

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

17 de octubre de 2018 (*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Concepto de sujeto pasivo — Sociedad de cartera — Deducción del impuesto soportado — Gastos en servicios de asesoramiento en los que se ha incurrido para adquirir acciones de otra sociedad — Intención de la sociedad adquirente de prestar servicios de gestión a la sociedad objetivo — Falta de prestación de tales servicios — Derecho a deducir el IVA que ha gravado los servicios obtenidos»

En el asunto C-249/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Supreme Court (Tribunal Supremo, Irlanda), mediante resolución de 8 de mayo de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 12 de mayo de 2017, en el procedimiento entre

Ryanair Ltd

y

The Revenue Commissioners,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Vicepresidenta, en funciones de Presidente de la Sala Primera, y los Sres. J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev, E. Regan y C.G. Fernlund (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sra. R. ?ere?, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 14 de marzo de 2018;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Ryanair Ltd, por los Sres. T. Mc Namara, Solicitor, R. Aylward, BL, y M. Hayden, SC;
- en nombre de The Revenue Commissioners, por las Sras. M. Browne y L. Williams y el Sr. A. Joyce, en calidad de agentes;
- en nombre de Irlanda, por las Sras. M. Browne y L. Williams y el Sr. A. Joyce, en calidad de agentes, asistidos por las Sras. S. Davey, Solicitor, Ú. Tighe, BL, y G. Clohessy, SC;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. N. Gossement y el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 3 de mayo de 2018;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 4 y 17 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 (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Ryanair Ltd y The Revenue Commissioners (Administración Tributaria y Aduanera, Irlanda) en relación con la negativa de esta administración a conceder a Ryanair la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado correspondiente a servicios de asesoramiento a los que recurrió en el marco de una oferta pública de adquisición (en lo sucesivo, «OPA») de otra sociedad.

Marco jurídico

3 El artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva declara sujetas al IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

4 El artículo 4, apartados 1 y 2, de esta Directiva establece:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien [corporal o] incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5 En virtud del artículo 10, apartado 2, párrafo primero, de dicha Directiva, «el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios».

6 El artículo 17 de esta misma Directiva, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», dispone, en su apartado 1, que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

7 El artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva preceptúa que, en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas las cuotas del IVA, soportadas o satisfechas, 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.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

8 En 2006, la compañía aérea Ryanair lanzó una OPA sobre la totalidad de las acciones de otra compañía aérea (en lo sucesivo, «sociedad objetivo»). A raíz de ello, incurrió en gastos derivados de prestaciones de servicios de asesoramiento y de otros servicios relacionados con la adquisición prevista (en lo sucesivo, «prestaciones de servicios controvertidas»). No obstante, esta operación no pudo realizarse completamente por razones inherentes al respeto del Derecho de la competencia, de modo que Ryanair solo logró adquirir una parte del capital social de la sociedad objetivo.

9 Ryanair solicitó la deducción del IVA soportado por esos gastos alegando que su intención, tras tomar el control de la sociedad objetivo, era intervenir en la gestión de esta prestándole servicios de gestión sujetos al IVA.

10 La Administración Tributaria y Aduanera denegó dicha deducción, por lo que Ryanair interpuso un recurso ante la Tax Appeals Commission (Comisión de Recurso en Materia Tributaria, Irlanda), que lo desestimó. Ryanair interpuso un segundo recurso ante la Circuit Court (Tribunal Regional, Irlanda), que también mantuvo la posición defendida por la Administración Tributaria y Aduanera. Sin embargo, la Circuit Court (Tribunal Regional) remitió el asunto a la High Court (Tribunal Superior, Irlanda) para obtener un dictamen. Habida cuenta de que este último tribunal ratificó la resolución de la Circuit Court (Tribunal Regional), Ryanair interpuso un recurso de apelación ante la Supreme Court (Tribunal Supremo, Irlanda).

11 El tribunal remitente alberga dudas esencialmente sobre la articulación de la sentencia de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74), relativa a la deducción del IVA soportado para preparar una actividad económica, con la sentencia de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), relativa al derecho de una sociedad de cartera a deducir el IVA que grava los servicios que se le han prestado con ocasión de una adquisición de acciones en sus filiales.

12 En estas circunstancias, la Supreme Court (Tribunal Supremo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿La intención de prestar en el futuro servicios de gestión a una empresa por la que se ha presentado una oferta de adquisición, en el caso de que la oferta tenga éxito, es suficiente para acreditar que el potencial adquirente desarrolla una actividad económica a efectos del artículo 4 de la [Sexta Directiva], de modo que el IVA cargado al potencial adquirente por los bienes que se le entreguen o los servicios que se le presten para intentar llevar a cabo tal adquisición podría considerarse IVA soportado en relación con la actividad económica prevista de prestación de esos servicios de gestión?

2) ¿Existe una “relación directa e inmediata” [suficiente,] en el sentido de la sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), entre los servicios profesionales recibidos en el contexto de esa adquisición potencial [...] y la operación por la que se repercutiría el IVA, a saber, la prestación potencial de servicios de gestión a la empresa que se pretende adquirir, en el caso de que la oferta de adquisición tenga éxito, de modo que el IVA soportado por aquellos servicios profesionales sería deducible?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

13 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si los artículos 4 y 17 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que confieren a una sociedad como la controvertida en el litigio principal, que tiene la intención de adquirir la totalidad de las acciones de otra sociedad para ejercer una actividad

económica consistente en prestar a esta última servicios de gestión sujetos al IVA, el derecho a deducir el IVA soportado por los gastos efectuados en concepto de servicios de asesoramiento en que incurrió en el marco de una OPA, aunque resulte que no se ha realizado esa actividad económica.

14 Con carácter preliminar, procede indicar que la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), que entró en vigor el 1 de enero de 2007, derogó la Sexta Directiva sin introducir cambios de fondo con respecto a esta última. De ello se sigue que, dado que las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva tienen un alcance sustancialmente idéntico al de las disposiciones de la Directiva 2006/112, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a esta última Directiva también resulta de aplicación a la Sexta Directiva.

15 Para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas, debe determinarse si una sociedad que tiene la intención de adquirir la totalidad de las acciones de otra sociedad para ejercer una actividad económica consistente en prestar a esta última servicios de gestión sujetos al IVA tiene la consideración de sujeto pasivo, en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva, y, en su caso, por un lado, si dicha sociedad actuó como sujeto pasivo cuando recibió las prestaciones de servicios controvertidas y, por otro lado, si, y en qué medida, es deducible el IVA soportado por tal sociedad en concepto de los gastos en que incurrió por esas prestaciones.

16 En primer lugar, procede recordar que no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA, a efectos del artículo 4 de la Sexta Directiva, y no tiene derecho a deducir, según el artículo 17 de la misma Directiva, una sociedad cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras sociedades, sin que dicha sociedad intervenga directa ni indirectamente en la gestión de estas sociedades. En efecto, la mera adquisición y la mera tenencia de participaciones en una sociedad no constituyen, en sí mismas, una actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva, que confiera a quien la realiza la calidad de sujeto pasivo, puesto que la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo, fruto de esas participaciones, es resultado de la mera propiedad del bien (sentencias de 30 de mayo de 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, apartado 36, y de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 19 y jurisprudencia citada).

17 El caso es distinto cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la adquisición de la participación, si esta implica la realización de operaciones sujetas al IVA, tales como la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de las participaciones en su calidad de accionista o socio (véanse, en este sentido, las sentencias de 30 de mayo de 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, apartado 37, y de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartados 20 y 21 y jurisprudencia citada).

18 Por otra parte, puesto que las actividades económicas en el sentido de la Sexta Directiva pueden consistir en varios actos consecutivos, las actividades preparatorias ya deben ser imputadas a las actividades económicas (sentencia de 29 de febrero de 1996, INZO, C?110/94, EU:C:1996:67, apartado 15 y jurisprudencia citada). Por lo tanto, debe reconocerse la condición de sujeto pasivo a toda persona que tenga la intención, confirmada por elementos objetivos, de iniciar con carácter independiente una actividad económica y que realice los primeros gastos de inversión al efecto (sentencias de 8 de junio de 2000, Breitsohl, C?400/98, EU:C:2000:304, apartado 34, y de 14 de marzo de 2013, Ablessio, C?527/11, EU:C:2013:168, apartado 25 y jurisprudencia citada).

19 De ello se deduce que una sociedad que realice actos preparatorios que se inscriban en el marco de un proyecto de adquisición de acciones de otra sociedad con la intención de ejercer una actividad económica consistente en intervenir en la gestión de esta última prestándole servicios de gestión sujetos al IVA debe ser considerada sujeto pasivo, en el sentido de la Sexta Directiva.

20 En el presente asunto, se desprende de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia que, mediante la adquisición prevista de acciones de la sociedad objetivo, la intención de Ryanair era prestar a esta última servicios de gestión sujetos al IVA y, de tal modo, ejercer una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva. Por consiguiente, procede concluir que, en el marco de dicha adquisición, Ryanair debe ser considerado sujeto pasivo, en el sentido de la Sexta Directiva.

21 En segundo lugar, con respecto al derecho a deducir, del artículo 17 de la Sexta Directiva resulta que, en la medida en que el sujeto pasivo, actuando como tal en el momento en que adquiere un bien o recibe la prestación de un servicio, utilice ese bien o ese servicio para las necesidades de sus operaciones gravadas, podrá deducir el IVA soportado o satisfecho por dicho bien o dicho servicio. Con arreglo a los artículos 10, apartado 2, párrafo primero, y 17 de la Sexta Directiva, este derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto, es decir, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios (sentencia de 22 de marzo de 2012, Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, apartado 36 y jurisprudencia citada).

22 El derecho a deducir establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte integrante del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, apartado 25 y jurisprudencia citada).

23 En efecto, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA soportado o satisfecho en el marco de todas sus actividades económicas. De este modo, el sistema común del IVA garantiza la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, apartado 26 y jurisprudencia citada).

24 El principio de neutralidad del IVA respecto de la carga fiscal de la empresa exige que los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de creación de una empresa se consideren como actividades económicas, y sería contrario a dicho principio el que las referidas actividades económicas solo empezaran en el momento en que nace el ingreso imponible. Cualquier otra interpretación supondría gravar al operador económico con el coste del IVA en el marco de su actividad económica sin darle la posibilidad de deducirlo y haría una distinción arbitraria entre los gastos de inversión efectuados por necesidades de la empresa en función de

que estos se efectuaran antes de iniciar la explotación efectiva de la empresa o de que se efectuaran durante la explotación de esta (sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrija y otros, C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, apartado 45 y jurisprudencia citada).

25 Además, el derecho a deducir, una vez nacido, sigue existiendo aun cuando, posteriormente, la actividad económica prevista no se lleve a cabo y, por lo tanto, no dé lugar a operaciones gravadas (sentencia de 29 de febrero de 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, apartado 20) o cuando el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes o servicios que hayan dado lugar a la deducción en operaciones sujetas al impuesto a causa de circunstancias ajenas a su voluntad (sentencias de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, apartado 20, y de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C-98/98, EU:C:2000:300, apartado 22). Otra interpretación sería contraria al principio de neutralidad del IVA respecto de la carga fiscal de la empresa. Podría crear, en el trato fiscal de iguales actividades de inversión, diferencias injustificadas entre empresas que ya realizan operaciones sujetas al impuesto y otras que pretenden, mediante inversiones, iniciar actividades que darán lugar a operaciones impositivas. Asimismo, se producirían diferencias arbitrarias entre estas últimas empresas al depender la aceptación definitiva de las deducciones de si tales inversiones culminan o no en operaciones gravadas (sentencia de 29 de febrero de 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, apartado 22).

26 Por otra parte, según reiterada jurisprudencia, 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 el IVA que dan derecho a deducir para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho. 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 dan derecho a deducir (sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 28 y jurisprudencia citada).

27 No obstante, también es admisible un derecho a deducir en favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe ninguna 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 que dan derecho a deducir, siempre que los costes de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales de aquel y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto (sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 29 y jurisprudencia citada).

28 En el marco de la aplicación del criterio de la relación directa que incumbe a las administraciones tributarias y a los órganos jurisdiccionales nacionales, les corresponde tomar en consideración todas las circunstancias en que se hayan desarrollado las operaciones de que se trate y tener en cuenta únicamente las operaciones que estén objetivamente relacionadas con la actividad gravada del sujeto pasivo. La existencia de tal relación, por lo tanto, debe apreciarse atendiendo al contenido objetivo de la operación controvertida (sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 31 y jurisprudencia citada).

29 En cambio, cuando los bienes adquiridos o los servicios obtenidos por el sujeto pasivo tengan relación con operaciones exentas o que no estén comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado (sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments,

C?132/16, EU:C:2017:683, apartado 30 y jurisprudencia citada).

30 De ello resulta que, para que el IVA soportado pueda deducirse íntegramente, es necesario que los gastos en que se haya incurrido traigan causa exclusivamente, en principio, de la actividad económica prevista, a saber, el prestar a la sociedad objetivo servicios de gestión sujetos al IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de febrero de 2007, *Investrand*, C?435/05, EU:C:2007:87, apartados 33 y 36; de 13 de marzo de 2008, *Securenta*, C?437/06, EU:C:2008:166, apartados 29 y 30, y de 16 de julio de 2015, *Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt*, C?108/14 y C?109/14, EU:C:2015:496, apartado 25). En el supuesto de que dichos gastos se refieran igualmente en parte a una actividad exenta o no económica, el IVA soportado por esos gastos solo podrá deducirse parcialmente (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de septiembre de 2012, *Portugal Telecom*, C?496/11, EU:C:2012:557, apartados 46 y 47, y de 16 de julio de 2015, *Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt*, C?108/14 y C?109/14, EU:C:2015:496, apartados 28 a 30).

31 En el presente asunto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que las prestaciones de servicios controvertidas fueron proporcionadas a Ryanair cuando esta sociedad tenía la intención, mediante la adquisición prevista de acciones de la sociedad objetivo, de ejercer una actividad económica consistente en prestar a esta última servicios de gestión sujetos al IVA. Así pues, por un lado, resulta que Ryanair actuó como sujeto pasivo en el momento en que incurrió en los gastos relativos a las prestaciones de servicios controvertidas. Por ello, en principio, Ryanair tiene derecho a deducir inmediatamente el IVA soportado por esas prestaciones de servicios, aunque la actividad económica que debía dar lugar a operaciones gravadas no se llevara a cabo finalmente y, por lo tanto, no diera lugar a tales operaciones. Por otro lado, con respecto a las condiciones de ejercicio del derecho a deducir y en particular al alcance de este derecho, debe considerarse que los gastos en que se incurrió para adquirir las acciones de la sociedad objetivo son imputables al ejercicio de dicha actividad económica, que consistía en realizar operaciones que daban derecho a deducir. Como tales, esos gastos tienen una relación directa e inmediata con el conjunto de esa actividad económica y, en consecuencia, forman parte de los gastos generales de esta. De ello se desprende que el IVA correspondiente da derecho a una deducción íntegra.

32 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que los artículos 4 y 17 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que confieren a una sociedad como la controvertida en el litigio principal, que tiene la intención de adquirir la totalidad de las acciones de otra sociedad para ejercer una actividad económica consistente en prestar a esta última servicios de gestión sujetos al IVA, el derecho a deducir íntegramente el IVA soportado por los gastos efectuados en concepto de servicios de asesoramiento en que incurrió en el marco de una OPA, aunque resulte que no se ha realizado esa actividad económica, siempre que esos gastos traigan causa exclusivamente de la actividad económica prevista.

Costas

33 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

Los artículos 4 y 17 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, deben interpretarse en el sentido de que

confieren a una sociedad como la controvertida en el litigio principal, que tiene la intención de adquirir la totalidad de las acciones de otra sociedad para ejercer una actividad económica consistente en prestar a esta última servicios de gestión sujetos al impuesto sobre el valor añadido (IVA), el derecho a deducir íntegramente el IVA soportado por los gastos efectuados en concepto de servicios de asesoramiento en que incurrió en el marco de una oferta pública de adquisición, aunque resulte que no se ha realizado esa actividad económica, siempre que esos gastos traigan causa exclusivamente de la actividad económica prevista.

Firmas

* Lengua de procedimiento: inglés.