

Sentencia del TJUE (Sala Sexta) de 13 de marzo de 2014

Asunto: C-204/13.

Partes: *Finanzamt Saarlouis y Heinz Malburg.*

Síntesis:

“Fiscalidad – Impuesto sobre el valor añadido – Nacimiento y alcance del derecho a la deducción – Disolución de una sociedad por un socio – Adquisición de una parte de la clientela de esta sociedad – Aportación en especie a otra sociedad – Impuesto soportado – Posible deducción”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El presente pronunciamiento encuentra su génesis en la disolución, con fecha 31 de diciembre de 1994, de una sociedad civil alemana dedicada a la asesoría fiscal, cuya clientela pasa a ser asumida por los tres socios partícipes. Mientras dos de ellos continuaron, por cuenta propia, como profesionales liberales, el tercero -Sr. Malburg- (que detentaba un 60% de las participaciones de la antigua sociedad) constituyó en la misma fecha de disolución de aquélla, una nueva sociedad civil -de la que es socio mayoritario-, a la que traspasó de forma gratuita su parte de la clientela, a fin de que ésta la explotara profesionalmente.

Como consecuencia de la disolución mencionada (mediante división de la cosa común), la Administración Tributaria giró una liquidación relativa al volumen de negocios correspondiente al año 1994 a la antigua sociedad, por la cesión de la clientela. Esta obligación tributaria fue cumplida convenientemente.

Ahora bien, el 16 de agosto de 2004, la antigua sociedad, representada por el Sr. Malburg, emitió con cargo a éste una factura en concepto de “división el 31 de diciembre de 1994 de la cosa común”, que aludía de manera separada al IVA. Con base en ello, el Sr. Malburg dedujo, en su declaración de IVA correspondiente a dicho mes, el importe de IVA que se le había facturado por la adquisición de la clientela. La Administración Tributaria denegó, sin embargo, tal deducción, así como la reclamación subsiguiente que el contribuyente presentó contra la misma.

A la vista de estas actuaciones, el Sr. Malburg interpuso el oportuno recurso ante el Tribunal interno, que estimó su petición. La Administración Tributaria recurrió entonces en casación, lo que motivó que el Tribunal nacional, ante las dudas de interpretación suscitadas, elevara al Tribunal de Justicia de la Unión Europea la siguiente cuestión prejudicial: “¿deben interpretarse los artículos 4, apartados 1 y 2, y 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, en atención al principio de neutralidad del IVA, en el sentido de que un socio de una sociedad civil de asesoría fiscal que adquiere de esa sociedad una parte de la clientela con el único objetivo de traspasarla inmediata y gratuitamente a una sociedad civil de asesoría fiscal de nueva constitución, de la que es el principal socio, para que la misma explote profesionalmente dicha clientela, sin que ésta entre, no obstante, en el patrimonio de la sociedad de nueva constitución, tiene derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición de la clientela en cuestión?”

2. Fundamentos de Derecho y comentario

En apoyo de tal recurso de casación, la Administración Tributaria sostiene que la resolución del Tribunal *a quo* es contraria a Derecho, en la medida en que los principios establecidos por el Tribunal de Justicia de la Unión Europea en su Sentencia de 1 de marzo de 2012, *Polsky Trawertyn* (C-280/10) no son aplicables a una situación como la controvertida en el litigio principal, dado que la misma no se refiere a la deducción del IVA soportado por una sociedad colectiva, sino a la deducción del IVA soportado por un socio fundador.

De ahí que éste sea el punto de partida del análisis que lleva a cabo el Tribunal europeo. Se trata de dilucidar, pues, si aquella motivación resulta o no aplicable por analogía al caso que nos ocupa, a efectos de sustentar la interpretación dada por el Tribunal de primera instancia.

Remontándonos en el tiempo, al hilo de la Sentencia *Polsky Trawertyn*, el TJUE declaró que los artículos 9, 168 y 169 de la Directiva 2006/112/CE, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que no permite a los socios de una sociedad, ni a esta última, ejercer el derecho a la deducción del IVA soportado por los gastos de inversión efectuados por dichos socios para las necesidades y con vistas a la realización de la actividad económica de la referida sociedad antes de su creación y registro.

Mediante sus posteriores razonamientos, el Tribunal de Justicia pone de manifiesto los aspectos en los que el presente caso dista del Asunto *Polsky Trawertyn*². En primer lugar, cabe resaltar que en aquel litigio la operación por la que se repercute el IVA que realizaron los dos futuros socios (la aportación de un inmueble a la sociedad como gasto de inversión para la actividad económica de esa sociedad), estaba incluida en el ámbito de aplicación del IVA, sin perjuicio de tratarse de una operación exenta. Por el contrario, en el caso que examinamos, la operación por la que se repercute el IVA no está comprendida en el ámbito de aplicación del IVA, ya que no puede considerarse que el traspaso gratuito de la clientela a la nueva sociedad sea una ‘actividad económica’ en el sentido de la Sexta Directiva.

No existe tampoco, en consecuencia, 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, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 17.2.a) de la Sexta Directiva, el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho.

No obstante ello, cabe matizar que el Alto Tribunal también concede el derecho de deducción al contribuyente, pese a la ausencia del requisito anterior, cuando los costes de los servicios de que se trata forman parte de los gastos generales de dicho sujeto pasivo y, por tanto, integran el precio de los bienes que éste entrega o de los servicios que presta. Tal razonamiento se basa en que dichos costes guardan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto.

2 STJUE de 1 de marzo de 2012, *Polsky Trawertyn*, Asunto C-280/10. Véase el párrafo 23. En apoyo de su recurso de casación, la entidad alegó que, dado que algunos bienes patrimoniales -en concreto, un yacimiento de piedra a cielo abierto- habían sido adquiridos para afectarlos a una actividad económica, intención que quedó confirmada posteriormente por hechos objetivos, a saber, la creación de una empresa y el registro de ésta como sujeto pasivo, puede razonablemente concluirse que los socios actuaron en tanto sujetos pasivos en el sentido del artículo 9 de la Directiva 2006/112. Pues bien, en virtud de los artículos 168 y 169 de dicha Directiva, un sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA soportado por los gastos de inversión realizados para las actividades que pretende ejercer.

En este sentido bastaría, por ejemplo, la prueba de que el contribuyente adquirió la clientela en su actividad de gerente de la nueva sociedad y que los gastos resultantes de dicha adquisición deben considerarse parte de los gastos generales relativos a su actividad como gerente. Con todo, al haber descartado ya el Tribunal remitente esta hipótesis, no procede que el Tribunal de Justicia se pronuncie al respecto.

Avanzando un paso más, el Alto Tribunal clarifica también que el principio de neutralidad fiscal no se aplica a situaciones en las que la operación realizada queda fuera del ámbito de aplicación del IVA.

El Tribunal europeo abunda en otros rasgos distintivos de ambas situaciones de hecho, lo que impediría el traslado sin más del pronunciamiento recaído en *Polsky Trawertyn* al conflicto ahora analizado. En efecto, en este último caso, la constitución de la nueva sociedad es previa a la adquisición de la clientela por el Sr. Malburg y, a diferencia del Asunto *Polsky Trawertyn*, no existe aquí aportación del bien de inversión (la clientela) al patrimonio de dicha sociedad. Además, en el presente asunto, no es la sociedad de nueva constitución la que solicita poder deducir el IVA soportado por un socio en el marco de un acto preparatorio a la actividad de aquélla.

3. Fallo

De acuerdo con todo ello, el Tribunal de Justicia declara: “Los artículos 4, apartados 1 y 2, y 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, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, deben interpretarse, en atención al principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido, en el sentido de que un socio de una sociedad civil de asesoría fiscal que adquiere de esa sociedad una parte de la clientela con el único objetivo de traspasarla inmediata y gratuitamente a una sociedad civil de asesoría fiscal de nueva constitución, de la que es el principal socio, para que la misma explote profesionalmente dicha clientela, sin que ésta entre, no obstante, en el patrimonio de la sociedad de nueva constitución, no tiene derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado en la adquisición de la clientela en cuestión”.

