Estados miembros en la transposición puede generar diferencias en la tributación de actividades esencialmente iguales. En este sentido, fue paradigmática la Sentencia de 10 de noviembre de 2011, asuntos acumulados C-259/10 y C-260/10, Rank Group plc, en la que se examinó la aplicación de la exención para los juegos de azar en Reino Unido, que no alcanzaba determinados tipos de máquinas tragaperras. En este sentido, el TJUE recuerda que la facultad de los Estados miembros para determinar las condiciones y los límites de la exención y, por tanto, de someter o no a las operaciones al IVA, debe respetar el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA (tal y como ya señalara en la Sentencia de 11 de junio de 1998, asunto C-283/95, Fischer). El principio de neutralidad supone que servicios similares sean tratados de forma equivalente desde el punto de vista del IVA. Queda perfectamente resumido el gran alcance que el TJUE da al principio de neutralidad en este ámbito en el fallo de la misma, que establece lo siguiente:

1) El principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que una diferencia de trato en cuanto al impuesto sobre el valor añadido entre dos prestaciones de servicios idénticas o similares desde el punto de vista del consumidor y que satisfacen las mismas necesidades de éste basta para declarar una infracción de dicho principio. Así pues, tal infracción no exige que se declare además la existencia efectiva de competencia entre los servicios en cuestión o una distorsión de la competencia motivada por dicha diferencia de trato.

²⁷ En este sentido, la Sentencia de 5 de marzo de 2020, asunto C48/19, X-GmbH, apartado 45 (y jurisprudencia referida en el mismo):

En segundo lugar, los Estados miembros deben observar el principio de neutralidad fiscal, que se opone a que prestaciones similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (sentencias de 27 de abril de 2006, Solleveld y van den Hout-van Eijnsbergen, C443/04 y C444/04, EU:C:2006:257, apartado 39 y jurisprudencia citada, y de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie y otros, C597/17, EU:C:2019:544, apartado 28).

²⁸ En este sentido, la Sentencia de 7 de septiembre de 1999, asunto C-216/97, Gregg.

²⁹ Sentencia de 3 de junio de 2010, asunto C-237/09, Natalie De Fruytier, apartado 21.

2) Ante una diferencia de trato entre dos juegos de azar en relación con la concesión de una exención del impuesto sobre el valor añadido con arreglo al artículo 13, parte B, letra f), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, el principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que no procede tener en cuenta que estos dos juegos son objeto de tipos diferentes de autorización y están sometidos a regímenes jurídicos diferentes en materia de control y de regulación.

3) Para valorar, a la vista del principio de neutralidad fiscal, si dos tipos de máquinas tragaperras son similares y exigen al mismo trato con respecto al impuesto sobre el valor añadido, se debe comprobar si la utilización de dichos tipos es comparable desde el punto de vista del consumidor medio y responde a las mismas necesidades de éste, para lo cual los elementos que pueden ser tenidos en cuenta a tales efectos son, en particular, los límites mínimos y máximos de las apuestas y de los premios y las posibilidades de ganar.

4) El principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo no puede solicitar la devolución del impuesto sobre el valor añadido pagado en determinadas prestaciones de servicios alegando una infracción de dicho principio, cuando las autoridades tributarias del Estado miembro de que se trata consideraron exentas, en la práctica, prestaciones de servicios similares, pese a no estar exentas del impuesto sobre el valor añadido con arreglo a la normativa nacional pertinente.

5) El principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que un Estado miembro que ha hecho uso de la facultad de apreciación conferida por el artículo 13, parte B, letra f), de la Sexta Directiva 77/388 eximiendo del impuesto sobre el valor añadido la puesta a disposición de cualquier medio destinado a juegos de azar, si bien excluyendo de esta exención una categoría de máquinas que cumplen ciertos criterios, no puede oponer a una solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido, basada en la infracción de este principio, el hecho de haber reaccionado con la diligencia debida ante el desarrollo de un nuevo tipo de máquina que no cumple esos criterios.

Resulta destacable en esta sentencia que el TJUE haya proyectado el principio de neutralidad tanto sobre el contenido de la exención en sí mismo como sobre la facultad de desarrollo que se reconoce a los Estados miembros. Además, formula los términos en los que se debe entender la neutralidad en este ámbito: se deben tratar de forma igual todos los bienes y servicios que satisfagan necesidades similares desde el punto de vista del consumidor medio, lo que limita las facultades de los Estados miembros para incluir o excluir productos, beneficiando indebidamente a algunos productos. Por otro lado, solo en supuestos en

los que no se cumpla la condición prevista, que los bienes o servicios atiendan a necesidades distintas de los consumidores, puede abrirse camino una interpretación estricta de las exenciones, impidiendo su extensión a supuestos no queridos por el legislador comunitario.

Este pronunciamiento ha sido reiterado, recientemente, en sendas Sentencias de 12 de septiembre de 2024; la primera, asunto C-741/22, Casino de Spa SA y otros, y la segunda, asunto C-73/23, Chaudfontaine Loisirs SA, también sobre el alcance de la exención para las apuestas, loterías y otros juegos de azar o de dinero.

Pero también otras recientes sentencias demuestran que esta aplicación del principio de neutralidad en el marco de las exenciones sigue siendo la imperante en el momento actual y que se extiende a todas las exenciones.

La Sentencia de 7 de abril de 2022, asunto C-228/20, I GmbH, cuestiona una exigencia del derecho alemán a la exención prevista para los servicios hospitalarios a que los presten establecimientos incluidos en el plan hospitalario de un Estado federado o a los que hayan celebrado un convenio de prestación de asistencia sanitaria con determinadas autoridades y entidades. El TJUE afirma que la facultad de los Estados miembros para fijar las condiciones de ejercicio de la actividad para aplicar la exención viene limitada por el principio de neutralidad, que prohíbe excluir a todos los operadores que presten el servicio contemplado en la exención en condiciones comparables «a ojos» de los usuarios. En consecuencia, declara que la legislación alemana vulnera el citado principio de neutralidad.

Muy similar a este pronunciamiento es el que se halla en la Sentencia de 5 de marzo de 2020, asunto C-211/18, Idealmed III-Serviços de Saúde SA.

La Sentencia de 5 de marzo de 2020, asunto C48/19, X-GmbH, examina la posible aplicación de la exención aplicable a los servicios sanitarios a un servicio de consultas telefónicas sobre diferentes temas relativos a la salud y programas de acompañamiento, de pacientes aquejados de enfermedades crónicas o de larga duración, basados en una evaluación asistida por ordenador, mediante un cuestionario concreto que les permitía determinar el contexto médico al que podía vincularse la situación del cliente, y a continuación asesoraban a este último sobre su situación terapéutica, dándole explicaciones relativas a los diagnósticos y a las terapias posibles o, incluso, proponiéndole cambios de hábitos o de tratamiento. El TJUE afirma que la definición de las profesiones médicas y sanitarias a las que se condiciona la exención debe realizarse por el Estado miembro del que se trate, pero sometido a determinados límites, particularmente, la finalidad de la exigencia contenida en la directiva, que es la exigencia de un nivel de calidad suficiente en el servicio exento, pero sin que el concepto de profesional sanitario deba interpretarse restrictivamente, y el respeto al principio de neutralidad fiscal, que se opone a que prestaciones similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA. La conclusión que extrae el tribunal es que no deben exigirse requisitos adicionales para calificar al profesional como sanitario por la prestación telefónica del servicio.

Por el contrario, la Sentencia de 28 de abril de 2022, asunto C-612/20, Happy Education SRL, examina la aplicación de 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 en cuestión. En este caso, el TJUE reconoce la facultad del Estado miembro para establecer condiciones para el reconocimiento de tales centros, concluyendo que una entidad privada que ejerce actividades de enseñanza de interés general consistentes en la organización de actividades complementarias del programa escolar, pero que no cumple con los requisitos establecidos por el derecho nacional para poder disfrutar de ese reconocimiento, no puede aplicar la exención.

No podemos concluir sin destacar que el TJUE, a pesar de la interpretación estricta de las exenciones, en determinados casos ha realizado una interpretación amplia de los términos de la exención, amparándose en el principio de neutralidad, y cuyo objeto es siempre lograr que las exenciones desplieguen sus finalidades.

Resulta en este caso ejemplificativa la Sentencia de 7 de septiembre de 1999, asunto C-216/97, Gregg, ya citada. En la misma se plantea la validez de una exclusión por la normativa nacional de la exención, prevista para «organismos» y «establecimientos», y que la normativa británica restringía a las personas jurídicas, que pretendía aplicarse por una *partnership*, entidad sin personalidad jurídica constituida por un matrimonio que regía la actividad. El TJUE entendió que, en aplicación del ya tan citado principio de neutralidad, no podía hacerse una interpretación estricta de los términos «organismos» y «establecimientos», circunscribiéndolos a las personas jurídicas, y que procedía aplicar la exención también a esta entidad. Esta sentencia, además, supuso una ruptura con la jurisprudencia anterior del TJUE, en la que se propugnaba la interpretación restrictiva de este término³⁰.

Similar a esta sentencia es la Sentencia de 16 de octubre de 2008, asunto C-253/07, Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club³¹, en la que se analiza la aplicabilidad de la exención para las prestaciones en favor de personas que realicen deporte a los servicios que presta una federación deportiva a unos clubes deportivos, que son los que contratan con las personas físicas. El TJUE, en aplicación del principio de neutralidad, entendió que estos servicios también debían quedar exentos, pues en otro caso se frustraría la finalidad que quiere atender la exención de protección del deporte, ya que se encarecería el servicio y se prestaría de una forma menos organizada.

³⁰ Sentencia de 11 de agosto de 1995, asunto C-453/93, Bulthuis-Griffioen, en la que se afirmó que:

Un empresario, persona física, no puede pretender disfrutar de una exención con arreglo a la letra g) de dicha disposición, que la reserva expresamente a los organismos de Derecho público o a otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate les haya reconocido su carácter social.

³¹ Sobre esta sentencia, véase Siota Álvarez (2010).

7.3. Neutralidad y tipos impositivos reducidos

La armonización del IVA no ha alcanzado, al menos de forma completa, a los tipos de gravamen. La Directiva 92/77/CEE contemplaba la aplicación de un tipo general, cuyo importe mínimo se fijaba en el 15 %. Los Estados miembros quedaban facultados para aplicar uno o dos tipos reducidos, con un importe mínimo del 5 %, a los bienes y servicios incluidos en una lista (anexo III de la Directiva IVA). También se permitió mantener los tipos inferiores al mínimo del 5 % (o incluso nulos) vigentes antes del 1 de enero de 1991.

La Comisión ha mantenido la pretensión de lograr una mayor aproximación de los tipos entre los Estados miembros, al considerarlo un elemento fundamental para avanzar hacia el sistema definitivo en los intercambios intracomunitarios basado en la tributación en origen³².

En 2021, el Consejo acordó una orientación general sobre la propuesta de actualización de los tipos del IVA³³, cuyos elementos más destacados son la actualización de la lista de bienes y servicios a los que todos los Estados miembros pueden aplicar tipos reducidos del IVA; eliminación en un periodo de tiempo que se extenderá hasta 2030 con la posibilidad de que los Estados miembros apliquen tipos reducidos y exenciones a bienes y servicios considerados perjudiciales para el medioambiente y para los objetivos de la Unión Europea en materia de cambio climático; puesta a disposición de todos los países de excepciones y exenciones para bienes y servicios específicos, que ahora estaban actualmente vigentes por razones históricas en algunos Estados miembros, a fin de garantizar la igualdad de trato y evitar distorsiones de la competencia; completada la anterior con la eliminación, antes de 2032, de todas las excepciones existentes que no estén justificadas por objetivos de política pública que no sean los que sostengan la acción de la Unión Europea en materia de clima.

Esta orientación se tradujo en la adopción de la Directiva (UE) 2022/542 del Consejo, de 5 de abril de 2022, por la que se reforma la directiva refundida en materia de tipos.

Con todo, la diferencia de tipos es, de forma indubitada, una fuente de desigualdades y una quiebra en la neutralidad del impuesto, en la medida en que los productos beneficiados de tipos reducidos van a ver su precio reducido por la factura impositiva frente a aquellos productos que apliquen el tipo general del impuesto. Por ello, el TJUE se ha pronunciado en varias ocasiones sobre este particular y lo ha hecho desde el punto de vista de la neutralidad.

³² Así se recoge tanto en el *Libro Verde sobre el futuro del IVA* (COM (2010) 0695) como en el Plan de Acción IVA: Hacia un territorio único de aplicación del IVA en la UE. Es hora de decidir (Comunicación de la Comisión al Parlamento Europeo, al Consejo y al Comité Económico y Social Europeo; COM (2016) 148 final, Bruselas, 7 de abril de 2016).

³³ Consejo Ecofin de 7 de diciembre de 2021. https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/es/ip_21_6608

Sin duda, uno de los ejemplos más claros de lo que señalamos es la interpretación de los conceptos a los que se pueden aplicar los tipos reducidos, contenida en el anexo III de la directiva refundida. Como en tantas ocasiones, el TJUE ha concluido que tales conceptos son conceptos comunitarios y que, como tales, deben ser objeto de una interpretación común y uniforme.

Ejemplo de esta jurisprudencia, afectando de lleno a nuestro país, es la Sentencia de 17 de enero de 2013, asunto C-360/11, Comisión Europea contra Reino de España, en la que se sometió al tribunal sobre si determinados productos médicos y sanitarios podían entenderse incluidos en el anexo III de la Directiva IVA. Los dos argumentos generales más relevantes de la misma, sin duda, fueron la necesidad de una interpretación restrictiva en la transposición de los tipos reducidos, dada su naturaleza de excepciones al régimen general y privilegios distorsionadores de la competencia, y la ausencia de facultad de desarrollo para los Estados miembros que les permitiera introducir elementos discrecionales. A partir de dichos principios, el TJUE concluyó que únicamente pueden aplicar el tipo reducido medicamentos «acabados», no los productos que sirvan para su fabricación; que no son productos sanitarios los que sirven para el cuidado de los animales y que los productos que alivian las deficiencias físicas de los animales tampoco pueden aplicar el tipo reducido, ya que el término «minusválido» solo puede predicarse para los seres humanos.

En otras ocasiones, sin embargo, el TJUE ha utilizado el principio de neutralidad no para defender la aplicación restrictiva de los conceptos, sino para determinar una igualdad de trato a productos que son similares, entendiendo como tales los que presentan propiedades análogas y satisfacen las mismas necesidades de los consumidores, en función del criterio de que su utilización sea comparable, y cuando las diferencias existentes no influyen considerablemente en la decisión del consumidor medio de recurrir a uno u otro de esos bienes o de esas prestaciones de servicios³⁴. Este criterio recuerda mucho lo ya señalado en relación con las exenciones.

Un ejemplo reciente de esta doctrina se encuentra en la Sentencia de 3 de febrero de 2022, asunto C-515/20, B AG, en el que se examina si cabe entender que las astillas de madera se encuentran incluidas en la expresión «madera para leña» que utiliza la directiva para acotar el tipo reducido. El TJUE considera que el concepto «madera para leña» es un concepto comunitario, que debe interpretarse de manera uniforme, y que dicha interpretación de realizarse según su «sentido habitual en el lenguaje común», que incluye toda madera destinada exclusivamente, conforme a sus propiedades objetivas, a la combustión. En consecuencia, entiende que las astillas se encuentran incluidas en dicho concepto.

³⁴ Sentencias de 22 de abril de 2021, asunto C-703/19, Katowicach; y de 9 de septiembre de 2021, asunto C-406/20, Phantasialand.

También se ha pronunciado el tribunal sobre la aplicación de los tipos inferiores al mínimo que se podían aplicar por estar vigentes antes del 1 de enero de 1991. Se trata, en concreto, de la posibilidad de volver a aplicar dichos tipos cuando los Estados que los aplicaban, voluntariamente, los habían abandonado previamente. El TJUE ha concluido que se trata de medidas excepcionales, por lo que, cuando se restringe su aplicación, se está reduciendo la brecha en la neutralidad fiscal que suponen y no pueden volver a aplicarse³⁵. Sin duda, se verá afectada esta doctrina por la modificación del artículo 98 de la directiva refundida³⁶, que permite aplicar en algunos productos excepciones, que estaban actualmente vigentes por razones históricas en algunos Estados miembros, a todos ellos.

7.4. Otras manifestaciones del principio de neutralidad fiscal

El principio de neutralidad, como hemos visto, ha tenido un gran protagonismo en la jurisprudencia del TJUE. Aunque especialmente caracterizado en el ámbito del ejercicio del derecho a la deducción y con importante extensión, como se analizaba en los epígrafes anteriores, en materia de exenciones o tipos de gravamen, no con ello se agotan sus apariciones en la jurisprudencia del Tribunal de Luxemburgo.

Destaca, por ejemplo, el principio de neutralidad como principio que se opone a la distinción entre operaciones lícitas e ilícitas. Sobre esta cuestión resultan especialmente reseñables las Sentencias de 28 de mayo de 1998, asunto C-3/97, Goodwin y Unstead (que resume la doctrina del TJUE contenida en las Sentencias de 28 de febrero de 1984, asunto C-294/82, Einberger; de 5 de julio de 1988, asunto C-269/86, Mol; de 5 de julio de 1988, asunto C-289/86, Happy Family; de 6 de diciembre de 1990, asunto C-343/89, Witzemann; y de 2 de agosto de 1993, asunto C-111/92, Lange), y otras posteriores, como la Sentencia de 29 de junio de 1999, asunto C-158/98, Coffeshop Siberië, o la de 29 de junio de 2000, asunto C-455/98, Kaupo Salumets.

El TJUE establece que el IVA tiene una voluntad de gravar de igual manera todas las transacciones económicas realizadas en el mercado, lo que, en principio, se opone a que se establezca una diferenciación entre transacciones lícitas e ilícitas, quedando todas ellas sujetas al impuesto. No obstante, para determinadas mercancías, cuyo comercio está esencialmente prohibido (como las drogas o la moneda falsa), queda excluida toda competencia entre un sector económico lícito y otro ilícito, lo que lleva a excluir el gravamen de tales

³⁵ En este sentido, las Sentencias de 12 de junio de 2008, asunto C-462/05, Comisión de las Comunidades Europeas contra República Portuguesa; y de 28 de febrero de 2012, asunto C-119/11, Comisión Europea contra República Francesa.

³⁶ Modificado por la Directiva (UE) 2022/542 del Consejo, de 5 de abril de 2022.

operaciones esencialmente ilegales, que quedan sometidas exclusivamente a las medidas represivas, penales o administrativas que se establezcan por cada Estado miembro (tales como los delitos penales o delitos de contrabando).

No se extiende esta prohibición, sin embargo, a mercancías tales como productos falsificados, que, si bien vulneran derechos y prohibiciones, esta no se aprecia por la naturaleza y características esenciales del producto. Por lo tanto, los productos falsificados no quedan excluidos del ámbito del IVA, ya que estos entran en competencia con los productos comercializados en el mercado legal.

Otra materia afectada por el principio de neutralidad ha sido el régimen de las devoluciones por ingresos indebidos, como se manifiesta en la Sentencia de 10 de febrero de 2022, asunto C-487/20, Philips Orastie, en el que se declara contrario a los principios de neutralidad fiscal, equivalencia y de efectividad un régimen nacional para las devoluciones de las cantidades ingresadas por actos administrativos en materia del IVA que resulta menos favorable que el previsto para otras deudas tributarias.

Igualmente, el principio de neutralidad se ha utilizado como elemento de interpretación en relación con las limitaciones impuestas por los Estados miembros a las modificaciones de la base imponible, tal y como se observa en las Sentencias de 12 de mayo de 2021, asunto C-844/19, TechnoRent International; de 6 de octubre de 2021, asunto C-717/19, Boehringer Ingelheim; y de 11 de noviembre de 2021, asunto C-398/20, ELVOSPOL s. r. o.

Finalmente, podemos referirnos a otras manifestaciones del principio de neutralidad que podríamos calificar de particulares, por responder a situaciones muy concretas. Ejemplo de ello es la Sentencia de 1 de julio de 2021, asunto C-521/2019, CB, suscitada en una cuestión planteada en relación con la normativa española, en concreto, si los importes de las cantidades cobradas no facturadas ni declaradas por el contribuyente (operaciones «en negro») puestas de manifiesto por la Inspección de Tributos deben considerarse que son con las cuotas del IVA incluidas o sin las cuotas del IVA.

Ha concluido el TJUE, a la luz del principio de neutralidad, que cuando en una comprobación se constata una operación que ha sido ocultada a la Administración tributaria por sujetos pasivos del IVA y no se ha hecho constar la repercusión del tributo, el importe total percibido debe considerarse incluyendo el IVA devengado por dicha operación. Solo se admite como excepción a esta previsión el supuesto en el que se constatase que el empresario o profesional, sujeto pasivo, pudiera repercutir o hubiera repercutido el impuesto al comprador.

Referencias bibliográficas

Siota Álvarez, M. (2010). La exención del IVA en las prestaciones de servicios relacionadas con la práctica del deporte. (Comentario a la STJCE de 16 de octubre de 2008, asunto C-253/07). *Noticias de la Unión Europea*, 307, 145-147.

Alejandra Bas Bolufer. Inspectora de Hacienda del Estado en activo en la Delegación Central de Grandes Contribuyentes, sede Barcelona. Técnico de Hacienda del Estado en excedencia. Ha trabajado previamente en el Departamento de Gestión Tributaria en la Delegación Especial de Tarragona como técnico de Hacienda. Profesora de CEF-UDIMA.

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.

Contribución: Ambos autores han contribuido de manera equitativa en el presente trabajo y han participado activamente en la redacción del mismo.