

Asunto C-504/10

Tanoarch s.r.o.

contra

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Najvyšší súd Slovenskej republiky)

«Fiscalidad — IVA — Derecho a deducción — Cesión de una parte de los derechos sobre una invención, que ostentan varias empresas, a una empresa que tiene derecho a utilizar esa invención en su totalidad — Práctica abusiva»

Sumario de la sentencia

1. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado*

(Directiva 2006/112/CE del Consejo, arts. 9, ap. 1, y 168)

2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado — Limitación del derecho a deducción*

(Directiva 2006/112/CE del Consejo, art. 168)

1. Un sujeto pasivo podrá, en principio, invocar el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido devengado o pagado por una prestación de servicios, efectuada a título oneroso, cuando el Derecho nacional aplicable permita la cesión de una parte en la cotitularidad de una invención que confiere un derecho sobre ésta.

El concepto de actividad económica comprende, en efecto, todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios. Los conceptos de entregas de bienes y de prestaciones de servicios tienen todos ellos carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate. En consecuencia, la cesión de una parte en la cotitularidad de una invención, pese a que ésta no haya dado lugar al registro de una patente, puede constituir en principio una actividad económica sujeta al impuesto sobre el valor añadido. De ello se infiere que una transacción de este tipo puede generar el derecho a deducir el impuesto devengado o pagado.

La cuestión de si la cesión controvertida se llevó a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal es irrelevante para determinar si constituye una prestación de servicios y una actividad económica en el sentido de las disposiciones pertinentes de la Directiva 2006/112, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

(véanse los apartados 45 a 48 y el punto 1 del fallo)

2. La comprobación de una práctica abusiva en materia de impuesto sobre el valor añadido exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las

disposiciones relevantes de la Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate se limita a obtener dicha ventaja fiscal.

Por lo que se refiere al trato fiscal de una operación de cesión de una parte en la cotitularidad de una invención que confiere un derecho sobre ésta, incumbe al órgano jurisdiccional nacional determinar, habida cuenta de todas las circunstancias de hecho que caracterizan tal prestación de servicios, si existe o no abuso del derecho en relación con el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado.

(véanse los apartados 52 y 54 y el punto 2 del fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 27 de octubre de 2011 (*)

«Fiscalidad – IVA – Derecho a deducción – Cesión de una parte de los derechos sobre una invención, que ostentan varias empresas, a una empresa que tiene derecho a utilizar esa invención en su totalidad – Práctica abusiva»

En el asunto C-504/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Najvyšší súd Slovenskej republiky (Eslovaquia), mediante resolución de 28 de septiembre de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de octubre de 2010, en el procedimiento entre

Tanoarch s.r.o.

y

Daňové riaditeľstvo Slovenskej republiky,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente), en funciones de Presidenta de la Sala Séptima, y los Sres. E. Juhász y D. Švaby, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. K. Malacek, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 15 de septiembre de 2011;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia de que el asunto sea juzgado sin

conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Tanoarch s.r.o. (en lo sucesivo, «Tanoarch») y la Da?ové riadite?stvo Slovenskej republiky relativo al derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») con respecto a la cesión de una parte en la cotitularidad de una invención que no ha dado lugar aún al registro de una patente.

Derecho de la Unión

3 El artículo 2, apartado 1, de la Directiva dispone que estarán sujetas al IVA, entre otras, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

4 El artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva establece lo siguiente:

«Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5 Según el artículo 24, apartado 1, de la Directiva, serán consideradas «prestaciones de servicios» todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.

6 El artículo 25 de la Directiva preceptúa lo siguiente:

«Una prestación de servicios puede consistir, entre otras, en una de las operaciones siguientes:

- a) la cesión de un bien incorporeal, representado o no por un título;
- b) la obligación de no hacer o de tolerar actos o situaciones determinadas;
- c) la realización de un servicio en virtud de requerimiento coactivo de la autoridad pública o en su nombre o en los términos previstos por la Ley.»

7 El artículo 62 de la Directiva estipula que será considerado «devengo del impuesto» el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto.

8 Conforme al artículo 63 de la 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.

9 Según el artículo 167 de la Directiva, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

10 A tenor del artículo 168 de la Directiva:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho 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;

[...]»

Derecho nacional

11 En virtud del artículo 49, apartado 1, de la Ley nº 222/2004 del IVA, en la versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), el derecho del sujeto pasivo a deducir el impuesto relativo a un bien o servicio nace cuando el impuesto es exigible respecto de ese bien o servicio.

12 Según el artículo 49, apartado 2, de dicha Ley, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor el impuesto que grava los bienes y servicios que utiliza para las necesidades de su actividad económica como sujeto pasivo, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 3 y 7 del mismo artículo. El sujeto pasivo podrá deducir el impuesto cuando éste le haya sido aplicado por otro sujeto pasivo en Eslovaquia respecto de bienes o servicios que le hayan sido o deban serle entregados o prestados.

13 A tenor del artículo 51, apartado 1, letra a), de la Ley del IVA, el sujeto pasivo podrá invocar el derecho a deducir, conforme al artículo 49 de dicha Ley, cuando disponga de la factura del sujeto pasivo al practicarse la deducción del impuesto con arreglo al artículo 49, apartado 2, de la citada Ley.

14 El artículo 10 de la Ley nº 435/2001 de Patentes, en la versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley de Patentes»), prescribe lo siguiente:

«1. El derecho sobre la invención, incluido el derecho a presentar una solicitud, corresponderá al inventor.

2. El inventor es aquel que ha realizado la invención mediante su propia actividad creativa.

3. Los coinventores gozarán de un derecho sobre la invención en la medida en que hayan contribuido a la realización de la misma. Salvo pacto en contrario de los coinventores o salvo que el juez decida de otro modo, se presumirá que es idéntica la participación de cada inventor en la realización de la invención.»

15 El artículo 12 de dicha Ley establece lo siguiente:

«1. El derecho sobre la invención corresponderá también a los sucesores [...].

2. El derecho sobre la invención será transmitido a otra persona en los casos previstos por la normativa especial.

3. Para que sea válido, el contrato de cesión del derecho sobre la invención deberá celebrarse por escrito.

4. Cuando la cesión o transmisión del derecho sobre la invención sea posterior a la

presentación de una solicitud, llevará aparejada la cesión o transmisión de los derechos derivados de la solicitud. No obstante, la cesión o transmisión de los derechos derivados de la solicitud sólo surtirá efecto frente a terceros a partir de la fecha de registro de las solicitudes de patentes, salvo en los casos en que los terceros tuvieran –o, por el contexto, debieran tener– conocimiento de la cesión o transmisión.»

16 Las relaciones entre los cotitulares de una patente se regulan en el artículo 20, apartados 1 a 3, de dicha Ley como sigue:

«1. Salvo disposición en contrario de la presente ley, se aplicará la normativa especial a las relaciones entre los cotitulares de una patente.

2. La parte en la cotitularidad de una patente resultará del alcance del derecho sobre la invención que corresponda a cada coinventor como titular de la patente o como causahabiente del titular de la patente.

3. Cada uno de los cotitulares tendrá derecho a utilizar la invención objeto de la patente, aunque no podrá conceder a un tercero el derecho a utilizar la invención, salvo pacto en contrario de los cotitulares.»

17 En virtud del artículo 37, apartados 1 y 5, de la Ley de Patentes, podrán presentar la solicitud la persona o personas que tengan un derecho sobre la invención. La solicitud deberá contener los datos para la identificación del inventor o de los coinventores y el documento relativo a los derechos sobre la invención, en caso de que el solicitante no sea el inventor.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

18 El 26 de febrero de 2007, varias personas físicas y jurídicas, entre ellas Tanoarch y VARS Slovakia s.r.o. (en lo sucesivo, «VARS»), dos sociedades con domicilio social en Banská Bystrica (Eslovaquia), presentaron en la Oficina de la propiedad industrial de la República Eslovaca una solicitud de patente titulada «Método de elaboración de un producto de talco con un alto grado de pureza».

19 El 5 de julio de 2007, Tanoarch y VARS celebraron un contrato de cesión de copropiedad industrial. En virtud de dicho contrato –para cuya celebración ambas partes estaban representadas por la misma persona física, el Sr. Kovanda–, VARS cedía a Tanoarch el 50 % de su parte en la cotitularidad de la patente aún no registrada.

20 El contrato señalaba que el precio de la cesión de la parte en la cotitularidad de los derechos sobre la invención se había fijado, sobre la base de un dictamen pericial, en 258 millones de SKK y, sobre la base de una valoración complementaria, en un importe total de 774 millones de SKK. Por tanto, el precio por la cesión de la mitad de los derechos de cotitularidad se fijó, conforme a dicho contrato, en 387 millones de SKK, sin incluir el IVA. Según el contrato, el precio de la cesión de los derechos sobre la invención debía pagarse en metálico o en especie, salvo que las partes contratantes dispusieran otra cosa.

21 Con una factura de 5 de julio de 2007 como fundamento, Tanoarch presentó el 27 de agosto de 2007 una declaración del IVA relativa al período impositivo de julio de 2007. En esa declaración fiscal se indicaba un importe aproximado de 73.530.000 SKK en concepto de IVA deducible en relación con la factura extendida por VARS respecto de la cesión de la parte en la cotitularidad. Dicha sociedad no había ingresado el impuesto soportado por tal importe. Esta última sociedad fue disuelta sin liquidación en 2008.

22 Además, Tanoarch dedujo el IVA por otras facturas relativas a la cesión de derechos sobre la invención extendidas por VARS respecto de los ejercicios fiscales de agosto y septiembre de 2007.

23 En tales circunstancias, la Daťový úrad (Delegación de Hacienda) de Banská Bystrica –como órgano competente de la Administración tributaria– realizó una inspección en Tanoarch para comprobar el fundamento de la solicitud de deducción del IVA. A continuación, mediante resolución de 24 de junio de 2008, dicha Delegación de Hacienda denegó la aplicación de la deducción que se indicaba en la declaración fiscal de Tanoarch.

24 Esta sociedad presentó una reclamación contra dicha resolución. La Daťové riaditeľstvo Slovenskej republiky (Dirección General de Impuestos de la República Eslovaca) –como órgano administrativo competente para conocer de tal reclamación– desestimó, mediante resolución de 23 de octubre de 2008, la reclamación de Tanoarch y confirmó la resolución de la Delegación de Hacienda.

25 En el marco de la inspección fiscal llevada a cabo se pudo comprobar que cinco de las sociedades que presentaron la solicitud de patente, Tanoarch y VARS entre ellas, estaban establecidas en la misma dirección en Banská Bystrica. Además, se había nombrado gerente de dichas sociedades a la misma persona, el Sr. Kovanda.

26 El 13 de enero de 2009, Tanoarch interpuso recurso ante el Krajský súd (tribunal regional) de Banská Bystrica con objeto de que se anulara la resolución de 23 de octubre de 2008. Dicho órgano jurisdiccional desestimó el recurso mediante sentencia de 1 de abril de 2009.

27 A continuación, Tanoarch recurrió en apelación ante el Najvyšší súd Slovenskej republiky (Tribunal Supremo de la República Eslovaca).

28 El Najvyšší súd Slovenskej republiky manifiesta dudas sobre si las disposiciones de la Ley del IVA y de la Ley de Patentes, según las cuales los ingresos derivados de la invención se limitan a los ingresos por la explotación de ésta, son conformes con las disposiciones 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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). Así pues, dicho órgano jurisdiccional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es conforme con el artículo 2, número 1, de la [Sexta Directiva] una disposición según la cual el sujeto pasivo puede deducir de las cuotas por él devengadas el impuesto que grava los bienes y servicios que utiliza para las necesidades de su actividad empresarial como sujeto pasivo, cuando le aplica el impuesto otro sujeto pasivo, en el territorio nacional, respecto de bienes y servicios que le hayan sido o deban serle entregados o prestados, y cuando la demandante, como uno de los autores de la invención respecto de la cual no se ha concedido aún una patente, gozaba ya del derecho a utilizar de manera independiente la invención que es objeto de la patente en su totalidad?

2) ¿Cabe interpretar la Sexta Directiva en el sentido de que el derecho *ex lege* ya existente del sujeto pasivo a la explotación autónoma de la patente hace que sea jurídicamente imposible utilizar el servicio para la entrega de bienes y la prestación de servicios como sujeto pasivo y, de ese modo, han cesado los efectos jurídicos del servicio adquirido?

3) La circunstancia de que, en el litigio principal, la invención no haya sido registrada aún como patente y se hayan transmitido únicamente partes de la misma, ¿incide en el abuso del derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado, de conformidad con la sentencia del Tribunal de Justicia de 21 de febrero de 2006, [Halifax y otros (C-255/02, Rec. p. I-1609)]?»

Sobre la petición de decisión prejudicial

Sobre la admisibilidad

29 La demandada en el litigio principal y el Gobierno eslovaco alegan la inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial, dado que ésta, a su juicio, no indica con la suficiente claridad el objeto de la interpretación solicitada ni las razones para plantear tal petición al Tribunal de Justicia, así como tampoco contiene todas las circunstancias de hecho pertinentes.

30 Aducen, por otra parte, que el órgano jurisdiccional remitente no precisa cómo habría sido posible utilizar el servicio prestado en el litigio principal a efectos de las prestaciones gravadas. Añaden que dicho órgano jurisdiccional no aclara tampoco en qué consiste la actividad de Tanoarch ni si esta sociedad lleva a cabo realmente una actividad económica.

31 A este respecto, procede recordar que, en virtud de reiterada jurisprudencia, corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades de cada asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieran a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse (véanse las sentencias de 13 de marzo de 2001, PreussenElektra, C-379/98, Rec. p. I-2099, apartado 38; de 22 de enero de 2002, Canal Satélite Digital, C-390/99, Rec. p. I-607, apartado 18, y de 27 de febrero de 2003, Adolf Truley, C-373/00, Rec. p. I-1931, apartado 21).

32 De la misma jurisprudencia se desprende igualmente que la negativa a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o también cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (véanse las sentencias, antes citadas, PreussenElektra, apartado 39; Canal Satélite Digital, apartado 19, y Adolf Truley, apartado 22).

33 Pues bien, en el litigio principal, no resulta evidente que las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional nacional correspondan a alguno de tales supuestos.

34 En efecto, la resolución de remisión expone de manera detallada el marco fáctico del litigio y las normas de Derecho nacional aplicables así como las dudas manifestadas sobre la interpretación de las disposiciones de la Directiva relativas al derecho a deducción, incluida la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en la materia.

35 En cuanto a las consideraciones formuladas sobre la naturaleza de la actividad de la demandante en el litigio principal, basta con señalar que corresponde al órgano jurisdiccional remitente, y no al Tribunal de Justicia, pronunciarse al respecto, por tratarse de una apreciación de carácter fáctico.

36 En consecuencia, procede declarar la admisibilidad de la presente petición de decisión prejudicial.

Sobre el fondo

Sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda

37 Mediante las cuestiones prejudiciales primera y segunda, a las que procede responder conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si un sujeto pasivo puede invocar el derecho a deducir el IVA devengado o pagado por una prestación de servicios, efectuada a título oneroso, consistente en la cesión de una parte en la cotitularidad que confiere un derecho sobre una invención en circunstancias caracterizadas especialmente por que este derecho pertenece a varias personas, entre ellas el cedente y el adquirente del mismo.

38 Ha de señalarse con carácter preliminar que, si bien el órgano jurisdiccional remitente alude en las cuestiones prejudiciales a la Sexta Directiva, de la resolución de remisión se deduce que los hechos controvertidos en el litigio principal sucedieron después del 1 de enero de 2007, esto es, tras la entrada en vigor de la Directiva 2006/112, que derogó y sustituyó a la Sexta Directiva. Así pues, es preciso remitirse a las disposiciones de la Directiva 2006/112.

39 Las dudas del juez nacional se refieren al alcance de los derechos de un coinventor y, por tanto, a la cuestión de si tales derechos pueden ser objeto de una transacción comercial sujeta al IVA. Se plantea asimismo la cuestión de la incidencia del hecho de que la invención de que se trata en el litigio principal no haya dado lugar al registro de una patente.

40 A fin de responder a estas cuestiones, debe recordarse que el régimen de deducciones establecido por la Directiva tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. Así, el sistema común del IVA pretende garantizar la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse las sentencias de 22 de febrero de 2001, *Abbey National*, C-408/98, Rec. p. I-1361, apartado 24; de 8 de febrero de 2007, *Investrand*, C-435/05, Rec. p. I-1315, apartado 22, y de 29 de octubre de 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, Rec. p. I-10567, apartado 27).

41 Por lo tanto, el derecho a deducción constituye, como parte del mecanismo del IVA, un principio fundamental inherente al sistema común del IVA y, en principio, no puede limitarse (véanse las sentencias de 8 de enero de 2002, *Metropol y Stadler*, C-409/99, Rec. p. I-81, apartado 42; de 26 de mayo de 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Rec. p. I-4357, apartado 33, y de 15 de abril de 2010, *X Holding y Oracle Nederland*, C-538/08 y C-33/09, Rec. p. I-3129, apartado 37).

42 Por consiguiente, el sujeto pasivo tiene derecho a la deducción total del IVA que ha gravado los bienes y servicios adquiridos para el ejercicio de sus actividades gravadas (véase la sentencia *NCC Construction Danmark*, antes citada, apartado 39).

43 En lo que atañe al litigio principal, de los autos se desprende que Tanoarch adquirió una parte en la cotitularidad de una invención. Respecto de las consecuencias jurídicas de tal adquisición, procede recordar que, en el marco del procedimiento establecido en el artículo 267 TFUE, las funciones del Tribunal de Justicia y las del órgano jurisdiccional remitente están claramente diferenciadas y corresponde exclusivamente a este último interpretar su legislación nacional (véase la sentencia de 17 de julio de 2008, *Corporación Dermoestética*, C-500/06, Rec.

p. I?5785, apartado 21). Por consiguiente, en el litigio principal, corresponde al órgano jurisdiccional remitente pronunciarse sobre la cuestión de si la legislación nacional aplicable permite a cada coinventor ceder su parte en la cotitularidad de la invención.

44 En cambio, el Tribunal de Justicia puede proporcionar indicaciones al órgano jurisdiccional remitente respecto de las consecuencias de tal adquisición en materia de IVA, en el supuesto en que la cesión de la parte en la cotitularidad deba considerarse conforme con las disposiciones del Derecho interno.

45 En cuanto a la realidad económica de tal adquisición, procede recordar que, conforme al artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva, el concepto de actividad económica comprende, entre otras, todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios. Los conceptos de entregas de bienes y de prestaciones de servicios tienen todos ellos carácter objetivo y se aplican con independencia de los fines y los resultados de las operaciones de que se trate (véase la sentencia de 21 de febrero de 2006, *University of Huddersfield*, C?223/03, Rec. p. I?1751, apartado 48).

46 En consecuencia, la cesión de una parte en la cotitularidad de una invención, pese a que ésta no haya dado lugar al registro de una patente, puede constituir en principio una actividad económica sujeta al IVA. De ello se infiere que una transacción de este tipo puede generar el derecho a deducir el IVA devengado o pagado.

47 En cuanto a las intenciones de los operadores implicados, debe añadirse que la cuestión de si la cesión controvertida en el litigio principal se llevó a cabo con la única finalidad de obtener una ventaja fiscal es irrelevante para determinar si constituye una prestación de servicios y una actividad económica en el sentido de las disposiciones pertinentes de la Directiva (véase la sentencia *University of Huddersfield*, antes citada, apartado 51).

48 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que un sujeto pasivo podrá, en principio, invocar el derecho a deducir el IVA devengado o pagado por una prestación de servicios, efectuada a título oneroso, cuando el Derecho nacional aplicable permita la cesión de una parte en la cotitularidad de una invención que confiere un derecho sobre ésta.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

49 Mediante la tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende fundamentalmente saber si, debido a determinadas circunstancias particulares, puede acreditarse la existencia de un abuso en relación con el derecho a deducir el IVA soportado.

50 Para responder a esta cuestión, procede recordar que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva (véanse las sentencias *Halifax* y otros, antes citada, apartado 71, y de 29 de abril de 2004, *Gemeente Leusden y Holin Groep*, C?487/01 y C?7/02, Rec. p. I?5337, apartado 76).

51 De este modo, el principio de prohibición del abuso del derecho lleva a prohibir los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, realizados con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal (véase la sentencia de 22 de mayo de 2008, *Amplisientifica y Amplifin*, C?162/07, Rec. p. I?4019, apartado 28).

52 A este respecto, el Tribunal de Justicia declaró en los apartados 74 y 75 de la sentencia *Halifax* y otros, antes citada, que la comprobación de una práctica abusiva en materia de IVA exige, por una parte, que, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las

disposiciones relevantes de la Directiva y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, las operaciones de que se trate tengan como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones y, por otra parte, que de un conjunto de elementos objetivos resulte que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate se limita a obtener dicha ventaja fiscal.

53 En cuanto al litigio principal, corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar todas las circunstancias pertinentes en el mismo para determinar si, a efectos del IVA y a la luz de la jurisprudencia mencionada anteriormente, una transacción como la controvertida en el litigio principal puede considerarse constitutiva de una práctica abusiva. Tales circunstancias se caracterizan fundamentalmente por que la invención de que se trata no ha dado lugar aún al registro de una patente; el derecho derivado de dicha invención pertenece a varias personas, la mayor parte de ellas establecidas en la misma dirección y representadas por la misma persona física; no se ha ingresado el IVA soportado, y la sociedad que ha cedido la parte en la cotitularidad fue disuelta sin liquidación.

54 En estas circunstancias, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar, habida cuenta de todas las circunstancias de hecho que caracterizan la prestación de servicios controvertida en el litigio principal, si existe o no abuso del derecho en relación con el derecho a deducir el IVA soportado.

Costas

55 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste 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 Séptima) declara:

1) Un sujeto pasivo podrá, en principio, invocar el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido devengado o pagado por una prestación de servicios, efectuada a título oneroso, cuando el Derecho nacional aplicable permita la cesión de una parte en la cotitularidad de una invención que confiere un derecho sobre ésta.

2) Incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar, habida cuenta de todas las circunstancias de hecho que caracterizan la prestación de servicios controvertida en el litigio principal, si existe o no abuso del derecho en relación con el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado.

Firmas

* Lengua de procedimiento: eslovaco.