

Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 20 de junio de 2013 (*)

«Sexta Directiva IVA – Artículo 4, apartados 1 y 2 – Concepto de “actividades económicas” – Deducción del impuesto soportado – Explotación de una instalación fotovoltaica situada sobre el tejado de una casa utilizada como vivienda – Suministro a la red – Retribución – Generación de electricidad inferior al consumo»

En el asunto C-219/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Verwaltungsgerichtshof (Austria), mediante resolución de 29 de marzo de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de mayo de 2012, en el procedimiento entre

Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr

y

Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz,

en el que participa:

Thomas Fuchs,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidente de Sala, y los Sres. G. Arestis, J.-C. Bonichot, A. Arabadjiev (Ponente) y J.L. da Cruz Vilaça, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno austriaco, por la Sra. C. Pesendorfer, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. C. Soulay y el Sr. B.-R. Killmann, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 7 de marzo de 2013;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La presente petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 4 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 su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre el Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr (en lo sucesivo, «Finanzamt») y el Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz, relativo a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por la colocación de una instalación fotovoltaica sobre el tejado de una casa utilizada como vivienda.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 2 de la Sexta Directiva, que constituye el título II de ésta, con la rúbrica «Ámbito de aplicación», estaba redactado así:

«Estarán sujetas al [IVA]:

1. Las entregas de bienes y 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 la Sexta Directiva disponía:

«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 incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5 A tenor de lo dispuesto en el artículo 5, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva,

«1. Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

2. Tendrán la condición de bienes corporales la corriente eléctrica [...] y cosas similares.

6 El artículo 17 de la Sexta Directiva, en su versión resultante del artículo 28 séptimo de ésta, establecía lo siguiente:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

a) el [IVA] debido o pagado dentro del país 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 austriaco

7 El artículo 2, apartado 1, de la Ley relativa al impuesto sobre el volumen de negocios de 1994 (Umsatzsteuergesetz 1994, BGBl. 663/1994), en su versión aplicable al litigio principal, está redactado en los siguientes términos:

«Será considerado empresario quien ejerza de manera independiente una actividad económica o profesional. La empresa incluirá el conjunto de la actividad económica o profesional del empresario. Se entenderá por actividad económica o profesional toda actividad permanente ejercida con el fin de obtener ingresos, incluso en ausencia del ánimo de lucro o aunque una agrupación sólo ejerza sus actividades con respecto a sus miembros.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

8 El Sr. Fuchs colocó una instalación fotovoltaica sobre el tejado de su vivienda, por un importe bruto de 38.367,76 euros. Esta instalación recibió una subvención única por importe de 19.020 euros.

9 Dicha instalación carece de dispositivo de almacenamiento y toda la electricidad generada es suministrada a la red, en virtud de un contrato de acceso a dicha red en vigor desde el 1 de julio de 2005 y celebrado por un período de tiempo indeterminado con la empresa Ökostrom Solarpartner, Ö Vertriebs-GmbH. Este suministro a la red es retribuido a precio de mercado, a saber, 0,181 euros brutos por kWh, y está sujeto a IVA. La electricidad que se precisa en el hogar es recomprada a dicha empresa al mismo precio al que fue suministrada a la red.

10 En el período comprendido entre 2005 y 2008, el Sr. Fuchs consumió en su hogar 44.600 kWh procedentes de la red. Suministró con carácter definitivo a la red 11.156 kWh y consumió directamente 8.645 kWh. Por lo tanto, la cantidad total generada a través de su instalación fotovoltaica, a saber, 19.801 kWh, fue inyectada en la red.

11 A este respecto, tras una solicitud de aclaraciones formulada conforme al artículo 101 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, el Verwaltungsgerichtshof precisó, mediante resolución de 10 de enero de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de enero de 2013, basándose en una apreciación fáctica realizada por el órgano jurisdiccional de apelación, que el concepto de electricidad consumida «directamente» debía entenderse en el sentido de que dicha electricidad fue tomada de la red pública simultáneamente a su inyección en ella, o en un momento cercano.

12 El Sr. Fuchs solicitó la devolución de 6.394,63 euros en concepto de IVA soportado por la adquisición de la referida instalación fotovoltaica.

13 El Finanzamt consideró que el Sr. Fuchs no estaba autorizado a deducir el IVA soportado porque, al explotar su propia instalación fotovoltaica, no había ejercido una actividad económica. El Sr. Fuchs interpuso un recurso contra esta resolución ante el Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz, alegando que ejercía una actividad económica en el sentido del artículo 4,

apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva.

14 El Unabhängiger Finanzsenat Außenstelle Linz estimó el recurso y el Finanzamt impugnó la resolución de este órgano jurisdiccional ante el Verwaltungsgerichtshof.

15 En estas circunstancias, el Verwaltungsgerichtshof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Constituye la explotación de una instalación fotovoltaica, conectada a red y sin dispositivo de almacenamiento propio, situada encima o al lado de una casa de propiedad privada destinada a vivienda particular, con una configuración técnica tal que la electricidad generada por la instalación es siempre inferior al total del consumo eléctrico privado del titular de la instalación en la casa, una “actividad económica” en el sentido del artículo 4 de la [Sexta Directiva], por parte del operador de la instalación?»

Sobre la cuestión prejudicial

16 A tenor del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, serán considerados 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 del mismo artículo, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Ese apartado 2 define el concepto de «actividades económicas» como todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, en especial las operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (véanse las sentencias de 26 de junio de 2007, T-Mobile Austria y otros, C-284/04, Rec. p. I-5189, apartado 33, y Hutchison 3G y otros, C-369/04, Rec. p. I-5247, apartado 27).

17 De una jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia se desprende que el análisis de las definiciones de los conceptos de sujeto pasivo y de actividades económicas pone de manifiesto la amplitud del ámbito de aplicación del concepto de actividades económicas, así como el carácter objetivo de este concepto, en el sentido de que la actividad se considera en sí misma, cualesquiera que sean sus fines o sus resultados (véanse las sentencias, antes citadas, T-Mobile Austria y otros, apartado 35, y Hutchison 3G y otros, apartado 29).

18 En el presente asunto, la actividad examinada en el litigio principal es la explotación de una instalación fotovoltaica. Tal actividad debe considerarse comprendida en el concepto de «actividades económicas», en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, si se realiza con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

19 La cuestión de si tal actividad se realiza con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo es una cuestión de hecho que debe apreciarse teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso, entre las que figura, en particular, la naturaleza del bien de que se trate (véase la sentencia de 19 de julio de 2012, R?dlihs, C-263/11, apartado 33).

20 Este criterio también debe permitir determinar si un particular ha utilizado un bien de tal manera que su actividad deba ser calificada de «actividad económica» en el sentido de la Sexta Directiva. El hecho de que un bien sea apropiado para una explotación exclusivamente económica basta, por regla general, para que se reconozca que su propietario lo explota para las necesidades de sus actividades económicas y, por consiguiente, para obtener ingresos continuados en el tiempo. Por el contrario, si un bien, por su naturaleza, puede ser utilizado con fines tanto económicos como privados, deberán analizarse todas las condiciones de su explotación para determinar si es utilizado con el fin de obtener ingresos que sean efectivamente continuados en el tiempo (véanse las sentencias de 26 de septiembre de 1996, Enkler, C-230/94,

Rec. p. I-4517, apartado 27, y R?dlihs, antes citada, apartado 34).

21 En este último supuesto, la comparación entre, por una parte, las condiciones en las que el interesado explota efectivamente el bien y, por otra, las condiciones en las que se ejerce habitualmente la actividad económica correspondiente puede constituir uno de los métodos que permitan verificar si la actividad de que se trata se ejerce con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (véanse las sentencias, antes citadas, Enkler, apartado 28, y R?dlihs, apartado 35).

22 A este respecto procede hacer constar que el bien de que se trata en el litigio principal, a saber, una instalación fotovoltaica conectada a la red y situada sobre una casa utilizada como vivienda o cerca de ella, puede utilizarse, por su propia naturaleza, con fines tanto económicos como privados.

23 En primer lugar, en cuanto a la cuestión de si el suministro de electricidad en cuestión fue efectuado con el fin de obtener ingresos, procede señalar que el concepto de ingresos debe entenderse en el sentido de retribución percibida como contrapartida por la actividad ejercida.

24 Sobre este extremo, de la resolución de remisión se desprende, por una parte, que la electricidad generada por la instalación fotovoltaica de que se trata en el litigio principal ha sido suministrada a la red y, por otra parte, que de conformidad con el contrato de acceso a la red, dichos suministros han tenido como contrapartida una retribución.

25 Ahora bien, tanto del tenor literal del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva como de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, para considerar que la explotación de un bien corporal o incorporeal se ejerce con el fin de obtener ingresos, es indiferente que la explotación persiga o no la obtención de un beneficio.

26 Dado que la instalación situada sobre el tejado de la vivienda del titular de la instalación genera electricidad que se suministra a la red a cambio de una retribución, procede considerar que la explotación de esta instalación se realiza con el fin de obtener ingresos.

27 En segundo lugar, de la resolución de remisión se desprende que el contrato de acceso a la red, en vigor desde el 1 de julio de 2005, se celebró «por un período de tiempo indeterminado». Dado que la explotación de esta instalación fotovoltaica tiene vocación de permanencia, es preciso hacer constar que el suministro a la red de la electricidad generada por la instalación fotovoltaica de que se trata en el litigio principal se realiza de modo permanente y no únicamente ocasional. Por lo tanto, una retribución como la percibida por el titular de dicha instalación es un ingreso continuado en el tiempo, en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva.

28 En la medida en que la instalación fotovoltaica de que se trata en el litigio principal genera electricidad que se suministra a la red a cambio de ingresos continuados en el tiempo, procede declarar que se cumplen los requisitos exigidos para que esta actividad quede incluida en el concepto de «actividades económicas» en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva.

29 Esta conclusión no queda desvirtuada por la circunstancia, señalada por el órgano jurisdiccional remitente, de que la cantidad de electricidad generada por la referida instalación es siempre inferior a la cantidad de electricidad consumida por su titular para las necesidades de su hogar.

30 Efectivamente, ha de recordarse que, en el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que, debido a las características técnicas de la instalación de que se trata, por una parte, la electricidad generada se suministra a la red y, por otra, la electricidad consumida se

compra a la empresa que explota dicha red. Tal como ha señalado el órgano jurisdiccional remitente, dado que se trata de una instalación de producción de electricidad conectada a la red, resultaría imposible clasificar e identificar el bien fungible de que se trata, a saber, la electricidad, una vez ha sido inyectada en la red y suministrada de vuelta desde la red.

31 En estas condiciones, procede considerar que la actividad de que se trata en el litigio principal, consistente en el suministro de electricidad, es independiente de la operación mediante la cual el titular de la instalación fotovoltaica recibe electricidad de la red para las necesidades de su hogar y que, por lo tanto, la relación entre la cantidad de electricidad generada, por una parte, y la consumida, por otra, no es pertinente a efectos de calificar la actividad de suministro como actividad económica.

32 Por consiguiente, debe rechazarse el argumento del Gobierno austriaco según el cual la circunstancia de que la electricidad generada por la instalación fotovoltaica no supera las necesidades propias del hogar demuestra que los ingresos obtenidos del suministro de electricidad a la red son el resultado del deseo del titular de la instalación de reducir su factura de electricidad y que, por lo tanto, éste no ejerce la actividad de explotación de la referida instalación con el fin de obtener ingresos.

33 Por lo demás, dado que, según se desprende del apartado 28 de la presente sentencia, el titular de la instalación ejerce una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, y que no se discute que esta actividad se realiza de modo independiente, dicho titular debe ser considerado sujeto pasivo en el sentido del apartado 1 de dicho artículo.

34 También se desprende de la documentación enviada al Tribunal de Justicia por el órgano jurisdiccional remitente que el titular de la instalación factura a la otra parte del contrato el IVA correspondiente al suministro de la totalidad de la electricidad generada por su instalación fotovoltaica y que la administración tributaria percibe el IVA así facturado sobre este suministro. Por lo tanto, por un lado, la instalación de que se trata en el litigio principal se utiliza exclusivamente para operaciones por las que se repercute el IVA.

35 Por otro lado, como señaló la Abogado General en el punto 28 de sus conclusiones, la opinión de la autoridad tributaria austriaca plasmada en la resolución de remisión y la que el Gobierno austriaco sostiene ante el Tribunal de Justicia, según la cual el titular de tal instalación actúa a título privado, no es coherente con la percepción del IVA por la electricidad que suministra este último.

36 Además procede recordar que, según la lógica del sistema establecido por la Sexta Directiva, el impuesto soportado por los bienes o los servicios utilizados por un sujeto pasivo para sus operaciones gravadas puede ser deducido. La deducción del impuesto soportado está ligada a la percepción de impuesto repercutido. En la medida en que determinados bienes o servicios se utilicen para operaciones por las que se repercute el IVA, se impone deducir el impuesto soportado por tales bienes o servicios a fin de evitar la doble imposición (véanse las sentencias de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Rec. p. I-3039, apartado 24, y de 14 de septiembre de 2006, Wollny, C-72/05, Rec. 2006 p. I-8297, apartado 20).

37 Habida cuenta del conjunto de consideraciones expuestas, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que está comprendida en el concepto de «actividades económicas», en el sentido de este artículo, la explotación de una instalación fotovoltaica situada sobre una casa utilizada como vivienda o cerca de ella, diseñada de tal modo que la cantidad de electricidad generada, por una parte, es siempre inferior al total del consumo eléctrico privado del titular de la instalación y, por otra, es suministrada a la red a cambio de ingresos continuados en el tiempo.

Costas

38 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Segunda) declara:

El artículo 4, apartados 1 y 2, 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, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, debe interpretarse en el sentido de que está comprendida en el concepto de «actividades económicas», en el sentido de este artículo, la explotación de una instalación fotovoltaica situada sobre una casa utilizada como vivienda o cerca de ella, diseñada de tal modo que la cantidad de electricidad generada, por una parte, es siempre inferior al total del consumo eléctrico privado del titular de la instalación y, por otra, es suministrada a la red a cambio de ingresos continuados en el tiempo.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.