

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 21 de febrero de 2013 (*)

«Sexta Directiva IVA – Artículo 17, apartado 2, letra a) – Derecho a deducir el impuesto soportado – Existencia necesaria de una relación directa e inmediata entre la operación por la que se soporta el IVA y una operación gravada por la que se repercute el IVA – Criterio de determinación de esta relación – Servicios de abogado prestados en el marco de un procedimiento penal por cohecho contra el gerente y socio principal de una sociedad de responsabilidad limitada»

En el asunto C-104/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 22 de diciembre de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de febrero de 2012, en el procedimiento entre

Finanzamt Köln-Nord

y

Wolfram Becker,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y la Sra. M. Berger y los Sres. A. Borg Barthet, E. Levits y J.-J. Kasel (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. V. Trstenjak;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. B.-R. Killmann y la Sra. C. Soulay, 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;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación de los artículos 17, apartado 2, letra a), y 22, apartado 3, letra b), 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), modificada por la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001 (DO 2002 L 15, p. 24) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Esta petición se formuló en el marco de un procedimiento entre el Finanzamt Köln-Nord (en lo sucesivo, «Finanzamt») y el Sr. Becker, relativo al derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por el Sr. Becker en relación con honorarios de abogados relacionados con un procedimiento penal seguido en su contra en su calidad de gerente y socio principal de una sociedad de responsabilidad limitada.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, en la versión que resulta de su artículo 28 séptimo, dispone:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

a) El [IVA], debido o pagado dentro del país, 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».

4 Según el artículo 18, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva:

«Para poder ejercitar el derecho a la deducción el sujeto pasivo deberá:

a) en la deducción enunciada en la letra a) del apartado 2 del artículo 17, poseer facturas formalizadas de acuerdo con lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 22».

5 Conforme al artículo 22, apartado 3, letra b), quinto guión, de la Sexta Directiva, en la versión resultante de su artículo 28 *nono*, las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de esta Directiva deben, a efectos del IVA, contener el nombre y la dirección completa del sujeto pasivo y de su cliente.

Derecho alemán

6 A tenor del artículo 15, apartado 1, primera frase, número 1, de la Ley de 2005 del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz 2005, BGBl. 2005 I, p. 386; en lo sucesivo «UStG»), el empresario podrá deducir, como impuesto soportado, el impuesto legalmente debido por servicios prestados para las necesidades de su empresa por otros empresarios.

7 Queda excluida la deducción del impuesto soportado, con arreglo al artículo 15, apartado 2, primera frase, número 1, de la UStG, por las prestaciones de servicios que el empresario utilice para operaciones exentas.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

8 En el momento de los hechos que dieron lugar al litigio principal, el Sr. Becker era empresario individual y socio mayoritario de A-GmbH (en lo sucesivo, «A»), sociedad de responsabilidad limitada alemana. El Sr. Becker y X eran los gerentes de A, cuyo objeto social consistía en prestar, a título oneroso, servicios de construcción sujetos al IVA. P era apoderado general y, posteriormente, también gerente de A.

9 Entre el Sr. Becker y A existía una relación orgánica de integración fiscal en el sentido de la UStG. En virtud de esa relación, el Sr. Becker y A son tratados como un mismo sujeto pasivo, de manera que a aquél, como órgano de control, le incumben las obligaciones tributarias de la unión empresarial resultante de su empresa individual y de A.

10 Después de que A obtuviese la contrata de una obra y la ejecutase, a título oneroso y con sujeción al impuesto, la fiscalía competente incoó diligencias penales contra el Sr. Becker y P, pues sospechaba que, con anterioridad a la conclusión de la licitación, A se había beneficiado de información confidencial sobre las ofertas presentadas por empresas competidoras, y, de ese modo, había podido presentar la oferta más ventajosa. Para obtener dicha información, presuntamente habían entregado dádivas que, desde el punto de vista penal, constituían un «cohecho activo» por parte del Sr. Becker y P (o cooperación para cometer dicho delito), y «cohecho pasivo» por parte del beneficiario de las dádivas.

11 Se puso término a los procedimientos penales seguidos contra el Sr. Becker y P mediante el pago de determinadas cantidades con carácter transaccional, de acuerdo con lo dispuesto en la Ley de enjuiciamiento criminal.

12 En el procedimiento penal, el Sr. Becker y P estuvieron asistidos por sus respectivos abogados. No obstante, según los términos de los acuerdos sobre los honorarios de dichos letrados, los clientes del abogado del Sr. Becker eran el propio Sr. Becker, en su condición de acusado, y A. Por su parte, los clientes del abogado de P eran el propio P, en su condición de acusado, y también A. Ambos acuerdos fueron firmados y sellados, en lo que atañe a los clientes, únicamente en nombre de A, representada por el Sr. Becker y P, en su condición de gerentes.

13 Los abogados expidieron sus facturas a nombre de A. El Sr. Becker –como órgano de control de A– dedujo en el ejercicio correspondiente a 2005 (el año al que se refiere el litigio) el impuesto soportado con relación a estas facturas.

14 Según se desprende de los documentos remitidos al Tribunal de Justicia, el Finanzamt, por su parte, consideró que el IVA de que se trata no era deducible, y por lo tanto emitió una liquidación complementaria a cargo del Sr. Becker. Tras la desestimación de su reclamación ante el Finanzamt, el Sr. Becker interpuso un recurso ante el Finanzgericht Köln, que lo estimó.

15 Conociendo de un recurso de casación interpuesto por el Finanzamt, el Bundesfinanzhof indica en su resolución de remisión que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el ejercicio del derecho a la deducción requiere la existencia de una relación directa entre las operaciones por las que se soporta el IVA y las operaciones por las que se repercute. Sin embargo, el Finanzamt alberga dudas sobre si la existencia de tal relación depende del contenido objetivo del servicio prestado o del motivo para que sea prestado.

16 En efecto, según el Bundesfinanzhof, por una parte, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la existencia de una relación directa e inmediata depende de elementos objetivos (sentencia de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec. p. I-4177, apartado 32), y de la naturaleza objetiva de la operación de que se trate (sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group, C-4/94, Rec. p. I-983, apartado 24). Pues bien, en el presente litigio,

teniendo en cuenta la naturaleza objetiva de los servicios prestados por los abogados que son objeto del litigio principal, es preciso poner de manifiesto que dichos servicios tenían como finalidad directa e inmediata defender los intereses privados de ambos acusados. Además, los procedimientos penales iban dirigidos únicamente contra ellos a título personal, y no contra A, a pesar de que jurídicamente también habrían sido posibles actuaciones penales contra A.

17 Por otra parte, añade el Bundesfinanzhof, el Tribunal de Justicia ha declarado que es necesario también examinar si el servicio prestado se debe exclusivamente a actividades del sujeto pasivo sujetas a tributación (sentencia de 8 de febrero de 2007, Investrand, C-435/05, Rec. p. I-1315, apartado 33). Esto es lo que sucede en el litigio principal, ya que los dos abogados no habrían prestado los servicios de que se trata si A no hubiera ejercido una actividad generadora de un volumen de negocios, y por tanto, gravada. Podría considerarse, por lo tanto, que dichos servicios tienen una relación directa e inmediata con el conjunto de la actividad económica de A. En tal situación, el Sr. Becker, como órgano de control de A, tiene derecho a la deducción del IVA soportado.

18 Habida cuenta de estas consideraciones, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) La relación directa e inmediata, que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha considerado decisiva al interpretar el concepto de “necesidades de sus propias operaciones gravadas” en el sentido del artículo 17, apartado 2, letra a), de la [Sexta Directiva], ¿se determina:

- en función del contenido objetivo del servicio prestado al sujeto pasivo (en este caso, la actividad de un abogado defensor para que una persona física no sea condenada penalmente), o
- en función de la causa del servicio prestado (en este caso, la actividad económica del sujeto pasivo, en cuyo marco una persona física presuntamente cometió un delito)?

2) En caso de que dependa de la causa: ¿Un sujeto pasivo que, junto con un empleado, contrata un servicio, tiene derecho, con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra a), de la [Sexta Directiva], a deducir el impuesto soportado en su totalidad o sólo parcialmente, y qué requisitos se aplican, en caso de un servicio prestado a varios destinatarios, a la facturación con arreglo al artículo 22, apartado 3, letra b), quinto guión, de la [Sexta Directiva]?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión

19 Para responder a la primera cuestión prejudicial es necesario recordar, en un primer momento, que, tal como ha declarado ya el Tribunal de Justicia, es necesaria, en principio, 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 (véanse las sentencias Midland Bank, antes citada, apartado 24; de 22 de febrero de 2001, Abbey National, C-408/98, Rec. p. I-1361, apartado 26, e Investrand, antes citada, apartado 23). El derecho a deducir el IVA que haya gravado bienes o servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para su adquisición u obtención deban haber formado parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones sujetas a gravamen por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción (véanse las sentencias, antes citadas, Midland Bank, apartado 30, y Abbey National, apartado 28).

20 Sin embargo, también se concede el derecho a deducción a favor del sujeto pasivo, incluso

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. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto (véanse, en este sentido, entre otras, las sentencias Midland Bank, antes citada, apartado 31, y de 26 de mayo de 2005, Kretztechnik, C-465/03, Rec. p. I-4357, apartado 36).

21 Procede seguidamente señalar que, por lo que respecta a la naturaleza de la «relación directa e inmediata» que debe existir entre una operación por la que se soporta el IVA y otra por la que se repercute, el Tribunal de Justicia ha declarado que no sería realista tratar de elaborar una expresión más precisa a este respecto. En efecto, teniendo en cuenta la diversidad de las transacciones comerciales y profesionales, resulta imposible dar una respuesta más apropiada en cuanto a la manera de determinar en todos los casos la relación que debe existir entre las operaciones por las que se soporta el IVA y aquellas por las que se repercute para que proceda deducir el IVA soportado (véase, en este sentido, la sentencia Midland Bank, antes citada, apartado 25).

22 Finalmente, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la aplicación del criterio de la relación directa les incumbe a las administraciones tributarias y a los órganos jurisdiccionales nacionales, a quienes corresponde tomar en consideración todas las circunstancias en las que se hayan desarrollado las operaciones controvertidas (véase, en este sentido, la sentencia Midland Bank, antes citada, apartado 25), y tener en cuenta únicamente las operaciones que estén objetivamente relacionadas con la actividad gravada del sujeto pasivo.

23 En efecto, la obligación de tomar en consideración únicamente el contenido objetivo de la operación controvertida es la que resulta más compatible con el objetivo perseguido por el sistema común del IVA, que trata de garantizar la seguridad jurídica y facilitar las actuaciones inherentes a la aplicación de dicho impuesto (véanse, en este sentido, las sentencias BLP Group, antes citada, apartado 24; de 9 de octubre de 2001, Cantor Fitzgerald International, C-108/99, Rec. p. I-7257, apartado 33, y de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, Rec. p. I-10413, apartado 47).

24 El Tribunal de Justicia ha declarado, además, 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 (véanse, en este sentido, la sentencia Midland Bank, antes citada, apartado 32, y, por analogía, en lo que respecta a los elementos que deben tenerse en consideración para verificar la intención declarada de un sujeto pasivo de afectar un bien determinado a una operación sujeta al IVA, la sentencia de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 24).

25 La interpretación según la cual para determinar la existencia de una «relación directa e inmediata» entre una operación determinada y el conjunto de la actividad sujeta a tributación, en el sentido de la jurisprudencia mencionada, es necesario tener en cuenta elementos objetivos de los bienes adquiridos o de los servicios prestados no resulta cuestionada por el hecho de que el Tribunal de Justicia, en los apartados 33 y 36 de su sentencia Investrand, antes citada, declarara, en esencia, que, en el caso de que determinados gastos no se deban exclusivamente al ejercicio de las actividades gravadas, los referidos gastos no guardan una relación directa e inmediata con ellas.

26 En efecto, según resulta de los apartados 25 a 34 de dicha sentencia, teniendo en cuenta

todas las circunstancias en las que se desarrollaron las operaciones controvertidas en el asunto que dio lugar a la misma y, en particular, los hechos que se desprendían de los autos que le fueron remitidos, el Tribunal de Justicia declaró, por un lado, que, en lo que respecta a operaciones por las que se repercute el IVA, Investrand BV no había efectuado ninguna operación específica sujeta al IVA que hubiera engendrado los gastos controvertidos en el litigio principal. Por otro lado, el Tribunal de Justicia consideró que, dado que Investrand BV no había demostrado que no habría incurrido en estos gastos si no hubiera ejercido una actividad económica sujeta al IVA, no cabía considerar que hubiera incurrido en dichos gastos para las necesidades del conjunto de sus actividades sujetas a tributación.

27 Teniendo en cuenta, en el marco del examen efectuado, el contenido objetivo de las operaciones controvertidas, el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 34 de la sentencia Investrand, antes citada, que la situación de Investrand BV era comparable a la de un titular privado de acciones, y concluyó que esas operaciones no podían encuadrarse dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva.

28 A este respecto, es necesario precisar que, en su sentencia Investrand, antes citada, el Tribunal de Justicia no excluyó que, teniendo en cuenta su contenido, las operaciones controvertidas, en otro supuesto, habrían podido estar vinculadas a una actividad económica sujeta a tributación. Tal como se desprende, en esencia, del apartado 33 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia únicamente consideró que, aunque Investrand BV no hubiera ejercido una actividad sujeta a tributación, esta sociedad habría no obstante incurrido en los gastos controvertidos, de manera que no podía considerarse que estos últimos se hubieran realizado a causa de las actividades gravadas de esa sociedad.

29 En estas circunstancias, como sostiene el Gobierno alemán, el hecho de que la existencia de la relación directa e inmediata entre una prestación de servicios y el conjunto de la actividad económica sujeta a tributación deba determinarse teniendo en cuenta el contenido objetivo de dicha prestación de servicios no excluye que pueda también tenerse en consideración la causa exclusiva de la operación de que se trate, que debe considerarse un criterio para determinar dicho 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.

30 En el caso de autos, en primer lugar, según los datos ofrecidos por el órgano jurisdiccional remitente, los servicios prestados por los abogados de los que se trata en el procedimiento principal tenían como finalidad directa e inmediata la protección de los intereses privados de los dos acusados, a causa de infracciones derivadas de su comportamiento personal. Además, como se ha precisado en el apartado 16 de la presente sentencia, el procedimiento penal iba dirigido únicamente contra los acusados a título personal, y no contra A, a pesar de que jurídicamente también habrían sido posibles actuaciones penales contra A. Este órgano jurisdiccional concluyó, fundadamente, que teniendo en cuenta su contenido objetivo, no cabe considerar que se incurriera en los gastos relativos a estos servicios para las necesidades del conjunto de las actividades de A sujetas a tributación.

31 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en la medida en que los referidos servicios de los dos abogados no se habrían prestado si A no hubiera ejercido una actividad generadora de un volumen de negocios y, por tanto, sujeta a tributación, existe una relación causal entre los gastos relativos a estos servicios y el conjunto de la actividad económica de A. Sin embargo, es preciso apreciar que esta relación causal no puede considerarse como una

relación directa e inmediata en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Tal como reconoce el propio órgano jurisdiccional remitente, no existe relación jurídica entre el procedimiento penal y A, de manera que debe considerarse que esos servicios han sido prestados completamente al margen del ámbito de las actividades de A sujetas a tributación.

32 A este respecto ha de añadirse que carece de pertinencia para la interpretación y aplicación de las disposiciones relativas al sistema común del IVA el hecho de que el derecho civil nacional obligue a una empresa como la del litigio principal a cargar con los gastos relativos a la defensa en materia penal de los intereses de sus órganos. En efecto, teniendo en cuenta el régimen objetivo del IVA instaurado por este sistema, sólo es determinante la relación objetiva entre los servicios prestados y la actividad económica del sujeto pasivo sujeta a tributación (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de diciembre de 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, Rec. p. I-13805, apartado 54), so pena de cuestionar seriamente la aplicación uniforme del Derecho de la Unión en esta materia.

33 Procede, pues, responder a la primera cuestión prejudicial planteada que la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación determinada y el conjunto de la actividad del sujeto pasivo al objeto de determinar si los bienes y servicios han sido utilizados por éste «para las necesidades de sus propias operaciones gravadas», en el sentido del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, depende del contenido objetivo del bien entregado o del servicio prestado al sujeto pasivo. En el litigio principal, las prestaciones de servicios de abogado, cuyo objeto es evitar que se impongan sanciones penales a personas físicas, gerentes de una empresa sujeta a tributación, no dan derecho a dicha empresa a deducir como IVA soportado el IVA devengado por dichas prestaciones de servicios.

Sobre la segunda cuestión

34 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión, no procede responder a la segunda cuestión planteada.

Costas

35 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste 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 Primera) declara:

La existencia de una relación directa e inmediata entre una operación determinada y el conjunto de la actividad del sujeto pasivo al objeto de determinar si los bienes y servicios han sido utilizados por éste «para las necesidades de sus propias operaciones gravadas», en el sentido del artículo 17, apartado 2, letra a), 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, modificada por la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001, depende del contenido objetivo del bien entregado o del servicio prestado al sujeto pasivo.

En el litigio principal, las prestaciones de servicios de abogado, cuyo objeto es evitar que se impongan sanciones penales a personas físicas, gerentes de una empresa sujeta a tributación, no dan derecho a dicha empresa a deducir como IVA soportado el IVA devengado por dichas prestaciones de servicios.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.