

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta) de 8 de febrero de 2007

■ **Asunto:** C-435/07, Investrand

■ **Partes:** Investrand Bv y Staatssecretaris van Financien

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Artículo 17, apartado 2 – Derecho a deducción – Costes relacionados con determinados servicios de asesoramiento recibidos en el marco de un procedimiento arbitral para determinar el importe de un crédito que forma parte del patrimonio de la empresa, pero que nació antes de que el acreedor estuviera sujeto al IVA

I. Antecedentes y cuestiones planteadas.

Investrand fue constituida el 22 de agosto de 1986. Era titular del 43,57 % de las acciones de Cofex B.V. (en lo sucesivo, «Cofex»), empresa dedicada a la confección. El 3 de agosto de 1989, Investrand vendió sus acciones de Cofex a la sociedad HiTec Sports plc (en lo sucesivo, «HiTec Sports»). En el marco de esta venta, se acordó que Investrand recibiría, además de una remuneración fija, una remuneración cuyo importe dependería de la evolución de los beneficios que Cofex obtuviera en los años 1989 a 1992.

Hasta el 1 de enero de 1993, la actividad de Investrand era la de una sociedad de cartera pasiva, que participaba en el capital social de otras sociedades pero sin inmiscuirse en la gestión de las mismas. Con anterioridad al 1 de enero de 1993, Investrand no realizó ninguna prestación a cambio de una remuneración. A partir de esa fecha, realizó actividades de gestión para Cofex a cambio de una remuneración, de conformidad con un acuerdo celebrado con esta última.

Al calcular la remuneración debida a Investrand sobre la base de los beneficios obtenidos por Cofex en el ejercicio 1992, surgió un litigio entre Investrand y HiTec Sports. En 1996, dicho litigio desembocó en un arbitraje, en el marco del cual se facturaron a Investrand una serie de gastos por servicios de asesoramiento jurídico. Investrand dedujo el IVA abonado por estos gastos, por importe de 8.495,5 NLG, en su declaración del ejercicio 1996.

Investrand dedujo el IVA abonado por estos gastos, por importe de 8.495,5 NLG, en su declaración del ejercicio 1996.

Como la Administración neerlandesa consideró que Investrand no tenía derecho a practicar tal deducción, le giró una liquidación complementaria. A raíz de una reclamación de Investrand, dicha Administración adoptó una resolución confirmatoria de esa liquidación complementaria. Investrand interpuso entonces un recurso contra esta resolución ante el Gerechtshof te Amsterdam. Dicho órgano jurisdiccional declaró que Investrand no tenía derecho a deducir las cuotas del IVA abonadas por los gastos de que se trataba, *dado que los servicios de asesoramiento le habían sido prestados en el marco de una actividad que, en el momento de los hechos, no ejercía en calidad de empresario, y puesto que dichos servicios no guardaban una relación directa e inmediata con una actividad realizada en tal calidad.*

Investrand interpuso un recurso de casación contra la sentencia del Gerechtshof te Amsterdam ante el Hoge Raad der Nederlanden, alegando que la venta de acciones constituye una actividad económica en el sentido de la VI Directiva (refutado por el Hoge Raad), y alegando, en segundo lugar que, *al no vincular los gastos relacionados con los servicios de asesoramiento que contrató en 1996 a las actividades realizadas por ella, en calidad de empresario durante el ejercicio correspondiente a dicho año, sino al período en el que se vendieron las acciones y en el que todavía no tenía la condición de empresario, el Gerechtshof te Amsterdam hizo una interpretación errónea de la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de junio de 2000, Midland Bank.*

Según dicho órgano jurisdiccional, el hecho de que, en el caso de autos, los gastos efectuados se refieran a una operación realizada en un período en el que Investrand no tenía la calidad de sujeto pasivo, en el sentido de la Sexta Directiva, impide considerar que exista una relación directa e inmediata con la actividad que ella realizaba como empresa y, por tanto, aboga a favor de la postura de denegar el derecho a deducción. En cambio, el hecho de que el crédito correspondiente a la remuneración adeudada a Investrand forme parte del patrimonio de la misma y que esta empresa incurra en gastos a cargo de este patrimonio con la finalidad de preservarlo podría llevar a entender que estos gastos forman parte de los gastos generales de la interesada y, por ende,

guardan una relación directa e inmediata con la actividad así realizada, de modo que el derecho a deducción está justificado.

Viendo la incertidumbre y la dificultad de constatar la existencia de una relación directa e inmediata con la actividad que ella realizaba como empresa, a pesar de que el crédito forme parte del patrimonio de la empresa, el Hoge Raad decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

En relación con el derecho a deducción reconocido en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, ¿procede considerar que existe una relación directa e inmediata entre determinados servicios contratados por un sujeto pasivo y unas operaciones imponibles que este sujeto pasivo todavía tiene que realizar, cuando este sujeto pasivo ha contratado dichos servicios para que se fije el valor de un crédito dinerario que forma parte de su patrimonio, pero que nació en un período anterior a aquel en el que dicha persona tenía la calidad de sujeto pasivo a efectos del IVA?

2. Comentario.

El fallo del TJCE se enmarca dentro de la controvertida cuestión de la existencia de una relación directa e inmediata entre los gastos generadores del IVA y la actividad económica del sujeto pasivo que pretende deducírselo; y en un segundo plano, del momento a partir del cual nace el derecho a la deducción del IVA soportado y del de la vinculación del IVA soportado con anterioridad al inicio de la realización de actividades económicas.

Conforme al artículo 17 de la Sexta Directiva IVA, apartados 1 y 2 (en la actualidad, artículos 167 y 168.a) de la Directiva 112/2006),

“1.El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. 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 Impuesto sobre el Valor Añadido, 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;

[...]»

Desde la búsqueda de la neutralidad pretendida, el sistema ideado por la Sexta Directiva pretende liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas a IVA. El TJCE considera 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 para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho’ (p. 23).

En atención a la interpretación que de dicho precepto han formulado las sentencias Midlan Bank, Abbey Nacional, Wellcome Trust y Factoring, el TJCE considera que:

- La venta de acciones realizada por una empresa como la del asunto principal no constituye en sí misma una actividad económica.
- Tampoco son asimilables a tal actividad las gestiones iniciadas por un sujeto pasivo, por su propia cuenta, para cobrar un crédito o fijar el valor del mismo, ... dado que el eventual fruto de las mismas resulta de la mera circunstancia de ser titular del crédito en cuestión y no es la contrapartida de ninguna actividad económica a los efectos de la Sexta Directiva.
- No puede compararse la actividad de venta de acciones en nombre propios, con una actividad realizada en el marco de un contrato oneroso de factoring y en asumir el riesgo de insolvencia de los deudores a cambio de recibir una comisión del cliente que, de este modo se libera del riesgo de impago. En este último caso el cobro de créditos se realiza en beneficio de terceros y a cambio de una remuneración de modo que sí puede calificarse como actividad económica (p. 27).
- De estas premisas el Tribunal deduce que "Dado que ni la venta de acciones, ni las gestiones realizadas por Investrand con respecto a su crédito frente a HiTec Sports son operaciones comprendidas dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, no puede considerarse que los gastos relacionados con los servicios de asesoramiento objeto de controversia en el asunto principal guarden una relación directa e inmediata con una o varias operaciones específicas que den derecho a deducción" (p. 28).

La segunda de las consideraciones efectuadas por el Tribunal se refiere al análisis del supuesto en el que aun cuando no existe 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, cuando los costes de los servicios de que se trata forman parte de los gastos generales de dicho sujeto pasivo y, como tales, son elementos integrantes del precio de los bienes que éste entrega o de los servicios que presta, pudiendo considerarse que dichos costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica (Midland Bank, p. 23 y 31 y Kretztechnik, p. 36).

El TJCE concluye que tampoco se da esta condición en el supuesto de autos, aportando algunos Estados miembros que, además, esta operación tuvo lugar en un momento en que Investrand todavía no era sujeto pasivo a efectos del IVA. Sostiene su posición en el hecho de que "en los autos no aparece ningún dato que permita sostener que, si Investrand no hubiera realizado a partir del 1 de enero de 1993 actividades económicas sujetas al IVA, no habría recurrido a los servicios de asesoramiento controvertidos en el litigio principal. Por consiguiente, con independencia de que hubiera realizado tales actividades a partir de dicha fecha, Investrand habría contratado estos servicios con el fin de preservar la contrapartida pecuniaria de la venta de acciones a HiTec Sports celebrada en 1989" (p. 32).

De ahí el TJCE infiere que 'no cabe considerar que Investrand incurriera en los gastos correspondientes a dichos servicios para sus propias necesidades y en relación con sus actividades sujetas a tributación' (p. 33). El Tribunal parece exigir por tanto que dichos gastos se deban exclusivamente a tales actividades, y en caso contrario no puede considerarse que guarden una relación directa e inmediata con ellas, no siendo posible la deducción del IVA soportado correspondiente.

3. Fallo.

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, debe interpretarse en el sentido de que los costes de los servicios de asesoramiento a los que un sujeto pasivo ha recurrido con el fin de determinar el importe de un crédito que forma parte del patrimonio de su empresa y que se refiere a una venta de acciones celebrada antes de que el sujeto pasivo tuviera la condición de tal a efectos del impuesto sobre el valor añadido, no presentan, a falta de datos que demuestren que estos servicios se deben exclusivamente a la actividad económica del sujeto pasivo, a efectos de esta Directiva, una relación directa e inmediata con dicha actividad y, por ende, no dan derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por dichos costes.

... ○ ...