



¿Deben considerarse las operaciones efectuadas entre entidades incluidas en un grupo de IVA no sujetas al impuesto?

Conclusiones del Abogado General
Asunto C 184/23 presentadas el
16 de mayo de 2024

Tax Alert



¿Deben considerarse las operaciones efectuadas entre entidades incluidas en un grupo de IVA no sujetas al impuesto?

Con fecha 16 de mayo de 2024 se han publicado las conclusiones del Abogado General en un caso de gran relevancia relativo al régimen aplicable en el IVA a las operaciones entre entidades incluidas en un grupo de IVA. Las conclusiones del Abogado General están disponibles [aquí](#).

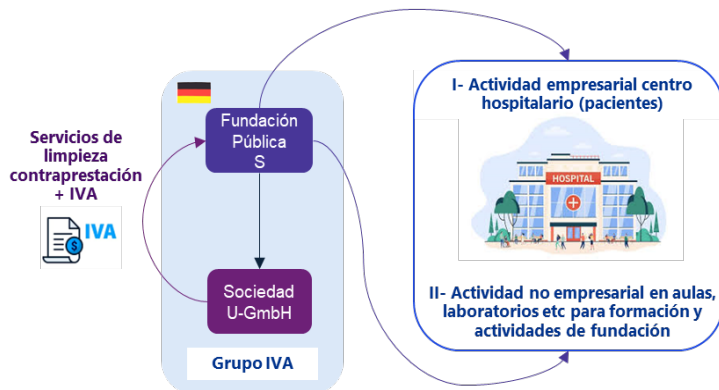
El origen inmediato de las conclusiones del Abogado General está en una cuestión prejudicial formulada por el Tribunal Supremo alemán, en la que solicitaba aclaraciones sobre el régimen jurídico aplicable a los grupos a efectos del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) y, en particular, elevaba al Tribunal dos cuestiones: i) en primer lugar, se plantea si deben quedar comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA las operaciones internas dentro de un grupo de IVA y ii) en segundo lugar, si debe darse una respuesta distinta por el hecho de que el destinatario de tales operaciones tenga derecho parcial o limitado a la deducción del IVA soportado.

A modo de síntesis, el supuesto de hecho analizado tiene por objeto un grupo de IVA conformado por dos entidades, siendo la entidad dominante una fundación de derecho público. Esta fundación lleva a cabo tanto operaciones sujetas a IVA, como operaciones fuera del ámbito del IVA por encuadrarse dentro de sus labores propias de ente de derecho público y tareas como fundación.

Por su parte, la entidad dependiente “U”, presta determinados servicios de limpieza a la fundación que son, en última instancia, utilizados en su gran mayoría para la prestación de servicios sujetos a IVA (siendo un porcentaje muy pequeño destinado a operaciones fuera del ámbito del IVA y que fueron objeto de regularización en sede de la inspección tributaria).

En este contexto, se analizan si los servicios prestados por U a la entidad dominante del Grupo de IVA (i.e. la fundación) deben quedar dentro del ámbito de aplicación del IVA o si, por el contrario, debe considerarse a todo el grupo como un único sujeto pasivo y, en consecuencia, no se deben tener en cuenta a efectos del IVA estas operaciones.

Por otro lado, se pregunta si las conclusiones debieran ser distintas por el hecho de que el destinatario (en este caso la fundación) tiene derecho limitado a la deducción del IVA soportado.



Pues bien, en primer lugar, a juicio del Abogado General ambas cuestiones deben tratarse de manera conjunta. Asimismo, recuerda el Abogado General, que, a la hora de interpretar una disposición del Derecho de la Unión, como ha señalado el TJUE en reiteradas ocasiones, ha de tenerse en cuenta no solo su tenor, sino también su contexto y los objetivos de la normativa de la que forma parte.

Introducido este punto, tras llevar a cabo un pormenorizado análisis tanto de las disposiciones aplicables desde el punto de vista literal de la norma, como un análisis sistemático y teleológico, llega a la conclusión de lo siguiente:

- En primer lugar, que cuando varias personas forman parte de un grupo de IVA éstas dejan de ser consideradas como sujetos pasivos separados o distintos, debiendo entenderse **el grupo como un único sujeto pasivo**;
- En segundo lugar, que, el hecho de que personas pertenecientes a un grupo a efectos del IVA realicen actividades económicas «*con carácter independiente*» no impide que, en virtud de su pertenencia al grupo, dichas personas sean conjuntamente un sujeto pasivo único a efectos del IVA y, por tanto, dejen de tener la consideración de sujetos pasivos distintos a efectos del IVA, tanto en sus relaciones externas como en sus relaciones internas en el grupo.

- Por último, respecto al hecho de que la entidad destinataria tenga limitado el derecho a la deducción del IVA soportado, acaba concluyendo que este hecho resulta irrelevante, recordando que una de las finalidades del régimen de grupos de IVA es garantizar la neutralidad fiscal «*organizativa*» y, precisamente, en grupos donde hay entidades con limitación al derecho a la deducción del IVA soportado, este principio deviene incluso esencial.
- Como conclusión final, indica el Abogado General que las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso entre personas que son parte de un grupo formado por personas jurídicamente independientes, pero firmemente vinculadas entre sí, en los órdenes financiero, económico y de organización (notas esenciales para la configuración de grupos de IVA) no están comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, ni siquiera cuando el beneficiario de la prestación no tiene derecho a deducir el IVA soportado o tiene solo un derecho de deducción parcial.
- Si bien el objetivo perseguido con las reglas especiales de grupo en su modalidad avanzada implica dejar libre de tributación el valor añadido interno, configurándose el grupo como un sujeto pasivo único autónomo, en la práctica, pueden darse escenarios particulares en los que el resultado no sea equivalente a la no sujeción de las operaciones.
- Habrá **que monitorizar muy de cerca las conclusiones del TJUE** en la sentencia y analizar en detalle el impacto en el seno de los grupos de IVA modalidad avanzada, con **especial foco en grupos con entidades financieras / aseguradoras y con otras entidades con derecho limitado a deducción del IVA soportado** (e.g. entidades holdings, fundaciones etc).

Analizadas las conclusiones del Abogado General, a continuación, recogemos una serie de reflexiones sobre el potencial impacto en los grupos de IVA en España:

- Resulta necesario valorar los potenciales impactos en grupos de IVA con modalidad avanzada y las reglas especiales para el cálculo de base imponible. A este respecto, conviene recordar que la solución adoptada por el legislador es dar un tratamiento especial a efectos del IVA a las operaciones intragrupo, determinándose una base imponible especial constituida por el coste de los bienes y servicios utilizados, directa e indirectamente, para la prestación de servicios intragrupo y por los que se hubiera soportado o satisfecho el impuesto, configurándose tales operaciones intragrupo como un sector diferenciado.
- Si, finalmente, el TJUE acogiera la tesis del Abogado General, **no está claro cual sería el impacto que tendría esta sentencia en las reglas especiales de determinación de la base imponible de grupos de IVA modalidad avanzada en España.**

Contactos

Pedro Ruiz Correas
Socio
KPMG Abogados
Tel. 690 87 41 35
pedroruiz@kpmg.es

Jesús Casado Zamora
Senior Manager
KPMG Abogados
Tel. 646 22 60 62
jesuscasado@kpmg.es

Oficinas de KPMG en España

A Coruña

Calle de la Fama, 1
15001 A Coruña
T: 981 21 8241
Fax: 981 20 02 03

Alicante

Edificio Oficentro
Avda. Maisonnave, 19
03003 Alicante
T: 965 92 07 22
Fax: 965 22 75 00

Barcelona

Torre Realia
Plaça de Europa, 41
08908 L'Hospitalet de Llobregat
Barcelona
T: 932 53 2900
Fax: 932 80 49 16

Bilbao

Torre Iberdrola
Plaza Euskadi, 5
48009 Bilbao
T: 944 79 7300
Fax: 944 15 29 67

Girona

Edifici Sèquia
Sèquia, 11
17001 Girona
T: 972 22 0120
Fax: 972 22 22 45

Las Palmas de Gran Canaria

Edificio Saphir
C/Triana, 116 – 2º
35002 Las Palmas de Gran Canaria
T: 928 33 23 04
Fax: 928 31 91 92

Madrid

Torre de Cristal
Paseo de la Castellana, 259 C
28046 Madrid
T: 91 456 3400
Fax: 91 456 59 39

Málaga

Marqués de Larios, 3
29005 Málaga
T: 952 61 14 00
Fax: 952 30 53 42

Oviedo

Ventura Rodríguez, 2
33004 Oviedo
T: 985 27 69 28
Fax: 985 27 49 54

Palma de Mallorca

Edificio Reina Constanza
Calle de Porto Pi, 8
07015 Palma de Mallorca
T: 971 72 1601
Fax: 971 72 58 09

Pamplona

Edificio Iruña Park
Arcadio M. Larraona, 1
31008 Pamplona
T: 948 17 1408
Fax: 948 17 35 31

San Sebastián

Avenida de la Libertad, 17-19
20004 San Sebastián
T: 943 42 2250
Fax: 943 42 42 62

Sevilla

Avda. de la Palmera, 28
41012 Sevilla
T: 954 93 4646
Fax: 954 64 70 78

Valencia

Edificio Mapfre
Paseo de la Alameda, 35, planta 2
46023 Valencia
T: 963 53 4092
Fax: 963 51 27 29

Vigo

Arenal, 18
36201 Vigo
T: 986 22 8505
Fax: 986 43 85 65

Zaragoza

Centro Empresarial de Aragón
Avda. Gómez Laguna, 25
50009 Zaragoza
T: 976 45 8133
Fax: 976 75 48 96