CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. F.G. JACOBS

presentadas el 13 de abril de 2000 [1]

1. Con arreglo al artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva sobre el IVA, [2] los Estados miembros pueden considerar que la transmisión de «una universalidad total o parcial de bienes» no supone «la realización de una entrega de bienes» y que el beneficiario «continúa la personalidad del cedente». Cuando un Estado miembro ejerce dicha opción, ¿el resultado es únicamente que no se devenga el IVA en relación con la propia transmisión, o sucede también que cualquier cuota del IVA adeudada por el cedente por servicios recibidos en relación con la transmisión no es deducible por no ser imputable a una operación sujeta al impuesto? En otras palabras, ¿debe tratarse la transmisión del mismo modo que una operación exenta del IVA con arreglo al artículo 13 de la Sexta Directiva, o forma parte de una categoría diferente de «actividades que no constituyen ni entregas de bienes ni prestaciones de servicios» y, en este último caso, cómo debe tratársela?

Disposiciones legales pertinentes

Disposiciones comunitarias

2. El principio en el que se basa el funcionamiento del IVA aparece expuesto del siguiente modo en el artículo 2 de la Primera Directiva sobre el IVA: [3]

«El principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impo-

1 — Lengua original: inglés.

2 — 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»).

3 — 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 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3; en lo sucesivo, «Primera Directiva»).

sitivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.» [4]

3. El sistema de deducciones está concebido para evitar un efecto acumulativo cuando el IVA se ha percibido asimismo sobre los bienes y/o servicios utilizados para producir los bienes o servicios entregados, es decir, para evitar que se perciba el IVA sobre el IVA ya cobrado. El sistema funciona de modo que se va creando una cadena de transacciones en la cual el importe neto adeudado en cada uno de los eslabones está constituido por una determinada proporción del valor añadido en esa fase. Cuando la cadena llega a su fin, el importe total percibido es igual a la correspondiente proporción del precio final.

4. Con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva, [5] están sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal. Con arreglo al artículo 4, apartado 1, se considera como sujeto pasivo a quien realice una actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Entre las actividades económicas están, con arreglo al artículo 4, apartado 2, la explotación de bienes corporales o incorporales con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

5. En el artículo 5 se definen las entregas de bienes. Con arreglo al artículo 5, apartado 1, se entiende por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. El resto de los apartados de dicho artículo proporcionan, fundamentalmente, definiciones positivas de lo que es o puede considerarse como una entrega o de lo que es o puede considerarse como un bien corporal. Con arreglo al artículo 5, apartado 3, estos últimos pueden incluir determinadas participaciones y derechos sobre bienes inmuebles. Sin embargo, además de esas definiciones positivas, en el artículo 5, apartado 8, se dispone lo siguiente:

«Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente. Llegado el caso, los Estados miembros podrán adoptar las medidas necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total.»

6. El artículo 6, apartado 5, dispone que el artículo 5, apartado 8, se aplique igualmente a la prestación de servicios.

7. Es importante tener presente que la disposición del artículo 5, apartado 8, está

4 — En los análisis de la relación entre dos operaciones, una de las cuales es un elemento constitutivo del precio de la otra, la primera se denomina normalmente «insumo» y la segunda «producto», conociéndose el IVA que recae sobre cada una de ellas, respectivamente, como «IVA soportado» e «IVA devengado».

5 — A menos que se indique otra cosa, todas las referencias a disposiciones legales que se hagan en adelante se refieren a artículos de la Sexta Directiva.

incluida en la definición de las entregas de bienes (y, en virtud del artículo 6, apartado 5, de las prestaciones de servicios) y no en la lista de exenciones del IVA contenida, salvo por lo que respecta al comercio internacional, en el artículo 13. En el artículo 13, parte A, se enumeran las exenciones en favor de ciertas actividades de interés general. En el artículo 13, parte B, se enumeran algunas otras operaciones exentas, incluidas a) las operaciones de seguro y b) el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, si bien el artículo 13, parte C, autoriza a los Estados miembros a conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación en el caso de algunas de dichas operaciones, incluidos a) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.

8. Las deducciones se rigen por los artículos 17 a 20.

9. El artículo 17, apartado 2, letra a), tiene el siguiente tenor: «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.»

10. Cuando los bienes y servicios son utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan dicho derecho, en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva se dispone 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» y que «esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo». El artículo 19 prevé, fundamentalmente, la deducción de una proporción equivalente al volumen de negocios relativo a operaciones que conlleven el derecho a deducción dividido por el volumen de negocios total.

Disposiciones nacionales de ejecución

11. De conformidad con el artículo 5, apartado 3, de la Sexta Directiva, la legislación del Reino Unido trata la transmisión de un derecho real («major interest») sobre bienes raíces como una entrega de bienes. En Escocia, donde se encuentra el bien inmueble de que se trata en el presente caso, la definición de un «major interest» incluye los derechos del arrendatario con arreglo a un contrato de arrendamiento por un período no inferior a veinte años.

12. La opción contemplada en el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva ha sido ejercida, entre otras disposiciones, mediante el artículo 5, apartado 1, del Value Added Tax (Special Provisions) Order (SI 1992/3129) (Reglamento por el que se establecen disposiciones especiales relativas al impuesto sobre el valor aña-

dido; en lo sucesivo, «Reglamento del IVA»),[6] con arreglo al cual cuando una persona transmite a) su empresa o b) parte de su empresa a otra persona como empresa en funcionamiento, la entrega de los activos afectados a la empresa no debe tratarse ni como entrega de bienes ni como prestación de servicios. En ambos casos, dicho tratamiento está supeditado a la condición de que el cesionario utilice los activos para seguir ejerciendo el mismo tipo de actividad que el cedente y a que sea un sujeto pasivo o se convierta de inmediato en uno. En el caso de una transmisión de parte de una empresa, hay otra condición, en virtud de la cual dicha parte debe poder explotarse por separado.

13. Por último, el Reino Unido ha adaptado su ordenamiento interno al artículo 13, parte B, letra b), y parte C, letra a), de la Sexta Directiva estableciendo que la cesión de cualquier derecho sobre bienes raíces constituye una operación exenta, pero permitiendo a los propietarios de inmuebles comerciales o de derechos sobre inmuebles comerciales renunciar a la exención en relación con edificios concretos.

Hechos y procedimiento

14. Los hechos fundamentales del litigio principal, tal como se desprenden de la resolución de remisión del órgano jurisdiccional nacional y de los autos anexos a la misma, así como de las observaciones presentadas ante este Tribunal, son los siguientes.

15. Scottish Mutual Assurance plc (en lo sucesivo, «Scottish Mutual») es una filial al 100 % de Abbey National plc (en lo sucesivo, «Abbey National»), que la representa a efectos del IVA, y está parcialmente exenta del IVA. Además de su negocio de seguros [que está exento de conformidad con el artículo 13, parte B, letra a)], explota un negocio de arrendamiento de inmuebles comerciales en relación con el cual ha optado por la tributación con arreglo a las normas adoptadas en el Reino Unido para dar ejecución al artículo 13, parte C, letra a). De este modo, repercute el IVA sobre los alquileres, y deduce del IVA devengado el IVA soportado en el marco de la administración de su negocio. Por lo que respecta al IVA soportado residual que no puede imputarse directamente ni a operaciones gravadas ni a operaciones exentas, el grupo Abbey National ha acordado con el Commissioners of Customs and Excise (en lo sucesivo, «Commissioners») un método de prorrateo conforme a las disposiciones adoptadas en el Reino Unido para dar ejecución a los artículos 17, apartado 5, y 19.

16. En el marco de su negocio de arrendamiento de bienes inmuebles, de vez en cuando Scottish Mutual adquiere y cede bienes inmuebles. Uno de estos bienes inmuebles fue Atholl House, en Aberdeen, en relación con el cual celebró un contrato de arrendamiento por 125 años a partir de 1976, subarrendándolo mediante un contrato de arrendamiento por 40 años. En

6 — Esta disposición, que parece haber estado vigente en la época de autos del procedimiento principal, ha sido sustituida posteriormente por el artículo 5, apartado 1, del Value Added Tax (Special Provisions) Order SI 1995/1268, cuyo tenor es aparentemente idéntico, al que se hace referencia en el procedimiento nacional y en las alegaciones formuladas ante este Tribunal de Justicia.

1993, vendió a una sociedad tercera los derechos derivados del contrato de arrendamiento por 125 años, junto con el contrato de subarrendamiento, como una empresa en funcionamiento en relación con la cual también esta última optó por la tributación. De conformidad con el artículo 5, apartado 1, del Reglamento del IVA, no se devengó ninguna cantidad en concepto de IVA sobre el precio de la transmisión, que ascendió a 5.400.000 GBP.

17. Sin embargo, con ocasión de dicha transmisión Scottish Mutual hubo de pagar honorarios profesionales, sobre los que se aplicó el IVA por importe de 4.365,04 GBP. Considerando que esa cantidad constituía IVA soportado imputable a una operación realizada en el marco de su actividad sujeta al impuesto, la sociedad la dedujo de su IVA devengado. Tras una liquidación girada en 1994, los Commissioners estimaron que la venta de Atholl House constituía la transmisión de una empresa en funcionamiento por parte de Scottish Mutual y, por tanto, no era una operación sujeta al impuesto a la que pudiera imputarse el IVA soportado. No obstante, los Commissioners declararon que podía deducirse una proporción del IVA determinada mediante el método acordado de prorrateo del IVA soportado residual no imputable.

18. Abbey National impugnó la liquidación ante el VAT and Duties Tribunal de Londres, que desestimó su recurso en 1997. El Tribunal declaró, fundamentalmente, que el derecho a deducir nace cuando los bienes o servicios son utilizados para la realización de una operación sujeta al impuesto y están relacionados de forma directa e inmediata con ella; la transmisión de Atholl House no era una operación sujeta al impuesto y, por tanto, no podía constituir en sí misma la base de un derecho a deducir; de hecho, el Tribunal partió de la base de que la transmisión no constituía la transmisión de una empresa en funcionamiento, sino que se enmarcaba en la gestión de la cartera de inversiones inmobiliarias de Scottish Mutual; no obstante, el negocio de arrendamiento de bienes inmuebles de Scottish Mutual tenía por objeto generar fondos para hacer frente a las reclamaciones recibidas en el marco de su negocio de seguros; así pues, los gastos efectuados en relación con la transmisión constituían gastos generales relacionados de forma directa e inmediata con las operaciones de prestación de servicios de la sociedad, tanto gravadas como exentas; en consecuencia, el Tribunal declaró que la liquidación se había efectuado sobre una base correcta.

19. Posteriormente, Abbey National interpuso un recurso de apelación ante la English High Court, la cual, el 2 de noviembre de 1998, señalando que las partes estaban de acuerdo en que la transmisión había constituido (en contra de la apreciación del VAT Tribunal) la transmisión de una empresa en funcionamiento, y que el litigio suscitaba una cuestión de Derecho del IVA que preocupaba en general a todo el sector de inmuebles comerciales pero sobre la cual el Tribunal de Justicia todavía no se había pronunciado, planteó a este Tribunal una petición de decisión prejudicial sobre las siguientes cuestiones:

«1) Habida cuenta del tenor del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva sobre el IVA, la expresión "el beneficiario continúa la personalidad del cedente", que figura en el artículo 5, apartado 8, de dicha disposición, ¿supone que las

entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por el beneficiario deben ser consideradas como si hubieran sido efectuadas por el cedente a efectos de la determinación de la deducción del impuesto soportado por el cedente?

2) En el supuesto de la "transmisión [...] de una universalidad total o parcial de bienes", en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva sobre el IVA, cuando un Estado miembro considere, con arreglo a normas nacionales adoptadas en virtud de lo dispuesto en el artículo mencionado, que no se ha realizado ni una entrega de bienes ni una prestación de servicios ¿podría el sujeto pasivo, conforme a lo dispuesto en el artículo 5, apartado 8, y en el artículo 17, apartado 2, deducir la totalidad del impuesto soportado en relación con los costes imputables a la transmisión, si, al margen de la aplicación del artículo 5, apartado 8, el sujeto pasivo estuviera obligado a responder del pago del impuesto repercutido al efectuar la transmisión?

3) Cuando la actividad económica del cedente anterior a la transmisión contemplada en el artículo 5, apartado 8, haya estado en su totalidad sujeta al impuesto, ¿puede deducirse el impuesto soportado como resultado de un pago efectuado en relación con la terminación de dicha actividad?»

20. Presentaron observaciones escritas Abbey National, los Gobiernos del Reino Unido y de los Países Bajos y la Comisión. Abbey National, el Gobierno del Reino Unido y la Comisión también formularon alegaciones orales en la vista.

Análisis

La cuestión

21. Las tres cuestiones, tal como han sido formuladas, proponen tres vías (al parecer, propugnadas por Abbey National) por las cuales se podría alcanzar una solución al presente litigio. Sin embargo, no son las únicas vías posibles. Un análisis diferente ha sido propuesto por el Gobierno de los Países Bajos y por la Comisión. Por tanto, aun reconociendo que las consideraciones suscitadas por las tres cuestiones específicamente planteadas pueden resultar pertinentes, abordaré, de manera más general, la siguiente cuestión: «cuando un Estado miembro ha hecho uso de la opción contemplada en el artículo 5, apartado 8, y en el artículo 6, apartado 5, de modo que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no se considera como una entrega de bienes ni como una prestación de servicios, ¿puede el cedente deducir el IVA soportado sobre los bienes y servicios utilizados para efectuar dicha transmisión?»

Objetivo del artículo 5, apartado 8

22. Para interpretar el artículo 5, apartado 8, y aplicarlo a circunstancias como las de Scottish Mutual, es útil tener presente el objetivo perseguido al adoptarlo.

23. A este respecto, no arrojan ninguna luz la exposición de motivos de la Sexta Directiva ni la de su predecesora, la Segunda Directiva sobre el IVA. [7] Sin embargo, en la exposición de motivos de la Propuesta de Sexta Directiva, [8] se indicaba que dicha opción se ofrecía «en aras de la simplicidad y para no sobrecargar la tesorería de la empresa».

24. Aunque la disposición recogida en la Propuesta era más restrictiva que la finalmente adoptada, está claro que su objetivo tenía un carácter práctico. Si se percibiera el IVA sobre la transmisión de los activos de una empresa, podrían inmovilizarse sumas considerables de dinero sólo para ser deducidas posteriormente. El efecto neto sería nulo, pero la empresa podría encontrarse en una situación de falta de liquidez precisamente en un momento potencialmente delicado como es el de un cambio de propiedad. Un Estado miembro puede evitar fácilmente crear tales dificultades aplicando el artículo 5, apartado 8, ya que no se verán afectados ni la carga total del IVA que recae sobre la empresa ni los ingresos totales percibidos por las autoridades tributarias.

Transmisión de una universalidad total o parcial de bienes

25. La cuestión de qué constituye una «transmisión de una universalidad total o parcial de bienes» no ha sido debatida ante el Tribunal de Justicia, aunque el Gobierno de los Países Bajos cuestionó que la transmisión efectuada en el presente caso responda a dicha definición, y aparentemente, el VAT and Duties Tribunal consideró que no había quedado demostrado que Atholl House constituyera una actividad empresarial autónoma identificable que permitiera calificar la venta de los derechos del arrendatario como una «transmisión de una empresa en funcionamiento».

26. Puede considerarse que la transmisión de una «universalidad total de bienes», considerada en el contexto de una entrega de bienes o prestación de servicios efectuada por un sujeto pasivo —que ejerce una actividad económica—, se refiere claramente a la transmisión de una empresa, en su integridad, mediante la transmisión de sus activos en lugar de las participaciones en dicha empresa.

7 — Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (DO 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6; en lo sucesivo, «Segunda Directiva»). La antecesora del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva era una nota relativa al artículo 5, apartado 1, que figuraba en el Anexo A de la Segunda Directiva, cuyo tenor era el siguiente: «Los Estados miembros dispondrán de la facultad de considerar que, en caso de aportación a una sociedad de una universalidad de bienes, total o parcial, la sociedad receptora sea considerada como sucesora tributaria de la persona del aportante.»

8 — *Boletín de las Comunidades Europeas*, Suplemento 11/73.

27. En cambio, el concepto de «universalidad parcial de bienes» [9] no resulta tan claro. En particular, se plantea la cuestión de cómo establecer una distinción entre la transmisión de una parte de este tipo y una transmisión ordinaria de uno o más de los activos de una empresa, que normalmente constituiría una operación gravada. El Derecho comunitario guarda silencio sobre este particular; ninguna de las Directivas sobre el IVA ofrecen ninguna aclaración, ni el Tribunal de Justicia se ha ocupado hasta ahora de esta cuestión.

28. La solución adoptada en el Reino Unido parece razonable: cuando se transmiten activos que constituyen una parte de una empresa que puede funcionar autónomamente, de modo que el negocio transmitido continúa como empresa en funcionamiento, resulta aplicable la opción ejercida con arreglo al artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva y se considera que no se ha realizado ni una entrega de bienes ni una prestación de servicios. Tales criterios no parecen forzar en modo alguno la amplia formulación de la disposición comunitaria, y por tanto si se cumplen o no en un caso concreto debe ser una cuestión que resuelva el órgano jurisdiccional nacional competente.

29. Las circunstancias del presente caso se refieren a una operación que, según se afirma, puede considerarse, con arreglo a la definición aplicada en el Reino Unido, como la transmisión de una universalidad parcial de bienes o, en otras palabras, de una parte autónoma de una empresa. El hecho de que la transmisión no afectara a la totalidad de los activos de Scottish Mutual ha suscitado un cierto debate en el presente procedimiento sobre si el IVA soportado al efectuar la transmisión puede imputarse de algún modo —y dar derecho a deducción en el marco del mismo— al resto del negocio de arrendamiento de bienes inmuebles que siguió explotando, o bien al conjunto de su actividad tanto en el sector de los seguros como en el del arrendamiento de bienes inmuebles. Sin embargo, en lugar de abordar dichas cuestiones de inmediato, me parece más útil examinar primero la situación más clara de la transmisión de una universalidad total de bienes. A continuación, se verá en qué medida es necesario examinar asimismo las circunstancias específicas de la transmisión de una universalidad parcial de bienes pertenecientes a una empresa que también ejerce actividades.

Trasmisión de una universalidad total de bienes

30. La situación más simple que puede considerarse, y de la que puede deducirse el trato que debe darse a otras situaciones, es la de la transmisión de todos los activos de una empresa dedicada exclusivamente a efectuar operaciones sujetas al impuesto.

31. Para ser deducible, el IVA debe gravar las entregas de bienes o las prestaciones de servicio (insumos) utilizadas para la realización de las operaciones sujetas al impuesto (productos) del sujeto pasivo. Así se desprende claramente del

9 — Y sus equivalentes en otras lenguas: «universalité partielle de biens», «part of a totality of assets», «Teilvermögen», «gedeelte van een algemeenheid van goederen», por ejemplo.

artículo 17, apartado 2, especialmente si se considera en relación con la disposición a la que sustituyó —el apartado 11, apartado 1, de la Segunda Directiva, que se refería a los bienes y servicios que el sujeto pasivo «utilice para las necesidades de su empresa»— y la Propuesta de Sexta Directiva, [10] que se refería a los bienes y servicios «utilizados para sus actividades sujetas al Impuesto». Así pues, todo indica que el legislador optó de manera deliberada por una formulación destinada a limitar el alcance del derecho a deducir a la situación en que los insumos se utilizan para la realización de operaciones sujetas al impuesto concretas. [11] El principio según el cual la deducibilidad está supeditada a la imputación a una operación concreta es asimismo inherente a las normas de prorrateo regidas por los artículos 17, apartado 5, y 19.

32. Desde esta perspectiva, la situación de las operaciones exentas en el sistema del IVA constituye una anomalía, especialmente cuando se trata de elementos constitutivos del precio de ulteriores operaciones sujetas al impuesto. Cabe presumir que sus costes totales, incluido el IVA percibido por los insumos, se repercutirán en el precio cobrado. En esa situación, se producirá una doble imposición o una imposición acumulativa, ya que se cobrará íntegramente el IVA sobre un producto en cuyo precio figura un elemento que ya incluye el IVA. Se trata de una excepción potencialmente grave al principio que rige la percepción del IVA, ya que, de este modo, una cadena de operaciones puede verse interrumpida en más de un punto, con la consiguiente repetición de la imposición acumulativa. Estos factores indican que el trato dispensado a las exenciones debe aplicarse de manera restrictiva; [12] en la medida de lo posible, el tratamiento de cada operación a efectos del IVA debe atenerse al principio básico, con el fin de evitar las distorsiones.

33. Ese efecto de las operaciones exentas sirvió de base al planteamiento seguido por el Tribunal de Justicia en la sentencia BLP Group. [13] Una sociedad de gestión de participaciones financieras había vendido el 95 % de las participaciones en una sociedad de su propiedad mediante una operación exenta (las operaciones sobre participaciones están obligatoriamente exentas con arreglo al artículo 13, parte B, apartado 5). La finalidad de la venta consistía en generar fondos para liquidar las deudas derivadas de operaciones sujetas al impuesto. Al igual que en el presente caso, se tuvieron que abonar honorarios profesionales en relación con dicha venta y se planteó la cuestión de si el IVA repercutido sobre dichos honorarios era deducible o no. El Tribunal de Justicia declaró que, para dar lugar al derecho a deducir, «los bienes o servicios de que se trata deberán estar directa e inmediatamente relacionados con las operaciones sujetas al Impuesto» [14] y, por tanto, que «cuando un sujeto pasivo presta servicios a otro sujeto pasivo que los utiliza para efectuar una operación exenta, el segundo no tiene derecho a deducir el IVA soportado, ni siquiera en el caso de que el objetivo último de la operación exenta

10 — Propuesta de Directiva del Consejo, 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 1973, C 80, p. 1).

11 — Véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de diciembre de 1989, Genius Holding (C-342/87, Rec. p. 4227), apartado 12.

12 — El Tribunal de Justicia ha reconocido que los términos utilizados para describir las exenciones a que se refiere el artículo 13 deben interpretarse de manera estricta, ya que constituyen excepciones al principio general según el cual el IVA grava todas las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso por un sujeto pasivo; véanse, por ejemplo, las sentencias del Tribunal de Justicia de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties (348/87, Rec. p. 1737), apartado 13, y, como más reciente, de 7 de septiembre de 1999, Gregg (C-216/97, Rec. p. I-4947), apartado 12.

13 — Sentencia de 6 de abril de 1995 (C-4/94, Rec. p. I-983).

14 — Apartado 19 de la sentencia.

sea la realización de una operación sujeta al impuesto». [15] Dicha decisión se basó no sólo en la formulación de la Primera y la Sexta Directivas, sino también en la consideración según la cual sería contrario a la necesidad de seguridad jurídica y de facilitar la aplicación del impuesto exigir a la administración tributaria efectuar investigaciones para determinar la intención del sujeto cuando las prestaciones no se relacionen objetivamente con operaciones sujetas al impuesto. [16]

34. Sin embargo, en otros asuntos el Tribunal ha adoptado lo que parece ser un planteamiento más amplio. En la sentencia Intiem, [17] por ejemplo, el Tribunal declaró que el derecho a la deducción del IVA soportado «se refiere a los bienes y a los servicios correspondientes al ejercicio de las actividades profesionales» del sujeto pasivo; en la sentencia Sofitam, [18] el Tribunal declaró que «el derecho a la deducción debe aplicarse de tal forma que, en la medida de lo posible, su ámbito de aplicación corresponda a la esfera de las actividades profesionales del sujeto pasivo»; y en la sentencia Ghent Coal Terminal, [19] declaró que un sujeto pasivo que actúa como tal tiene derecho a deducir el IVA devengado o ingresado por bienes que le fueron entregados o por servicios que le fueron prestados para realizar obras de inversión destinadas a ser utilizadas en el marco de operaciones sujetas al impuesto incluso si, por circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo, dichas operaciones sujetas al impuesto nunca llegaron a efectuarse realmente. De hecho, en la propia sentencia BLP Group el Tribunal también declaró que si la sociedad hubiera obtenido los fondos contratando un préstamo bancario en lugar de realizar una operación exenta, habría tenido derecho a deducir el IVA repercutido sobre los honorarios liquidados a tal efecto, ya que dichos honorarios hubieran sido gastos generales de la empresa y, por tanto, elementos constitutivos del precio de sus operaciones sujetas a gravamen. [20]

35. Es posible que la contradicción entre estos dos planteamientos sea más aparente que real. La referencia a los elementos constitutivos del precio que se hace en la sentencia BLP Group viene a recordar el principio básico formulado en el artículo 2 de la Primera Directiva: «En cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido [...] previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.» Así pues, lo que importa es si el IVA soportado es un elemento de costes de una operación sujeta al impuesto, y no si la operación relacionada más directamente está en sí misma sujeta al impuesto. Tal como alegó la Comisión en la vista, [21] la conclusión que

15 — Apartado 28 y fallo de la sentencia.

16 — Apartado 24 de la sentencia.

17 — Sentencia de 8 de marzo de 1988 (165/86, Rec. p. 1471), apartado 13.

18 — Sentencia de 22 de junio de 1993 (C-333/91, Rec. p. I-3513), apartado 11.

19 — Sentencia de 15 de enero de 1998 (C-37/95, Rec. p. I-1), apartados 17 y 24 y fallo. Véase asimismo la sentencia de 29 de febrero de 1996, Inzo (C-110/94, Rec. p. I-857), apartados 20 y 21.

20 — Apartado 25 de la sentencia.

21 — La postura adoptada por al Comisión en la vista difirió de la formulada en sus observaciones escritas, en las que había alegado, fundamentalmente, que el IVA soportado por las operaciones directa e inmediatamente relacionadas con una transmisión que no se considera ni una entrega de bienes ni una prestación de servicios no es deducible. Según afirmó en la vista, la Comisión se vio «conmovida por la lucidez» de las observaciones escritas del Gobierno de los Países Bajos. Sin embargo, cabe señalar asimismo que en un escrito de la Comisión dirigido a los asesores financieros de Abbey National, fechado el 26 de febrero de 1997 e incluido en los autos trasladados por la High Court, se afirmaba que el uso de la opción contemplada en el artículo 5, apartado 8, «no puede dar lugar a una diferencia en el tratamiento fiscal de los costes relacionados con dicha transmisión. Cualquier otra interpretación sería contraria al principio de neutralidad del Impuesto y entraría en contradicción con los principios generales del sistema del IVA».

debe extraerse de la sentencia BLP Group es que la cuestión que debe plantearse no es la de cuál es la operación con la cual el elemento de costes tiene la relación más directa e inmediata, sino si existe una relación suficientemente directa e inmediata con una actividad económica sujeta al impuesto. De hecho, cabe subrayar que, en aquel asunto, el Tribunal debió de ocuparse de operaciones *no relacionadas objetivamente* con operaciones sujetas al impuesto. [22] No obstante, de la sentencia BLP Group sigue derivándose claramente que el efecto de «interrupción de la cadena» inherente a cualquier operación exenta siempre impedirá que el IVA soportado por los bienes y servicios utilizados para realizar dicha operación sea deducible del IVA devengado por una ulterior entrega de bienes o prestación de servicios de la cual la operación exenta sea un elemento constitutivo del precio. Así pues, la necesidad de una «relación directa e inmediata» no se refiere exclusivamente al eslabón inmediato en la cadena, sino que sirve para excluir situaciones en que la cadena ha sido interrumpida por una operación exenta. [23]

36. La siguiente observación que debe realizarse es que la transmisión de una universalidad total de bienes en un Estado miembro que ha ejercido la opción contemplada en el artículo 5, apartado 8, no es una operación sujeta al impuesto. A este respecto, estoy de acuerdo con la opinión formulada tanto por el Gobierno del Reino Unido como por la Comisión en la vista, en el sentido de que no tiene objeto analizar la transmisión como una operación que normalmente estaría sujeta al impuesto. Puesto que no debe considerársela en modo alguno ni como una entrega de bienes ni como una prestación de servicios, carece de pertinencia el que, de no haberse ejercido dicha opción, hubiera sido una operación sujeta al impuesto. Así pues, estoy de acuerdo con la Comisión cuando afirma que la segunda cuestión de la High Court es ajena a la solución requerida en el presente caso.

37. Puesto que la transmisión no es una operación sujeta al impuesto, del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva se deduce ineludiblemente que no puede servir de base para la deducción del IVA soportado en relación con la misma.

38. Sin embargo, tampoco constituye una operación exenta. Una operación exenta tiene por efecto romper la cadena del IVA. No hay ninguna razón para considerar que la cadena se rompe por una operación que no supone «la realización de una entrega de bienes [ni de una prestación de servicios]». Por el contrario, la estipulación según la cual «el beneficiario continúa la personalidad del cedente» subraya la continuidad de la situación desde el punto de vista del IVA. Aunque —para continuar con la metáfora— se considera que un eslabón de la cadena no existe, la existencia de ese «eslabón perdido» no implica que la cadena se interrumpa y se reinicie, sino más bien la existencia de una relación secuencial entre los eslabones a uno y otro lado del mismo. Además, como he explicado, el tratamiento otorgado a las exenciones debe aplicarse de manera restrictiva. Así pues, procede continuar nuestro análisis para determinar si el IVA que se pretende deducir fue soportado en relación con una operación que constituye un elemento constitutivo del precio de alguna otra operación sujeta al impuesto.

22 — Véase el apartado 24 de la sentencia.

23 — Estoy de acuerdo con lo afirmado por el Abogado General Sr. Saggio en el punto 29 de sus conclusiones en el asunto en el que recayó la sentencia de 8 de junio de 2000, Midland Bank (C-98/98, Rec. p. I-4177), en el que considera que los términos «directa» e «inmediata» se refieren a una «relación especialmente estrecha» entre dos operaciones, entre las cuales no se ha intercalado una tercera transacción que «interrumpa la serie causal».

39. Por regla general, cuando se venden los activos de una empresa el vendedor (cedente) calculará el precio de tal modo que repercuta cualquier coste soportado por la venta. Así pues, dichos costes, junto con los soportados por el comprador (beneficiario) formarán parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones sujetas al impuesto que se realicen posteriormente. Sin embargo, el IVA soportado por las entregas de bienes y las prestaciones de servicios relacionadas con la venta sólo puede ser deducido por el comprador —que es quien realiza las ulteriores operaciones sujetas al impuesto— si ha sido pagado por él. Y si no puede deducirse, dará lugar —en contra del principio básico de neutralidad que rige el sistema del IVA— a una doble imposición. Para evitar dicha dificultad, la solución evidente consiste en que el IVA sea deducible por el cedente. Además, de este modo el beneficiario se encontrará en la misma situación que si hubiera pagado por sí mismo todos los costes y hubiera podido recuperar el IVA repercutido sobre los mismos.

40. En ese caso, sería necesario considerar que los bienes o servicios adquiridos por el cedente fueron adquiridos para las necesidades de las ulteriores operaciones sujetas al impuesto del beneficiario, un planteamiento propugnado por Abbey National y al que alude la High Court en su primera cuestión. El Gobierno del Reino Unido objetó que ello implicaría una inversión inaceptable del orden de sucesión establecido en el artículo 5, apartado 8, convirtiendo al cedente en el sucesor del beneficiario. A mi entender, dicha objeción no está justificada. El citado planteamiento se limita a postular que las necesidades para las que se usa el bien o el servicio adquirido pueden ser las de la persona considerada, en esas circunstancias concretas, como la sucesora de la persona que adquiere el bien o el servicio, y en modo alguno requiere inversión alguna de la cadena.

41. Sin embargo, el razonamiento formulado en los últimos dos puntos se funda en cierto modo en el supuesto de la existencia de una secuencia cronológica en la determinación de la relación entre insumos y productos. Además, en el marco de dicho razonamiento no es lo mismo que los costes soportados por el cedente en relación con la transmisión sean repercutidos al beneficiario en el precio o no. Pero la realidad económica de la empresa no se ajusta necesariamente a ese supuesto cronológico ni, de hecho, el mismo es inherente al sistema del IVA, ya que el impuesto deducible es el correspondiente a «las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido, devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados».

42. De acuerdo con un planteamiento más general, cuando un sujeto pasivo ejerce una actividad económica en el marco de la cual realiza operaciones totalmente sujetas al impuesto, todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios que le sean efectuadas para las necesidades de dicha actividad constituyen elementos constitutivos del precio de sus productos, y la totalidad del IVA soportado por las mismas debería ser deducible. El hecho de que, desde un punto de vista estrictamente contable, los insumos no sean imputados ni siquiera prorrateados entre los diferentes productos carece de importancia a este respecto. Está claro que no todos los bienes y servicios consumidos por un sujeto pasivo se incorporarán directamente a un producto identificable. Algunos tendrán la naturaleza

propia de los gastos generales y, en la medida en que dichos gastos generales sean elementos constitutivos del precio de operaciones sujetas al impuesto, el IVA soportado sobre los mismos podrá deducirse. [24] Muchos tipos de gastos generales pueden ser absorbidos por la empresa en su conjunto, limitándose a influir de manera indirecta en la magnitud de los márgenes de beneficio que pretende obtener.

43. Un tipo de gastos generales como éste incluye los costes soportados con ocasión del inicio de la actividad de una empresa. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [25] se desprende que el sujeto pasivo puede deducir el IVA soportado en relación con dichos costes aun en determinadas circunstancias en las cuales no existe ningún IVA devengado del cual deducirlo, lo que en la práctica equivale a que la deducción se traduzca en un pago de la administración tributaria al sujeto pasivo. Con arreglo a la legislación del Reino Unido, [26] la misma solución se aplica al IVA soportado en relación con los costes relacionados con el fin de una actividad. En la vista, la Comisión pareció aceptar que dicho planteamiento es compatible con el Derecho comunitario.

44. Estoy de acuerdo. En la sentencia Rompelman, [27] el Tribunal declaró que «el régimen de deducciones tiene por objeto aliviar íntegramente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas». Está claro que dicha intención no se conseguiría si al cerrar su empresa se encontrara con una factura del IVA no deducible. Además, cabe argumentar que, desde un punto de vista económico, los costes de cierre de una empresa son costes de la empresa en su conjunto y, por tanto, elementos constitutivos del precio de las entregas de bienes o las prestaciones de servicios que efectúa, aun cuando no se contabilicen específicamente como tales en las cuentas.

45. La transmisión de una universalidad total de bienes de una empresa —especialmente cuando, con arreglo al artículo 5, apartado 8, se considera que no se ha realizado ni una entrega de bienes ni una prestación de servicios y se considera que el beneficiario continúa la personalidad del cedente— no es lo mismo que la liquidación de la empresa y una vez más tengo que estar de acuerdo con la Comisión en que el planteamiento bosquejado por la High Court en su tercera cuestión tal vez no sea el más adecuado. Sin embargo, como indicó la Comisión en la vista, es posible que proporcione una analogía útil. Si es posible deducir el IVA soportado, después de haber efectuado las últimas entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al impuesto, en relación con el fin de las actividades de una empresa, lo mismo debe suceder asimismo cuando la empresa no es cerrada sino traspasada, de modo que sigue funcionando y realizando operaciones sujetas al impuesto; en otras palabras, cuando la medida adoptada es un acto en el marco del ejercicio de la actividad de la empresa y no el acto que pone fin a la misma.

24 — Véase la sentencia BLP Group, citada en la nota 13 *supra*, apartado 25.

25 — Véase la sentencia de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655), así como las sentencias Ghent Coal e Inzo, citadas en la nota 19 *supra*, y, como más reciente, la sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577).

26 — Véase el artículo 94, apartado 5, de la Value Added Tax Act 1994.

27 — Citada en la nota 25 *supra*, apartado 19.

46. Así pues, ambos planteamientos nos llevan a la misma conclusión: cuando, en el marco del artículo 5, apartado 8, existe una transmisión de la totalidad de los activos de una empresa dedicada exclusivamente a realizar operaciones sujetas al impuesto, el cedente puede deducir el IVA soportado por los bienes o servicios utilizados en relación con la transmisión, ya que dichos bienes y servicios son imputables a productos sujetos al impuesto y la cadena que une los insumos a los productos no se rompe por la existencia de una operación exenta.

47. Sobre esta base, de los artículos 17, apartado 5, y 19 se desprende claramente que cuando la transmisión de la totalidad de los bienes afecta a una empresa que realiza tanto operaciones sujetas al impuesto como operaciones exentas, cualquier IVA soportado debe ser prorrateado entre ellas, de modo que sólo una parte del mismo será deducible.

Transmisión de una universalidad parcial de bienes

48. La cuestión del prorrateo no resulta tan simple cuando la transmisión afecta únicamente a parte de los bienes del cedente y, como sucede en el presente caso, el cedente realiza tanto operaciones sujetas al impuesto como operaciones exentas. De hecho, parece plantearse una complicación adicional en la medida en que los bienes transmitidos constituyen únicamente una parte de la actividad sujeta al impuesto del cedente que, a su vez, no es más que una parte de sus actividades totales.

49. Sin embargo, a la luz de la conclusión a la que he llegado en relación con la transmisión de una universalidad total de bienes, considero que estas aparentes complejidades se diluyen. En la medida en que el IVA repercutido por los servicios relacionados con la transmisión es deducible, ello se debe a que es imputable —por tener una relación directa e inmediata con ellas— a operaciones realizadas por la parte de la empresa cuyos activos se transmiten. Así pues, si la totalidad de dichas operaciones están sujetas al impuesto, el IVA será deducible en su totalidad, y no será necesario proseguir el análisis. El prorrateo se aplicará si las operaciones están parcialmente sujetas al impuesto y parcialmente exentas.

50. Tan sólo en el supuesto de que se considerara, en contra de mi opinión, que el IVA de que se trata no puede imputarse a las operaciones sujetas al impuesto de la parte de la empresa transmitida, sería necesario analizar otros aspectos de las actividades del sujeto pasivo para determinar el prorrateo.

51. De ser así, considero que sería necesario, antes de descartar cualquier posibilidad de deducción, examinar si —como se contempló, por ejemplo, en el apartado 25 de la sentencia BLP Group— los costes de la transmisión eran elementos constituti-

vos, bajo la forma de gastos generales, del precio de las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por la empresa en su conjunto (en este caso, el negocio de seguros) o por la parte de la misma (en el presente caso, el negocio de arrendamiento de bienes inmuebles) de la cual la parte transmitida constituía una parte más pequeña. Sin embargo, correspondería al órgano jurisdiccional nacional competente examinar dichas cuestiones, por tratarse de elementos de hecho.

Conclusión

52. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones planteadas por la High Court en el presente caso:

«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.»