

LA NO LIMITACIÓN DEL DERECHO A LA DEDUCCIÓN DEL IVA EN ARAS A GARANTIZAR EL PRINCIPIO DE NEUTRALIDAD: LA STJUE DE 4 DE OCTUBRE DE 2024, C-475/23

Elizabeth Gil García

Profesora Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

(España)

<https://orcid.org/0000-0001-7239-4422>

Resumen

Esta sentencia profundiza en la interpretación del art. 168.a) de la Directiva IVA de forma que el derecho a la deducción no se vea denegado por el incumplimiento de ciertos requisitos formales ni cuando exista una relación directa e inmediata entre una operación por la que se soporta IVA y otra operación por la que se repercute IVA. Con este pronunciamiento, el TJUE refuerza el principio de neutralidad en el IVA.

Palabras clave

Principio de neutralidad, deducción, IVA, cuestión prejudicial.

Abstract

This judgment elaborates on the interpretation given by the Court of Justice of the European Union to Article 168.a) of the VAT Directive. Accordingly, the right to deduct cannot be denied when some formal requirements are not met nor when there is a direct and immediate relationship between an operation for which VAT is input and another operation for which VAT is charged. With this judgment, the CJEU reinforces the principle of neutrality in VAT.

Keywords

Principle of neutrality, deduction, VAT, preliminary ruling.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

Esta sentencia aborda dos cuestiones prejudiciales planteadas por el Tribunal Superior de Cluj (*Curtea de Apel Cluj*) en Rumanía al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en adelante, TJUE) en relación con el Título X ('deducciones') de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (en adelante, Directiva IVA). En particular, en base a la primera cuestión prejudicial, se plantea al TJUE si las disposiciones de la Directiva IVA se oponen a la práctica nacional que deniega el derecho a deducir el IVA cuando una sociedad adquiere un bien para posteriormente ponerlo a disposición de un subcontratista –a título gratuito– que realizará ciertos trabajos en beneficio de dicha sociedad, por considerarse que el bien adquirido no se utiliza para sus operaciones gravadas, sino para las operaciones gravas del subcontratista.

Por otra parte, la segunda cuestión prejudicial que aborda el TJUE es si las disposiciones de la Directiva IVA se oponen a la práctica nacional que deniega el derecho a deducir el IVA a un sujeto pasivo que no ha llevado una contabilidad separada para el establecimiento permanente en Rumanía, de forma que las Administraciones tributarias no pueden comprobar los costes de la mano de obra aplicados a las piezas moldeadas (cuya propiedad corresponde a dicho sujeto pasivo) ni la totalidad de la actividad de procesamiento que se ha realizado en el territorio de Rumanía.

2. Supuesto de hecho

La sociedad austriaca «VGL» se dedica a la producción de diversas piezas moldeadas, realizando su procesamiento en Rumanía, donde está identificada a efectos del IVA. En particular, «VGL» celebró un contrato marco con la sociedad austriaca «Austrex», la cual podía recurrir y subcontratar los servicios de la sociedad rumana «GEP». Para la realización de esta actividad de procesamiento, «VGL» es propietaria de un bien inmueble situado en la ciudad rumana de Cluj-Napoca que pone a disposición de «Austrex», en virtud de un derecho de uso transmisible a «GEP». Asimismo, «VGL» adquirió y mandó instalar en dicho bien inmueble una grúa, la cual se pone a disposición –a título gratuito– de «GEP», que es la encargada de procesar las piezas producidas por «VGL».

Tras el procesamiento de las piezas moldeadas, «VGL» procede a su envío y facturación a clientes situados en distintos Estados miembros de la Unión Europea, indicando su número rumano de IVA en tales facturas.

En el mes de junio de 2021, «VGL» registra una declaración negativa de IVA con opción de devolución que es objeto de inspección por parte de la Administración tributaria. En concreto, se comprueba que el bien inmueble en el que «GEP» ha realizado la actividad de procesamiento había sido puesto a disposición de «Austrex» a título gratuito, y que «VGL» no había elaborado balances de comprobación de la contabilidad que reflejasen los ingresos y gastos de su actividad en Rumanía. En consecuencia, la Administración tributaria denegó la

deducción del IVA correspondiente a la adquisición de la grúa por no quedar acreditado que la misma hubiese sido adquirida para realizar su actividad económica. «VGL» impugnó la liquidación emitida por la Administración tributaria ante el Tribunal de Distrito de Cluj (*Tribunalul Cluj*), que desestimó su recurso por los mismos motivos y consideró, además, que la actividad de procesamiento llevada a cabo en Rumanía beneficiaba indirectamente a «VGL», siendo las sociedades «Austrex» y «GEP» las que facturaban a la primera por los trabajos en los que la mencionada grúa era utilizada.

«VGL» recurrió en apelación al Tribunal Superior de Cluj, que ante las dudas de compatibilidad de estas prácticas nacionales con el Título X de la Directiva IVA decidió suspender el procedimiento y plantear al TJUE las cuestiones prejudiciales anteriormente expuestas.

3. Fundamentos de derecho

Respecto a la primera cuestión prejudicial, el TJUE recuerda que el art. 168.a) de la Directiva IVA permite al sujeto pasivo deducir el IVA pagado en un Estado miembro por los bienes que le hayan sido (o le vayan a ser) entregados y por los servicios que le hayan sido (o le vayan a ser) prestados por otro sujeto pasivo en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas. Pues bien, la cuestión es si este precepto debe interpretarse de forma que se oponga a la práctica nacional por la cual se deniega al sujeto pasivo la deducción del IVA correspondiente a la adquisición de un bien que se pone posteriormente a disposición de un subcontratista con el fin de realizar trabajos en beneficio de dicho sujeto pasivo.

Igualmente, el TJUE recuerda que el derecho a la deducción del meritado precepto no puede limitarse, y enuncia los dos requisitos que se desprenden del mismo (y que ya se enunciaron en pronunciamientos anteriores). Primero, el interesado debe ser un 'sujeto pasivo' en el sentido de la Directiva IVA, no albergándose al respecto dudas ni resultando controvertido en el presente litigio. Segundo, los bienes o servicios que se invoquen como base de este derecho a la deducción deben ser utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades propias de sus operaciones gravadas y los bienes deben ser entregados o los servicios prestados por otro sujeto pasivo. Esto implica que ha de existir 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 el IVA en que den derecho a la deducción. Ahora bien, como ha señalado el TJUE en reiterada jurisprudencia, también se admite el derecho a la deducción cuando no exista esa relación directa e inmediata, siempre y cuando los costes de los bienes y de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales del sujeto pasivo, de modo que sean elementos constitutivos del precio de los bienes que se entregan o de los servicios que se prestan.

En el presente litigio, para determinar si «VGL» tiene derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición de la grúa que gratuitamente puso a disposición de «Austrex», y del subcontratista «GEP», es necesario establecer si existe una relación directa e inmediata entre la adquisición de esa grúa y las opera-

ciones posteriores sujetas a gravamen que realizó «VGL», o bien con el conjunto de la actividad económica de «VGL». Así, el TJUE considera que el uso de la grúa era indispensable para procesar unas piezas moldeadas que pesaban más de diez toneladas, por lo que sin la misma la actividad económica consistente en la venta de piezas moldeadas que lleva a cabo «VGL» no sería posible.

Además, el TJUE considera irrelevante que «Austrex» y el subcontratista «GEP» obtuvieran un beneficio directo de la grúa al haber sido puesta a su disposición a título gratuito, no pudiendo ser éste un motivo para denegar a «VGL» el derecho a deducir el IVA correspondiente a la adquisición de dicha grúa si, como se ha dicho antes, queda demostrada la existencia de una relación directa e inmediata, o que dicho gasto resulta un elemento constitutivo del precio de los bienes y servicios que se entregan o prestan en el marco de su actividad económica. Y añade el TJUE que la comprobación de tales elementos fácticos corresponde al órgano jurisdiccional remitente –esto es, al Tribunal Superior de Cluj–.

En consecuencia, el derecho a la deducción del art. 168.a) de la Directiva IVA debe reconocerse cuando la puesta a disposición del bien adquirido se limita a lo que es necesario para tal fin. Por tanto, este precepto debe interpretarse de tal forma que se opone a la práctica nacional de denegar el derecho a la deducción cuando un sujeto pasivo adquiere un bien que pone posteriormente a disposición de un subcontratista si se evidencia que esa puesta a disposición no excede de lo necesario para permitirle realizar las operaciones gravadas, o ejercer su actividad económica, y cuando el coste de adquisición de ese bien forma parte de los elementos constitutivos del precio de los bienes entregados o de los servicios prestados.

En lo que se refiere a la segunda cuestión prejudicial, el TJUE insiste en que el derecho a la deducción del IVA no puede limitarse, y se remite a jurisprudencia anterior para recordar que, a la luz del principio de neutralidad, cuando se cumplen los requisitos materiales debe reconocerse el derecho a la deducción, aun no cumpliéndose alguno de los requisitos formales. Así, no puede negarse el derecho a la deducción por el hecho de que el sujeto pasivo no haya llevado una contabilidad lo suficientemente detallada.

4. Análisis y relevancia para España

La presente sentencia del TJUE tiene un impacto relevante para España dada la consideración del IVA como impuesto armonizado en la Unión Europea. De esta forma, la interpretación que realiza el TJUE respecto al derecho a la deducción del art. 168.a) de la Directiva IVA debe ser observada tanto por la Administración tributaria española como por nuestros tribunales. En esencia, con este pronunciamiento se refuerza el principio de neutralidad en el IVA, pues el derecho a la deducción no puede verse limitado.

Como es sabido, en virtud del principio de neutralidad en el IVA, el sujeto pasivo queda completamente liberado del peso económico del impuesto en el curso de sus actividades económicas. Esto es, el IVA es un impuesto que pretende gravar el consumo final de bienes y servicios, no debiendo ser soportado

por quien desarrolla una actividad económica. Así pues, garantizando el derecho a la deducción del IVA soportado en adquisiciones de bienes y servicios que van a quedar afectos a la actividad sujeta al impuesto se garantiza que el sujeto pasivo quede liberado, resultándole este impuesto neutral.

Esta sentencia del TJUE vuelve a poner el foco en cómo han de interpretarse los dos requisitos que se desprenden del art. 168.a) de la Directiva IVA, especialmente del segundo de ellos. De esta forma, la Administración tributaria y los tribunales españoles deberán verificar que existe una relación directa e inmediata entre una operación por la que se soporta IVA y otra operación por la que se repercute IVA, o bien que quede demostrado que el gasto de la adquisición de un determinado bien constituye un elemento del precio de los bienes y servicios que se entregan o prestan en el marco de su actividad económica. Por tanto, si un caso como el acontecido se produjese en España, ni la Administración tributaria española ni nuestros tribunales deberían denegar el derecho a la deducción a un sujeto pasivo que pone a disposición de un subcontratista un bien adquirido cuando dicha puesta a disposición no excede de lo que deviene necesario para que ese sujeto pasivo pueda realizar determinadas operaciones gravadas, o ejercer su actividad económica. Y, en ningún caso, podrá sustentarse la no deducción del IVA soportado en el hecho de que el subcontratista haya obtenido un beneficio directo por la puesta a disposición gratuita de un determinado bien.

Por otra parte, y también en virtud del principio de neutralidad en el IVA, no puede negarse el derecho a la deducción por el incumplimiento de algunos requisitos formales -como la contabilidad- cuando los requisitos materiales concurren. A este respecto, el TJUE recuerda que las Administraciones tributarias pueden realizar las comprobaciones que sean necesarias para determinar la existencia de este derecho y su alcance, por lo que nuestra Administración tributaria no podrá denegar la deducción ante la falta de contabilidad a menos que esta ausencia impida verificar que concurren todos los requisitos materiales para la deducción.