Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 8 de noviembre de 2018 *

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Proyecto de cesión de acciones de una subfilial — Gastos relativos a las prestaciones de servicios adquiridas para la realización de esta cesión — Cesión no realizada — Solicitud de deducción del impuesto soportado — Ámbito de aplicación del IVA»

En el asunto C-502/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Vestre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Oeste, Dinamarca), mediante resolución de 15 de agosto de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de agosto de 2017, en el procedimiento entre

C&D Foods Acquisition ApS

y

Skatteministeriet,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot, Presidente de la Sala Primera, en funciones de Presidente de la Sala Sexta, y los Sres. A. Arabadjiev y C.G. Fernlund (Ponente), Jueces,

Abogado General: Sra. J. Kokott,

Secretario: Sr. A. Calot Escobar,

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del C&D Foods Acquisition ApS, por los Sres. T. Frøbert y K. Bastian, advokater;

– en nombre del Gobierno danés, por el Sr. J. Nymann-Lindegren, en calidad de agente, asistido por Sr. D. Auken, advokat;

– en nombre de la Comisión Europea, Sr. R. Lyal y Sra. N. Gossement, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 6 de septiembre de 2018;

* Lengua de procedimiento: danés.

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación 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 el marco de un litigio entre C&D Foods Acquisition ApS (en lo sucesivo, «C&D Foods») y Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda, Dinamarca) en relación a la negativa de este último de acordar la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado, correspondiente a las prestaciones de asesoramiento a las que recurrió en el marco de un proyecto de cesión, no realizado, de acciones de una subfilial a la cual proporcionaba servicios de gestión e informáticos.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2006/112 dispone:

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

5 A tenor del artículo 168 de la Directiva 2006/112:

«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 danés

6 En el momento de los hechos del asunto principal, las disposiciones pertinentes de la momsloven (Ley del IVA), figuraban en el Lovbekendtgørelse nr. 966 (Reglamento n. º966), de 14 de octubre de 2005, en su versión modificada (en lo sucesivo, «Ley del IVA»).

7 Con arreglo al artículo 3, apartado 1, de la Ley del IVA:

«Estarán sujetas al impuesto las personas físicas y jurídicas que ejerzan una actividad económica independiente».

8 El artículo 4, apartado 1, de esta ley dispone:

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

9 El artículo 13, apartado 1, punto 11, de la mencionada Ley está redactado como sigue:

«Estarán exentos de IVA las mercancías y los servicios siguientes:

11. Las actividades financieras siguientes:

[…]

e) las operaciones, incluida la negociación pero exceptuados el depósito y la gestión, de títulos-valores salvo los títulos representativos de mercancías y otros documentos que confieren determinados derechos, incluido el derecho de uso sobre bienes inmuebles y de participaciones y acciones cuya posesión confiere *de iure* o *de facto* de los derechos de propiedad o de uso de un bien inmueble o de una parte de un bien inmueble».

10 El artículo 37, apartado 1, de esta misma ley prevé:

«Las empresas registradas en virtud de los artículos 47, 49, 51 o 51, letra a), podrán, al calcular el impuesto soportado (véase el artículo 56, apartado 3,), deducir el impuesto previsto en la presente Ley para las adquisiciones y otras operaciones efectuadas por la empresa, relativas a mercancías y servicios utilizados exclusivamente a efectos de las entregas de la empresa no exentas del impuesto en virtud del artículo 13, incluidas las entregas efectuadas en el extranjero, salvo lo dispuesto en el apartado 6».

11 El órgano jurisdiccional remitente expone que, en atención a la práctica de la SKAT (Administración Tributaria y Aduanera de Dinamarca), una sociedad matriz holding que ha intervenido en la gestión de una filial no puede deducir el IVA que haya gravado los gastos de asesoramiento para la cesión de títulos representativos del capital de la filial, ni siquiera en caso de cesión de la totalidad de estos, ya que dicha cesión está exenta en virtud del artículo 13, apartado 1, punto 11, letra e), de la Ley del IVA.

12 En el caso de que la adquisición anterior y la posesión de títulos en la filial haya constituido una actividad económica, la SKAT considera que la cesión por la sociedad holding de acciones de la filial constituye una operación exenta.

13 Puede, no obstante, reconocerse el derecho a deducción del IVA que ha gravado los gastos de asesoramiento en el marco de la cesión de participaciones de una filial si los gastos pueden considerarse parte de los gastos generales de la actividad económica del sujeto pasivo. Se exige, a tal efecto, que los gastos efectuados puedan considerarse elementos constitutivos del precio de las operaciones realizadas en el marco de la actividad económica del sujeto pasivo. En cambio, si los

gastos pueden incorporarse al precio de las acciones transmitidas, no se concederá derecho a deducción. Según la SKAT, el derecho a la deducción depende de una apreciación concreta de si los gastos en que se ha incurrido pueden incluirse en el precio de las acciones cedidas o si forman únicamente parte de elementos constitutivos del precio de las operaciones inherentes a la totalidad de la actividad económica del sujeto pasivo.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

14 C&D Foods, sociedad de Derecho danés, forma parte del grupo internacional Arovit (en lo sucesivo, «grupo Arovit»). Esta era la sociedad matriz de Arovit Holding A/S, sociedad también de Derecho danés, poseedora de Arovit Petfood, propietaria a su vez de las demás sociedades del grupo.

15 Antes del 1 de marzo de 2007, la actividad principal de C&D Foods consistía en ser la sociedad matriz de Arovit Holding. En esta fecha, C&D Foods celebró un convenio de gestión con su subfilial Arovit Petfood sobre la prestación de servicios de gestión e informáticos. En virtud del convenio la primera de estas dos sociedades facturaba sus prestaciones mensualmente a la segunda tomando como base el importe de sus gastos de personal más un 10 %, suma a la que se aplicaba el IVA.

16 El 13 de agosto de 2008, la entidad de crédito islandesa Kaupthing Bank adquirió el grupo Arovit por el importe de un euro como consecuencia del impago por el antiguo propietario del grupo de un préstamo que le había sido concedido. Kaupthing Ban decidió ceder todas las acciones de Arovit Petfood con el objetivo de dejar de ser el acreedor de este grupo, entre diciembre del 2008 y marzo del 2009, y en el marco de esta proyecto de cesión celebró por cuenta de C&D Foods una serie de convenios de asesoramiento (en lo sucesivo, «prestaciones de servicios controvertidas»).

17 Tras haber abonado los gastos correspondientes a dicho proyecto, a lo largo del año 2009, C&D Foods dedujo el IVA correspondiente. Se puso fin al proceso de cesión en el otoño o a finales del año 2009, dado que no se encontró ningún comprador potencial.

18 Mediante resolución de 26 de enero de 2012, la SKAT rechazó la deducción del IVA relativo a los gastos de las prestaciones de servicios controvertidas. Esta resolución fue confirmada por la Landsskatteretten (Autoridad tributaria principal danesa), entre otras razones, porque los gastos no guardaban la necesaria relación con las operaciones de C&D Foods gravadas por el IVA.

19 C&D formuló recurso ante el Retten i Esbjerg (Tribunal de Esbjerg, Dinamarca), que remitió el asunto al Vestre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Oeste, Dinamarca) debido a que en su opinión plantea cuestiones de principio.

20 La Vestre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Oeste) alberga dudas acerca del derecho de una sociedad holding de deducir el IVA que grava los gastos correspondientes a una cesión, prevista, pero no concluida, de acciones de una subfilial a la que la sociedad holding presta servicios de gestión e informáticos.

21 En estas circunstancias, la Vestre Landsret (Tribunal de Apelación de la Región Oeste) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 168 de la Directiva [2006/112], en el sentido de que una sociedad de cartera, en circunstancias como las del litigio principal, tiene derecho a deducir íntegramente el IVA soportado en los servicios relativos al análisis de la diligencia debida previos a una venta proyectada, pero que finalmente no fue realizada, de las acciones de una filial a la que la sociedad de cartera presta servicios de gestión y de tecnologías de la información sujetos a IVA?

2) ¿Incide en la respuesta a la cuestión precedente la circunstancia de que el precio de los servicios de gestión y tecnologías de la información sujetos a IVA, que la sociedad de cartera presta en el marco de su actividad económica, es un importe fijo equivalente a los costes salariales de la sociedad de cartera más un margen del 10 %?

3) Con independencia de la respuesta a las cuestiones anteriores, ¿puede existir un derecho a deducción si los gastos de asesoramiento controvertidos en el litigio principal son considerados costes generales y, de ser así, con qué requisitos?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

22 Debe destacarse, ante todo, que, según el órgano jurisdiccional remitente, las preguntas planteadas no versan sobre la cuestión de quién debe soportar realmente los gastos relativos a las prestaciones de los servicios controvertidas, sino, solamente sobre el derecho a deducción del IVA correspondiente a los gastos en circunstancias como las del litigio principal.

23 A este respecto, es de recordar, como señaló la Abogado General en el punto 16 de sus conclusiones, que, de conformidad al artículo 168 de la Directiva 2006/112, el derecho a deducción presupone que el sujeto pasivo sea el destinatario de los bienes o servicios de que se trate.

24 En el asunto principal, se deduce de los autos de que dispone el Tribunal de Justicia que Kaupthing Bank solicitó, por cuenta de C&D Foods, servicios de asesoramiento con el objeto de preparar la cesión de acciones de las que era titular Arovit PetFood. El resultado del proyecto de cesión habría permitido a Kaupthing Bank dejar de ser acreedor del grupo Arovit.

25 Habida cuenta de que según la resolución de remisión C&D Foods era el destinatario de, al menos, algunas de las prestaciones de servicios controvertidas en cuestión y que, además, la jurisdicción remitente explicó la razón por la cual consideró necesario responder a las cuestiones planteadas, debe considerarse que las cuestiones planteadas no son hipotéticas.

26 Además, para responder a las cuestiones planteadas, procede determinar previamente si una operación de cesión de acciones, como la controvertida del litigio principal, constituye una actividad económica en el ámbito de aplicación de la Directiva 2006/112.

27 Por consiguiente, procede considerar que, con estas preguntas, que han de examinarse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en sustancia, si los artículos 2, 9 y 168 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que una operación de venta de acciones proyectada pero no realizada, como la controvertida en el litigio principal, está comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva 2006/112 y, si tal es el caso, determinar si estas disposiciones confieren a la sociedad el derecho a la deducción del IVA soportado correspondiente a gastos realizados en el marco de una operación de venta de acciones de una subfilial a la que dicha empresa presta servicios de gestión sujetos al IVA, cuando se prevé destinar el producto de la venta al reembolso de una deuda vencida y, en su caso, el alcance de esta deducción.

28 Con carácter preliminar, es importante señalar que la Directiva 2006/112, que entró en vigor el 1 de enero de 2007, derogó 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), sin suponer un cambio en el fondo respecto a esta. Como las disposiciones pertinentes de la Directiva 2006/112 tienen un alcance en esencia idéntico a las de la Directiva 77/388, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a esta última también resulta de aplicación a la Directiva 2006/112.

29 Es preciso recordar que, según el artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2006/112, que define el ámbito de aplicación del IVA, en el interior de un Estado miembro únicamente están sujetas a dicho impuesto las actividades que tengan carácter económico. En virtud del artículo 9 de esta Directiva se consideran 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. Además, se desprende del artículo 9 que dichas actividades económicas comprenden todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, en particular, la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, apartado 27).

30 Se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA, en el sentido del artículo 9 de la Directiva 2006/112, ni tiene derecho a deducir el IVA, según el artículo 168 de dicha Directiva, una sociedad cuyo único es objeto es la adquisición y tenencia de participaciones en una sociedad. En efecto, la mera adquisición y la mera tenencia de acciones no constituyen en sí mismas, una actividad económica en el sentido de la Directiva 2006/112, que confiera a quien la realiza la calidad de sujeto pasivo, cuando las operaciones no implican la explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que la única retribución de esas operaciones es un eventual beneficio en caso de la venta de las acciones (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, apartado 28 y jurisprudencia citada, y de 17 de octubre de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, apartado 16).

31 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha puntualizado que solo los pagos que constituyen la contraprestación de una operación o de una actividad económica están comprendidos en el ámbito de aplicación del IVA y que no es ese el caso de los pagos derivados de la mera propiedad de un bien como ocurre con los dividendos u otros productos de acciones (sentencia de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, apartado 29 y jurisprudencia citada).

32 Sin embargo, el caso es distinto cuando una participación financiera en otra sociedad va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de la sociedad en la que se haya producido la toma de participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de la participación por su condición de accionista o socio, en la medida en que tal intervención implique la realización de transacciones sujetas al IVA con arreglo al artículo 2 de la Directiva 2006/112, tales como la prestación de servicios administrativos, contables e informáticos (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de octubre de 2009SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, apartado 30 y jurisprudencia citada).

33 Por otra parte, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que las operaciones cuyo objeto son las acciones o las participaciones de una sociedad están comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA cuando se efectúan en el marco de una actividad comercial de negociación de títulos valores para intervenir directa o indirectamente en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la toma de participación o cuando constituyen la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible (sentencia de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, punto 31 y jurisprudencia citada).

34 En lo que respecta a la cuestión de si los gastos ligados a una operación de cesión de acciones están comprendidos en el ámbito de aplicación del IVA, ha de recordarse que en la sentencia de 29 de octubre de 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665), el Tribunal examinó la cuestión de los gastos realizados por una sociedad matriz en el marco de una operación de cesión de acciones de una filial y de una sociedad controlada a la que esta primera prestaba, como sociedad matriz, servicios gravados por el IVA.

35 El Tribunal de Justicia observó, en el punto 33 de la sentencia de 29 de octubre de 2009, SKF (C-29/08, EU:C:2009:665), que, en ese contexto podía considerarse que la referida cesión, efectuada por la sociedad matriz para la reestructuración de un grupo de sociedades, era una operación para la

obtención de ingresos continuados en el tiempo de actividades que excedían de la mera venta de acciones. El Tribunal consideró, por tanto, que esta operación presentaba un vínculo directo con la organización de la actividad realizada por el grupo en cuestión y, por lo tanto, constituía la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible del sujeto pasivo y, por consiguiente, estaba comprendida en el ámbito de aplicación del IVA.

36 Asimismo, se deduce de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que es preciso determinar mediante elementos objetivos si existe una relación directa e inmediata entre los bienes o servicios utilizados y una operación gravada por la que se repercute el IVA o, con carácter excepcional, una operación gravada por la que se soporta el IVA (sentencia de 21 de febrero de 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, apartado 24, y jurisprudencia citada).

37 En este contexto, el Tribunal de Justicia precisó que debe tenerse en cuenta la causa exclusiva de la operación de que se trate, que debe considerarse un criterio para determinar su contenido objetivo. Una vez se ha comprobado que una operación no ha sido efectuada para las necesidades de las actividades sujetas a tributación de un sujeto pasivo, no puede considerarse que dicha operación tenga una relación directa e inmediata con esas actividades en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, aunque la operación esté, por razón de su contenido objetivo, sujeta al IVA (sentencia de 21 de febrero de 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, apartado 29).

38 De ello se desprende que, para que una operación de cesión de acciones esté comprendida en el ámbito de aplicación del IVA, es necesario que la operación tenga, en principio, su causa exclusiva directa en la actividad económica imponible de la sociedad matriz en cuestión o que constituya la prolongación directa, permanente y necesaria de esta actividad. Tal es el caso cuando dicha operación se realice con el fin de destinar el producto de la venta directamente a la actividad económica imponible de la sociedad matriz en cuestión o a la actividad ejercida por el grupo del que esta es sociedad matriz.

39 En el presente asunto, se deduce de las autos en poder del Tribunal de Justicia que el objetivo de la cesión de acciones controvertida era utilizar el producto de la cesión para pagar las deudas contraídas con Kaupthing Bank, nuevo propietario del grupo Arovit. Como se ha expuesto en el apartado anterior, no puede considerarse que dicha cesión sea una operación que tiene su causa directa en la actividad económica imponible de C&D Foods ni una operación que constituya una prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad económica imponible de esta sociedad. En tales circunstancias, la cesión no constituye una operación para la obtención de ingresos continuados en el tiempo de actividades que excedan de la mera venta y no está comprendida, por tanto, en el ámbito de aplicación del IVA. Por consiguiente el IVA que grava las prestaciones de servicios controvertidas no es deducible.

40 No obsta a esta conclusión la mera circunstancia de que una eventual venta de acciones de Arovit Petfood hubiera conllevado la cesión de las prestaciones de servicios de gestión e informáticos proporcionados por C&D Foods para esta primera sociedad. En efecto, de los autos se desprende que Kaupthing Bank pretendía, en cualquier caso, vender las acciones de Arovit Petfood. Por tanto, ha de señalarse que los gastos relativos a las prestaciones de servicios controvertidas se habrían efectuado aunque C&D Foods no hubiera prestado servicios de gestión e informáticos a Arovit Petfood. Así pues, la actividad económica de C&D Foods no podría ser la causa exclusiva y directa de una eventual cesión de las prestaciones de servicios controvertidas.

41 Por último, también cabe señalar que la citada conclusión tampoco queda desvirtuada por el hecho de que no se llevara a cabo la cesión proyectada. En efecto, en este contexto lo que importa es el hecho de que si la cesión hubiera tenido lugar, los gastos relativos a las prestaciones de servicios controvertidas no habrían estado comprendidos, en ningún caso, en el ámbito de aplicación del IVA y, por tanto, no habrían dado lugar a derecho a deducción.

42 A luz de las consideraciones precedentes, procede responder a las cuestiones planteadas que los artículos 2, 9 y 168 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que una operación de cesión de acciones prevista pero no ejecutada, como la que es objeto del caso de autos, cuya causa exclusiva directa no es la actividad económica imponible de la sociedad de que se trata o que no es una prolongación directa, permanente y necesaria de esta actividad económica, no está comprendida del ámbito de aplicación del IVA.

Costas

43 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 Sexta) declara:

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, deben interpretarse en el sentido de que una operación de cesión de acciones prevista pero no ejecutada, como la que es objeto del caso de autos, cuya causa exclusiva directa no es la actividad económica imponible de la sociedad de que se trata o que no es una prolongación directa, permanente y necesaria de esta actividad económica, no está comprendida del ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido.

Firmas