

|

62000J0016

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Primera) de 27 de septiembre de 2001. - Cibo Participations SA contra Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais. - Petición de decisión prejudicial: Tribunal administratif de Lille - Francia. - 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. - Asunto C-16/00.

Recopilación de Jurisprudencia 2001 página I-06663

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

1. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Actividades económicas en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva - Intervención de una sociedad holding en la gestión de sus filiales - Inclusión supeditada a que se realicen operaciones sujetas al impuesto sobre el valor añadido con arreglo al artículo 2 de dicha Directiva

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, arts. 2 y 4, ap. 2)

2. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Deducción del impuesto soportado - Sociedad holding que efectúa indistintamente operaciones gravadas y operaciones exentas - Gastos por los servicios utilizados en relación con la adquisición de participaciones en una filial - Derecho a deducir - Requisitos

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 17, aps. 2, 3 y 5)

3. Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido - Sexta Directiva - Ámbito de aplicación - Percepción de dividendos - Exclusión

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 2)

Índice

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, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, 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.*

(véanse el apartado 22 y el punto 1 del fallo)

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 Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas al impuesto sobre el volumen de negocios 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.*

(véanse el apartado 35 y el punto 2 del fallo)

3. *Al no ser contraprestación de ninguna actividad económica, en el sentido de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas al impuesto sobre el volumen de negocios, la percepción de dividendos no está comprendida dentro del ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido.*

(véanse los apartados 41 y 45 y el punto 3 del fallo)

Partes

En el asunto C-16/00,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el tribunal administratif de Lille (Francia), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Cibo Participations SA

y

Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais,

una decisión prejudicial 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 impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por los Sres. M. Wathelet, Presidente de Sala, P. Jann y L. Sevón (Ponente), Jueces;

Abogada General: Sra. C. Stix-Hackl;

Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, Jefa de División;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de Cibo Participations SA, por Me M. Pourbaix, avocat;

- en nombre del Gobierno francés, por la Sra. K. Rispal-Bellanger y el Sr. S. Seam, en calidad de agentes;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y C. Giolito y la Sra. H. Michard, en calidad de agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Cibo Participations SA, del Gobierno francés y de la Comisión, expuestas en la vista de 14 de diciembre de 2000;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 6 de marzo de 2001;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 6 de enero de 2000, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de enero siguiente, el tribunal administratif de Lille planteó, con arreglo al artículo 234 CE, 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 impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 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.

La normativa comunitaria

3 El artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva declara sujetas al IVA las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal. Con arreglo al artículo 4, apartado 1, de dicha Directiva, se consideran sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2 de dicha disposición. En el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva se definen como «actividades económicas» todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, y en especial las operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

4 El artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva establece lo siguiente:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán [...]:

[...]

d) las operaciones siguientes:

[...]

5. las operaciones, incluida la negociación, pero exceptuados el depósito y la gestión, relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos-valores, con excepción de:

- los títulos representativos de mercaderías, y

- los derechos o títulos enunciados en el apartado 3 del artículo 5».

5 El artículo 17 de la Sexta Directiva, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», dispone en su apartado 2, letra a), que «en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas [...] las cuotas del impuesto sobre el valor añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo».

6 Por lo que se refiere a los bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva precisa que «sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas». A tenor del artículo 17, apartado 5, párrafo segundo, de la misma Directiva, «esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19».

7 El artículo 19, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, establece lo siguiente:

«1. La prorrata de deducción, establecida en el párrafo primero del apartado 5 del artículo 17, será la resultante de una fracción en la que figuren:

- en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el impuesto sobre el valor añadido, relativa a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 17;

- en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el impuesto sobre el valor añadido, relativa a las operaciones reflejadas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción. Los Estados miembros estarán facultados para incluir igualmente en el denominador la cuantía de las subvenciones que no sean las enunciadas en la letra a) del apartado 1 del punto [A] del artículo 11.

La cifra de prorrata, válida para el año natural, quedará determinada en un porcentaje que será redondeado en la unidad superior.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 para el cálculo de la prorrata de deducción, se excluirá la cuantía del volumen de negocios relativa a las entregas de bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa. Se excluirá igualmente la cuantía del volumen de negocios relativa a las operaciones accesorias inmobiliarias y financieras o a las enunciadas en la letra d) del punto B del artículo 13, siempre que se trate de operaciones accesorias. [...]

El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

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

9 *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.*

10 *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.*

11 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 en 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.

12 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.

13 En tales circunstancias, el tribunal administratif de Lille resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Qué criterio debe aplicarse para definir la intervención? ¿Puede deducirse su existencia, en particular, de la existencia de prestaciones remuneradas, de la coordinación de un grupo por parte de una sociedad holding, de la gestión de hecho que prive de toda independencia a la filial, o de cualquier otro elemento?

2) En caso de que exista intervención, ¿queda la percepción de dividendos fuera del ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido por un motivo distinto de la actividad económica, en la medida en que no es una contraprestación por una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios?, o, teniendo en cuenta que los gastos se realizan para la adquisición de acciones cuya finalidad directa es participar en actividades económicas, ¿está comprendida la percepción de dividendos dentro del ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y, en ese supuesto, está exenta con arreglo al artículo 13, parte B, letra d), número 1, de la Sexta Directiva, o está gravada?

3) En el caso de que la percepción de dividendos quede fuera del ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido, ¿qué consecuencias se derivan de ello para los derechos de deducción:

- queda excluido todo derecho a deducir el impuesto correspondiente a los gastos realizados para la adquisición de acciones, puesto que no contribuyen a ninguna operación gravada,

- o debe admitirse su deducción en concepto de gastos generales?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

14 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 las sociedades en las que participa constituye una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

15 Cibo alega que existen dos supuestos en los que la adquisición de acciones de una empresa va acompañada de la intervención en su gestión y constituye por tanto una actividad económica incluida en el ámbito de aplicación del IVA. El primer supuesto es aquel en el que se adquiere la casi totalidad del capital y el accionista toma las riendas de la filial, interviene en su gestión y designa a sus administradores, pero respeta la personalidad jurídica de la filial. En este caso, el accionista generalmente se verá obligado a prestar a su filial servicios retribuidos. El segundo supuesto es similar al primero, con la diferencia de que la sociedad holding no respeta el funcionamiento normal de la filial sino que la gestiona de hecho.

16 El Gobierno francés considera que, en esta materia, se entiende que existe intervención si se influye de forma determinante en la gestión de la empresa objeto de la misma. En su opinión, cabe presumir la existencia de tal intervención en dicha empresa si la tenencia, jurídicamente o de hecho, de la mayoría de los derechos de voto permite a otra empresa, cuyo objeto social sea semejante o complementario, controlar sus decisiones. También puede apreciarse la existencia de intervención sobre la base de un conjunto de indicios que resulten del análisis de las relaciones jurídicas, financieras, sociales y administrativas entre las empresas afectadas, realizado bajo el control de los tribunales encargados de revisar sus impuestos. Según dicho Gobierno, el hecho de observar que la filial recibe prestaciones de servicios a cambio de una retribución no permite por sí solo establecer que existe intervención en su gestión.

17 La Comisión sostiene que es necesario examinar las cuestiones prejudiciales desde el punto de vista de la calificación de las operaciones a la luz del artículo 4 de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 2 de la misma. A este respecto, observa que Cibo es una sociedad holding mixta, en el sentido de que, además de gestionar su cartera, realiza en favor de sus filiales actividades específicas de asesoramiento y gestión, a cambio de las cuales percibe una retribución. Según la Comisión, para cada uno de los gastos de una sociedad holding de este tipo habría que determinar si corresponde a operaciones no incluidas en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, a operaciones incluidas pero exentas o a operaciones incluidas y no exentas.

Apreciación del Tribunal de Justicia

18 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, Rec. p. I-3111, apartado 17, y de 14 de noviembre de 2000, Floridienne y Berginvest, C-142/99, Rec. p. I-9567, apartado 17).

19 Resulta de la jurisprudencia que dicha conclusión se basa principalmente en la consideración de que la mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no deben considerarse como una actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva, que confiera a quien la realiza la calidad de sujeto pasivo. En efecto, la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo, fruto de esta participación, es resultado de la mera propiedad del bien (véanse las sentencias de 22 de junio de 1993, Sofitam, C-333/91, Rec. p. I-3513, apartado 12, y de 6 de febrero de 1997, Harnas & Helm, C-80/95, Rec. p. I-745, apartado 15).

20 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).

21 Del apartado 19 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.

22 Por tanto, procede responder a la primera cuestión prejudicial que 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 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 la sociedad holding a sus filiales.

Sobre la tercera cuestión

23 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.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

24 *Cibo* alega que una sociedad que interviene en la gestión de sus filiales obtiene ingresos gravados por los servicios que presta a las mismas. En su opinión, de la sentencia de 6 de abril de 1995, *BLP Group (C-4/94, Rec. p. I-983)*, relativa a una sociedad holding mixta que cedió las participaciones en el capital de una filial, resulta que no se puede deducir el IVA soportado por los servicios utilizados en relación con dicha cesión en la medida en que esta operación está exenta y los citados servicios tienen un vínculo directo e inmediato con ella. Por tanto, *Cibo* considera que el adquirente de las participaciones, que no realiza en tal calidad ninguna operación gravada ni exenta, debe poder deducir el IVA soportado por prestaciones de servicios del mismo tipo, que constituyen gastos generales.

25 El Gobierno francés afirma que, puesto que una empresa que adquiera, tenga o ceda participaciones en el capital de otra empresa e intervenga directamente en su gestión es sujeto pasivo del IVA en virtud de lo dispuesto en los artículos 2 y 4 de la Sexta Directiva, debe considerarse que los gastos efectuados para adquirir tales participaciones están relacionados con la actividad general de la empresa, que consiste en realizar operaciones que dan derecho a deducción y percibir dividendos exentos que no dan derecho a deducción.

26 La Comisión alega que el impuesto soportado por los gastos realizados para la adquisición de acciones no da derecho a deducción, en la medida en que dichos gastos no contribuyen a la realización de ninguna operación incluida en el ámbito de aplicación del IVA.

Apreciación del Tribunal de Justicia

27 Con carácter preliminar, procede recordar que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencias de 8 de junio de 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Rec. p.

I-4177, apartado 19, y de 22 de febrero de 2001, *Abbey National*, C-408/98, Rec. p. I-1361, apartado 24).

28 El artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, a la luz del cual debe interpretarse el apartado 2 de este artículo, establece el régimen aplicable al derecho a deducir el IVA, cuando éste se refiere a operaciones por las que se soporta el IVA utilizadas por el sujeto pasivo «para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho», y limita el derecho a deducir a la parte del IVA proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar. En esta norma, la utilización de los términos «para efectuar» demuestra que, para originar el derecho a la deducción establecido por el apartado 2, los bienes adquiridos o los servicios obtenidos deberán estar directa e inmediatamente relacionados con las operaciones por las que se repercute el IVA y que dan derecho a deducir y que, a este respecto, es indiferente la finalidad última que el sujeto pasivo pretenda alcanzar (véanse las sentencias *BLP Group*, apartados 18 y 19, *Midland Bank*, apartado 20, y *Abbey National*, apartado 25, antes citadas).

29 Según jurisprudencia reiterada, el artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3; en lo sucesivo, «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 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 (sentencias *Midland Bank*, apartado 24, y *Abbey National*, apartado 26, antes citadas).

30 Debe recordarse además 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 los costes de los diversos elementos constitutivos del precio (sentencias *Midland Bank*, apartado 29, y *Abbey National*, apartado 27, antes citadas).

31 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).

32 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.

33 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).

34 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.

35 Procede por tanto responder a la tercera cuestión prejudicial que 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 IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar.

Sobre la segunda cuestión

36 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.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

37 Cibo alega que los dividendos nunca están comprendidos en el ámbito de aplicación del IVA, tal y como se define en la Sexta Directiva. A este respecto, en su opinión no procede distinguir según que la sociedad holding intervenga o no en la gestión de sus filiales. En efecto, por una parte, los dividendos no son contraprestación de ningún acto ni de ninguna operación concreta del accionista, y no tienen relación alguna con la posible actividad económica de gestión que el accionista ejerza en caso de intervención. Por otra parte, dichos dividendos son simplemente el resultado de la propiedad de la acción.

38 El Gobierno francés sostiene que los rendimientos percibidos por una sociedad holding, y en particular los dividendos, están incluidos en el ámbito de aplicación del IVA cuando derivan de la tenencia de participaciones en una empresa en cuya gestión interviene la sociedad holding. En efecto, estos rendimientos provienen necesariamente de la explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva. A este respecto, el hecho de que la percepción de dividendos tenga, por su propia naturaleza, carácter aleatorio carece de importancia.

39 Sin embargo, según dicho Gobierno los dividendos percibidos, si bien se incluyen en el ámbito de aplicación del IVA, están exentos según lo dispuesto en el artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva. Por tanto, los dividendos, en la medida en que se incluyen en el ámbito de aplicación del IVA pero no dan derecho a deducción, sólo deben figurar en el denominador de la prorata de deducción a los efectos de los artículos 17, apartado 5, y 19, apartado 1, de la Sexta Directiva.

40 Según la Comisión, es imposible considerar que la percepción de dividendos sea la contraprestación de una actividad de gestión realizada por una sociedad holding, puesto que no existe una verdadera relación directa entre ambas (véase la sentencia de 3 de marzo de 1994,

Tolsma, C-16/93, Rec. p. I-743, apartados 13 y 14). Pues bien, tal relación directa no existe en un caso como el que se discute en el procedimiento principal.

Apreciación del Tribunal de Justicia

41 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).

42 Esta 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 obtenidos por la sociedad en el ejercicio. Además, el reparto de dividendos se efectúa en función del tipo de participación, en especial de las series de 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 fruto de la participación en una sociedad y resultan de la mera propiedad de dicho bien (sentencias Polysar Investments Netherlands, apartado 13, y Floridienne y Berginvest, apartado 22, antes citadas).

43 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 éste pueda constituir la contraprestación de dichos servicios (sentencia Floridienne y Berginvest, antes citada, apartado 23).

44 En este contexto, procede señalar que, como la percepción de dividendos no está incluida en el ámbito de aplicación del IVA, 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 deben excluirse del denominador de la fracción utilizada para calcular la prorrata de deducción con arreglo al artículo 19 de la Sexta Directiva (véase la sentencia Floridienne y Berginvest, antes citada, apartado 32).

45 Procede por tanto responder a la segunda cuestión que la percepción de dividendos no está incluida en el ámbito de aplicación del IVA.

Decisión sobre las costas

Costas

46 Los gastos efectuados por el Gobierno francés y por la Comisión, que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, le corresponde a éste resolver sobre las costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el tribunal administratif de Lille mediante resolución de 6 de enero de 2000, declara:

- 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.*