

SENTENCIA 27 SEPTIEMBRE DE 2002

Asunto C-16/00

Cibo Participations SA / Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais

Fiscalidad

Prejudicial

SINTESIS: “Sexta Directiva IVA – Actividad económica – Intervención de una sociedad holding en la gestión de sus filiales – Deducción del IVA soportado por los servicios utilizados por la sociedad holding en relación con la adquisición de participaciones en una filial – Percepción de dividendos por la sociedad holding”

(Sala Primera)

COMENTARIO. Legislación española.

En este asunto se planteó la cuestión de si la intervención de una sociedad holding en la gestión de las sociedades en las que participa constituye o no una actividad económica sujeta a IVA en el sentido del art. 4, apartados 1 y 2 de la Sexta Directiva, tal co-

mo la prestación de servicios administrativos financieros comerciales y técnicos por la sociedad holding a sus filiales.

El Tribunal consideró dichos asesoramientos como una actividad sujeta a IVA, en cuanto que independientemente de la participación que la sociedad holding tenga con sus filiales, y si aquella interviene directa o indirectamente en la gestión de la sociedad de las que ha adquirido sus participaciones ya que, aclara el Tribunal, que la mera adquisición de participaciones no está sujeta a IVA, al no implicar ésta una actividad económica se planteaba la duda de si la sociedad holding podría deducir o no el IVA repercutido por los prestadores de los servicios a la holding, tratándose de gastos generales relacionados con la gestión de las sociedades participadas (v.g.: asesoramientos diversos), entendiendo el Tribunal que sí.

No obstante, como la holding realizaba operaciones sujetas y operaciones exentas, la deducción tendría que ser proporcional al volumen de las operaciones sujetas en aplicación de la prorata.

1. ANTECEDENTES DE HECHO

Mediante resolución de 6 de enero de 2000, el tribunal administratif de Lille planteó tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 4, apartados 1 y 2, 13, parte B, letra d), y 17, apartados 2, letra a), y 5, 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 impuestos sobre el valor añadido: base imponible uniforme (en lo sucesivo, “Sexta Directiva”).

Dichas cuestiones se suscitaron en el litigio entre Cibo Participations SA en lo sucesivo, “Cibo”) y el directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais (Director Regional de Impuestos de Nord-Pas-de-Calais) sobre la cuestión de si, y, en su caso, en qué medida, una sociedad holding puede deducir el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, “IVA”) soportado por los servicios utilizados en relación con la adquisición de acciones de sus filiales.

El litigio Principal y las cuestiones prejudiciales

Cibo es una sociedad holding, propietaria de participaciones relevantes en tres empresas especializadas en el sector de bicicletas. Fue constituida por la sociedad Compagnie d'importation des laines (en lo sucesivo, “CIL”), su accionista mayoritario.

De la resolución de remisión resulta que Cibo impugna ante el tribunal administratif de Lille la reclamación del IVA derivada de la negativa de la administración tributaria a admitir la deducción del IVA que Cibo practicó, respecto al período comprendido entre el 2 de noviembre de 1993 y el 31 de diciembre de 1994, por distintas prestaciones de servicios que le facturaron terceros en relación con la adquisición de acciones de sus filiales. Dichas prestaciones consistían, en particular, en la auditoría de sociedades, la intervención en la

negociación del precio de adquisición de las acciones, la organización de la toma de control de las sociedades y una intervención en materia jurídica y fiscal.

En apoyo de su solicitud de deducción, Cibo alegó que su presidente ocupa también la presidencia de las tres filiales, que la sociedad presta servicios retribuidos a éstas, que CIL pone a su disposición, a cambio de una retribución, personas competentes para que intervengan en sus filiales en el ámbito de la dirección general, administrativa, financiera, comercial y técnica, y que dichos servicios se facturaron a las filiales sobre la base de una cantidad a tanto alzado igual al 0'5% de su volumen de negocios. Cibo sostiene que de esta forma interviene en la gestión de sus filiales y que, en consecuencia, los gastos relacionados con la adquisición de acciones de sus filiales están incluidos en el ámbito de aplicación del IVA como gastos generales, puesto que corresponden a la actividad general de la sociedad.

Según el órgano jurisdiccional remitente, la administración tributaria francesa contesta que la mayor parte de los ingresos de Cibo derivan de la percepción de dividendos. Además, por una parte Cibo no realiza operaciones comerciales en nombre propio y por otra parte las sociedades del grupo son jurídicamente independientes, mientras que Cibo se limita a realizar, aparte de su función financiera, una actividad de asesoramiento y coordinación de la política del grupo, a cambio de una retribución. Por consiguiente, Cibo no interviene directa ni indirectamente en la gestión de sus filiales. Los gastos efectuados en relación con la adquisición de acciones no se refieren a prestaciones de servicios realizadas a favor de sus filiales, sino que corresponden únicamente a la tenencia de participaciones y a la percepción de dividendos, que no están incluidas en el ámbito de aplicación del IVA.

Suponiendo que, a pesar de lo anterior, se considerase que Cibo interviene en la gestión de sus filiales, la administración tributaria francesa sostiene que los dividendos están relacionados con la actividad económica de la sociedad y, por tanto, forman parte de sus ingresos incluidos en el ámbito de aplicación del IVA, pero que, como están exentos con arreglo al artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva, procede calcular una prorrata de deducción.

En tales circunstancias, el tribunal administratif de Lille resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia varias cuestiones prejudiciales.

2. FUNDAMENTOS DE DERECHO

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

Mediante la primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente qué criterio debe seguirse para determinar si la intervención de una sociedad holding en la gestión de sociedades en las que participa constituye una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva.

Procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, el artículo 4 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA y no tiene derecho a deducir, según el artículo 17 de la Sexta Directiva, una sociedad holding cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa ni indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular dicha sociedad holding en su calidad de accionista o socio (sentencias de 20 de junio de 1991, *Polysar Investments Netherlands*, C-60/90, apartado 17, y 14 de noviembre de 2000, *Floridienne y Berginvest*, C-142/99, apartado 17).

Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha considerado que el caso es distinto cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la adquisición de la participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de las participaciones en su calidad de accionista o socio (sentencias *Polysar Investments Netherlands*, apartado 14, y *Floridienne y Berginvest*, apartado 18, antes citadas).

Del apartado 18 de la sentencia *Floridienne y Berginvest*, antes citada, se deriva que dicha intervención en la gestión de las filiales debe considerarse una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva en la medida en que implique la realización de operaciones sujetas al IVA con arreglo al artículo 2 de dicha Directiva, tales como la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos por una sociedad holding como Cibo a sus filiales.

Sobre la tercera cuestión

Mediante la tercera cuestión, que procede examinar antes que la segunda, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si una sociedad holding puede deducir el IVA soportado sobre los gastos efectuados por los distintos servicios utilizados en relación con la adquisición de participaciones en una filial.

Debe recordarse que, según el principio fundamental inherente al sistema del IVA, que resulta de los artículos 2 de las Directivas Primera y Sexta, el IVA se aplica en cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente con los costes de los diversos elementos constitutivos del precio (sentencias *Midland Bank*, apartado 29, y *Abbey National*, apartado 27, antes citadas).

De dicho principio, así como de la regla según la cual para originar el derecho a la deducción los bienes adquiridos o los servicios obtenidos deben estar directa e inmediatamente relacionados con las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción, resulta que el derecho a deducir el IVA que haya gravado tales bienes o servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para su adquisición u obtención deben haber formado parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción. Por lo tanto, dichos gastos deben formar parte de los costes de tales operaciones que utilizan los bienes adquiridos o los servicios obtenidos (véanse las sentencias *Midland Bank*, apartado 30, y *Abbey National*, apartado 28, antes citadas).

Es necesario señalar que no existe relación directa e inmediata entre los distintos servicios utilizados por una sociedad holding en relación con la adquisición de participaciones en una filial y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción. En efecto, el importe del IVA pagado por la sociedad holding sobre los gastos correspondientes a dichos servicios no grava directamente los distintos elementos constitutivos del precio de tales operaciones realizadas por dicha sociedad. Esos gastos no forman parte de los costes de las operaciones por las que se repercute el IVA que utilizan dichos servicios.

En cambio, los costes de tales servicios forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos integrantes del precio de los productos de una empresa. Por consiguiente, tales servicios presentan en principio una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto (véanse las sentencias, BLP Group, apartado 25, Midland Bank, apartado 31, y Abbey National, apartados 35 y 36, antes citadas).

A este respecto, del artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva resulta que, si un sujeto pasivo utiliza bienes y servicios para realizar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho, únicamente puede deducir la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar.

Sobre la segunda cuestión

Mediante la segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pretende esencialmente saber si la percepción de dividendos está incluida en el ámbito de aplicación del IVA.

El Tribunal de Justicia ya ha señalado que, al no ser contraprestación de ninguna actividad económica, la percepción de dividendos no está comprendida dentro del ámbito de aplicación del IVA y que, por consiguiente, los dividendos procedentes de la tenencia de participaciones son ajenos al sistema de derechos de deducción (sentencias Sofitam, apartado 13, y Floridienne y Berginvest, apartado 21, antes citadas).

3. FALLO

El Tribunal de Justicia declaró:

“1) La intervención de una sociedad holding en la gestión de las sociedades en las que participa constituye una actividad económica en el sentido del artículo 4, 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, en la medida en que implique la realización de operaciones sujetas al impuesto sobre el valor añadido con arreglo al artículo 2 de dicha

Directiva, tales como la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos por la sociedad holding a sus filiales.

2) Los gastos efectuados por una sociedad holding por los distintos servicios utilizados en relación con la adquisición de participaciones en una filial forman parte de sus gastos generales y, por consiguiente, presentan en principio una relación directa e inmediata con el conjunto de su actividad económica. En consecuencia, si la sociedad holding realiza indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho, del artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva resulta que únicamente puede deducir la parte de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar.

3) La percepción de dividendos no está incluida en el ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido.”

4. LA ABOGADA GENERAL PRESENTÓ SUS CONCLUSIONES EN AUDIENCIA PÚBLICA DE LA SALA PRIMERA EL 6 DE MARZO DE 2001.

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiera del siguiente modo:

“1) En la relación entre una sociedad holding y una sociedad filial, existe “intervención” cuando la sociedad holding, además de ejercer sus derechos como titular de participaciones en la filial, ejerce asimismo para su sociedad filial actividades económicas a efectos del artículo 4, 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, lo que implica la realización de operaciones sujetas al impuesto sobre el valor añadido con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva.

2) La percepción de dividendos distribuidos por una sociedad filial a una sociedad holding queda fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, ya que los dividendos no constituyen la contraprestación de operaciones de entrega de bienes o de prestaciones de servicios. Por tanto, tampoco pueden estar exentos del impuesto con arreglo al artículo 13, parte B, letra d), número 1, de la Sexta Directiva.

3) La percepción de dividendos se encuentra fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva y, a falta de una relación directa e inmediata con operaciones gravadas, está excluida la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por los gastos relativos a la adquisición de acciones, a no ser que el sujeto pasivo pruebe, mediante elementos objetivos, que dichos gastos forman parte de los elementos constitutivos del coste de una operación con derecho a deducción.”