

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 22 de octubre de 2015 (*)

«Procedimiento prejudicial — IVA — Directiva 2006/112/CE — Artículo 168 — Derecho a deducir — Dedución del impuesto soportado por la adquisición o producción de bienes de inversión — Ruta recreativa directamente destinada a ser utilizada por el público de forma gratuita— Utilización de la ruta recreativa como medio de realizar las operaciones gravadas»

En el asunto C-126/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Lietuvos vyriausioji administracinė tarnyba (Lituania), mediante resolución de 18 de febrero de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de marzo de 2014, en el procedimiento entre

«Sveda» UAB

y

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

en el que participa:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de la Sala Cuarta, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, y los Sres. D. Šváby, A. Rosas, E. Juhász y C. Vajda (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 4 de febrero de 2015;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno lituano, por los Sres. D. Kriaušėnas y R. Dzikovič y la Sra. D. Stepanienė, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por las Sras. S. Brighthouse y J. Kraehling y el Sr. M. Holt, en calidad de agentes, asistidos por Sr. O. Thomas, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y A. Steiblytė, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 22 de abril de 2015;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 168 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 IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en un litigio entre «Sveda» UAB (en lo sucesivo, «Sveda») y la Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspección nacional de tributos del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania; en lo sucesivo, «Inspección nacional de tributos») a raíz de una resolución por la que se deniega la deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que Sveda había soportado para la construcción de una ruta recreativa y de descubrimiento de la mitología báltica (en lo sucesivo, «ruta recreativa»).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA dispone:

«Serán considerados sujetos “pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

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.»

4 El artículo 63 de dicha Directiva establece:

«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.»

5 El artículo 167 de la misma Directiva es del siguiente tenor:

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

6 El artículo 168 de la Directiva establece:

«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 lituano

7 El artículo 58, apartado 1, punto 1, de la Ley nº IX-751, de 5 de marzo de 2002, relativa al impuesto sobre el valor añadido, es del siguiente tenor:

«El sujeto pasivo del IVA podrá deducir el IVA soportado o el IVA de importación devengado por los bienes o servicios adquiridos o importados, si dichos productos o servicios están destinados a ser utilizados para las siguientes actividades realizadas por dicho sujeto pasivo del IVA:

1) La entrega de productos o la prestación de servicios gravados por el IVA».

Litigio principal y cuestión prejudicial

8 Sveda es una persona jurídica con ánimo de lucro cuyas actividades consisten en procurar alojamiento, restauración y bebidas, la organización de reuniones profesionales, congresos y distracciones, además de los proyectos y consultas vinculadas a todas estas actividades.

9 El 2 de marzo de 2012, Sveda firmó un convenio para obtener subvenciones con la Nacionalinė mokėjimo agentūra prie Žemės ūkio ministerijos (Agencia nacional de pagos del Ministerio de Agricultura). De conformidad con dicho convenio, Sveda se comprometió a ejecutar el proyecto denominado «Ruta (educativa) recreativa sobre la mitología báltica», y a ofrecer al público acceso gratuito a esa ruta. La citada agencia se comprometió a asumir parte de los gastos de construcción del proyecto hasta un importe del 90 %, quedando los restantes gastos de establecimiento a cargo de Sveda.

10 Sveda dedujo el IVA por adquisición o producción de ciertos bienes de inversión dentro de las obras de construcción de la ruta recreativa de que se trata y efectuó una declaración de IVA para el mes de junio de 2012 en la que consignaba el impuesto soportado como deducible. La Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Inspección nacional de tributos del distrito de Klaipėda), al conocer de una solicitud de Sveda para que se le devolviera el importe de IVA en cuestión, consideró, no obstante, que tal devolución no estaba justificada, ya que no se había demostrado que los bienes y servicios adquiridos estuvieran destinados a ser utilizados para las necesidades de una actividad sujeta al IVA. Basándose en ello, con fecha de 24 de agosto de 2012, la Inspección nacional de tributos del distrito de Klaipėda denegó la deducción de ese importe.

11 Sveda interpuso ante el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal de lo contencioso-administrativo regional de Vilna) un recurso que tenía por objeto anular la resolución por la que se denegaba la deducción. El recurso fue desestimado por infundado.

12 Posteriormente, Sveda interpuso recurso de casación ante el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo del orden jurisdiccional contencioso-administrativo).

13 Aun cuando, según el tribunal remitente, Sveda efectuó los gastos de inversión de que se trata con la intención de llevar a cabo futuras actividades económicas, dicho tribunal alberga no obstante dudas respecto a la posibilidad de deducir el IVA soportado. A este respecto, se pregunta sobre la existencia de un vínculo directo e inmediato entre los gastos relacionados con las obras realizadas y las actividades económicas previstas por Sveda, debido a que la ruta recreativa está directamente destinada a su utilización gratuita por parte del público.

14 En este contexto, el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Puede interpretarse el artículo 168 de la Directiva sobre el IVA en el sentido de que concede a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado por la producción (o adquisición) de bienes de inversión dedicados a fines empresariales, como los del asunto principal, que están destinados directamente a un uso gratuito por parte del público, pero pueden considerarse como un medio para atraer a visitantes a un lugar en que el sujeto pasivo, al ejercer su actividad económica, prevé suministrar bienes y servicios?»

Sobre la cuestión prejudicial

15 Mediante su cuestión, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 168 de la Directiva IVA debe ser interpretado en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, concede a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición o producción de bienes de inversión con vistas a una actividad económica vinculada al turismo rural y recreativo, que están, por una parte, directamente destinados a ser utilizados gratuitamente por el público, y pueden, por otra parte, ser un medio de realizar las operaciones gravadas.

16 Para dar respuesta a esta cuestión ha de recordarse, en primer lugar, que el derecho a deducir previsto en el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 forma parte integrante del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En particular, se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véase, en este sentido, la sentencia SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, apartado 55 y jurisprudencia citada).

17 En efecto, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de éstas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véase, en particular, la sentencia Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, apartado 43 y jurisprudencia citada).

18 Se desprende del artículo 168 de la Directiva IVA que, en la medida en que el sujeto pasivo, actuando como tal en el momento en que adquiere un bien, lo utilice para las necesidades de sus operaciones gravadas, podrá deducir el IVA devengado o pagado por dicho bien (véase, en particular, la sentencia Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, apartado 36 y jurisprudencia citada).

19 Con respecto, en primer lugar, a si Sveda actuó como sujeto pasivo durante la construcción de la ruta recreativa, es decir, atendiendo las necesidades de una actividad económica, en el sentido de lo dispuesto en el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA, debe recordarse que un particular puede adquirir bienes y servicios, como sujeto pasivo, para las necesidades de unas actividades económicas con arreglo a dicha disposición, aun cuando no se utilicen inmediatamente para tales actividades económicas (en este sentido, véase la sentencia Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, apartado 14).

20 Por otra parte, es jurisprudencia reiterada que debe considerarse sujeto pasivo a quien efectúe gastos de inversión con la intención, confirmada por elementos objetivos, de ejercer una actividad económica en el sentido de dicho artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA. Al actuar como tal, por lo tanto, de conformidad con los artículos 168 y siguientes de esta Directiva, tendrá derecho a deducir de inmediato el IVA devengado o ingresado por los gastos de inversión efectuados para las necesidades de las operaciones que pretende realizar y que conlleven derecho a deducción (en este sentido, véase la sentencia Gran Via Moine?ti, C-257/11, EU:C:2012:759, apartado 27 y jurisprudencia citada). Este derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, es decir, en el momento de la entrega de los bienes, de

acuerdo con los artículos 63 y 167 de la Directiva IVA (sentencia Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, apartado 36 y jurisprudencia citada).

21 La cuestión de si el sujeto pasivo ha actuado como tal, es decir, para las necesidades de su actividad económica, es una cuestión de hecho que deberá apreciarse teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso, entre las que se incluyen la naturaleza de los bienes de que se trate y el período transcurrido entre la adquisición de éste y su utilización para las actividades económicas del sujeto pasivo (véase en este sentido, en particular, la sentencia Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, apartados 40 y 41 y jurisprudencia citada). Corresponde al tribunal remitente llevar a cabo esta apreciación.

22 En el caso de autos, el tribunal remitente ha descrito los gastos ligados a los bienes de inversión de que se trata en el litigio principal como destinados, en definitiva, a la realización de las actividades económicas proyectadas por Sveda. Según las comprobaciones de ese tribunal, corroboradas por datos objetivos de la documentación que se le ha sometido, la ruta recreativa en cuestión puede ser considerada un medio de atraer a los visitantes para proporcionarles bienes y servicios mediante la venta de souvenirs, alimentación y bebidas, además de la oferta de atracciones y zonas de baño de pago.

23 Por lo tanto, parece desprenderse de esas comprobaciones que Sveda adquirió o produjo los bienes de inversión de que se trata con la intención, confirmada por datos objetivos, de desarrollar una actividad económica, por lo que actuó como sujeto pasivo, a efectos de lo señalado en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA.

24 Esta observación no queda en absoluto en entredicho por la circunstancia, señalada por el Gobierno lituano, de que esos bienes de inversión, con arreglo al convenio de subvención de que se trata, deberán ser puestos a disposición del público de forma gratuita durante un período de cinco años contados desde su adquisición, y no podrán, en consecuencia, ser utilizados durante el mismo período para las actividades económicas de Sveda.

25 Ciertamente, el hecho de que el convenio de subvención no permita durante ese período la puesta a disposición con carácter oneroso de la ruta recreativa en cuestión en el litigio principal no impide a Sveda desarrollar las actividades económicas mencionadas en el apartado 22 de la presente sentencia. Más concretamente, según el tribunal remitente, cabe entender que la ruta recreativa está destinada a atraer a los visitantes y alentarlos a comprar los bienes y servicios sujetos al IVA ofrecidos por Sveda. Además, como resulta de la resolución de remisión, los gastos de inversión para la construcción de la ruta recreativa soportados por Sveda, que es una persona jurídica con ánimo de lucro, serán cubiertos, al menos en parte, por la recaudación obtenida por el suministro de bienes y la prestación de servicios en el ámbito de las actividades económicas proyectadas.

26 En segundo lugar, con respecto a la cuestión de si los bienes de inversión de que se trata en el litigio principal son utilizados por Sveda para las necesidades de sus operaciones gravadas, de conformidad con el artículo 168 de la Directiva IVA, se desprende de las comprobaciones del tribunal remitente que la adquisición o producción de dichos bienes de inversión está directamente destinada a que el público los utilice de forma gratuita, pero que simultáneamente se inscribe en el objetivo de la posterior realización de operaciones gravables por el sujeto pasivo.

27 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 con derecho a la deducción 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 bienes o servicios presupone que los gastos en que

se haya incurrido para su adquisición u obtención deban haber formado parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones sujetas a gravamen por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción (véase, en particular, la sentencia SKF, C?29/08, EU:C:2009:665, apartado 57).

28 No obstante, como ha señalado la Abogado General en los puntos 33 y 34 de sus conclusiones, el Tribunal de Justicia también ha admitido el derecho a deducir el IVA en favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe ningún vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducir, siempre que los costes de que se trate formen parte de los gastos generales de aquél 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 toda la actividad económica del sujeto pasivo (en este sentido, véanse las sentencias Investrand, C?435/05, EU:C:2007:87, apartado 24, y SKF, C?29/08, EU:C:2009:665, apartado 58).

29 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la aplicación del criterio de la relación directa incumbe a las administraciones tributarias y a los órganos jurisdiccionales nacionales, a quienes 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 (en este sentido, véase la sentencia Becker, C?104/12, EU:C:2013:99, apartados 22, 23 y 33 y jurisprudencia citada).

30 Se desprende de las comprobaciones efectuadas por el tribunal remitente que, en el litigio principal, los gastos efectuados por Sveda por las obras de construcción de la ruta recreativa deberían incluirse en parte en el precio de los bienes suministrados o de los servicios prestados en el ámbito de la actividad económica proyectada por esta empresa.

31 Ahora bien, el tribunal remitente alberga dudas sobre la existencia de un vínculo directo e inmediato entre las operaciones por las que se soporta el impuesto y la totalidad de la actividad económica proyectada por Sveda, debido al hecho de que los bienes de inversión de que se trata se destinan directamente a su utilización gratuita por parte del público.

32 A este respecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia declara que, cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado (sentencia Eon Aset Menidjunt, C?118/11, EU:C:2012:97, apartado 44 y jurisprudencia citada). En efecto, en ambos casos se rompe el vínculo directo e inmediato entre los gastos efectuados al soportar el impuesto y las actividades económicas realizadas posteriormente por el sujeto pasivo.

33 Sin embargo, por una parte, en modo alguno se desprende de la resolución de remisión que la puesta a disposición del público de la ruta recreativa de que se trata en el litigio principal esté incluida en alguna exención contemplada por la Directiva IVA. Por otra parte, puesto que los gastos realizados por Sveda para la construcción de la ruta pueden vincularse, como se desprende del apartado 23 de la presente sentencia, a la actividad económica proyectada por el sujeto pasivo, tales gastos no se relacionan con actividades no incluidas en el ámbito de aplicación del IVA.

34 Por lo tanto, la utilización inmediata de los bienes de inversión de forma gratuita no cuestiona, en circunstancias como las del litigio principal, que exista un vínculo directo e

inmediato entre las operaciones por las que se soporta el impuesto y las operaciones por las que se repercute que dan derecho a deducir, o con la totalidad de las actividades económicas del sujeto pasivo, por lo cual esta utilización no afecta en modo alguno a la existencia del derecho a deducir el IVA.

35 De este modo, parece existir un vínculo directo e inmediato entre los gastos realizados por Sveda y la totalidad de la actividad económica que proyecta, extremo que, no obstante, debe ser comprobado por el tribunal remitente.

36 Por otra parte, los períodos de regularización de las deducciones, como tales, no afectan en absoluto al nacimiento del derecho a deducir el IVA (véase, en este sentido, la sentencia Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, apartados 8 y 20), derecho que, según la jurisprudencia citada en el apartado 20 de esta sentencia, sólo está determinado por la condición en que actúa un particular en el momento de adquirir el bien de que se trate. No obstante, esto sucede sin perjuicio del reembolso del impuesto soportado al que deberá proceder el sujeto pasivo si luego resulta que el bien adquirido o el bien producido soportando el impuesto no ha sido utilizado para las necesidades de su actividad económica.

37 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 168 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, concede al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición o producción de bienes de inversión destinados a la actividad económica que proyecta, relacionada con el turismo rural y recreativo, los cuales, por una parte, están directamente destinados a ser utilizados por el público de forma gratuita y, por otra parte, pueden permitir realizar las operaciones gravadas si se demuestra un vínculo directo e inmediato entre los gastos relacionados con las operaciones por las que se soporta el impuesto y una o varias operaciones por las que se repercute que den derecho a deducir, o con la totalidad de la actividad económica del sujeto pasivo, extremo que debe ser comprobado por el tribunal remitente con arreglo a criterios objetivos.

Costas

38 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 Quinta) declara:

El artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, concede al sujeto pasivo el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado por la adquisición o producción de bienes de inversión destinados a la actividad económica que proyecta, relacionada con el turismo rural y recreativo, los cuales, por una parte, están directamente destinados a ser utilizados por el público de forma gratuita y, por otra parte, pueden permitir realizar las operaciones gravadas si se demuestra un vínculo directo e inmediato entre los gastos relacionados con las operaciones por las que se soporta el impuesto y una o varias operaciones por las que se repercute que den derecho a deducir, o con la totalidad de la actividad económica del sujeto pasivo, extremo que debe ser comprobado por el tribunal remitente con arreglo a criterios objetivos.

Firmas

* Lengua de procedimiento: lituano.