

Revista Técnica Tributaria

COMENTARIO
DE JURISPRUDENCIA
DEL TJUE

COLABORADORES

José Manuel Calderón Carrero
Universidad de A Coruña

Francisco Alfredo García Prats
Universidad de Valencia

José Manuel Almudí Cid
Universidad Complutense de Madrid

Aurora Ribes Ribes
Universidad de Alicante



Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 10 de enero de 2019

José Manuel Almuñí Cid

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

Miembro de AEDAF

Asunto: C-410/17.

Partes: A Oy.

Síntesis: «Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letras a) y c) — Artículo 14, apartado 1 — Artículo 24, apartado 1 — Operaciones a título oneroso — Operaciones en caso de contraprestación constituida en parte por servicios o bienes — Contrato de demolición — Contrato de compra para desmontaje»

Asunto: C-410/17.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

«A» es una sociedad especializada en servicios medioambientales en el sector de la industria y de la construcción. Opera en distintos sectores industriales, en el sector inmobiliario y en la construcción y presta servicios medioambientales en Finlandia y Suecia. Sus ámbitos de actividad incluyen los servicios industriales e inmobiliarios, los servicios de demolición y los servicios de reciclado y tratamiento de residuos.

En sus actividades, «A» realiza, en virtud de un contrato de demolición, labores de demolición para sus clientes. Las condiciones de ese contrato están basadas en las condiciones generales de contratación establecidas por todas las empresas del sector de la construcción para los servicios de construcción. En virtud de este tipo de contrato, la citada sociedad se compromete a demoler los edificios de una vieja fábrica de su cliente y a asumir las funciones de empresario principal y de empresario responsable de

la obra y de dirección de la misma. De conformidad con las condiciones generales de contratación para los servicios de construcción, las obligaciones de «A» también incluyen la retirada y tratamiento de los materiales que hayan de ser retirados y de los residuos.

Habida cuenta de la naturaleza de los bienes adquiridos, el desmontaje, la retirada y su adecuado tratamiento, así como la retirada de los residuos resultantes, ocasionan a «A» gastos que trata de evaluar por adelantado y de tener en cuenta en el precio que ofrece, como factor reductor del precio de adquisición. Sin embargo, las partes del contrato no negocian esos gastos ni determinan su importe en el contrato.

«A» solicitó una resolución previa de la Administración tributaria en relación con el cálculo del importe del IVA adeudado, en el contrato de demolición, por la realización de las labores de demolición y, en el contrato de compra para desmontaje, por la adquisición de chatarra y residuos metálicos. Mediante resolución previa de 11 de junio de 2015, relativa al período comprendido entre el 11 de junio de 2015 y el 31 de diciembre de 2016, la Administración tributaria declaró, por una parte, que en los contratos de demolición, se ha de considerar que «A» vende a su cliente un servicio de demolición y le compra chatarra. La Administración concluyó de ello que «A» debe abonar el IVA por el servicio que presta a su cliente y, en el marco del mecanismo de autoliquidación, por la chatarra que le compra.

Tras plantearse diversos recursos, el *Korkein hallinto-oikeus* (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 2, apartado 1, letra c), en relación con el artículo 24, apartado 1, de la Directiva [2006/112], en el sentido de que los servicios de demolición prestados por una empresa cuyas actividades económicas incluyan los servicios de demolición solo comprende una operación cuando, con arreglo a las disposiciones del contrato celebrado entre ella y su comitente, aquella esté obligada a retirar los residuos de la demolición y (en la medida en que incluyan chatarra) pueda revenderla a empresas dedicadas a la compra de chatarra?

¿O debe interpretarse tal contrato de servicios de demolición, teniendo en cuenta el artículo 2, apartado 1, letra a), en relación con el artículo 14, apartado 1, de la Directiva [2006/112], en el sentido de que comprende dos operaciones: por un lado, la prestación de servicios por la empresa contratista en favor del comitente y, por otro, la compra de la chatarra por la empresa contratista al comitente, para su posterior reventa?

¿Es relevante a este respecto que, al fijar el precio de los servicios de demolición, la empresa contratista que ejecuta las obras de demolición tenga en cuenta, como factor reductor del precio, la posibilidad que tiene de obtener ingresos con la valorización de los residuos resultantes de la demolición?

¿Es relevante a este respecto que la cantidad y el valor de los residuos valorizados no sean objeto de acuerdo en el contrato de servicios de demolición ni se haya acordado tampoco que sean comunicados posteriormente al comitente y que la cantidad y el valor de los residuos solo se puedan conocer cuando la empresa contratista los revenda?

2) En un caso en que una empresa cuyas actividades económicas incluyan los servicios de demolición acuerde en un contrato celebrado con el propietario del inmueble que se ha de demoler que la empresa contratista compre dicho inmueble y se comprometa, con la aplicación de una pena convencional, a demoler el inmueble en un plazo establecido en el contrato y a retirar los residuos resultantes de la demolición, ¿debe interpretarse el artículo 2, apartado 1, letra a), en relación con el artículo 14, apartado 1, de la Directiva [2006/112] en el sentido de que el contrato comprende una única operación consistente en la venta de bienes por parte del propietario del inmueble que se pretende demoler a la empresa contratista?

¿O debe interpretarse tal contrato, teniendo en cuenta el artículo 2, apartado 1, letra c), en relación con el artículo 24, apartado 1, de la Directiva [2006/112], en el sentido de que comprende dos operaciones: por un lado, la venta de bienes por el propietario del inmueble que se pretende demoler a la empresa

contratista y, por otro, la prestación de servicios de demolición por la empresa contratista al vendedor de los bienes?

¿Es relevante a este respecto que, al fijar el precio en su oferta de compra de los bienes, la empresa contratista tenga en cuenta, como factor reductor del precio, los gastos que le ocasionará el desmontaje y retirada de los bienes?

¿Es relevante que el vendedor de los bienes sea consciente de que los gastos que le ocasione a la empresa contratista el desmontaje y retirada de los bienes se tienen en cuenta como factor reductor del precio de dichos bienes, habida cuenta de que entre las partes no se pacta acuerdo alguno acerca de dichos gastos y en ningún momento el vendedor de los bienes ha de tener conocimiento del importe estimado o la cuantía real de dichos gastos?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

De la cuestión prejudicial planteada resulta que, en virtud del contrato de demolición, quien efectúa la prestación —una sociedad de labores de demolición— se compromete a realizar labores de demolición, que también incluyen la retirada y el tratamiento adecuados de los materiales que se han de retirar y de los residuos a cambio del pago de un precio por el cliente. De dicha cuestión prejudicial también se deduce que quien efectúa la prestación trata de evaluar por adelantado la cuantía de materiales y residuos que han de retirarse, así como su posterior precio de reventa, para tenerlo en cuenta al determinar el precio de las labores de demolición. En virtud del citado contrato, dado que los residuos de demolición contienen chatarra, quien efectúa la prestación puede revender esa chatarra a empresas que compran chatarra reciclable.

De este modo, quien efectúa la prestación —una sociedad de labores de demolición—, además de percibir una retribución dineraria de su cliente por realizar las labores de demolición, adquiere, en virtud del contrato de demolición, su chatarra recuperable, que puede revender después. Por tanto, en esta situación existe una entrega de bienes en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

De ello se deduce que la entrega de la chatarra recuperable se hace a cambio de una contraprestación si el comprador —una sociedad de labores de demolición— atribuye un valor a esa entrega, que tendrá en cuenta a la hora de determinar el precio propuesto por la realización de las labores de demolición, lo que incumbe comprobar al tribunal remitente. No se opone a esta conclusión el hecho de que la cantidad y el valor de la chatarra que pueden contener los residuos de demolición no hayan sido acordados en el contrato de demolición.

En el caso de que el sujeto para que se realiza la demolición tenga la condición de empresario o profesional, la base imponible de la prestación de servicios objeto de un contrato de demolición como el controvertido en el litigio principal estará constituida por el precio efectivamente pagado por el cliente y por el valor atribuido por quien efectúa la prestación a la chatarra recuperable, en los términos reflejados en el importe de la reducción del precio facturado de la prestación. No obstante, puede resultar que, a veces, ese valor no refleje la realidad económica y comercial que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, constituye sin embargo un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA. En ese caso, corresponde al órgano jurisdiccional nacional asegurarse de que no existe abuso teniendo en cuenta todas las circunstancias pertinentes.

Ese valor ha de considerarse igual al importe que el comprador —una sociedad de labores de demolición— tenga en cuenta como factor reductor del precio de adquisición del bien que se ha de desmontar.

En el supuesto analizado por el Tribunal, en un mismo contrato se intercambian operaciones recíprocas entre el comprador —una sociedad de labores de demolición— y el destinatario —quien entrega el bien que se ha de desmontar—, de manera que existe una relación directa entre la entrega del bien que se ha de desmontar y la realización de labores de desmontaje y retirada.

Portanto, en ese caso, la base imponible de la entrega del bien que se ha de desmontar estará constituida por el precio efectivamente abonado por la adquisición de dicho bien y por el importe correspondiente al factor en que se basa el comprador para reducir el precio de adquisición propuesto.

3. Fallo

El artículo 2, apartado 1, letras a) y c), 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 relación con los artículos 14, apartado 1, y 24, apartado 1, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que, cuando, en virtud de un contrato de demolición, quien efectúa la prestación —una sociedad de labores de demolición— está obligado a realizar labores de demolición y puede, dado que los residuos de demolición contienen chatarra, revender esa chatarra, dicho contrato incluye una prestación de servicios a título oneroso, concretamente la realización de las labores de demolición y, además, una entrega de bienes a título oneroso, concretamente la entrega de dicha chatarra, si el comprador —la mencionada sociedad— atribuye un valor a esa entrega que tendrá en cuenta a la hora de determinar el precio propuesto por la realización de las labores de demolición, si bien dicha entrega solo estará sujeta al impuesto sobre el valor añadido si la realiza un sujeto pasivo que actúe como tal.

El artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112, en relación con los artículos 14, apartado 1, y 24, apartado 1, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que, cuando, en virtud de un contrato de compra para desmontaje, el comprador —una sociedad de labores de demolición— adquiere un bien que se ha de desmontar y se compromete, so pena contractual, a destruir o desmontar y a retirar dicho bien, así como a retirar los residuos en un plazo determinado en el contrato, dicho contrato incluye una entrega de bienes a título oneroso, concretamente la entrega del bien que se ha de desmontar, con lo que dicha entrega únicamente estará sometida al impuesto sobre el valor añadido si la realiza un sujeto pasivo que actúe como tal —extremo que corresponde verificar al tribunal remitente—. Dado que el comprador está obligado a destruir o desmontar y a retirar dicho bien, así como a retirar los residuos resultantes, con lo que satisface específicamente las necesidades del vendedor —extremo que corresponde verificar al tribunal remitente—, dicho contrato incluye, además, una prestación de servicios a título oneroso, concretamente la realización de labores de demolición o desmontaje y de retirada, si dicho comprador atribuye un valor a esa prestación que tendrá en cuenta en el precio que proponga, como factor reductor del precio de adquisición del bien que se ha de desmontar, lo que incumbe comprobar al tribunal remitente.

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 17 de enero de 2019

José Manuel Almudí Cid

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Miembro de AEDAF

Asunto: C-74/18.

Partes: *A Ltd vs. Veronsaajien oikeudenvaltontayksikkö.*

Síntesis: «Procedimiento — prejudicial — Directiva 2009/138/CE — Acceso a la actividad de seguro y de reaseguro y su ejercicio — Artículo 13, punto 13 — Concepto de «Estado miembro en el que se localice el riesgo» — Sociedad establecida en un Estado miembro que presta servicios de seguro relativos a riesgos contractuales vinculados a las transformaciones de sociedades en otro Estado miembro — Artículo 157 — Estado miembro de recaudación del impuesto sobre las primas de seguro»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

«A Ltd» es una compañía de seguros domiciliada en el Reino Unido que no dispone de establecimiento permanente en Finlandia y opera en este país al amparo de una licencia de acceso al mercado asegurador de dicho Estado.

Entre otros productos, «A Ltd» propone a su clientela productos de seguros vinculados a las adquisiciones de empresas. Los principales productos que ofrece en ese contexto son los seguros denominados de «garantía e indemnización» cuyo tomador es el vendedor o el adquirente, y un seguro de responsabilidad civil que cubre la responsabilidad derivada de la situación fiscal de la empresa cedida. Dichos seguros tienen por finalidad cubrir la responsabilidad del tomador del seguro o indemnizarle un perjuicio económico.

La finalidad de los seguros de «garantía e indemnización» suscritos por el vendedor o por el adquirente es que la compañía de seguros cubra, conforme a las condiciones del contrato, el perjuicio sufrido por el adquirente debido al incumplimiento de las declaraciones formuladas por el vendedor en el contrato de compraventa. El seguro de responsabilidad fiscal funciona con arreglo a un principio similar, pero tiene por objeto cubrir la obligación asumida por el vendedor en la escritura de compraventa conforme a la cual la sociedad objeto de la venta no estará sujeta a imposición adicional por el período en el que era propiedad del vendedor.

«A Ltd» formuló una consulta al Comité Tributario Central de Finlandia con objeto de obtener una contestación vinculante acerca de la aplicación del impuesto sobre las primas de seguro, cuando el tomador del seguro uno es una persona jurídica extranjera y la sociedad transmitida es una sociedad por acciones finlandesa.

«A Ltd» indicó, en la consulta tributaria formulada, que el seguro de «garantía e indemnización» suscrito por el vendedor cubre, entre otros, hasta un importe máximo acordado, los gastos de procedimiento y los perjuicios derivados del incumplimiento de las declaraciones formuladas por el vendedor en el contrato de compraventa. En tales situaciones, el vendedor responde frente al adquirente y está

obligado a indemnizarlo, de modo que el seguro interviene posteriormente para abonar al vendedor los gastos y la indemnización pagada al adquirente por la responsabilidad en que aquel haya incurrido.

En lo que respecta al seguro «garantía e indemnización» cuyo tomador es el adquirente, «A Ltd» manifestó durante el procedimiento que la finalidad de dicho seguro es indemnizar directamente a este por el perjuicio material causado por el incumplimiento de las garantías formuladas por el vendedor. Cubre asimismo los gastos realizados por el adquirente con ocasión de una demanda indemnizatoria presentada por un tercero que implique al mismo tiempo un incumplimiento de las declaraciones formuladas por el vendedor.

En lo que respecta al seguro de responsabilidad fiscal, «A Ltd» manifestó que tiene por objeto proteger al vendedor o al adquirente contra la responsabilidad contraída por la sociedad transmitida antes de la operación de transmisión. Por lo demás, el seguro de responsabilidad fiscal funciona de la misma manera que los dos tipos del seguro de «garantía e indemnización».

Los seguros que presentan un vínculo de conexión con Finlandia, ofrecidos por «A Ltd», presentan tres opciones al tomador del seguro y a la sociedad transmitida. En la mayoría de los casos, el tomador del seguro, que puede ser el vendedor o el adquirente, es una sociedad por acciones finlandesa y la sociedad transmitida es también una persona jurídica finlandesa. No obstante, también es posible que el tomador del seguro sea una sociedad anónima finlandesa y la sociedad transmitida una persona jurídica extranjera, o que el tomador del seguro sea una persona jurídica extranjera y la sociedad transmitida una sociedad anónima finlandesa.

Mediante resolución de 4 de noviembre de 2016, el Comité Tributario Central, en su contestación a la consulta tributaria correspondiente al período comprendido entre el 4 de noviembre de 2016 y el 31 de diciembre de 2017, se pronunció en el sentido de que, si «A Ltd» ofrece seguros a una sociedad anónima finlandesa y la sociedad transmitida es una persona jurídica extranjera, las primas de seguro no estarán sujetas en Finlandia al impuesto sobre las primas de seguro.

Además, dicha autoridad consideró que, si «A Ltd» ofrece seguros a una persona jurídica extranjera y la sociedad transmitida es una sociedad anónima finlandesa, las primas de seguro estarán sujetas en Finlandia al impuesto sobre las primas de seguro.

En estas circunstancias, el *Korkein hallinto-oikeus* (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) En la interpretación del artículo 157, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2009/138, en relación con el artículo 13, puntos 13 y 14, de esa Directiva, ¿debe considerarse facultado para recaudar el impuesto sobre las primas de seguro el Estado miembro de establecimiento de la sociedad (persona jurídica) tomadora del seguro o el Estado miembro en el que está establecida la sociedad objeto de la compraventa de empresas, cuando una compañía de seguros con domicilio social en el Reino Unido y que no dispone de establecimiento en Finlandia ofrece un seguro para cubrir los riesgos relacionados con una compraventa de empresas:

- a una sociedad no establecida en Finlandia y que actúa como comprador en la compraventa de empresas cuyo objeto es una sociedad establecida en Finlandia,
- a una sociedad establecida en Finlandia y que actúa como comprador en la compraventa de empresas cuyo objeto es una sociedad no establecida en Finlandia,
- a una sociedad no establecida en Finlandia y que actúa como vendedor en la compraventa de empresas cuyo objeto es una sociedad establecida en Finlandia,
- a una sociedad establecida en Finlandia y que actúa como vendedor en la compraventa de empresas cuyo objeto es una sociedad no establecida en Finlandia?

2) ¿Es relevante a efectos del presente litigio que el seguro cubra solo la responsabilidad fiscal por deudas tributarias nacidas antes de celebrarse la compraventa de empresas y contraídas por la sociedad transmitida?

3) ¿Es relevante a efectos del presente litigio si la compraventa de empresas tiene por objeto las acciones o un sector de actividad de la sociedad transmitida?

4) En una situación en que son objeto de la compraventa de empresas las acciones de la sociedad transmitida, ¿es relevante que las declaraciones formuladas por el vendedor al comprador solo se refieran a que el vendedor es propietario de las acciones transmitidas y que no existen derechos de tercero de ningún tipo sobre ellas?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

El Tribunal Supremo finlandés pregunta, esencialmente, si, cuando una compañía de seguros domiciliada en el territorio de un Estado miembro ofrece un seguro que cubre los riesgos contractuales vinculados al valor de las acciones y al precio de compra pagado por el comprador al adquirir una empresa, el artículo 157, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2009/138, en relación con el artículo 13, punto 13, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que un contrato de seguro celebrado en ese marco únicamente estará sujeto a los impuestos indirectos y a las exacciones parafiscales que graven las primas de seguro en el Estado miembro en el que el tomador del seguro esté establecido o en el Estado miembro en el que esté establecida la sociedad transmitida.

A estos efectos, el artículo 157, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2009/138, dispone que los contratos de seguro estarán sujetos exclusivamente a los impuestos indirectos y a las exacciones parafiscales que graven las primas de seguro en el Estado miembro en el que se localice el riesgo. A su vez, artículo 13, punto 13, letra d), inciso ii), de la Directiva 2009/138, dispone que, a los efectos de la referida Directiva, se entenderá por «Estado miembro en el que se localice el riesgo», si el tomador es una persona jurídica, el Estado miembro en el que esté situado el establecimiento del tomador al que se refiera el contrato.

A este respecto, el Tribunal de Justicia ha precisado, por una parte, que se desprende del artículo 2, letra d), guiones primero a cuarto, de la Directiva 88/357 que el legislador de la Unión pretendió proponer, para todos los tipos de riesgos asegurados, una solución que permita determinar el Estado miembro en el que se localiza el riesgo basándose en criterios concretos y físicos más que en criterios jurídicos. El objetivo perseguido era que a cada riesgo correspondiera un elemento concreto que permita localizarlo en un Estado miembro determinado. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 2, letra d), último guion, de dicha Directiva tiene por objeto, en particular, establecer una regla supletoria para la determinación del lugar en el que se localice un riesgo de explotación, cuando dicho riesgo no esté vinculado específicamente a un inmueble, un vehículo o un viaje. A tal efecto, la atención se centra en el lugar en el que se ejerza la actividad cuyo riesgo esté cubierto por el contrato.

De la referida jurisprudencia resulta que, para determinar el Estado miembro en el que se localice el riesgo, en el sentido del artículo 157, apartado 1, de la Directiva 2009/138, procede identificar, en particular, la actividad precisa cuyos riesgos cubren los diferentes contratos de seguro de que se trata en el litigio principal.

Según se desprende de lo señalado por el Tribunal remitente, los tres tipos de contratos de seguro de que se trata en el litigio principal se refieren a seguros de riesgo contractual vinculados al valor de las acciones y al precio de compra justo pagado por el adquirente. El seguro únicamente cubre la reducción del valor de las acciones causada por hechos que hayan sido objeto de declaraciones específicas del vendedor al celebrar el contrato de compraventa. Ni los contratos de seguro de «garantía e indemnización» ni el seguro de «responsabilidad fiscal» tienen por objeto cubrir riesgos de daños o pérdidas económicas vinculados a la gestión de la sociedad transmitida o a su buen funcionamiento.

A este respecto, determinar, de manera automática, que el lugar en el que se ejerce la actividad cuyo riesgo cubre el contrato de seguro en función del lugar en el que está establecida la sociedad transmitida, contravendría el tenor del artículo 13, punto 13, letra d), inciso ii), de la Directiva 2009/138, ya que dicha disposición prescribe claramente que únicamente es pertinente, a efectos de determinar el Estado miembro en el que se localice el riesgo, el establecimiento del «tomador». Por consiguiente, procede considerar, por una parte, que el lugar en el que se ejerce la actividad cuyo riesgo está cubierto por los contratos de seguro controvertidos en el litigio principal es el lugar de establecimiento del tomador del seguro que actúa, en función del alcance del contrato de seguro en cuestión, como vendedor o como comprador, y no el de la sociedad transmitida.

3. Fallo

El artículo 157, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva 2009/138/CE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 25 de noviembre de 2009, sobre el seguro de vida, el acceso a la actividad de seguro y de reaseguro y su ejercicio (Solvencia II), en su versión modificada por la Directiva 2013/58/UE del Parlamento Europeo y del Consejo, de 11 de diciembre de 2013, en relación con el artículo 13, punto 13, de la referida Directiva 2009/138, debe interpretarse en el sentido de que, cuando una compañía de seguros establecida en el territorio de un Estado miembro ofrece un seguro que cubre riesgos contractuales vinculados al valor de las acciones y al precio de compra justo pagado por el comprador al adquirir una empresa, un contrato de seguro celebrado en ese marco estará exclusivamente sujeto a los impuestos indirectos y a las exacciones parafiscales que graven las primas de seguro en el Estado miembro en el que esté establecido el tomador del seguro.

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 14 de febrero de 2019

José Manuel Almudí Cid

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Miembro de AEDAF

Asunto: C-562/17.

Partes: Nestrade vs. AEAT.

Síntesis: «Procedimiento prejudicial — Decimotercera Directiva 86/560/CEE — Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Principios de equivalencia y de efectividad — Empresa no establecida en la Unión Europea — Resolución previa y firme denegatoria de la devolución del IVA — Número erróneo de identificación a efectos del IVA»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Nestrade, con sede social y domicilio fiscal en Suiza, realiza en España operaciones sujetas al IVA. El 21 de septiembre de 2010, Nestrade solicitó a la AEAT, por el procedimiento de devolución de cuotas de IVA soportadas en el ámbito de aplicación del IVA español por un empresario no establecido en el territorio de la Unión Europea, la devolución de las cuotas soportadas en los trimestres tercero y cuarto de 2009 con ocasión de la entrega de bienes por su proveedor Hero España, S.A. Nestrade solicitó igualmente la devolución de todas las demás cuotas de IVA soportadas en los ejercicios 2008 a 2010 con ocasión de la entrega de bienes por parte de Hero.

Respecto a todos los ejercicios mencionados, la AEAT requirió a Nestrade la aportación de las facturas correspondientes a las entregas de bienes por parte de Hero, ya que en las facturas inicialmente presentadas figuraba el número holandés de identificación a efectos del IVA de Nestrade, cuando lo correcto habría sido consignar el número suizo de identificación a efectos del IVA. Así, el 23 de noviembre de 2010, la AEAT requirió a Nestrade para que, en el plazo de diez días hábiles contados a partir de la notificación del requerimiento, efectuada el 13 de diciembre de 2010, aportara las facturas correctas correspondientes a los trimestres tercero y cuarto de 2009. Nestrade no respondió a dicho requerimiento en el plazo señalado.

El 10 de enero de 2011, Hero expidió las facturas rectificativas correspondientes a los trimestres tercero y cuarto del ejercicio 2009. El 5 de abril de 2011, la AEAT dictó un acuerdo denegando la devolución de 114 662,59 euros, cantidad reclamada por los trimestres tercero y cuarto del ejercicio 2009, al no poder determinar el fundamento de la solicitud. Esta resolución, que no fue impugnada por Nestrade, devino firme el 14 de mayo de 2011.

El 5 de agosto de 2011, Nestrade solicitó de nuevo a la AEAT la devolución de las cuotas de IVA soportadas en los ejercicios 2008 a 2010 y, además, solicitó igualmente la devolución de las cuotas de IVA soportadas durante el período comprendido entre el mes de enero y el mes de marzo de 2011. En esta ocasión, Nestrade presentó las facturas rectificativas y anuló las facturas inicialmente expedidas por Hero para cada uno de esos años, también las relativas a los trimestres tercero y cuarto del ejercicio 2009.

En su resolución de 12 de diciembre de 2011, la AEAT decidió, en primer lugar, acceder a la devolución de las cuotas de IVA soportadas correspondientes a los ejercicios 2008 y 2010, así como a los trimestres primero y segundo del ejercicio 2009, por un importe total de 542 094,25 euros. La AEAT consideró que Nestrade había contestado a sus requerimientos y había aportado las facturas rectificativas reclamadas, y accedió a la devolución tras comprobar el cumplimiento de los requisitos exigidos para ello. En segundo lugar, la AEAT decidió denegar la devolución de las cuotas de IVA correspondientes a dos facturas emitidas por Hero relativas a los trimestres tercero y cuarto del ejercicio 2009. La denegación se basó en el hecho de que esta última devolución ya había sido denegada mediante la resolución de 5 de abril de 2011, la cual había devenido firme el 14 de mayo de 2011.

Tras plantearse diversos recursos en vía económico-administrativa y judicial frente a la negativa de la Administración a devolver el IVA soportado, la Audiencia Nacional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Puede matizarse la jurisprudencia Petroma (asunto C-271/12) en el sentido de admitir la devolución de cuotas de IVA solicitada por una empresa no establecida en la Unión, a pesar de haber recaído ya una resolución de la autoridad fiscal nacional denegatoria de dicha devolución por no haber respondido la empresa a un requerimiento de información sobre el NIF, teniendo en cuenta que la Administración disponía en ese momento de dicha información, suministrada por la recurrente al atender otros requerimientos?»

Para el caso de que se respondiera afirmativamente a dicha cuestión:

2) ¿Puede entenderse que la aplicación retroactiva de la jurisprudencia Senatex (asunto C-518/14) exige anular un acto administrativo denegatorio de la devolución de las cuotas de IVA referidas, teniendo en cuenta que dicho acto se limitó a confirmar una previa resolución administrativa firme denegatoria de la devolución de cuotas, que fue adoptada por la AEAT siguiendo un procedimiento distinto al previsto en la Ley para ese supuesto y que, además, recortaba los derechos del solicitante de la devolución causándole indefensión?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

El presente litigio versa sobre la solicitud de devolución de cuotas de IVA presentada por una empresa establecida en un país tercero, concretamente en Suiza. Como es sabido, las modalidades de devolución del IVA a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Unión se rigen por la Decimotercera Directiva, como se desprende del artículo 2, apartado 1, de esta. El Tribunal de Justicia ha precisado, a este respecto, que las disposiciones de la Decimotercera Directiva y, en concreto, su artículo 2, apartado 1, han de ser consideradas ley especial respecto a los artículos 170 y 171 de la Directiva 2006/112.

La principal cuestión controvertida en este asunto es la facultad de los Estados miembros de limitar en el tiempo la posibilidad de rectificar facturas erróneas a efectos del ejercicio del derecho a la devolución del IVA. Como pone de manifiesto la Audiencia Nacional, de acuerdo con el Derecho español, tal rectificación no puede producir efectos una vez que la resolución de la Administración mediante la que se deniega la devolución haya adquirido firmeza.

El Tribunal de Justicia ha declarado que las disposiciones de la Directiva 77/388 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual puede denegarse el derecho a la deducción del IVA a los sujetos pasivos que disponen de facturas incompletas, aun cuando estas se completan mediante la presentación de información destinada a probar la realidad, la naturaleza y el importe de las operaciones facturadas después de haber sido adoptada tal resolución denegatoria. No obstante, es preciso señalar que la Directiva 77/388 tampoco prohibía a los Estados miembros aceptar la rectificación de una factura incompleta después de que la Administración tributaria hubiese adoptado una resolución denegatoria del derecho a deducción o del derecho a la devolución del IVA. Esta apreciación es aplicable también respecto de la Decimotercera Directiva. En efecto, del

artículo 3, apartado 1, de esta se desprende que los Estados miembros determinan las modalidades de la solicitud de devolución del IVA, incluidos los plazos, e imponen las obligaciones necesarias para apreciar si la solicitud es procedente.

Por consiguiente, dado que no se rige por la Decimotercera Directiva, el establecimiento de medidas que fijan un plazo cuya expiración tiene por efecto sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que no ha rectificado las facturas erróneas o incompletas a los efectos de ejercer el derecho a la devolución del IVA, debe regirse por el Derecho nacional, siempre que, por una parte, ese procedimiento se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y que, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio de ese derecho (principio de efectividad).

El Tribunal de Justicia ya ha declarado que la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del excedente del IVA sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones frente a la Administración tributaria, no pueda cuestionarse indefinidamente. El Tribunal de Justicia ha reconocido que es compatible con el Derecho de la Unión establecer plazos razonables de recurso de carácter preclusivo en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la Administración afectados. En efecto, tales plazos no hacen imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión, aun cuando, por definición, el transcurso de estos plazos dé lugar a la desestimación, total o parcial, de la acción ejercitada.

En este escenario, el Tribunal de Justicia considera que no puede deducirse de la información remitida por la Audiencia Nacional y las partes que Nestrade informase a la AEAT de que carecía de las facturas correctas en la fecha en que esa Administración se las requirió. Además, del mismo auto resulta que Nestrade no presentó tales facturas a la AEAT durante los casi tres meses que transcurrieron entre la fecha en que las obtuvo y la fecha en que se adoptó la resolución denegatoria de la devolución del IVA. Nestrade tampoco impugnó dicha resolución antes de que adquiriese firmeza, a pesar de que, según el órgano jurisdiccional remitente, hubiera podido interponer recurso contra tal resolución en plazos razonables.

3. Fallo

Las disposiciones de la Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que un Estado miembro limite en el tiempo la posibilidad de rectificar facturas erróneas, por ejemplo, mediante la rectificación del número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) inicialmente consignado en la factura, para ejercer el derecho a la devolución del IVA, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Comentario a la Sentencia del TJUE (Gran Sala) de 26 de febrero de 2019

José Manuel Almudí Cid

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario
Universidad Complutense de Madrid
Miembro de AEDAF

Asunto: C-135/17.

Partes: X GmbH.

Síntesis: «Procedimiento prejudicial — Libre circulación de capitales — Movimientos de capitales entre los Estados miembros y terceros países — Cláusula de *standstill* — Normativa nacional de un Estado miembro sobre las sociedades intermedias domiciliadas en terceros países — Modificación de esta normativa, seguida por el restablecimiento de la normativa anterior — Rendimientos de una sociedad domiciliada en un tercer país procedentes de la posesión de créditos frente a una sociedad domiciliada en un Estado miembro — Integración de tales rendimientos en la base imponible de un sujeto pasivo cuya residencia fiscal se encuentra en un Estado miembro — Restricción de la libertad de circulación de capitales — Justificación»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

«X GmbH» es una sociedad de responsabilidad limitada de Derecho alemán que poseía una participación del 30 % en «Y», sociedad de capital cuya sede y cuyo domicilio se encuentran en Suiza. «Y», a su vez, celebró, en junio de 2005, un «contrato de readquisición y de cesión de créditos» con «Z GmbH», sociedad de gestión de derechos deportivos domiciliada en Alemania.

Los créditos cedidos a «Y» se basaban en contratos en virtud de los cuales «Z» abonaba subvenciones no reembolsables a clubes deportivos, poniendo de esta manera los importes líquidos a disposición de esos clubes, y obtenía como contraprestación «participaciones en los beneficios» cuyo importe mínimo correspondía al abonado por «Z» en concepto de las subvenciones, importe que, sin embargo, podía ser mayor dependiendo del rendimiento deportivo del club en cuestión y de sus ingresos procedentes, en particular, de los derechos de difusión.

Y pagó a «Z», en concepto de precio de adquisición por la cesión de los créditos en cuestión, un importe de 11.940.461 euros, para cuya obtención íntegra había recurrido a financiación exterior. En noviembre de 2005, «X» autorizó a «Y» para obtener un préstamo que ascendía a 2,8 millones de euros.

Por resolución de 1 de enero de 2007, la Delegación de Hacienda de Stuttgart declaró que «X» había percibido rendimientos de carácter pasivo de una sociedad domiciliada en un tercer país. Según dicha Delegación, «Y» debía ser calificada como sociedad intermedia respecto a los «rendimientos intermedios que tienen la naturaleza de inversiones», a efectos del artículo 7, apartados 6 y 6a, de la norma reguladora del impuesto sociedades alemán de 2006, parte de los rendimientos obtenidos por «Y» en virtud de los créditos adquiridos de «Z» se integró en la base imponible de «X», a la que se atribuyeron, en el año 2006, unos beneficios de 546.651 euros, de los que podían deducirse pérdidas por importe de 95.223 euros, imputadas al año anterior.

Tras plantearse diversos recursos por «X» en sede administrativa y judicial, el *Bundesfinanzhof* decidió plantear las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 57 CE, apartado 1 (actualmente artículo 64 TFUE, apartado 1), en el sentido de que una restricción a la libre circulación de capitales con terceros países establecida por un Estado miembro y existente el 31 de diciembre de 1993, relativa a las inversiones directas, no está sujeta al artículo 56 CE (actualmente artículo 63 TFUE), aunque la disposición que en la fecha de referencia restringía la circulación de capitales con terceros países afectase esencialmente solo a inversiones directas, pero, en la fecha de referencia, se amplió de manera que desde entonces comprende también las participaciones de cartera en sociedades extranjeras por debajo del límite de participación del 10 %?»

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: ¿Debe interpretarse el artículo 57 CE, apartado 1, en el sentido de que se ha de considerar como aplicación en la fecha de referencia, el 31 de diciembre de 1993, de una disposición nacional vigente sobre una restricción a la libre circulación de capitales con terceros países que supongan inversiones directas el hecho de que sea aplicable una disposición posterior, esencialmente idéntica a la restricción existente en la fecha de referencia, cuando esta última fue sustancialmente modificada poco tiempo después de la fecha de referencia en virtud de una ley que, pese a haber entrado en vigor, en la práctica nunca llegó a aplicarse porque en el momento de ser aplicable por primera vez a un caso concreto ya había sido sustituida por la disposición actualmente aplicable?»

3) En caso de respuesta negativa a alguna de las dos primeras cuestiones: ¿Se opone el artículo 56 CE a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual la base imponible de un sujeto pasivo domiciliado en dicho Estado miembro y que posee participaciones de al menos el 1 % en una sociedad domiciliada en otro Estado (en este caso, en Suiza) se ve incrementada en una proporción de los rendimientos positivos de naturaleza inversora obtenidos por la segunda sociedad, en el importe de la cuota de participación correspondiente, siempre que dichos rendimientos estén sujetos a una tributación menor que en el primer Estado mencionado?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

Mediante su primera cuestión prejudicial, el Tribunal Supremo alemán plantea al Tribunal de Luxemburgo si la cláusula de *standstill* establecida en el artículo 64 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que el artículo 63 TFUE, apartado 1, no impide aplicar una restricción a los movimientos de capitales destinados a terceros países o procedentes de ellos que supongan inversiones directas que ya existía, en lo fundamental, el 31 de diciembre de 1993, en virtud de la normativa de un Estado miembro, aun cuando el alcance de dicha restricción se haya ampliado, después de esa fecha, a las participaciones que no suponen una inversión directa.

Según se ha señalado previamente «X» poseía una participación del 30 % en «Y», calificada por el tribunal remitente como inversión directa. La normativa de imputación de rentas que le resulta aplicable (similar al régimen de transparencia fiscal internacional español) se amplió con posterioridad al 31 de diciembre de 1993, de tal modo que esa normativa no solo se aplica a las participaciones superiores al 10 % en el capital de una sociedad domiciliada en un tercer país, sino también a las participaciones de menos del 10 % en el capital de ese tipo de sociedades, participaciones que el tribunal remitente considera inversiones de cartera.

Pese a dicha modificación, que establecía un porcentaje de participación inferior al fijado inicialmente por el régimen de imputación de rentas de entidades extranjeras, el artículo 63 TFUE, apartado 1, no impide aplicar una restricción que ya existía el 31 de diciembre de 1993 en virtud del Derecho nacional y que afecta a los movimientos de capitales mencionados en el artículo 64 TFUE, apartado 1, como, entre otras, las inversiones directas con destino a terceros países o procedentes de ellos, sin perjuicio de que, después de esa fecha, pueda ampliarse el alcance de la normativa que establece dicha restricción a otros tipos de movimientos de capitales, como las inversiones de cartera.

En estas circunstancias, según había señalado el Abogado General en sus conclusiones, la modificación introducida en la normativa alemana, por la que se establece la reducción del límite de participación del 10 % al 1 % en el capital de las sociedades de que se trate —aun cuando haya llevado a que inversiones distintas de las directas queden incluidas en el ámbito de aplicación de la normativa nacional controvertida en el litigio principal—, no afecta a la posibilidad de que el Estado miembro interesado siga aplicando a terceros países las restricciones que ya existían el 31 de diciembre de 1993 en virtud del Derecho nacional, siempre que estas se refieran a los movimientos de capitales mencionados en el artículo 64 TFUE, apartado 1.

Una vez despejada por el Tribunal la duda relativa a la posibilidad de considerar aplicable el régimen de imputación, pese a la existencia de la referida cláusula de *standstill*, este se adentra en la adecuación de la norma de imputación a las libertades fundamentales. A estos efectos, el Tribunal de Justicia trae a colación su jurisprudencia previa en el caso *Cadbury*, si bien matiza que el concepto de «montaje puramente artificial» no puede reducirse necesariamente a los elementos referentes a la falta de realidad económica de la domiciliación de una sociedad ya que puede concurrir en diversas formas la creación artificial de las condiciones requeridas para eludir indebidamente la tributación en un Estado miembro o para acogerse indebidamente a un beneficio fiscal en este, por lo que se refiere a los movimientos de capitales transfronterizos. Ciertamente, dichos datos pueden ser indicios de que existe un montaje puramente artificial también para aplicar las normas sobre libre circulación de capitales, en particular, cuando resulta necesario valorar la justificación comercial de una adquisición de participaciones en una sociedad que no ejerce actividades económicas propias.

No obstante, dicho concepto también puede incluir, en el ámbito de la libertad de circulación de capitales, cualquier estructura cuyo objetivo principal o uno de cuyos objetivos principales sean la transferencia artificial de los beneficios obtenidos gracias a actividades realizadas en el territorio de un Estado miembro y destinadas a terceros países con baja tributación.

Ahora bien, el Tribunal de justicia considera que la normativa de que se trata en el litigio principal no tiene por objeto únicamente obstaculizar las conductas que consistan en crear tales estructuras artificiales. En efecto, cuando se comprueba que un sujeto pasivo residente posee al menos el 1 % del capital social de otra sociedad, domiciliada en un tercer país con baja tributación, a efectos de dicha normativa, que a su vez obtiene «rendimientos intermedios con la naturaleza de inversiones», a efectos de esta normativa, dichos rendimientos se integran automáticamente en la base imponible de dicho sujeto pasivo, sin que se conceda a este la posibilidad de proporcionar datos que demuestren que su participación no procede de una estructura artificial como, por ejemplo, las razones comerciales de su participación en esa sociedad o la realidad de la actividad económica ejercida por tal sociedad.

Este automatismo de la normativa en cuestión en el litigio principal, comparable en lo esencial a una presunción *iuris et de iure* de fraude o evasión fiscal, no puede justificarse basándose únicamente en los criterios establecidos por dicha normativa. En efecto, la tributación baja aplicable a los rendimientos de una sociedad domiciliada en un tercer país o la naturaleza «pasiva» de las actividades que los producen, tal como los define esa normativa, aun cuando sean indicios de una conducta que pueda desembocar en el fraude o la evasión fiscales, no resultan suficientes, por sí solos, para declarar que la adquisición de participaciones en esa sociedad por parte de un sujeto pasivo residente en un Estado miembro implica necesariamente una estructura artificial en todos los casos.

Por último, el Tribunal de Justicia reitera su criterio de que, pese a que la entidad participada no está radicada en un Estado miembro, la libre circulación de capitales impide la aplicación de la norma de imputación alemana si existen, en particular, obligaciones de carácter convencional entre la República Federal de Alemania y la Confederación Suiza por las que se establezca un marco normativo de cooperación y de mecanismos de intercambio de información entre las autoridades nacionales interesadas, que faculten efectivamente a las autoridades tributarias alemanas para comprobar, en su caso, la realidad de la información referente a la sociedad domiciliada en Suiza, aportada para demostrar que la participación del citado sujeto pasivo en dicha sociedad no procede de una estructura artificiosa.

3. Fallo

1) La cláusula de *standstill* establecida en el artículo 64 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que el artículo 63 TFUE, apartado 1, no impide aplicar una restricción a los movimientos de capitales con destino a terceros países o procedentes de ellos que supongan inversiones directas, que en lo fundamental ya existía el 31 de diciembre de 1993 en virtud de la normativa de un Estado miembro, aun cuando, después de esa fecha, el alcance de dicha restricción se haya ampliado a las participaciones que no suponen una inversión directa.

2) La cláusula de *standstill* establecida en el artículo 64 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que la prohibición que figura en el artículo 63 TFUE, apartado 1, se aplica a una restricción de los movimientos de capitales con destino a terceros países o procedentes de ellos que supongan inversiones directas, cuando la normativa tributaria nacional que creó dicha restricción ha sido objeto, después del 31 de diciembre de 1993, de una modificación fundamental debido a la aprobación de una ley que entró en vigor, pero que fue sustituida, aun antes de ser aplicada en la práctica, por una normativa esencialmente idéntica a la aplicable el 31 de diciembre de 1993, salvo que la aplicación de esta ley se haya diferido en virtud del Derecho nacional, de tal modo que, pese a su entrada en vigor, no haya llegado a aplicarse a los movimientos de capitales transfronterizos mencionados en el artículo 64 TFUE, apartado 1, extremo que debe comprobar el tribunal remitente.

3) El artículo 63 TFUE, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa de un Estado miembro en virtud de la cual los rendimientos obtenidos por una sociedad domiciliada en un tercer país que no procedan de una actividad propia de esta sociedad, como los calificados de «rendimientos intermedios que tengan la naturaleza de inversiones», a efectos de dicha normativa, se integran, a prorrata de la participación poseída, en la base imponible de un sujeto pasivo residente en ese Estado miembro, cuando este posea una participación de al menos el 1 % en dicha sociedad y cuando esos rendimientos estén sometidos, en ese tercer país, a una tributación menor que la existente en el Estado miembro de que se trate, salvo que exista un marco normativo que establezca, en particular, obligaciones convencionales que faculten a las autoridades tributarias de dicho Estado miembro para comprobar, en caso necesario, la realidad de la información sobre esa misma sociedad aportada para demostrar que la participación de dicho sujeto pasivo en esta última no procede de una estructura artificial.

