

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ070830

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 5 de julio de 2018

Sala 7.^a

Asunto n.º C-320/17

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Sociedades de cartera. El alquiler de un inmueble por parte de una sociedad de cartera a su filial es una intervención en la gestión de esta última, que debe considerarse como una actividad económica que da derecho a deducir el IVA sobre los gastos soportados por la sociedad para la adquisición de títulos de esta filial, a condición de que esta prestación de servicios tenga carácter permanente, se efectúe con carácter oneroso y esté gravada, lo cual implica que ese alquiler no esté exento, y que exista una relación directa entre el servicio proporcionado por el prestador y el contravalor recibido del beneficiario. Así las cosas, los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que participa en la gestión de estas y que, como tal, ejerce una actividad económica forman parte de sus gastos generales, y el IVA soportado por esos gastos debe, en principio, deducirse íntegramente; no obstante, los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que únicamente participa en la gestión de algunas de estas y que, respecto de las demás, no ejerce, por el contrario, ninguna actividad económica forman parte solo parcialmente de sus gastos generales, de modo que el IVA abonado por esos gastos solo puede deducirse en proporción a los que son inherentes a la actividad económica, lo que debe ser valorado por el Tribunal nacional.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2, 9, 135, 137, 167 y 168.

PONENTE:

Don A. Rosas.

En el asunto C-320/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Conseil d'État (Consejo de Estado, Francia), mediante resolución de 22 de mayo de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de mayo de 2017, en el procedimiento entre

Marle Participations SARL

y

Ministre de l'Économie et des Finances,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. A. Rosas (Ponente), Presidente de Sala, y la Sra. C. Toader y el Sr. E. Jarašiūnas, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Marle Participations SARL, por el Sr. L. Poupot, avocat;
- en nombre del Gobierno francés, por el Sr. D. Colas y por las Sras. E. de Moustier y A. Alidière, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Jiménez García, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. G. Eberhard, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. R. Lyal y por la Sra. N. Gossement, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, 9 y 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 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2. Esta petición se ha presentado en un litigio entre Marle Participations SARL y el Ministre de l'Économie et des Finances (Ministro de Economía y Hacienda, Francia) acerca de la deducibilidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a gastos vinculados a operaciones de adquisición de títulos abonados por la demandante en el litigio principal.

Marco jurídico de la Unión

3. El artículo 2 de la Directiva del IVA establece en su apartado 1, letra c):

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[...]

c) 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, de esta Directiva tiene el siguiente tenor:

«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.»

5. Con arreglo al artículo 135 de la citada Directiva:

«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

l) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.

2. Quedan excluidas de la exención establecida en la letra l) del apartado 1 las operaciones siguientes:

a) las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar, incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar;

b) los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos;

[...]

Los Estados miembros podrán establecer exclusiones suplementarias de la exención prevista en la letra l) del apartado 1.»

6. El artículo 137 de la mencionada Directiva dispone lo siguiente:

«1. Los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las operaciones siguientes:

[...]

d) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.

2. Los Estados miembros determinarán las modalidades del ejercicio del derecho de opción previsto en el apartado 1.

Los Estados miembros podrán restringir el alcance de dicho derecho.»

7. Según el artículo 167 de la Directiva del IVA: «El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible».

8. El artículo 168 de dicha 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;

b) el IVA devengado por operaciones asimiladas a entregas de bienes y a prestaciones de servicios conforme a la letra a) del artículo 18 y al artículo 27;

c) el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforme al inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2;

d) el IVA devengado por las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias conforme a los artículos 21 y 22;

e) el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

9. Marle Participations es la sociedad de cartera del grupo Marle, que desarrolla su actividad en el ámbito de la fabricación de implantes ortopédicos. Su objeto social incluye, en particular, la gestión de participaciones en distintas filiales del grupo a las que, por otra parte, alquilaba un bien inmueble.

10. Se desprende de los autos remitidos al Tribunal de Justicia que, desde el año 2009, Marle Participations llevó a cabo una operación de reestructuración que la llevó a realizar cesiones y adquisiciones de títulos. Dicha sociedad dedujo en su totalidad el IVA que gravó los distintos gastos relativos a esta operación de reestructuración.

11. A raíz de una inspección de la contabilidad, la Administración tributaria cuestionó la deducción del IVA llevada a cabo por la mencionada sociedad, por lo que emitió liquidaciones complementarias de IVA, debido a que los gastos respecto a los que solicitaba la deducción del IVA contribuían a la realización de operaciones de capital situadas fuera del ámbito de aplicación del derecho a deducir.

12. Marle Participations impugnó, sin éxito, estas liquidaciones de IVA ante el Tribunal administratif de Châlons-en-Champagne (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Châlons-en-Champagne, Francia), y posteriormente ante la Cour administrative d'appel de Nancy (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Nancy, Francia).

13. Por ello, la mencionada sociedad recurrió en casación ante el órgano jurisdiccional remitente.

14. En la resolución de remisión, el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia) precisa, al referirse a las sentencias de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations (C-16/00, EU:C:2001:495), y de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrts (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), que resulta del artículo 168 de la Directiva del IVA que, si bien la mera adquisición y posesión de participaciones sociales no debe considerarse como un conjunto de actividades económicas que confieren a su autor la condición de sujeto pasivo, el criterio es distinto cuando la participación viene acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se poseen las participaciones, mediante la realización de transacciones sujetas al IVA, como la prestación de servicios financieros, comerciales y técnicos a dichas sociedades.

15. Además, se desprende de la sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrts (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), que los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que participa en la gestión de estas y que, como tal, ejerce una actividad económica forman parte de sus gastos generales y que el IVA soportado por esos gastos debe, en principio, deducirse íntegramente, salvo que determinadas operaciones económicas realizadas por las que se repercute el IVA estén exentas.

16. El tribunal remitente pone de relieve, sin embargo, que en el caso de autos los únicos servicios que la sociedad Marle Participations prestó a las filiales con respecto a las cuales incurrió en los gastos controvertidos a efectos de adquirir sus títulos, o intentó llevar a cabo en relación con estas filiales, tenían por objeto el arrendamiento de inmuebles.

17. En esas circunstancias, el Conseil d'État (Consejo de Estado) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Si el arrendamiento de un inmueble por parte de una sociedad de cartera a una filial constituye una intervención directa o indirecta en la gestión de dicha filial que tenga como efecto conferir a la adquisición y a la posesión de participaciones de dicha filial el carácter de actividad económica en el sentido de la Directiva [IVA] y, en su caso, en qué condiciones.»

Sobre la cuestión prejudicial

18. Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el arrendamiento de un inmueble por parte de una sociedad de cartera a su filial es una intervención en la gestión de esta última que debe tener la consideración de actividad económica, en el sentido de lo dispuesto en el artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva, y que dé lugar al derecho a deducir el IVA devengado por los gastos soportados por la sociedad para adquirir participaciones en esa filial y, en caso afirmativo, en qué condiciones.

19. Con carácter preliminar, ha de recordarse que, si bien la Directiva del IVA asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, dicho impuesto solo se aplica a las actividades de carácter económico (sentencia de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, apartado 34). En efecto, del artículo 2 de dicha Directiva se desprende que, entre las prestaciones de servicios realizadas en el territorio de un Estado miembro, únicamente estarán sujetas al IVA las prestaciones realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal (auto de 12 de enero de 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, apartado 24).

20. Con arreglo al artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de dicha Directiva, se considera sujetos pasivos a quienes realicen con carácter independiente alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

21. El concepto de actividades económicas, definido en el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la misma Directiva, comprende todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, y especialmente las operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

22. El análisis de estas definiciones pone de relieve tanto la amplitud del ámbito de aplicación cubierto por el concepto de «actividades económicas» como su carácter objetivo, en el sentido de que la actividad se define por sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados. Por lo tanto, una actividad se califica generalmente de económica cuando presenta un carácter permanente y se efectúa a cambio de una remuneración que percibe el autor de la operación (sentencia de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, apartado 37 y jurisprudencia citada).

23. Por otra parte, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que, en el sistema del IVA, las operaciones imponibles implican la existencia de una transacción entre las partes y que se haya pactado un precio o un contravalor (sentencia de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, apartado 43) y que la existencia de una prestación de servicios «a título oneroso», en el sentido del artículo 2 de la Directiva del IVA, supone la existencia de una relación directa entre el servicio prestado y la contraprestación recibida (sentencia de 29 de octubre de 2009, Comisión/Finlandia, C-246/08, EU:C:2009:671, apartado 45).

24. Ha de recordarse también que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a la deducción del IVA establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA es un principio fundamental del sistema común del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (auto de 12 de enero de 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, apartado 26).

25. 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 sus fines o sus resultados, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 12 de enero de 2017, MVM, C-28/16, EU:C:2017:7, apartado 27 y jurisprudencia citada).

26. No obstante, del tenor del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA se desprende que, para poder disfrutar del derecho a la deducción, es necesario, por una parte, que el interesado sea «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y, por otra, que los bienes o servicios invocados como base de este derecho sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que sean entregados o prestados por otro sujeto pasivo (sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 39).

27. Por lo que se refiere, más concretamente, al derecho a deducción de una sociedad de cartera, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA, a efectos del artículo 9 de la Directiva del IVA, y, por lo tanto, no tiene derecho a deducir, según los artículos 167 y 168 de la misma Directiva, una sociedad de cartera cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa o indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular

dicha sociedad de cartera en su condición de accionista o socio (sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrts, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 18).

28. La mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no deben considerarse actividades económicas en el sentido de la Directiva del IVA, que confieran a quien las realiza la condición de sujeto pasivo. En efecto, 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 esta participación, es resultado de la mera propiedad del bien (sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrts, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 19).

29. No obstante, el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que 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, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de las participaciones en su condición de accionista o socio (véanse, en particular, las sentencias de 14 de noviembre de 2000, Floridienne y Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, apartado 18; de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, apartado 20; de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 33, y de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrts, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 20).

30. Se desprende de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia que la intervención de una sociedad de cartera en la gestión de las sociedades en las que participa constituye una actividad económica, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, en la medida en que implique la realización de operaciones sujetas al IVA con arreglo al artículo 2 de dicha Directiva, tales como la prestación de servicios administrativos, contables, financieros, comerciales, informáticos y técnicos por la sociedad de cartera a sus filiales (véanse, en particular, las sentencias de 14 de noviembre de 2000, Floridienne y Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, apartado 19; de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, apartado 22, y de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 34).

31. A este respecto, debe ponerse de relieve que los ejemplos de actividades que revelan una intervención de la sociedad de cartera en la gestión de sus filiales, proporcionados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no son una enumeración taxativa.

32. El concepto de «intervención de una sociedad de cartera en la gestión de su filial», por lo tanto, debe ser entendido en el sentido de que incluye todas las operaciones que constituyen una actividad económica, a efectos de la Directiva del IVA, llevadas a cabo por dicha sociedad de cartera en provecho de su filial.

33. En el caso de autos, se desprende del expediente remitido al Tribunal de Justicia que los únicos servicios prestados por Marle Participations a las filiales para las que comprometió los gastos para la adquisición de sus títulos, o que intentó desarrollar en relación con ellas, se referían al alquiler de un inmueble, utilizado por una filial operativa como nuevo lugar de fabricación.

34. En este sentido, también debe recordarse que el gravamen de las operaciones de arrendamiento y alquiler es una facultad reconocida por el legislador comunitario a los Estados miembros como excepción a la norma general, establecida en el artículo 137, apartado 1, letra d), de la Directiva del IVA, en virtud de la cual las operaciones de arrendamiento y alquiler están exentas de IVA. Los Estados miembros pueden, por consiguiente, en virtud de dicha facultad, dar a los beneficiarios de las exenciones previstas por la referida Directiva la posibilidad de renunciar a la excepción (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, apartados 26 y 27).

35. A la vista de las consideraciones expuestas en los apartados 19 a 23, así como en el apartado 34 de la presente sentencia, el alquiler de un inmueble por parte de una sociedad de cartera a su filial es una intervención en la gestión de esta última, que debe considerarse como una actividad económica que da derecho a deducir el IVA sobre los gastos soportados por la sociedad para la adquisición de títulos de esta filial, a condición de que esta

prestación de servicios tenga carácter permanente, se efectúe con carácter oneroso y esté gravada, lo cual implica que ese alquiler no esté exento, y que exista una relación directa entre el servicio proporcionado por el prestador y el contravalor recibido del beneficiario. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente examinar si se cumplen dichos requisitos en el asunto de que conoce.

36. Por cuanto se refiere a los requisitos para ejercitar el derecho a la deducción y, más concretamente, su amplitud, debe recordarse que el Tribunal de Justicia ya ha declarado, en la sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrts (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), apartado 33, que los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que participa en la gestión de estas y que, como tal, ejerce una actividad económica forman parte de sus gastos generales, y el IVA soportado por esos gastos debe, en principio, deducirse íntegramente.

37. No obstante, los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que únicamente participa en la gestión de algunas de estas y que, respecto de las demás, no ejerce, por el contrario, ninguna actividad económica forman parte solo parcialmente de sus gastos generales, de modo que el IVA abonado por esos gastos solo puede deducirse en proporción a los que son inherentes a la actividad económica, según los criterios de reparto definidos por los Estados miembros, quienes, en el ejercicio de esa facultad, deben tener en cuenta -extremo que corresponde verificar a los órganos jurisdiccionales nacionales- la finalidad y la sistemática de la Directiva del IVA y, en virtud de ello, establecer un método de cálculo que refleje con objetividad la parte de imputación real de los gastos soportados a la actividad económica y a la actividad no económica (sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrts, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 33).

38. En el litigio principal, por lo tanto, corresponde al tribunal remitente valorar si la adquisición de los títulos que dieron lugar a los gastos por los que Marle Participations solicitó la deducción del IVA afecta únicamente a las filiales a las que dicha sociedad alquiló el edificio o si también afecta a otras filiales.

39. Por lo tanto, corresponderá al tribunal remitente determinar, atendiendo a los datos de que dispone, si Marle Participations puede deducir el IVA soportado, y en qué medida, habida cuenta de los criterios mencionados en los apartados 36 a 37 de esta sentencia.

40. Además, debe señalarse que, al evaluar la deducción concedida a una sociedad de cartera que interviene directa o indirectamente en la gestión de sus filiales, en las que ha adquirido participaciones, no puede tenerse en cuenta el volumen de negocio realizado por esta sociedad por razón de las prestaciones de servicios de alquiler efectuadas a sus filiales y los ingresos que obtenga de su participación en el capital de estas, para evitar que este derecho sea invocado de manera fraudulenta y abusiva.

41. Ciertamente, según jurisprudencia consolidada, puede denegarse el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva. En efecto, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo reconocido promovido por la Directiva del IVA, y los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta (sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartados 42 y 43 y jurisprudencia citada, y de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 43).

42. Sin embargo, las medidas adoptadas por los Estados miembros no pueden ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos. Por ello, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad del IVA (sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 57, y de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 50).

43. Pues bien, en primer lugar, es jurisprudencia reiterada que los costes en que incurra una sociedad de cartera que interviene en la gestión de una filial por los distintos servicios que ha obtenido al adquirir participaciones en esa filial forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos constitutivos del

precio de sus productos, que tienen, por lo tanto, un vínculo directo e inmediato con el conjunto de la actividad económica de la sociedad de cartera (sentencias de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, apartado 35, y de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, apartado 58).

44. En segundo lugar, debe garantizarse el derecho a deducir el IVA sin supeditarlo a un criterio referente, en especial, al resultado de la actividad económica del sujeto pasivo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, en virtud del cual 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».

45. Atendiendo a las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el alquiler de un bien inmueble por parte de una sociedad de cartera a su filial es una «intervención en la gestión» de esta última, que debe considerarse actividad económica, a efectos del artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva, que da derecho a deducir el IVA por los gastos soportados por la sociedad para la adquisición de participaciones en la filial, ya que esta prestación de servicios tiene carácter permanente, se realiza con carácter oneroso y está gravada, lo que implica que este alquiler no está exento, y que existe una relación directa entre el servicio proporcionado por el prestador y el contravalor recibido del beneficiario. Los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que participa en su gestión alquilándoles un bien inmueble y que, por esta razón, ejerce una actividad económica deben considerarse parte integrante de sus gastos generales y el IVA soportado por esos gastos debe, en principio, poder ser objeto de deducción íntegra.

46. Los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que únicamente participa en la gestión de algunas de estas y que, respecto de las demás, no ejerce, por el contrario, ninguna actividad económica forman parte solo parcialmente de sus gastos generales, de modo que el IVA abonado por esos gastos solo puede deducirse en proporción a los que son inherentes a la actividad económica, según los criterios de reparto definidos por los Estados miembros, quienes, en el ejercicio de esa facultad, deben tener en cuenta -extremo que corresponde verificar a los órganos jurisdiccionales nacionales- la finalidad y la sistemática de la Directiva del IVA y, en virtud de ello, establecer un método de cálculo que refleje con objetividad la parte de imputación real de los gastos soportados a la actividad económica y a la actividad no económica.

Costas

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

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 el alquiler de un bien inmueble por parte de una sociedad de cartera a su filial es una «intervención en la gestión» de esta última, que debe considerarse actividad económica, a efectos del artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva, que da derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) por los gastos soportados por la sociedad para la adquisición de participaciones en la filial, ya que esta prestación de servicios tiene carácter permanente, se realiza con carácter oneroso y está gravada, lo que implica que este alquiler no está exento, y que existe una relación directa entre el servicio proporcionado por el prestador y el contravalor recibido del beneficiario. Los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que participa en su gestión alquilándoles un bien inmueble y que, por esta razón, ejerce una actividad económica deben considerarse parte integrante de sus gastos generales y el IVA soportado por esos gastos debe, en principio, poder ser objeto de deducción íntegra.

Los gastos relacionados con la adquisición de participaciones en sus filiales soportados por una sociedad de cartera que únicamente participa en la gestión de algunas de estas y que, respecto de las demás, no ejerce, por el contrario, ninguna actividad económica forman parte solo parcialmente de sus gastos generales, de modo que el IVA abonado por esos gastos solo puede deducirse en proporción a los que son inherentes a la actividad económica, según los criterios de reparto definidos por los Estados miembros, quienes, en el ejercicio de esa facultad, deben tener en cuenta -extremo que corresponde verificar a los órganos jurisdiccionales nacionales- la finalidad y la sistemática de dicha Directiva y, en virtud de ello, establecer un método de cálculo que refleje con objetividad la parte de imputación real de los gastos soportados a la actividad económica y a la actividad no económica.

Firmas

* Lengua de procedimiento: francés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.