

SENTENCIA 22 FEBRERO DE 2001**Asunto C-408/98****Abbey National plc / Commissioners of Customs & Excise****Fiscalidad****Prejudicial**

SINTESIS: “IVA – Artículos 5, apartado 8, y 18, apartados 2, letra a), y 5, de la Sexta Directiva sobre el IVA – Transmisión de una universalidad de bienes – Deducción del impuesto soportado sobre los servicios utilizados por el cedente para realizar la transmisión – Bienes y servicios utilizados para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo”

1. COMENTARIO. Legislación española

En este asunto se suscitaba la cuestión de si en el caso de la transmisión de una universalidad de bienes exenta al haber hecho uso su Estado de la facultad que le concede el apartado 8 del artículo 5 de la Directiva 77/388/CEE (Sexta Directiva), que no la considera como entrega de bienes ni prestación de servicios, el sujeto pasivo podía o no deducir las cuotas soportadas de IVA, por servicios que le prestaron para llevar a cabo la venta de dicha universalidad de bienes.

El Tribunal declaró a este propósito que en principio sólo se pueden deducir aquellas cuotas de IVA que tenga una relación directa e indirecta con las operaciones sujetas al impuesto y por consiguiente no serían deducibles las cuotas soportadas.

No obstante –sigue diciendo la Sentencia– como los servicios que se le prestaron forman parte de los gastos generales de la operación y como tales son elementos constitutivos de los productos de la empresa, e inherentes a la actividad económica de la empresa anterior a la transmisión y pueden deducirse de las cuotas que hayan gravado los bienes o servicios que se hayan prestado, en la medida que éstos tienen relación directa e indirecta con los mismos.

Dicha deducción será total cuando la empresa únicamente realiza operaciones sujetas al impuesto y proporcional a las operaciones sujetas cuando realice tantas operaciones sujetas como operaciones exentas.

Legislación española

El artículo 95 de la Ley 37/98, prohíbe la deducción de cuotas de los bienes o servicios que se adquieran, que no estén afectos directa y exclusivamente a su actividad empresarial o profesional, no obstante entendemos que es aplicable esta Doctrina.

2. ANTECEDENTES DE HECHO

Mediante resolución de 2 de noviembre de 1998, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de noviembre siguiente, la High Court of Justice (England & Wales), Queens's Bench Division (Divisional Court), planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 5, apartado 8, y 17, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977).

Dichas cuestiones se suscitaron en un litigio entre Abbey National plc y los Commissioners of Customs & Excise (Administración de impuestos indirectos), en relación con el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido abonado sobre los honorarios correspondientes a distintos servicios recibidos para realizar la transmisión de un inmueble como empresa en funcionamiento ("as a going concern").

El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

Scottish Mutual Assurance plc (en lo sucesivo, "Scottish Mutual"), sociedad de seguros de vida, es una filial de Abbey National, que es titular del 100% de su capital y que la representa a efectos del IVA.

Al margen de su actividad en el ámbito de los seguros, Scottish Mutual ejerce una actividad de arrendamiento de locales para uso profesional o comercial. En el marco de esta última actividad, había celebrado un contrato de arrendamiento por 125 años del inmueble para uso profesional y comercial Atholl House, en Aberdeen, que subarrendaba a comerciantes. Scottish Mutual había optado por facturar el IVA sobre los alquileres que percibía

por Atholl House, de conformidad con la legislación del Reino Unido por la que se adapta el Derecho nacional al artículo 13, parte C, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva, y pudo así recuperar la totalidad del IVA soportado sobre los gastos derivados de la posesión del inmueble.

Mediante un contrato celebrado el 16 de diciembre de 1992, Scottish Mutual vendió, por 5,4 millones de GBP, sus derechos derivados del contrato de arrendamiento de 125 años, así como los relativos al subarrendamiento, a una sociedad que no pertenecía al mismo grupo. Los Commissioners consideraron que esta venta constituía una transmisión de una empresa en funcionamiento a efectos del artículo 5, apartado 1, del VAT Order, que se cumplían los demás requisitos establecidos en dicho artículo y que, por lo tanto, no era exigible IVA alguno sobre el precio de venta.

No obstante, para llevar a cabo esta transmisión, Scottish Mutual recurrió a distintos servicios y soportó honorarios por los que tuvo que abonar 4.365 GBP en concepto de IVA.

Los Commissioners consideraron que sólo se podía recuperar una parte del IVA soportado sobre estos gastos, por lo que Abbey National, que estimaba tener derecho a recuperar la totalidad de este IVA, presentó un recurso ante el VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido), que fue desestimado mediante resolución de 9 de junio de 1997. Abby National interpuso entonces recurso de apelación ante la High Court of Justice.

En este contexto, la High Court of Justice decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia varias cuestiones prejudiciales.

3. FUNDAMENTOS DE DERECHO

Sobre las cuestiones prejudiciales

Mediante estas tres cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad que le concede el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, de modo que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no es considerada una entrega de bienes, el cedente puede deducir el IVA que grava los gastos correspondientes a los servicios recibidos para llevar a cabo esta transmisión.

El artículo 2 de la Primera Directiva y el artículo 17, apartados 2, 3 y 5, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que, en principio, es necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre la operación concreta por la que soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a la deducción para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho.

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 los costes

de los diversos elementos constitutivos del precio (véase la sentencia *Midland Bank*, antes citada, apartado 29).

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 sujetas al impuesto, 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 deban haber formado parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones sujetas a gravamen. Por lo tanto, dichos gastos deben formar parte de los costes de tales operaciones por las que se repercute el IVA que utilizan los bienes adquiridos o los servicios obtenidos.

Procede, por tanto, examinar si existe una relación directa e inmediata entre los distintos servicios recibidos por el cedente para realizar la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes y una o varias operaciones gravadas por las que se repercute el impuesto.

Los distintos servicios recibidos por el cedente para realizar la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no están directa e inmediatamente relacionados con una o varias operaciones por las que se repercute el IVA con derecho a deducción.

No obstante, los costes de estos servicios forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos constitutivos del precio de los productos de una empresa. En efecto, incluso en el caso de una transmisión de una universalidad total de bienes, cuando el sujeto pasivo no realiza más operaciones después de utilizar dichos servicios, los costes de éstos deben considerarse inherentes al conjunto de la actividad económica de la empresa anterior a la transmisión.

Por tanto, los distintos servicios utilizados por el cedente para la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes están, en principio, directa e inmediatamente relacionados con el conjunto de la actividad económica de este sujeto pasivo.

Un sujeto pasivo que realiza indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no dan tal derecho puede, no obstante, deducir el IVA que haya gravado los bienes que haya adquirido o los servicios que se le hayan prestado, en la medida en que tengan una relación directa e inmediata con las operaciones por las que se repercute el IVA con derecho a la deducción, sin que proceda distinguir según que se apliquen los apartados 2, 3 o 5 del artículo 17 de la Sexta Directiva.

Esta regla también debe aplicarse a los costes de los bienes y servicios que forman parte de los gastos generales correspondientes a una parte de las actividades económicas de un sujeto pasivo claramente delimitada e integrada por operaciones que estén todas sujetas al IVA, de modo que dichos bienes y servicios tienen una relación directa e inmediata con esta parte de sus actividades económicas.

Por lo tanto, si los distintos servicios recibidos por el cedente para realizar la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes tienen una relación directa e inmediata con

una parte claramente delimitada de sus actividades económicas, de manera que los costes de dichos servicios forman parte de los gastos generales de dicha parte de la empresa, y si todas las operaciones que la integran están sujetas al IVA, el cedente puede deducir la totalidad del IVA que haya gravado los gastos que haya efectuado para obtener dichos servicios.

Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si se cumplen estos criterios en el asunto principal.

4. FALLO

El Tribunal de Justicia declaró:

“Cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad que le concede el artículo 5, apartado 8, 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, de modo que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no es considerada una entrega de bienes, los gastos efectuados por el cedente correspondientes a los servicios recibidos para llevar a cabo esta transmisión forman parte de los gastos generales de este sujeto pasivo y, por lo tanto, están, en principio, directa e inmediatamente relacionados con el conjunto de su actividad económica. En consecuencia, si el cedente efectúa indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho, del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva se desprende que únicamente puede deducir la parte de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas. No obstante, si los distintos servicios recibidos por el cedente para realizar la transmisión tienen una relación directa e inmediata con una parte claramente delimitada de sus actividades económicas, de manera que los costes de dichos servicios forman parte de los gastos generales correspondientes a dicha parte de la empresa, y si todas las operaciones que la integran están sujetas al impuesto sobre el valor añadido, este sujeto pasivo puede deducir la totalidad del impuesto sobre el valor añadido que haya gravado los gastos que haya efectuado para obtener dichos servicios.”

5. El Abogado General presentó sus conclusiones en audiencia pública de la Sala Quinta el 13 de abril de 2000

Proponía al Tribunal de Justicia responder que:

“Cuando un Estado miembro ha hecho uso de la opción que figura en los artículos 5, apartado 8, y 6, apartado 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 Impuesto sobre el Valor Añadido, de modo que se considera que la transmisión de una universalidad total de activos o de parte de la misma no constituye una entrega de bienes ni una prestación de servicios, el IVA soportado por los bienes o servicios adquiridos para realizar dicha transmisión será deducible por el cedente:

- íntegramente cuando los bienes pertenezcan a una empresa que únicamente realiza operaciones sujetas al impuesto;
- con arreglo a lo dispuesto en los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Directiva cuando los bienes pertenezcan a una empresa que realice tanto operaciones sujetas al impuesto como operaciones exentas.”