Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 22 de abril de 2015 [1]

Asunto C-126/14

«Sveda» UAB
contra
Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Lituania)]

«Legislación tributaria — Impuesto sobre el valor añadido — Artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE — Deducción por la adquisición y la producción de bienes de inversión — Utilización principal para operaciones no sujetas — Utilización accesoria para operaciones sujetas»

I. **Introducción**

1. La presente petición de decisión prejudicial hace referencia a una «ruta de aventuras sobra la mitología báltica» en el contexto del impuesto sobre el valor añadido (IVA). Una empresa lituana pone esta ruta a disposición de los visitantes de manera gratuita. Las autoridades tributarias han denegado por ello a la empresa la deducción del IVA por los gastos de creación de dicha ruta. La empresa considera esto injustificado, pues al final los visitantes sí que tienen que pagar algo, si bien no por la utilización de la ruta pero sí por los servicios de restauración, los recuerdos y demás servicios que presta la empresa.

2. De cómo se determine la relación directa e inmediata entre las operaciones por las que se soporta el IVA y las operaciones por las que se repercute dicho impuesto, en virtud de la jurisprudencia relativa a la deducción del IVA, dependerá, por lo tanto, a quien se le dé la razón en el procedimiento principal. En efecto, las condiciones abstractas de esta relación ya se han aclarado. Pero su aplicación concreta, como en el presente caso, aún puede requerir de aclaración.

II. **Marco jurídico**

3. Durante el período a que se refiere el procedimiento principal, el impuesto sobre el valor añadido en la Unión estaba regulado por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [2] (en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

1 — Lengua original: alemán.
2 — DO L 347, p. 1.

4. El artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva IVA define como «sujetos pasivos» a «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». El párrafo segundo de esta disposición añade:

«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 liberadas o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo».

5. Según el artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva IVA, estarán sujetas al IVA «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».

6. El artículo 26, apartado 1, de la Directiva IVA añade:

«Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso las operaciones siguientes:

a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o, más generalmente, para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA;

[...]»

7. El artículo 168 de la Directiva IVA regula el derecho a deducir de un sujeto pasivo de la siguiente manera:

«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;

[...]»

8. Este precepto se corresponde con el artículo 17, apartado 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,[3] en vigor hasta el 31 de diciembre de 2006. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia recaída en relación con ella también se tendrá en cuenta en el presente asunto.

9. Para la regularización de la deducción, el artículo 187 de la Directiva IVA dispone además lo siguiente:

«1. En lo que concierne a los bienes de inversión, la regularización se practicará durante un período de cinco años, que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos o fabricados.

[...]

3 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

2. La regularización se limitará cada año a la quinta parte [...] del IVA que haya gravado los bienes de inversión.

La regularización contemplada en el párrafo primero se efectuará en función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido, fabricado o, en su caso, utilizado por primera vez».

10. El Derecho lituano comprende disposiciones que se corresponden con la normativa mencionada de la Directiva IVA.

III. **Procedimiento principal**

11. La sociedad Sveda UAB (en lo sucesivo, «Sveda») es la parte demandante en el procedimiento principal. El objeto de dicho procedimiento es su derecho a deducir el IVA.

12. En el año 2012 Sveda se encargó de la instalación de una, así llamada, ruta recreativa y de descubrimiento de la mitología báltica (en lo sucesivo, «ruta recreativa»). Para ello construyó caminos, escalones, miradores, lugares para fuegos de campamento, un puesto informativo y un aparcamiento para vehículos.

13. Los trabajos para la construcción de esta ruta recreativa se realizaron a partir de las obligaciones derivadas de un convenio que Sveda había celebrado con la Agencia Nacional de Pagos del Ministerio de Agricultura (en lo sucesivo, «Agencia»). En virtud de este acuerdo, Sveda debía permitir el acceso gratuito del público a la ruta recreativa. Según el convenio, a Sveda se le reembolsaría hasta el 90 % de los gastos de construcción de la ruta en concepto de «subvención».

14. Según ha determinado el órgano jurisdiccional remitente, Sveda tiene la intención de desarrollar en el futuro una actividad económica independiente relacionada con el turismo, conforme al artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA. Tal actividad consistirá en la prestación de servicios remunerados a los visitantes de la ruta recreativa, como por ejemplo la venta de alimentos o de recuerdos.

15. En su declaración de IVA, Sveda incluyó el IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios relacionados con los trabajos para la construcción de la ruta recreativa. La Administración tributaria de Lituania denegó sin embargo la devolución de dichas cantidades de IVA, al no quedar demostrado, a su entender, que los servicios adquiridos por Sveda tuvieran como fin una actividad sujeta al IVA.

IV. **Procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

16. Con fecha de 17 de marzo de 2014, el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania), encargado de resolver el procedimiento, presentó al Tribunal de Justicia, conforme al artículo 267 TFUE, apartado 3, la siguiente cuestión:

«¿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 presente asunto, 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/o servicios?»

17. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, la República de Lituania, el Reino Unido de Gran Bretaña e Irlanda del Norte y la Comisión Europea presentaron observaciones por escrito en julio de 2014 e intervinieron en la vista oral celebrada el 4 de febrero de 2015.

V. **Apreciación jurídica**

18. El órgano jurisdiccional remitente desea averiguar, mediante su cuestión prejudicial, si un sujeto pasivo, en una situación como la del procedimiento principal, tiene derecho a deducir el impuesto conforme al artículo 168 de la Directiva IVA.

19. En virtud de esta disposición, un «sujeto pasivo» tiene derecho a la deducción de sus operaciones por las que soporta el IVA, siempre y cuando éstas «se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas».

A. *Afectación de los bienes de inversión al patrimonio empresarial*

20. En el presente caso, la República de Lituania ha excluido de antemano el derecho a deducir el IVA debido a que, aunque en principio Sveda es un sujeto pasivo, en la creación de la ruta recreativa, sin embargo, no ha actuado como tal.

21. Según reiterada jurisprudencia, la deducción del IVA relativo a la adquisición de un bien exige que el sujeto pasivo actúe como tal en dicha adquisición, es decir, al menos, para el fin de su actividad económica conforme al artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA.[4] Lo anterior también es de aplicación en el caso de la producción de un bien por parte del sujeto pasivo.[5]

22. En definitiva, este requisito alude a que un bien debe quedar afectado total o parcialmente al patrimonio empresarial del sujeto pasivo para que la deducción del IVA referente a la adquisición o producción del bien no quede excluida de antemano.[6] Si éste es o no el caso, debe apreciarse conforme a la jurisprudencia, teniendo en cuenta todas las circunstancias del asunto, entre las que se incluyen la naturaleza del bien de que se trate y el período transcurrido entre la adquisición de éste y su utilización para las actividades económicas de dicho sujeto pasivo.[7]

23. Partiendo de esta base, la República de Lituania cuestiona la apreciación efectuada por el órgano jurisdiccional remitente, según la cual los bienes de inversión controvertidos forman parte del patrimonio empresarial de Sveda, puesto que, conforme al convenio celebrado con la Agencia, dicha empresa estaba obligada a ofrecer al público el acceso gratuito a la ruta recreativa, y sólo posteriormente podía utilizarla para una actividad económica. Por lo tanto, considera que en un principio Sveda no actuó como sujeto pasivo.

24. Sin embargo el Tribunal de Justicia ha resuelto en reiteradas ocasiones que una persona que adquiere bienes para destinarlos a una actividad económica conforme al artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA, lo hace actuando también como sujeto pasivo, aun cuando los bienes no vayan a ser utilizados inmediatamente para dicha actividad económica.[8]

4 — Véanse las sentencias Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315), apartado 15; Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136), apartado 29; Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97), apartados 57 y 58, y Klub (C-153/11, EU:C:2012:163), apartados 39 y 40.

5 — Véanse al respecto mis conclusiones presentadas en el asunto X (C-334/10, EU:C:2012:108), punto 25 y jurisprudencia citada.

6 — Véanse al respecto las sentencias Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136), apartados 28 y 29, y Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97), apartados 56 a 59; véase también el artículo 168, letra a), de la Directiva IVA.

7 — Véanse las sentencias Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315), apartado 21; Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136), apartado 29; Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97), apartado 58, y Klub (C-153/11, EU:C:2012:163), apartados 39 y 40.

8 — Véanse las sentencias Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315), apartado 14; Klub (C-153/11, EU:C:2012:163), apartado 44, y Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759), apartado 25.

25. En consecuencia, según las apreciaciones jurídicas efectuadas por el tribunal remitente, Sveda, en el momento de la adquisición o producción de bienes de inversión, actuó como sujeto pasivo, y afectó así estos bienes de inversión al patrimonio empresarial.

B. *Utilización para las necesidades de las operaciones gravadas*

26. Para que a Sveda le corresponda el derecho a deducir el IVA, no sólo tienen que quedar afectados al patrimonio empresarial los bienes de inversión, es decir, servir de manera general a su actividad económica, sino también utilizarse para las necesidades de sus operaciones *gravadas*, con arreglo al artículo 168 de la Directiva IVA.

27. La cuantía de la deducción se determina a partir de esta utilización real o intencionada de los bienes. [9] Resulta decisiva aquí la utilización *intencionada*, puesto que, según los artículos 63 y 167 de la Directiva IVA, en general el derecho a deducir nace en el momento en que el sujeto pasivo recibe los bienes o la prestación del servicio, es decir, normalmente antes de que él mismo realice las operaciones por las que repercute el impuesto. [10]

28. En el procedimiento principal ya se determinó la utilización intencionada de los bienes de inversión adquiridos o producidos por Sveda.

29. Por una parte, la ruta recreativa debe ponerse a disposición del público de manera gratuita. Esta operación no está sujeta al impuesto. No existe una obligación fiscal en virtud del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA, dado que Sveda no exige ningún pago a los visitantes, ni tampoco se desprende tal obligación del artículo 26, apartado 1, letra a), de la Directiva IVA, ya que los bienes de inversión no son utilizados para fines ajenos a la empresa en el sentido de esta disposición. La utilización para fines ajenos a la empresa queda excluida, en todo caso, cuando el uso de un bien de inversión queda afectado a la actividad económica del sujeto pasivo. [11] Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente ya ha determinado que Sveda actuó en el marco de su actividad económica al construir la ruta recreativa. [12]

30. Sin embargo, por otra parte, la ruta recreativa también debe servir para atraer visitantes a los que Sveda pueda ofrecer bienes y servicios. Estas operaciones quedarían sujetas al impuesto conforme al artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva IVA.

31. Por lo tanto, la adquisición y la producción de bienes de inversión sirven a dos fines distintos. En primer término está la puesta a disposición gratuita al público de la ruta recreativa (utilización principal), que conforme al artículo 168 de la Directiva IVA no da derecho a deducir. En segundo término está la utilización de la ruta recreativa como medio para prestar a los visitantes servicios sujetos al impuesto (utilización accesoria), lo cual daría lugar al derecho a deducir. ¿Cuál de los dos fines resulta decisivo con arreglo al artículo 168 de la Directiva IVA?

9 — Véanse, entre otras, las sentencias Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315), apartado 15; X (C-334/10, EU:C:2012:473), apartado 17, y FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), apartado 49.

10 — Véase la sentencia Klub (C-153/11, EU:C:2012:163), apartado 36, y también mis conclusiones presentadas en el asunto X (C-334/10, EU:C:2012:108), punto 81 y jurisprudencia citada.

11 — Véanse al respecto las sentencias BCR Leasing IFN (C-438/13, EU:C:2014:2093), apartado 26; y, en sentido más amplio, las sentencias Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), apartado 38, y Gemeente 's-Hertogenbosch (C-92/13, EU:C:2014:2188), apartado 25.

12 — Véanse los puntos 23 a 25 *supra*.

32. En la sentencia BLP Group, el Tribunal de Justicia determinó, de manera general en lo referente a esta cuestión, que es necesaria una relación directa e inmediata de los bienes o servicios adquiridos con las operaciones sujetas al impuesto y, por lo tanto, la finalidad «última» que el sujeto pasivo pretende alcanzar es indiferente. [13] El Tribunal de Justicia denegó, en consecuencia, la deducción del IVA en una situación en la que el sujeto pasivo recibió una prestación de servicios en relación con la venta de participaciones sociales, que estaba exenta del impuesto, a pesar de que dicha venta era un medio para facilitar la actividad sujeta al impuesto del sujeto pasivo. El Tribunal de Justicia diferenció, por lo tanto, entre la utilización principal y decisiva y la utilización meramente accesoria de una operación que soporta el IVA.

33. Pero el Tribunal de Justicia ha continuado desarrollando su jurisprudencia. Si bien para la aplicación del artículo 168 de la Directiva IVA continúa siendo necesario determinar una relación directa e inmediata entre una operación por la que se soporta el IVA objeto de valoración y una o más operaciones por las que se repercute dicho impuesto, y que establecen el derecho a deducir. [14] Esta relación, sin embargo, también puede darse con la actividad económica integral del sujeto pasivo, siempre que los gastos de las operaciones por las que se soporta el IVA formen parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, por lo tanto, se consideren elementos constitutivos del gasto todos los bienes suministrados o los servicios prestados. [15]

34. Según la jurisprudencia más reciente, para que haya una relación directa e inmediata resulta decisivo que los gastos de las operaciones por las que se soporta el IVA se incluyan en el precio de algunas o de todas las operaciones por las que el sujeto pasivo repercute dicho impuesto. [16] Esto es de aplicación con independencia de que se trate de la utilización de bienes o servicios por parte del sujeto pasivo. [17]

35. Por lo tanto, según la jurisprudencia, en el presente asunto, existe el derecho a deducir cuando los gastos de adquisición o producción de los bienes de inversión de la ruta recreativa se incluyen en el precio de las operaciones por las que se repercute el impuesto conforme a la Directiva IVA.

36. En la situación del procedimiento principal cabe tomar en consideración diferentes operaciones por las que se repercute el impuesto. Por una parte, pueden ser los servicios sujetos al impuesto que Sveda quiere prestar a los visitantes de la ruta recreativa y que constituyen el objeto de la cuestión prejudicial (véase posteriormente el punto 2). Por otra parte, una importante operación por la que se repercute y que está sujeta al impuesto podría ser la construcción de la ruta recreativa en sí misma. Esta posibilidad no fue considerada por el órgano jurisdiccional remitente en la resolución de remisión. Sin embargo dicha posibilidad debe ser analizada en primer lugar, puesto que, como consecuencia de ella, podría resultar indiferente para el procedimiento principal responder a la cuestión prejudicial planteada (véase directamente el punto 1).

13 — Véase la sentencia BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107), apartado 19, así como la sentencia Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557), apartado 38.

14 — Véanse, entre otras, las sentencias Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300), apartado 24; Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 79, y Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147), apartado 34.

15 — Véanse al respecto, entre otras, las sentencias Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300), apartados 30 y 31; Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87), apartado 24; SKF (C-29/08, EU:C:2009:665), apartados 58 y 60; Becker (C-104/12, EU:C:2013:99), apartado 20, y Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147), apartado 38.

16 — Véanse, entre otras, las sentencias SKF (C-29/08, EU:C:2009:665), apartado 60; X (C-651/11, EU:C:2013:346), apartado 55, y PPG Holdings (C-26/12, EU:C:2013:526), apartado 23; véase al respecto también la sentencia Kretztechnik (C-465/03, EU:C:2005:320), apartado 36.

17 — Véanse al respecto mis conclusiones presentadas en el asunto TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352), punto 31 y jurisprudencia citada.

1. La construcción de la ruta recreativa como operación por la que se repercute el impuesto

37. Podría existir el derecho a deducir en el procedimiento principal, con independencia de la respuesta a la cuestión prejudicial planteada, si la construcción de la ruta recreativa por parte de Sveda fuera una operación por la que se repercute el impuesto. En efecto, la construcción de la ruta recreativa podría ser una prestación onerosa frente a la Agencia, sujeta al impuesto conforme al artículo 2, letras a) o c), de la Directiva IVA.

38. Según reiterada jurisprudencia, una operación a título oneroso tan sólo exige que exista una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo. [18] Una relación directa de este tipo tan sólo exige que exista una relación jurídica entre quien efectúa la prestación y su destinatario, en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas, [19] así como la condición recíproca de prestación y contraprestación. [20] La realización de un servicio a un precio inferior al de coste no se opone al hecho de que exista una relación directa entre la prestación y la contraprestación. [21]

39. De acuerdo con la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente, Sveda se comprometió a construir la ruta recreativa a raíz de un convenio con la Agencia. Por ello, Sveda recibe de su mandante un pago por importe del 90 % de los gastos ocasionados en concepto de «subvención». Pero sin conocer el contenido concreto del convenio no puede valorarse de manera concluyente si existe una relación directa entre la construcción de la ruta recreativa y la «subvención», en el sentido de la citada jurisprudencia.

40. Si de la valoración del órgano jurisdiccional remitente resultara que Sveda, mediante la construcción de la ruta recreativa, realiza una operación sujeta al impuesto conforme al artículo 2, letras a) o c), de la Directiva IVA, la adquisición o la producción de bienes de inversión de la ruta recreativa tendría una relación directa e inmediata con esta operación por la que se repercute el impuesto, puesto que los gastos de estas operaciones por las que soporta el IVA se incluirían claramente en el precio, ya que la cuantía del pago de la Agencia se calcula precisamente de acuerdo con dichos gastos.

2. Sobre la respuesta a la cuestión prejudicial

41. Si el órgano jurisdiccional remitente determinara, sin embargo, que la construcción de la ruta recreativa por parte de Sveda no es una operación sujeta al impuesto respecto a la Agencia, el derecho a deducir dependería exclusivamente de si los bienes de inversión de la ruta recreativa van a ser utilizados para la prestación futura de servicios de pago a los visitantes, en el sentido del artículo 168 de la Directiva IVA. A tal efecto, debe aclararse si los gastos de adquisición y producción de dichos bienes de inversión tendrían que incluirse en el precio de estos servicios.

a) Concepto objetivo de gastos

42. En contra de la interpretación del Reino Unido, la respuesta a esta cuestión no depende del deseo del sujeto pasivo de incluir los gastos correspondientes en el precio de las operaciones por las que repercute el IVA.

18 — Véase, en particular, la sentencia Serebryannay vek (C-283/12, EU:C:2013:599), apartado 37 y jurisprudencia citada.

19 — Véanse, entre otras, las sentencias Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), apartado 14; MKG-Kraftfahrzeuge-Factoring (C-305/01, EU:C:2003:377), apartado 47, y Le Rayon d'Or (C-151/13, EU:C:2014:185), apartado 29.

20 — Véanse, entre otras, las sentencias Tolsma (C-16/93, EU:C:1994:80), apartados 13 a 20, y Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491), apartados 12 a 17; véanse también las conclusiones de la Abogado General Stix-Hackl presentadas en el asunto Bertelsmann (C-380/99, EU:C:2001:129), punto 32.

21 — Véase al respecto la sentencia Hotel Scandic Gåsabäck (C-412/03, EU:C:2005:47), apartado 22.

43. De acuerdo con la sentencia Becker, la determinación de una relación directa e inmediata entre las operaciones por las que se soporta el IVA y las operaciones por las que se repercute dicho impuesto debe basarse en el contenido objetivo del bien entregado o del servicio prestado por los que se soporta el IVA. [22] Ya en la sentencia BLP Group el Tribunal de Justicia declaró, en este sentido, que la relación requerida entre las operaciones por las que se soporta el IVA y por las que se repercute dicho impuesto no puede determinarse a partir de la intención de un sujeto pasivo. [23]

44. A esto hay que añadir que en el sistema común del impuesto sobre el valor añadido también se gravan servicios prestados por debajo del precio de coste. [24] En este caso, el sujeto pasivo realiza la formación subjetiva del precio, sin que se tomen en consideración todos los gastos para la realización de las operaciones por las que se repercute el IVA. No obstante, en este caso no se cuestiona que todas las operaciones por las que se soporta el IVA, que forman parte desde un punto de vista objetivo de los elementos de coste de las operaciones por las que se repercute el impuesto, conforme al artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva IVA, también permitan la deducción del impuesto. Según reiterada jurisprudencia, en efecto, el empresario, gracias al derecho a deducir el impuesto, debe quedar liberado *completamente* del impuesto sobre el valor añadido devengado o pagado en el marco de su actividad económica, [25] ya que, en el sistema común del impuesto sobre el valor añadido, la carga fiscal no debe recaer en última instancia sobre el empresario como sujeto pasivo sino sobre el consumidor final. [26]

45. Para responder a la cuestión de si los gastos se incluyen en el precio de un servicio, en el sentido de la jurisprudencia, resulta por lo tanto decisivo que exista una relación objetiva de naturaleza económica entre las operaciones por las que se soporta el IVA y las operaciones por las que se repercute. [27] No resulta por lo tanto suficiente una relación de naturaleza simplemente causal. [28] Pero si una operación por la que se soporta el IVA sirve objetivamente para la realización de determinadas o de todas las operaciones por las que se repercute el impuesto de un sujeto pasivo, en tal caso existe también entre ambas una relación directa e inmediata en el sentido de la jurisprudencia. En un caso como ese, en efecto, la operación por la que se soporta el IVA supone, desde un punto de vista económico, un gasto para la realización de las operaciones correspondientes por las que se repercute el impuesto. Como demuestra el tenor del artículo 168 de la Directiva IVA, depende por lo tanto de la finalidad objetiva de la utilización de una operación por la que se soporta el IVA.

46. En el presente asunto, la construcción de la ruta recreativa, según las apreciaciones del órgano jurisdiccional remitente, sirve para atraer visitantes y ofrecerles transacciones a título oneroso. La construcción de la ruta recreativa forma parte entonces, desde un punto de vista económico, de los gastos de aquellas operaciones.

47. En consecuencia, con carácter general, entre la adquisición o la producción de bienes de inversión de la ruta recreativa y los servicios de pago para los visitantes existe un vínculo directo e inmediato en el sentido de la jurisprudencia.

22 — Véase la sentencia Becker (C-104/12, EU:C:2013:99), apartados 22, 23 y 33.

23 — Véase la sentencia BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107), apartado 24.

24 — Véase el punto 38 *supra*.

25 — Véanse, entre otras, las sentencias Rompelman (C-268/83, EU:C:1985:74), apartado 19; Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1), apartado 15; Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 78; Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), apartado 25, e Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C:2014:2429), apartado 32.

26 — Véanse, entre otras, las sentencias Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), apartado 19; Pelzl y otros (C-338/97, C-344/97 y C-390/97, EU:C:1999:285), apartado 21; KÖGÁZ y otros (C-283/06 y C-312/06, EU:C:2007:598), apartado 51, y Lebara (C-520/10, EU:C:2012:264), apartado 25.

27 — Véase la sentencia AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488), apartado 31.

28 — Véase la sentencia Becker (C-104/12, EU:C:2013:99), apartado 31.

b) Utilización principal de operaciones no sujetas por las que se repercute el impuesto

48. El hecho de que la ruta recreativa se ponga a disposición de los visitantes de manera gratuita no se opone al derecho a deducir.

49. Si bien se trata de la utilización principal de los bienes de inversión de la ruta recreativa, una utilización principal tan sólo puede romper el vínculo directo e inmediato con la utilización accesoria para operaciones sujetas por las que se repercute el IVA en dos supuestos. [29]

50. En primer lugar, cuando la utilización principal se refiere a operaciones que se realizan a título oneroso pero quedan exentas del IVA. Las operaciones por las que se soporta el IVA forman parte de los elementos constitutivos del coste de las operaciones de venta exentas y se incluyen, por lo tanto, en su precio. Pero para tales operaciones, los artículos 168 y siguientes de la Directiva IVA no prevén en principio el derecho a deducir. En una situación como ésa es indiferente, conforme a la jurisprudencia, que las operaciones por las que se soporta el IVA tengan otra finalidad «última» que traiga consigo también operaciones sujetas por las que se repercute el IVA. [30]

51. Sin embargo, en el caso de autos la utilización principal no se refiere a operaciones exentas realizadas a título oneroso, sino a un uso gratuito.

52. En segundo lugar, el vínculo directo e inmediato de las operaciones por las que se soporta el IVA con la prestación de servicios de pago a los visitantes se vería también roto si la utilización principal de la ruta recreativa como uso gratuito por parte de los visitantes constituyera una actividad no económica de Sveda, puesto que, con arreglo a la jurisprudencia, no existe el derecho a deducir los gastos de un sujeto pasivo, cuando estén en relación con el desarrollo de actividades no económicas. [31]

53. Sin embargo, según las apreciaciones realizadas por el órgano jurisdiccional remitente, éste no es el caso. [32] Contrariamente a lo que opina la Comisión, la mera circunstancia de que un servicio se preste de manera gratuita no justifica la existencia de una actividad no económica de un sujeto pasivo. En este sentido, en la vista oral, el Reino Unido se refirió correctamente al ejemplo de un centro comercial que pone a disposición de sus clientes plazas de aparcamiento de manera gratuita.

c) Incumplimiento del convenio suscrito con la Agencia

54. En lo que se refiere al derecho a deducir, también carece de importancia el hecho de que la consideración de los gastos de construcción de la ruta recreativa en la formación de los precios de los servicios de pago planeados para los visitantes pudiera infringir el convenio con la Agencia. Dicho extremo fue considerado por el órgano jurisdiccional remitente.

55. Pero no puede saberse, sin embargo, de qué manera puede influir tal incumplimiento en la valoración tributaria del IVA, ni tampoco tiene importancia para la deducción, como se ha visto, [33] que Sveda incluya efectivamente los gastos en su formación de los precios.

29 — Véase, en relación con la posibilidad de romper este vínculo, la sentencia TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644), apartado 34.

30 — Véanse las sentencias BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107), apartado 19; SKF (C-29/08, EU:C:2009:665), apartados 62 y 71, y X (C-651/11, EU:C:2013:346), apartado 56.

31 — Véanse las sentencias Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), apartado 30, y Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), apartado 37.

32 — Véanse los puntos 23 a 25 *supra*.

33 — Véanse los puntos 42 a 45 *supra*.

d) Infracción del Reglamento (CE) nº 1698/2005

56. Tampoco influye en la valoración a efectos del IVA del presente asunto el Reglamento (CE) nº 1698/2005 del Consejo, de 20 de septiembre de 2005, relativo a la ayuda al desarrollo rural a través del Fondo Europeo Agrícola de Desarrollo Rural, [34] citado por el órgano jurisdiccional remitente.

57. Aun cuando el uso de la ruta recreativa por parte de Sveda infringiera el artículo 36, letra b), inciso vii), de dicho Reglamento, citado por el órgano jurisdiccional remitente, con arreglo al cual se garantizan ayudas a «inversiones no productivas», esto tampoco afectaría al derecho a deducir. Según reiterada jurisprudencia, en efecto, el principio de neutralidad fiscal prohíbe una diferenciación entre transacciones lícitas e ilícitas. [35]

e) Influencia del período de regularización

58. En el presente caso tampoco se opone al derecho a la deducción la objeción realizada por la República de Lituania referente a la normativa sobre la regularización de la deducción.

59. En virtud del artículo 187 de la Directiva IVA, se practicará una regularización en la deducción inicial por la adquisición o fabricación de bienes de inversión, cuando en un período de cinco años existan variaciones que sean de relevancia en lo referente al derecho de deducir.

60. La República de Lituania deduce de lo anterior que un bien de inversión tiene que ser utilizado para una actividad económica dentro de un período de cinco años a partir de su adquisición o fabricación. En caso contrario no existe, a su entender, el derecho a deducir.

61. Pero, por una parte, según la jurisprudencia, el período de regularización no influye en la determinación de si un sujeto pasivo, en el momento de la adquisición o la fabricación de un bien, está actuando para los fines de su actividad económica. [36] Por otra parte, en el presente asunto tampoco puede apreciarse que los bienes de inversión se utilicen dentro del período de regularización para fines que excluyan la deducción. Incluso si a los visitantes de la ruta recreativa no se les ofrecieran desde un principio servicios de pago, esto tampoco cambiaría nada en la utilización de los bienes de inversión para la actividad económica de Sveda, siempre que se pueda determinar con arreglo a datos objetivos que tales ofertas han sido igualmente planificadas.

f) Cuantía de la deducción

62. Por último, también hay que valorar si el hecho de que la Agencia reembolse a Sveda hasta el 90 % de los gastos de adquisición y producción de los bienes de inversión controvertidos influye en la cuantía de la deducción.

63. El Reino Unido considera este aspecto esencial a la hora de valorar hasta qué punto los gastos de las operaciones por las que se soporta el IVA se incorporan en el precio de las operaciones por las que se repercute el impuesto.

34 — DO L 277, p. 1.

35 — Al respecto, basta con consultar las sentencias Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276), apartado 28; CPP (C-349/96, EU:C:1999:93), apartado 33, y GfBk (C-275/11, EU:C:2013:141), apartado 32.

36 — Véase la sentencia Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315), apartado 20.

64. Pero, al igual que la República de Lituania y la Comisión, considero que el reembolso parcial de los gastos por parte de la Agencia no influye en la cuantía de la deducción, pues, conforme al artículo 168 de la Directiva IVA, tan sólo resulta relevante si las operaciones por las que se soporta el IVA se utilizan para las operaciones por las que se repercute el impuesto. Por el contrario, carece de importancia la forma en que se han financiado dichas operaciones por las que se soporta el IVA.

65. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia ha resuelto que la normativa de un Estado miembro que limita el derecho a deducir en el caso de un bien adquirido a través de una subvención estatal no es compatible con la legislación en materia del impuesto sobre el valor añadido de la Unión. [37]

66. Así pues, un sujeto pasivo, en una situación como la del procedimiento principal, tiene derecho a una deducción sin restricciones por las operaciones por las que soporta el IVA para la adquisición o la producción de los bienes de inversión controvertidos.

VI. **Conclusión**

67. En virtud de todo lo expuesto, propongo responder a la cuestión prejudicial del Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas del siguiente modo:

«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 un sujeto pasivo tiene derecho a deducir el impuesto devengado en la fabricación o la adquisición de bienes de inversión que tienen como finalidad directa su utilización gratuita por parte del público, pero se emplean como un medio para animar a los visitantes a visitar un lugar en el cual el sujeto pasivo planea ofrecer bienes o servicios dentro del ejercicio de su actividad económica.»

37 — Véase la sentencia Comisión/Francia (C-243/03, EU:C:2005:589), apartado 33.