

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 17 de octubre de 2018

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario
Universidad de Alicante
Miembro de AEDAF

Asunto: C-249/17.

Partes: Ryanair Ltd y The Revenue Commissioners.

Síntesis: "Procedimiento prejudicial – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) – Concepto de sujeto pasivo – Sociedad de cartera – Deducción del impuesto soportado – Gastos en servicios de asesoramiento en los que se ha incurrido para adquirir acciones de otra sociedad – Intención de la sociedad adquirente de prestar servicios de gestión a la sociedad objetivo – Falta de prestación de tales servicios – Derecho a deducir el IVA que ha gravado los servicios obtenidos".

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El origen del litigio examinado trae causa de la petición de decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 4 y 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva IVA.

La discusión surge a raíz de la negativa de The Revenue Commissioners (Administración Tributaria y Aduanera irlandesa) a conceder a Ryanair Ltd la deducción del IVA soportado correspondiente a servicios de asesoramiento a los que recurrió en el marco de una oferta pública de adquisición (OPA) de otra sociedad.

Descendiendo a los hechos, la compañía aérea Ryanair lanzó una OPA sobre la totalidad de las acciones de otra compañía aérea ("sociedad objetivo"), motivo por el cual incurrió en gastos derivados de prestaciones de servicios de asesoramiento y otros servicios relacionados con la adquisición prevista. Sin embargo, por razones inherentes al respeto del Derecho de la competencia, esta operación solo pudo realizarse parcialmente y Ryanair únicamente adquirió una parte del capital social de la "sociedad objetivo".

El conflicto se genera cuando la Administración Tributaria y Aduanera irlandesa niega a Ryanair el derecho a deducirse dicho IVA soportado, pese a que la compañía aérea alegaba que su intención, una vez controlada la "sociedad objetivo", era intervenir en la gestión de ésta a través de la prestación de servicios de gestión sujetos al IVA.

Dicha negativa fue recurrida ante la Tax Appeals Commission (Comisión de Recurso en materia tributaria), cuya desestimación motivó un segundo recurso ante el Circuit Court (Tribunal Regional), que a su vez remitió el asunto al High Court (Tribunal Superior), siendo todas y cada una de estas decisiones contrarias a la pretensión de la demandante. Disconforme con ello, Ryanair interpuso un recurso de apelación ante el Tribunal Supremo. Este órgano jurisdiccional albergaba dudas sobre la interpretación de sendas sentencias del TJUE, dictadas el 14 de febrero de 1985 y 27 de septiembre de 2001, en los Asuntos *Rompelman* y *Cibo Participations*, respectivamente, atinentes al derecho de una sociedad de

cartera a deducir el IVA que grava los servicios que se le han prestado con ocasión de una adquisición de acciones en sus filiales.

Por tal razón, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

"1. ¿La intención de prestar en el futuro servicios de gestión a una empresa por la que se ha presentado una oferta de adquisición, en el caso de que la oferta tenga éxito, es suficiente para acreditar que el potencial adquirente desarrolla una actividad económica a efectos del artículo 4 de la [Sexta Directiva], de modo que el IVA cargado al potencial adquirente por los bienes que se le entreguen o los servicios que se le presten para intentar llevar a cabo tal adquisición podría considerarse IVA soportado en relación con la actividad económica prevista de prestación de esos servicios de gestión?

2. ¿Existe una "relación directa e inmediata" [suficiente], en el sentido de la Sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de septiembre de 2011, *Cibo Participations* (C-16/00), entre los servicios profesionales recibidos en el contexto de esa adquisición potencial [...] y la operación por la que se repercutiría el IVA, a saber, la prestación potencial de servicios de gestión a la empresa que se pretende adquirir, en el caso de que la oferta de adquisición tenga éxito, de modo que el IVA soportado por aquellos servicios profesionales sería deducible?"

2. Fundamentos de Derecho y comentario

Formuladas en tales términos las cuestiones prejudiciales, el Tribunal de Luxemburgo considera procedente responder a ambas de forma conjunta, en el bien entendido de que lo que se pregunta, esencialmente, es si los artículos 4 y 17 de la Sexta Directiva deben o no interpretarse en el sentido de que otorgan a una sociedad, que tienen la intención de adquirir la totalidad de las acciones de otra sociedad para ejercer una actividad económica consistente en prestar a esta última servicios de gestión sujetos al IVA, el derecho a deducir el IVA soportado por los gastos efectuados en concepto de servicios de asesoramiento en los que incurrió en el marco de una OPA, pese a no haberse llegado a realizar tal actividad económica.

En este contexto, el razonamiento del Alto Tribunal se estructura en dos partes, pues con carácter previo a la resolución de si en el caso de autos ostenta la citada sociedad el derecho a deducirse las cuotas de IVA soportado, es necesario aclarar una cuestión anterior, que no por básica resulta menos importante, a saber: ¿tiene Ryanair en este asunto la consideración de sujeto pasivo a efectos del IVA? Al objeto de clarificar este extremo, el TJUE recuerda que carecen de dicha condición de sujeto pasivo, según el artículo de la Sexta Directiva IVA, las sociedades cuyo único objetivo es la adquisición de participaciones en otras sociedades, sin que dicha sociedad intervenga ni directa ni indirectamente en la gestión de esas otras.

Sin embargo, cuando la participación va ligada a una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se ha producido la adquisición de la participación, y ésta comporta la realización de operaciones sujetas al IVA, como ocurre con la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos, sí estaríamos ante un sujeto pasivo a efectos del IVA. De ello se infiere que, según el Tribunal de Justicia, debe reconocerse la condición de sujeto pasivo a toda persona que tenga la intención, confirmada por elementos objetivos, de iniciar una actividad económica, siempre que realice los primeros gastos de inversión para ello, tal y como se declaró con ocasión de los Asuntos¹ *Breitsohl* y *Ablesio*.

Por consiguiente, teniendo en cuenta que mediante la adquisición prevista de acciones de la "sociedad objetivo", Ryanair perseguía prestar a esta última servicios de gestión sujetos al IVA y, de esta manera,

¹ STJUE de 8 de junio de 2000, *Breitsohl*, C-400/98, apartado 34; y, STJUE de 14 de marzo de 2013, *Ablesio*, C-527/11, apartado 25.

ejercer una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva, el Alto Tribunal llega a la conclusión de que la compañía aérea sí debe ser considerada sujeto pasivo en el marco del IVA.

Despejado el primer interrogante, la cuestión nuclear se polariza en torno al derecho a deducir o no que cabe reconocer a Ryanair en relación con el IVA soportado, como consecuencia de la adquisición de bienes o de la recepción de prestaciones de servicios destinados a la consecución de su objetivo, en la hipótesis de que dicho objetivo no se alcance, tal y como ocurre en el caso que analizamos.

En efecto, tal y como recuerda el TJUE, el régimen de deducciones pretende liberar al empresario o profesional del IVA soportado, garantizando la neutralidad respecto a la carga fiscal de todas sus actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o resultados de éstas, a condición de que dichas actividades estén sujetas al Impuesto. De acuerdo con ello, el artículo 17 de la Sexta Directiva, reconoce a los empresarios y profesionales que actúen como tales el derecho a deducir el IVA soportado o satisfecho por la adquisición de bienes o servicios, que resulten afectos a la realización de actividades sujetas al Impuesto. Nótese, además, que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el IVA, esto es, cuando se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios.

Asimismo, el Tribunal de Luxemburgo se refiere a la doctrina ya sentada en el Asunto *Gabalfrisa*², al hilo del cual declaró que el principio de neutralidad del IVA respecto de la carga fiscal de la empresa requiere que los primeros gastos de inversión efectuados para las necesidades de creación de una empresa se consideren como actividades económicas -siempre que existan elementos objetivos que prueben la intención del sujeto pasivo de dedicarse a dicha actividad empresarial/profesional-, pues lo contrario implicaría su no deducibilidad, generándose una distinción arbitraria entre los gastos de inversión realizados por necesidades de la empresa según que estos se efectuaran antes de iniciar la explotación económica o durante la misma.

Ciertamente, el carácter consolidado de la doctrina del TJUE en el marco del IVA y, en particular, por lo que concierne al derecho a la deducción del Impuesto, permite al Tribunal de Justicia invocar los criterios ya sentados en casos anteriores, en los que se precisó que el derecho a deducir, una vez nacido, sigue existiendo, aun cuando con posterioridad la actividad económica prevista no llegue a realizarse y, en consecuencia, no se traduzca en operaciones gravadas (Caso *Inzo*³); así como en la hipótesis de que, por circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no hubiera podido utilizar los bienes o servicios que hayan dado lugar a la deducción en operaciones sujetas al Impuesto (Caso *Ghent Coal Terminal*⁴ y Caso *Midland Bank*⁵). Tal razonamiento se impone al advertir que, lo contrario, supondría otorgar un trato fiscal diferente a empresas que realizan operaciones sujetas al Impuesto y otras cuya intención, a través de dichas inversiones, es iniciar actividades que culminen en operaciones imponibles. E igualmente tal modo de proceder crearía diferencias arbitrarias entre estas últimas empresas, por cuanto la concesión o no del derecho a deducir se haría depender de la materialización o no de tales inversiones en operaciones gravadas.

Conforme al último requisito exigido para la deducción del IVA soportado, es necesario que los gastos en los que se ha incurrido tengan por objeto la adquisición de bienes o servicios que posteriormente se afecten al desarrollo de una actividad económica sujeta y no exenta de IVA o bien, sujeta y cubierta por una exención plena.

Teniendo en cuenta todo ello, el TJUE constata que, en el presente asunto, las prestaciones de servicios fueron proporcionadas a Ryanair cuando esta sociedad tenía la intención, mediante la adquisición prevista de acciones de la "sociedad objetivo", de desarrollar una actividad económica consistente en prestar a esta última servicios de gestión sujetos al IVA. Es evidente, pues, que Ryanair actuó como sujeto

2 STJUE de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrisa y otros*, C-110/98 a C-147/98, apartado 45 y jurisprudencia citada.

3 STJUE de 29 de febrero de 1996, *Inzo*, C-110/94, apartado 20.

4 STJUE de 15 de enero de 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, apartado 20.

5 STJUE de 8 de junio de 2000, *Midland Bank*, C-98/98, apartado 22.

pasivo del impuesto en la fecha en que incurrió en tales gastos. Siguiendo el *iter* del razonamiento, debe reconocerse a la compañía aérea el derecho a deducir el IVA soportado por dichas prestaciones de servicios, pese a que la actividad económica que debía dar lugar a las operaciones gravadas no se llevara a cabo finalmente y, por tanto, no diera lugar a dichas operaciones.

Por último, en lo que respecta a las condiciones de ejercicio del derecho a deducir, el TJUE concreta que los gastos en los que se incurrió para adquirir las acciones resultan imputables al ejercicio de dicha actividad económica; y que, dada la relación directa e inmediata con el conjunto de esa actividad económica, forman parte de los gastos generales de ésta, de lo que cabe colegir que el IVA correspondiente da derecho a una deducción íntegra.

3. Fallo

De conformidad con lo señalado, el Tribunal de Justicia declara que: "Los artículos 4 y 17 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, deben interpretarse en el sentido de que confieren a una sociedad como la controvertida en el litigio principal, que tiene la intención de adquirir la totalidad de las acciones de otra sociedad para ejercer una actividad económica consistente en prestar a esta última servicios de gestión sujetos al Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA), el derecho a deducir íntegramente el IVA soportado por los gastos efectuados en concepto de servicios de asesoramiento en que incurrió en el marco de una oferta pública de adquisición, aunque resulte que no se ha realizado esa actividad económica, siempre que esos gastos traigan causa exclusivamente de la actividad económica prevista".