

SENTENCIA 14 NOVIEMBRE DE 2.000

Asunto C-142/99

Floridienne SA, Berginvest SA / État belge

Fiscalidad

Prejudicial

SINTESIS: “Sexta Directiva IVA – Deducción del impuesto soportado – Empresa sujeta al IVA únicamente por una parte de sus operaciones – Deducción a prorrata – Cálculo – Percepción por una sociedad holding de dividendos de acciones e intereses de préstamos abonados por sus filiales – Intervención en la gestión de las filiales”

(Sala Primera)

COMENTARIO Y LEGISLACION ESPAÑOLA.

En este asunto se planteó la cuestión si era o no susceptible de deducción y por tanto inluibles en el denominador para la aplicación de la prorrata los dividendos percibidos de sus filiales por Sociedades holding así como los intereses de los préstamos percibidos por éstos, también de sus filiales y que al realizar actividades exentas y actividades sujetas, estaban sometidas a la regla de prorrata.

Respecto de los dividendos, la Sentencia no los consideró deducibles, pues para ello sería necesario, no sólo la intervención del holding en la gestión de las filiales, sino que la contraprestación percibida tenga la condición de actividad económica, lo que presupone una relación directa entre la actividad ejercida (gestión) y el contravalor recibido (dividendo) y éste depende de una serie de factores aleatorios y principalmente del fruto de la participación que resulta de la mera propiedad del bien.

Y respecto de los intereses, así como éstos deben considerarse deducibles del Impuesto si son percibidos por una empresa de administración de fincas, en remuneración de depósitos de su propia cuenta o de los propietarios (Sentencia Regie Dauphinoise Asunto C-306-94) por considerarse una actividad económica y no una mera remuneración del capital. En este caso al no considerarse como actividad económica, los servicios de administración, de contabilidad e informática y de gestión en general, por no estar esta actividad directamente relacionada con la prestación origen, los intereses, deben ser excluidas del IVA.

En la legislación española, la Regla de Prorrata se regula en los arts. 102 y siguientes de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre que regula el IVA español y excluye del denominador, las operaciones o financiación que no constituyan actividad empresarial o profesional, habitual del sujeto pasivo y considera operación financiera, la descrita en el nº 18 del art. 20 de la Ley relativa a las exenciones y en cuya letra c) regula como exención “la concesión de créditos y préstamos en dinero, cualquiera que sea la forma en que se instrumente” y en la letra d) se regula la exención “de las demás operaciones incluidas las gestiones relativas a préstamos o créditos efectuados por quiénes los concedieron en todo o en parte”.

Y por consiguiente, la legislación española, excluye de la prorrata los mismos supuestos que contempla la Sentencia.

1. ANTECEDENTES DE HECHO.

Mediante resolución de 31 de marzo de 1.999 el Tribunal de première instance de Tournai planteó una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 19 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1.977.

Dicha cuestión se suscitó en un litigio entre Floridienne SA y Berginvest SA por una parte, y el Estado belga, por otra, relativo al tratamiento fiscal, a efectos del IVA, de los dividendos y de los intereses de préstamos que dichas empresas reciben, en su condición de sociedades holding, de las filiales del grupo.

Hechos del litigio principal y cuestión prejudicial

La resolución de remisión expone que Floridienne, sociedad holding que dirige un grupo de sociedades que operan en los sectores de la industria química, de los plásticos y de la industria agroalimentaria, y Berginvest, sociedad holding intermedia que controla el grupo de los plásticos, afirman intervenir directa o indirectamente en la gestión de sus filiales, principalmente prestándoles servicios administrativos, contables e informáticos, y concediéndoles préstamos de financiación.

Además Floridienne y Berginvest reciben de sus filiales los dividendos producidos por sus participaciones en ellas y los intereses de los mencionados préstamos.

En el marco de sus actividades de prestación de servicios a sus filiales, Floridienne y Berginvest efectúan operaciones sujetas al IVA, que conllevan el derecho a deducir las cuotas del impuesto que hayan gravado los bienes y servicios suministrados a estas dos sociedades. La práctica seguida por ellas, consistente en deducir en su totalidad las cuotas soportadas, ha sido rechazada por la Administración tributaria belga, basándose principalmente en que una parte de los bienes y servicios recibidos se destina a la percepción de dividendos e intereses, actividad que la Administración considera exenta del IVA. Estimando que los intereses de los préstamos concedidos por dichas sociedades a sus filiales corresponden sin embargo a una actividad profesional específica de carácter financiero, la Administración los incluyó en el denominador de la fracción utilizada para el cálculo de la prorrata general de deducción. En cambio, por lo que respecta a los dividendos, sólo se contabilizaron entre los ingresos financieros incluidos en el denominador de dicha fracción los procedentes de filiales que recibieron efectivamente asistencia en materia de gestión.

En este contexto, la Administración dictó providencias de apremio para el cobro del IVA que, a su juicio, debían ingresar las dos sociedades por las operaciones efectuadas entre 1.990 y 1.994. El principal de la deuda indicado en dichas providencias de apremio era de 13.812.839 BEF en el caso de Floridienne y de 17.598.876 BEF en el caso de Berginvest. Ambas sociedades impugnaron las providencias de apremio y solicitaron su anulación, así como una indemnización por los perjuicios que según ellas les causó el Estado belga.

Ante el órgano jurisdiccional remitente, Floridienne y Berginvest sostienen en particular que la aplicación del mecanismo de deducción debe limitarse a las operaciones que formen parte de la actividad económica del sujeto pasivo, y que la mera tenencia de participaciones en sociedades o acciones no constituye una actividad sujeta al impuesto. Por otra parte afirman no haber destinado en absoluto recursos considerables a la obtención de ingresos procedentes de los dividendos e intereses de sus filiales. La percepción de los dividendos producidos por dichas participaciones o acciones no está comprendida por tanto, a su juicio, en el ámbito de aplicación del IVA.

Tras hacer constar que ambas sociedades son sujetos pasivos sólo en parte, ya que efectúan conjuntamente operaciones que originan el derecho a deducir el IVA y operaciones no incluidas en el ámbito de aplicación del IVA, el Tribunal de première instance de Tournai decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial.

2. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

La cuestión prejudicial

Mediante la cuestión prejudicial planteada, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en definitiva si el artículo 19 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que procede excluir el denominador de la fracción utilizada para el cálculo de la prorrata de deducción, por una parte, los dividendos distribuidos por sus filiales a una sociedad holding que es sujeto pasivo del IVA por otras actividades y que presta a dichas filiales servicios de gestión y, por otra parte, los intereses abonados por dichas filiales a la sociedad holding en razón de los préstamos que esta última les concedió.

A fin de responder a dicha cuestión, es preciso examinar, en particular, si los mencionados ingresos deben considerarse no incluidos en el ámbito de aplicación del IVA por no proceder de operaciones que integren una actividad económica sujeta al IVA.

Los dividendos

Para que la percepción de los dividendos distribuidos por las filiales a la sociedad holding que interviene así en la gestión de éstas se encuentre comprendida en el ámbito de aplicación del IVA, se requiere además que dichos dividendos puedan considerarse una contraprestación de la referida actividad económica, lo que presupone una relación directa entre la actividad ejercida y el contravalor recibido.

A este respecto, 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. En consecuencia, los dividendos procedentes de la tenencia de participaciones son ajenos al sistema de derechos de deducción.

Dicha exclusión se explica principalmente por algunas de las características de los dividendos. Es sabido, en primer lugar, que el reparto de dividendos presupone normalmente

la existencia de beneficios susceptibles de distribución y depende así de los resultados del ejercicio. Además, el reparto de dividendos se efectúa en función del tipo de participación, en especial de la serie de las acciones, y no en razón de la identidad del tenedor de una u otra participación. Por último procede subrayar que, por su propia naturaleza, los dividendos representan el futuro de la participación en una sociedad y resultan de la mera propiedad de dicho bien (asunto *Polysar Investments Netherlands*).

En efecto, habida cuenta precisamente de que el importe del dividendo depende así en parte de circunstancias aleatorias y de que el derecho al dividendo únicamente está en función de la tenencia de participaciones, entre el dividendo y una prestación de servicios, aunque haya sido efectuada por el accionista que percibe dicho dividendo, no existe la relación directa necesaria para que este último pueda constituir la contraprestación de dichos servicios.

Los intereses

A este respecto procede señalar que el Tribunal de Justicia ha estimado, en el caso de los intereses percibidos por una empresa de administración de fincas en concepto de remuneración del depósito, efectuado por su propia cuenta, de los fondos entregados por los copropietarios o los arrendatarios, que tales intereses no pueden excluirse del ámbito de aplicación del IVA, ya que el pago de los mismos no resulta de la simple propiedad del bien, sino que constituye la contraprestación de la puesta a disposición de un tercero de un capital (sentencia de 11 de julio de 1996, *Régie dauphinoise*, C-306/94).

Dado que el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva excluye en efecto del ámbito de aplicación del IVA las operaciones en que el sujeto pasivo no actúa como tal, la sujeción al IVA de operaciones de préstamo como las que se contemplan en el asunto principal presupone que las mismas constituyan, o bien una actividad económica del operador contemplada en el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, o bien la prolongación directa, permanente y necesaria de una actividad sujeta al impuesto, sin ser no obstante operaciones accesorias a esta última, en el sentido del artículo 19, apartado 2, de dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia *Régie dauphinoise*, antes citada).

Para que la actividad de una sociedad holding consistente en poner un capital a disposición de sus filiales pueda considerarse una actividad económica en sí misma, consistente en la explotación de dicho capital con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo en forma de intereses, es preciso que dicha actividad no se ejerza sólo a título ocasional y que no se limite a la gestión de una cartera de inversiones al modo de un inversor privado, sino que se efectúe en el contexto de unos objetivos empresariales o con una finalidad comercial, caracterizada en especial por el afán de rentabilizar los capitales invertidos.

Por otra parte, la concesión de préstamos a filiales a las que la sociedad holding presta servicios de administración, de contabilidad, de informática y de gestión en general no puede considerarse sujeta al IVA basándose en que constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de dicha prestación de servicios, en el sentido de la sentencia *Régie*

dauphinoise, antes citada. En efecto, tales préstamos no están necesaria ni directamente relacionados con los servicios prestados.

Además, procede señalar que no constituye en ningún caso una actividad sujeta al impuesto la mera reinversión, por parte de una sociedad holding, de dividendos percibidos de sus filiales y excluidos, en si mismos, del ámbito de aplicación del IVA, destinándolos a la concesión de préstamos a dichas filiales. Los intereses devengados por tales préstamos deben por el contrario considerarse fruto de la mera propiedad del bien y son por tanto ajenos al sistema de la deducción.

Corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar si en el asunto que se examina en el litigio principal se cumplen los requisitos para la sujeción al IVA de las operaciones de préstamo de que se trata, conforme a los criterios expuestos en la presente sentencia.

3. FALLO.

El Tribunal de Justicia declaró:

“El artículo 19 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1.977, 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 procede excluir del denominador de la fracción utilizada para el cálculo de la prorata de deducción:

- por una parte, los dividendos distribuidos por sus filiales a una sociedad holding que es sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido por otras actividades y que presta a dichas filiales servicios de gestión y,

- por otra parte, los intereses abonados por estas últimas a la sociedad holding en razón de los préstamos que la misma les concedió, cuando dichas operaciones de préstamo no constituyen una actividad económica de la sociedad holding, en el sentido del artículo 4, apartado 2, de dicha Directiva.”

4. EL ABOGADO GENERAL PRESENTÓ SUS CONCLUSIONES EN AUDIENCIA PÚBLICA DE LA SALA PRIMERA EL 4 DE ABRIL DE 2.000.