

|

62001J0442

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Sexta) de 26 de junio de 2003. - KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR contra Finanzamt Charlottenburg. - Petición de decisión prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemania. - Sexta Directiva sobre el IVA - Ámbito de aplicación - Prestaciones de servicios a título oneroso - Admisión de un socio en una sociedad personalista a cambio de una aportación dineraria. - Asunto C-442/01.

Recopilación de Jurisprudencia 2003 página I-06851

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Partes

En el asunto C-442/01,

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

KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR

y

Finanzamt Charlottenburg,

una decisión prejudicial sobre la interpretación 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 Sexta),

integrado por los Sres. J.-P. Puissochet, Presidente de Sala, y C. Gulmann, las Sras. F. Macken y N. Colneric y el Sr. J.N. Cunha Rodrigues (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. D. Ruiz-Jarabo Colomer;

Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR, por el Sr. D. Ulrich, Rechtsanwalt;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y K. Gross, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. A. Böhlke, Rechtsanwalt;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Gobierno alemán, representado por el Sr. W.-D. Plessing, en calidad de agente, y de la Comisión, representada por el Sr. K. Gross, asistido por el Sr. A. Böhlke, expuestas en la vista de 15 de enero de 2003;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 6 de febrero de 2003;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 27 de septiembre de 2001, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de noviembre siguiente, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 234 CE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación 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 Estas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR (en lo sucesivo, «KapHag») y Finanzamt Charlottenburg, una administración tributaria, acerca de la posibilidad de aplicar el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») al supuesto de una sociedad personalista que admite a un socio, a cambio de una aportación dineraria.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva somete al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

4 El artículo 4, apartados 1 y 2, de esta Directiva, establece:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien [corporal o] incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5 El artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva dispone:

«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 [...]

6 Con arreglo al artículo 17, apartados 2 y 5, de la misma Directiva:

«2. 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:

a) 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;

[...]

5. En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho, 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.

Esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19.

Esto no obstante, los Estados miembros podrán:

a) autorizar a los sujetos pasivos para determinar una prorrata por cada uno de los sectores de su actividad, siempre que se lleven contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;

b) obligar a los sujetos pasivos a determinar una prorrata por cada sector de su actividad, llevando obligatoriamente contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;

c) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios;

d) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción, conforme a la regla prevista en el párrafo primero, por todos los bienes y servicios utilizados para todas las operaciones allí enunciadas;

e) disponer que no se tenga en cuenta la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que no pueda ser objeto de deducción por el sujeto pasivo, cuando dicha cuota sea insignificante.»

7 El artículo 19, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, precisa:

«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 [...]

Normativa nacional

8 El artículo 1, apartado 1, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, BGBl. 1991 I, p. 351; en lo sucesivo, «UStG») establece:

«Están sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios las siguientes operaciones:

1. Las entregas de bienes y otras prestaciones que un empresario realiza a título oneroso en territorio nacional en el desarrollo de su actividad empresarial [...]

[...]»

9 Según el artículo 4 de la UStG:

«De las operaciones comprendidas en el artículo 1, apartado 1, número 1, estarán exentas:

[...]

8. [...]

f) las operaciones y la negociación relativas a las participaciones en sociedades y otras asociaciones.

[...]»

10 El artículo 15 de la UStG dispone:

«[...]

2) No se podrán deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones o importaciones de bienes o por otras prestaciones que el empresario utilice para realizar las siguientes operaciones:

1. Operaciones exentas;

[...]

4) Si el empresario sólo utiliza parcialmente, para realizar operaciones excluidas del derecho a deducir, un bien adquirido o importado u otra prestación recibida en el desarrollo de su actividad empresarial, no será deducible la parte de las cuotas soportadas que sea económicamente imputable a las operaciones que no conllevan el derecho a deducir. El empresario podrá determinar los importes parciales no deducibles mediante una estimación objetiva.

[...]»

El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

11 KapHag es una sociedad civil alemana («Gesellschaft bürgerlichen Rechts»), en la que participan en calidad de socios las sociedades LOGOS Grundstücks-Treuhand GmbH (en lo sucesivo, «LOGOS 1»), LOGOS Zweite Grundstücks-Treuhand GmbH (en lo sucesivo, «LOGOS 2»), así como los Sres. Moegelin, Tiemann y Mehnert.

12 KapHag tenía por objeto la adquisición de un derecho de superficie (Erbbaurecht) sobre un solar sito en Berlín (Alemania), la construcción en éste de edificios incluidos en un centro comercial, la explotación de estos edificios mediante su arrendamiento, así como su conservación. LOGOS 1 y LOGOS 2 adquirieron el derecho de superficie como socios de KapHag, sociedad en la que los Sres. Moegelin y Tiemann ingresaron el 2 de agosto de 1991.

13 KapHag debía adoptar la forma de un fondo de inversión inmobiliaria cerrado. Para ser admitido como socio, era necesario realizar una aportación dineraria de 38.402.000 DEM, más un 5 % en concepto de agio. Las cláusulas generales (en lo sucesivo, «CG»), acordadas el 1 de octubre de 1991, mencionaban el contrato de sociedad de KapHag, así como otros contratos celebrados por ella o pendientes de celebración.

14 El 12 de noviembre de 1991, el Sr. Mehnert declaró que quería participar en KapHag mediante una aportación por un importe total de 38.402.000 DEM. El 13 de noviembre de 1991, los socios de ésta decidieron anular una parte de las CG y acordaron la versión definitiva del contrato de sociedad de KapHag, así como de algunos apartados de las CG.

15 El 19 de diciembre de 1991, el Sr. Severin, abogado, presentó a KapHag, en concepto de asesoramiento jurídico y redacción del referido contrato de sociedad, una factura por importe de 75.000 DEM más 10.500 DEM correspondientes al IVA. El asesoramiento jurídico se refería a la concepción del fondo y a la constitución de la sociedad.

16 KapHag dedujo este importe de IVA como cuota soportada en su declaración del IVA correspondiente al ejercicio 1991.

17 A raíz de una inspección fiscal, el Finanzamt Charlottenburg denegó dicha deducción, mediante resolución de 17 de febrero de 1998, invocando las disposiciones de los artículos 4,

número 8, letra f), y 15, apartado 2, de la UStG.

18 Tanto la reclamación como el recurso que KapHag presentó contra esta resolución de 17 de febrero de 1998 fueron desestimados.

19 Por lo tanto, KapHag interpuso un recurso de casación ante el Bundesfinanzhof.

20 Éste se inclina a considerar que, al admitir a un socio a cambio de una aportación en especie o dineraria, una sociedad personalista realiza una prestación de servicios a título oneroso, en el sentido del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva, que está exenta, con arreglo al artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la misma Directiva. Sin embargo, cree que este planteamiento es dudoso debido a que la admisión de un socio se realiza sobre la base de un contrato de sociedad celebrado entre socios y no de un contrato bilateral entre el nuevo socio y la sociedad, de forma que, desde el punto de vista del Derecho civil, es posible considerar que la participación que adquiere el nuevo socio en la sociedad no procede de ésta, sino de los demás socios. Añade que, por esta razón fundamentalmente la doctrina afirma que en un supuesto de este tipo no hay prestación a título oneroso de la sociedad.

21 Admitiendo que exista una prestación por parte de la sociedad y que esta prestación deba quedar exenta con arreglo al artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva, la cuestión que se plantea es si se trata de una de las operaciones para las que los artículos 17 y 19 de la Sexta Directiva prevén una deducción de la cuota soportada. La respuesta sería negativa si la emisión de participaciones sociales constituyese una operación accesorias a efectos del artículo 19, apartado 2, frase segunda, de la Sexta Directiva. El Bundesfinanzhof tiende a pensar que, en el presente caso, se trata de una operación accesorias de este tipo, pero señala que sería contrario al mercado común, en el que los capitales circulan libremente, que la obtención de capitales propios mediante la emisión de participaciones de sociedades personalistas tuviera consecuencias fiscales diferentes en los distintos Estados miembros.

22 Por considerar que para la solución del litigio principal se requiere una interpretación de la Sexta Directiva, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las dos cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) Cuando una sociedad personalista admite a un socio a cambio de una aportación dineraria, ¿realiza una prestación a título oneroso en el sentido del artículo 2, número 1, de la Directiva 77/388/CEE?

2) ¿Existe en el presente asunto una operación accesorias y puede el sujeto pasivo invocar el régimen del artículo 19, apartado 2, segunda frase, de la Directiva 77/388/CEE, según el cual tal clase de operaciones accesorias no excluye el derecho a deducir?»

Sobre la primera cuestión prejudicial

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

23 Según KapHag, una sociedad personalista no puede poseer sus propias participaciones y menos aún transmitir las u otorgarlas. En las sociedades personalistas, solamente los socios poseen las participaciones sociales. Por lo tanto, únicamente ellos pueden ceder participaciones a un nuevo socio. Sostiene que el ingreso de un nuevo socio en una sociedad personalista existente se basa en un contrato celebrado entre el nuevo socio y los demás socios y no entre este socio y la referida sociedad. De lo anterior se desprende que el otorgamiento de participaciones sociales a un nuevo socio en una sociedad personalista no constituye una prestación de servicios por parte de la sociedad.

24 Alega que, además, las perspectivas de beneficio que representa una participación social no pueden constituir el objeto de una prestación de servicios de la sociedad. Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los ingresos que se tratan de obtener mediante la participación en los beneficios no constituyen la contraprestación de la adquisición de una participación.

25 Por otro lado, la aportación del nuevo socio no se realiza a título oneroso. En efecto, no se considera que esta aportación sea la adquisición «a título oneroso» de una participación social, sino que se concibe como el cumplimiento de la obligación general de fomentar el objeto social, que deriva únicamente de esta adquisición.

26 Por estos motivos, KapHag considera que procede responder negativamente a la primera cuestión prejudicial.

27 El Gobierno alemán sostiene que, cuando una sociedad personalista emite nuevas participaciones, realiza una prestación de servicios a título oneroso, en el sentido del artículo 2 de la Sexta Directiva.

28 Afirma que, en efecto, por un lado, entre el prestador y el prestatario existe una relación jurídica en el marco de la cual se efectúa un intercambio de prestaciones recíprocas. La remuneración abonada por el beneficiario, a saber, el pago en efectivo, constituye la contraprestación del servicio realizado por el prestador, a saber, el otorgamiento de una participación social. Por otro lado, la prestación realizada y la remuneración obtenida están intrínsecamente relacionadas. Considera que el nuevo socio realiza un pago en favor de la sociedad con el objetivo de participar en su funcionamiento como empresa. El abono de su aportación dineraria condiciona la adquisición de su condición de socio. Por lo tanto, se trata de un operación imponible en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva.

29 Añade que, no obstante, esta operación está exenta con arreglo al artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva, según el cual están exentas «las operaciones [...] relativas a [...] participaciones en sociedades o asociaciones».

30 Alega que, en este contexto, no es posible realizar una deducción de la cuota soportada. En efecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, cuando un sujeto pasivo presta un servicio a otro sujeto pasivo que lo utiliza para una operación exenta, este último no tiene derecho a deducir el IVA ya ingresado.

31 La Comisión sostiene que, según reiterada jurisprudencia, la mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no constituyen una actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva. Alega que, aunque esta jurisprudencia se refiere a los holdings, puede aplicarse la misma conclusión a la admisión de un socio en una sociedad personalista, como en el presente caso.

32 La Comisión se pregunta si se podría llegar a una conclusión diferente en caso de intervención directa o indirecta en la gestión de la sociedad en la que tiene lugar la adquisición de participaciones. Considera que dicha intervención no puede derivarse únicamente de la adquisición o del ejercicio de la condición de socio. A este respecto, es necesario que el socio realice actividades adicionales, que no existen en el litigio principal.

33 Añade que, por otro lado, el artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva, no es pertinente respecto a la mera adquisición de participaciones sociales. Esta disposición no se aplica a la creación de participaciones sociales en el momento de la adquisición inicial, sino que se refiere a operaciones relativas a participaciones sociales ya existentes.

34 Por lo tanto, la Comisión propone al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión que una sociedad personalista que admite a un socio a cambio de una aportación dineraria no realiza en favor de éste una prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva.

Apreciación del Tribunal de Justicia

35 El objeto de la primera cuestión prejudicial consiste en dilucidar si una sociedad personalista que admite a un socio a cambio de una aportación dineraria realiza en favor de éste una prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva.

36 Es preciso recordar que, según el artículo 2 de la Sexta Directiva, que delimita el ámbito de aplicación del IVA, en el interior de un Estado miembro únicamente se hallan sujetas a dicho impuesto las actividades que tengan carácter económico. En virtud del artículo 4, apartado 1, de esta Directiva, se considerará sujeto pasivo quien realice con carácter independiente alguna de las actividades económicas mencionadas. El concepto de actividades económicas, definido en el artículo 4, apartado 2, de la misma Directiva, comprende todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, y especialmente las operaciones que impliquen la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

37 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencias de 20 de junio de 1991, *Polysar Investments Netherlands*, C-60/90, Rec. p. I-3111, apartado 12, y de 6 de febrero de 1997, *Harnas & Helm*, C-80/95, Rec. I-745, apartados 13 y 14), el artículo 4 de la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA. El Tribunal de Justicia ha precisado que el concepto de «explotación», en el sentido del apartado 2 de dicho artículo, se refiere, conforme a las exigencias del principio de la neutralidad del sistema del IVA, a todas las operaciones, independientemente de su forma jurídica, que tienen por finalidad obtener del bien de que se trate ingresos continuados en el tiempo.

38 No obstante, el Tribunal de Justicia también ha precisado 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 una empresa 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 (véase la sentencia *Harnas & Helm*, antes citada, apartado 15).

39 De lo anterior resulta que el ingreso de un nuevo socio en una sociedad personalista a cambio de una aportación dineraria, en unas circunstancias como las del litigio principal, no constituye una actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva, por parte del socio.

40 Si la adquisición de participaciones no constituye, por sí misma, una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva, lo mismo sucede respecto a la cesión de tales participaciones (sentencia de 20 de junio de 1996, *Wellcome Trust*, C-155/94, Rec. p. I-3013, apartado 33).

41 En consecuencia, la admisión de un nuevo socio en una sociedad personalista no constituye una prestación de servicios en favor de éste.

42 En este contexto, carece de relevancia determinar si la admisión del nuevo socio debe ser considerada como un acto de la propia sociedad o de los socios porque, en cualquier caso, la admisión de un nuevo socio no constituye una prestación de servicios a título oneroso en el sentido de la Directiva.

43 A la luz de cuanto antecede, procede responder a la primera cuestión prejudicial que una sociedad personalista que admite a un socio a cambio de una aportación dineraria no realiza en favor de éste una prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

44 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la segunda cuestión prejudicial.

Decisión sobre las costas

Costas

45 Los gastos efectuados por el Gobierno alemán y por la Comisión, que han presentado observaciones ante este 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, corresponde a éste resolver sobre las costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Sexta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 27 de septiembre de 2001, declara:

Una sociedad personalista que admite a un socio a cambio de una aportación dineraria no realiza en favor de éste una prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, número 1, 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.