Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 3 de julio de 2019*

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Deducción del impuesto soportado — Gastos de gestión de un fondo de dotación que realiza inversiones con el fin de cubrir los costes del conjunto de operaciones efectuadas con posterioridad por el sujeto pasivo — Gastos generales»

En el asunto C-316/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Tribunal de Apelación (Inglaterra y Gales), Sala de lo Civil, Reino Unido], mediante resolución de 26 de abril de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de mayo de 2018, en el procedimiento entre

Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs

y

The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. F. Biltgen, Presidente de Sala, y el Sr. C.G. Fernlund (Ponente) y la Sra. L.S. Rossi, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, por los Sres. S. Moore, y A. Hitchmough, QC, la Sra. B. Belgrano, Barrister, y la Sra. A. Brown, advocate;

– en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. F. Shibli y la Sra. R. Fadoju, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. K. Beal, QC;

– en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. R. Lyal y la Sra. A. Armenia, en calidad de agentes;

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

* Lengua de procedimiento: inglés.

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 168, letra a), 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 Dicha petición se presentó en el contexto de un litigio entre los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administración tributaria y de aduanas, Reino Unido; en lo sucesivo, «Administración tributaria»), y The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge (en lo sucesivo, «Universidad de Cambridge»), en relación con la negativa de dicha administración a conceder a la Universidad de Cambridge la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a los gastos efectuados en el marco de actividades de inversión que no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva del IVA, pero cuyos ingresos así generados han sido utilizados para cubrir los costes del conjunto de actividades de dicha Universidad.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Sexta Directiva

3 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), establecía, en su artículo 17, apartado 2, letra a):

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del [IVA], devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo».

Directiva del IVA

4 El artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva del IVA dispone:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[…]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

5 El artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva establece:

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

6 El artículo 168, letra a), de la referida Directiva dispone:

«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 del Reino Unido

7 El artículo 1, apartado 1, de la Value Added Tax Act 1994 (Ley de 1994 del Impuesto sobre el Valor Añadido) dispone:

«(1) Con arreglo a lo dispuesto en la presente Ley, el [IVA] gravará:

(a) Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios en el Reino Unido (y operaciones asimiladas).»

8 En virtud del artículo 26 de dicha Ley, solo será deducible el impuesto soportado que, en virtud del VAT Regulations 1995 (Reglamento de 1995 relativo al Impuesto sobre el Valor Añadido), se refiera a las entregas imponibles efectuadas por el sujeto pasivo y no el correspondiente a las entregas exentas. El artículo 26, apartado 3, de dicha Ley dispone que cuando un sujeto pasivo efectúe indistintamente operaciones sujetas al impuesto y operaciones exentas, la Administración tributaria adoptará medidas para garantizar un reparto justo y razonable del impuesto soportado entre las operaciones sujetas al impuesto y las operaciones exentas.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9 La Universidad de Cambridge es un centro de enseñanza sin ánimo de lucro que, además de su actividad principal consistente en prestar servicios de enseñanza, que están exentos de IVA, realiza también operaciones sujetas al impuesto en el marco de actividades de investigación con fines comerciales, venta de publicaciones, asesoramiento, restauración, alojamiento y alquiler de instalaciones y de material. El IVA soportado correspondiente a los costes en que se haya incurrido con el fin de efectuar indistintamente operaciones sujetas al IVA y operaciones exentas se repartirá entre estos dos tipos de operaciones con arreglo a un método especial de exención parcial aprobado por la Administración tributaria conforme a la normativa nacional.

10 Las actividades de la Universidad de Cambridge se financian en parte mediante donaciones y dotaciones que se depositan en un fondo y que se invierte posteriormente. Este fondo es gestionado por un tercero. En marzo de 2009, la Universidad de Cambridge solicitó a la Administración tributaria la deducción del IVA relativo a las comisiones pagadas por la gestión del fondo y correspondientes a los períodos comprendidos entre el 1 de abril de 1973 y el 1 de mayo de 1997 y entre el 1 de mayo de 2006 y el 30 de enero de 2009, alegando que los rendimientos generados por ese fondo se utilizaron para financiar los costes del conjunto de sus actividades.

11 La Administración tributaria desestimó esta solicitud basándose en que dichas comisiones eran directa y exclusivamente imputables a la actividad de inversión de que se trata, que no estaba incluida en el ámbito de aplicación de la Directiva del IVA. Consideró que, en todo caso, esas comisiones no constituían un elemento del precio de una ulterior entrega de bienes o prestación de servicios sujeta al IVA, dado que los rendimientos generados por dicho fondo financian en parte dicha entrega de bienes o prestación de servicios.

12 La Universidad de Cambridge impugnó la resolución de la Administración tributaria ante el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo (Sala de asuntos tributarios), Reino Unido]. Dicho órgano jurisdiccional consideró que las comisiones relativas a la gestión del fondo de que se trata eran gastos realizados para las necesidades de las actividades económicas de la Universidad de Cambridge y que, por consiguiente, formaban parte de sus gastos generales, por lo que estimó la solicitud de la Universidad de Cambridge. Dado que esta apreciación fue confirmada por el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior de lo Contencioso-Administrativo (Sala de Asuntos Tributarios y de los mercados regulados), Reino Unido], la Administración tributaria interpuso recurso de apelación contra la resolución de este último órgano jurisdiccional ante la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Tribunal de Apelación (Inglaterra y Gales), Sala de lo Civil, Reino Unido).

13 El órgano jurisdiccional remitente señala que el hecho de invertir las donaciones y dotaciones de que se trata en un fondo no constituye en sí mismo una actividad económica, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, y que, por tanto, no está comprendido en el ámbito de aplicación del régimen del IVA.

14 Dicho órgano jurisdiccional señala que los gastos relativos a las comisiones pagadas por la gestión del fondo de que se trata solo pueden vincularse a las actividades de la Universidad de Cambridge si puede considerarse que los gastos correspondientes a la prestación de gestión realizada con anterioridad son imputables a las actividades económicas que se pretendía apoyar al crear dicho fondo. Según dicho órgano jurisdiccional, ello supondría ignorar el carácter no imponible de la actividad de inversión ejercida, en favor de las actividades económicas imponibles ofrecidas por la Universidad de Cambridge.

15 Según el órgano jurisdiccional remitente, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia parece desprenderse que, en determinados casos, los gastos efectivamente imputables de forma directa a una actividad no imponible pueden, a efectos del IVA, considerarse vinculados a la actividad económica imponible que se ejerza con posterioridad.

16 En esas circunstancias, la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Tribunal de Apelación (Inglaterra y Gales), Sala de lo Civil] decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Ha de diferenciarse entre operaciones exentas y operaciones no sujetas al IVA a efectos de determinar si el IVA soportado para realizar esas operaciones es deducible?

2) Cuando se abonan comisiones de gestión únicamente por una actividad de inversión no sujeta al impuesto, ¿sigue siendo no obstante posible establecer el vínculo necesario entre esos costes y las actividades económicas que se financian mediante los rendimientos de la inversión, para poder deducir el IVA atendiendo a la naturaleza y alcance de la actividad económica posterior que confiere el derecho a deducir el IVA? ¿En qué medida hay que tener en cuenta la finalidad a la que se destinarán los rendimientos?

3) ¿Ha de diferenciarse entre el IVA que se abona para obtener capital para una actividad comercial y el IVA que genera su propia fuente de ingresos, distinta de cualquier fuente de ingresos derivada de una actividad económica posterior?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

17 Con carácter preliminar, procede señalar, en primer lugar, que la Directiva del IVA, que entró en vigor el 1 de enero de 2007, derogó la Sexta Directiva sin modificarla sustancialmente. Dado que las disposiciones pertinentes de la Directiva del IVA tienen un alcance esencialmente idéntico al de las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a esta última también resulta aplicable a la Directiva del IVA.

18 Por otra parte, de la resolución de remisión se desprende que el litigio principal se refiere a un período durante el cual estuvieron en vigor la Sexta Directiva, en un primer momento, y, a continuación, la Directiva del IVA. Por consiguiente, debe entenderse que la interpretación del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA adoptada en la presente sentencia es válida igualmente para el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.

19 Una vez precisado este extremo, debe considerarse que mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo que ejerce tanto actividades sujetas al IVA como actividades exentas, que invierte las donaciones y las dotaciones en un fondo y que utiliza los ingresos generados por ese fondo para cubrir los costes del conjunto de dichas actividades puede deducir, en concepto de gastos generales, el IVA soportado y relativo a los gastos vinculados a dicha inversión.

20 Debe recordarse, en primer lugar, 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. En efecto, según el artículo 2 de dicha Directiva, que define el ámbito de aplicación de la Directiva del IVA, se desprende que únicamente están sujetas al impuesto las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de julio de 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, apartado 19 y jurisprudencia citada).

21 En lo que se refiere a este último requisito, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la posibilidad de calificar una entrega de bienes o una prestación de servicios como operación realizada a título oneroso implica la existencia de una transacción entre las partes y que se haya pactado un precio o un contravalor, y que la existencia de una entrega de bienes o 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 bien entregado o el servicio prestado y la contraprestación recibida (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de julio de 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, apartado 23 y jurisprudencia citada).

22 En segundo lugar, el régimen de deducciones establecido en la Directiva del IVA tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por tanto, la perfecta 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 5 de julio de 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, apartado 25 y jurisprudencia citada).

23 No obstante, del tenor del artículo 168 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 los bienes sean entregados o los servicios prestados por otro sujeto pasivo (sentencia de 5 de julio de 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, apartado 26 y jurisprudencia citada).

24 Así pues, las operaciones que no estén comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva del IVA o que estén exentas de IVA tampoco generan, en principio, el derecho a deducción (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 30 y jurisprudencia citada).

25 Según reiterada jurisprudencia, para reconocer al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado, 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 deducción. El derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de un bien o una prestación de servicios presupone que el gasto en que se haya incurrido para adquirir ese bien o prestación formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción (sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 28 y jurisprudencia citada).

26 No obstante, es asimismo admisible un derecho a deducción en favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe un 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 que den derecho a la deducción, siempre que los costes de los bienes o servicios de que se trate formen parte de los gastos generales de aquel y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes o servicios que presta, ya que tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto (sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 29 y jurisprudencia citada).

27 De ello se desprende que, en uno u otro caso, la existencia de tal relación directa e inmediata presupone que el coste de los bienes o de los servicios por los que se soporta el IVA esté incorporado en el precio de las operaciones concretas por las que se repercute el IVA o en el precio de los bienes entregados o los servicios prestados por el sujeto pasivo en el marco de sus actividades económicas, respectivamente (sentencia de 30 de mayo de 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, apartado 55 y jurisprudencia citada).

28 En el presente asunto, para responder a la cuestión de si, en circunstancias como las del litigio principal, es posible deducir el IVA soportado por los gastos relacionados con la inversión de las donaciones y de las dotaciones en un fondo con el fin de generar recursos destinados a cubrir costes del conjunto de actividades de un centro de enseñanza como la Universidad de Cambridge, es preciso determinar previamente si la percepción de dichas donaciones y dotaciones, así como su inversión en un fondo, constituyen una actividad económica, a efectos de la Directiva del IVA, y están comprendidas, por tanto, en el ámbito de aplicación de dicha Directiva.

29 A este respecto, procede señalar que, en el marco de la recaudación y percepción de donaciones y dotaciones, la Universidad de Cambridge no actúa como sujeto pasivo. En efecto, para ser considerado sujeto pasivo, una persona debe ejercer actividades económicas, es decir, actividades realizadas a título oneroso. Pues bien, las donaciones y dotaciones, abonadas esencialmente por motivos subjetivos, con fines benéficos y de manera aleatoria, no son contraprestación de ninguna actividad económica, por lo

que su recaudación y percepción no están comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, apartados 17 y 19). De ello se deduce, como se desprende del apartado 24 de la presente sentencia, que el IVA soportado por los eventuales gastos efectuados en el marco de la recaudación de donaciones y dotaciones, con independencia de la razón por la que se recibieron dichas donaciones y dotaciones, no es deducible.

30 Una actividad que consiste en invertir las donaciones y dotaciones y los gastos correspondientes a esa actividad de inversión debe recibir el mismo trato, en lo que respecta al IVA, que la actividad no económica que constituye su percepción y los eventuales costes vinculados a esta última. En efecto, tal actividad de inversión financiera constituye para la Universidad de Cambridge, al igual que para un inversor privado, no solo un medio que permite generar ingresos partiendo de las donaciones y de las dotaciones recibidas de este modo, sino también una actividad directamente vinculable a la percepción de estos, y, por tanto, constituye únicamente una extensión directa de esta actividad no económica. Por consiguiente, el IVA soportado por los gastos de dicha inversión tampoco puede ser deducible.

31 Ciertamente, el hecho de que se incurra en dichos costes para adquirir una prestación en el marco de una actividad no económica no excluye por sí mismo que dichos gastos generen derecho a deducción en el contexto de la actividad económica del sujeto pasivo en la medida en que se incorporen en el precio de las operaciones concretas por las que se repercute el IVA o en el precio de los bienes o servicios prestados por el sujeto pasivo en el marco de esa actividad económica (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de mayo de 2005, Kretztechnik, C-465/03, EU:C:2005:320, apartado 36).

32 No obstante, en el presente asunto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende, por una parte, que los gastos relativos a la gestión de las donaciones y de las dotaciones invertidas en el fondo de que se trata no se incorporan al precio de una operación específica realizada con posterioridad. Por otra parte, en la medida en que de dichos autos se desprende que la Universidad de Cambridge es un centro de enseñanza sin ánimo de lucro y que los gastos de que se trata se realizaron con el fin de generar recursos que se utilizan para cubrir los costes del conjunto de operaciones posteriores efectuadas por dicha universidad, recursos que, por lo tanto, permiten disminuir los precios de los bienes y servicios que esta presta, no puede considerarse que dichos gastos sean elementos constitutivos de dichos precios y, por lo tanto, no forman parte de los gastos generales de dicha Universidad. Dado que no existe, en el presente asunto, una relación directa e inmediata ni entre dichos gastos y una determinada operación concreta efectuada con posterioridad, ni entre estos y el conjunto de actividades de la Universidad de Cambridge, el IVA correspondiente a esos gastos no es, en ningún caso, deducible.

33 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo que ejerce tanto actividades sujetas al IVA como actividades exentas de dicho impuesto, que invierte en un fondo las donaciones y dotaciones que recibe y que utiliza los ingresos generados por ese fondo para cubrir los costes del conjunto de dichas actividades no puede deducir, en concepto de gastos generales, el IVA soportado y relativo a los gastos vinculados a dicha inversión.

Costas

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

El artículo 168, letra a), 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 que ejerce tanto actividades sujetas al IVA como actividades exentas de dicho impuesto, que invierte en un fondo las donaciones y dotaciones que ha recibido y que utiliza los ingresos generados por ese fondo para cubrir los costes del conjunto de dichas actividades no puede deducir, en concepto de gastos generales, el IVA soportado y relativo a los gastos vinculados a dicha inversión.

Firmas