SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 22 de febrero de 2001 *

En el asunto C-408/98,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), por la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court) (Reino Unido), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Abbey National plc

y

Commissioners of Customs & Excise,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 5, apartado 8, y 17, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

* Lengua de procedimiento: inglés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres. D.A.O. Edward, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, P. Jann y L. Sevón (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;
Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre de Abbey National plc, por los Sres. R. Cordora, QC, y D. Southern, Barrister, designados por el Sr. S. Rose, Solicitor;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. R. Magrill, en calidad de agente, asistida por el Sr. K. Parker, QC, y por la Sra. M. Hall, Barrister;

— en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. M.A. Fierstra, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. E. Traversa y la Sra. F. Riddy, en calidad de agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Abbey National plc, del Gobierno del Reino Unido y de la Comisión, representada por el Sr. R. Lyal, en calidad de agente, expuestas en la vista de 23 de febrero de 2000;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de abril de 2000;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 2 de noviembre de 1998, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de noviembre siguiente, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE (actualmente artículo 234 CE), tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de los artículos 5, apartado 8, y 17, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en un litigio entre Abbey National plc (en lo sucesivo, «Abbey National») y los Commissioners of Customs & Excise (Administración de impuestos indirectos; en lo sucesivo, «Commissioners»), en relación con el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») abonado sobre los honorarios correspondientes a distintos servicios recibidos para realizar la transmisión de un inmueble como empresa en funcionamiento («as a going concern»).

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 2, párrafo segundo, 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 negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3; en lo sucesivo, «Primera Directiva»), establece que «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 impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio».

4 El artículo 2, punto 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.

5 Según el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva:

«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 A tenor del artículo 13, parte C, párrafo primero, letra a), «los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación [...] del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles».

7 El artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva establece:

«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.»

8 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».

Normativa nacional

9 De la resolución de remisión se desprende que el Reino Unido, haciendo uso de la facultad prevista en el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, adoptó el artículo 5, apartado 1, del Value Added Tax (Special Provisions) Order (Reglamento por el que se establecen disposiciones especiales en materia de IVA, SI 1995, p. 1268; en lo sucesivo, «VAT Order»), que sustituyó al artículo 5, apartado 1, del Value Added Tax (Special Provisions) Order (SI 1992, p. 3129). Dicha disposición establece que cuando una persona transmite una empresa, o parte de una empresa, como empresa en funcionamiento («as a going concern»), dicha transmisión no es considerada ni una entrega de bienes ni una prestación de

servicios. Esta disposición precisa que el cesionario debe utilizar los bienes para ejercer el mismo tipo de actividad que el cedente, y que debe ser o convertirse de inmediato en sujeto pasivo, y que, en caso de transmisión de parte de una empresa, dicha parte debe poder explotarse por separado.

El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

10 Scottish Mutual Assurance plc (en lo sucesivo, «Scottish Mutual»), sociedad de seguros de vida, es una filial de Abbey National, que es titular del 100 % de su capital y que la representa a efectos del IVA.

11 Al margen de su actividad en el ámbito de los seguros, Scottish Mutual ejerce una actividad de arrendamiento de locales para uso profesional o comercial. En el marco de esta última actividad, había celebrado un contrato de arrendamiento por 125 años del inmueble para uso profesional y comercial Atholl House, en Aberdeen, que subarrendaba a comerciantes. Scottish Mutual había optado por facturar el IVA sobre los alquileres que percibía por Atholl House, de conformidad con la legislación del Reino Unido por la que se adapta el Derecho nacional al artículo 13, parte C, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva, y pudo así recuperar la totalidad del IVA soportado sobre los gastos derivados de la posesión del inmueble.

12 Mediante un contrato celebrado el 16 de diciembre de 1992, Scottish Mutual vendió, por 5,4 millones de GBP, sus derechos derivados del contrato de arrendamiento de 125 años, así como los relativos al subarrendamiento, a una sociedad que no pertenecía al mismo grupo. Los Commissioners consideraron que esta venta constituía una transmisión de una empresa en funcionamiento a efectos del artículo 5, apartado 1, del VAT Order, que se cumplían los demás requisitos establecidos en dicho artículo y que, por lo tanto, no era exigible IVA alguno sobre el precio de venta.

13 No obstante, para llevar a cabo esta transmisión, Scottish Mutual recurrió a distintos servicios y soportó honorarios por los que tuvo que abonar 4.365 GBP en concepto de IVA.

14 Los Commissioners consideraron que sólo se podía recuperar una parte del IVA soportado sobre estos gastos, por lo que Abbey National, que estimaba tener derecho a recuperar la totalidad de este IVA, presentó un recurso ante el VAT and Duties Tribunal, London (Reino Unido), que fue desestimado mediante resolución de 9 de junio de 1997. Abbey National interpuso entonces recurso de apelación ante la High Court of Justice.

15 En este contexto, la High Court of Justice decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«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 esta Directiva, ¿supone que las operaciones efectuadas por el beneficiario deben ser consideradas como si hubieran sido realizadas por el cedente, a efectos de determinar la deducción del impuesto soportado por el cedente?

2) En el supuesto de "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 aprobadas en virtud de lo dispuesto en dicho artículo, que no se ha realizado ninguna entrega de bienes o prestación de servicios, ¿puede el sujeto pasivo, conforme a lo dispuesto en los artículos 5, apartado 8, y 17, apartado 2, deducir la totalidad del impuesto soportado sobre 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 sujeta en su totalidad al impuesto, ¿puede deducirse el impuesto soportado por un pago efectuado en relación con el cese de dicha actividad?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

16 Mediante estas tres cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad que concede el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, de modo que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no es considerada una entrega de bienes, el cedente puede deducir el IVA que grava los gastos correspondientes a los servicios recibidos para llevar a cabo esta transmisión.

Alegaciones de las partes

17 Abbey National considera que, en caso de transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, el cedente tiene derecho a deducir el IVA soportado que grava los gastos correspondientes a los servicios recibidos para llevar a cabo esta transmisión.

18 A este respecto, señala, en particular, que, a efectos del IVA, cuando tanto el cedente como el cesionario utilizan, el primero antes de la cesión y el segundo después, los activos de la empresa trasmitida para realizar operaciones sujetas en su totalidad al impuesto, el cedente puede, con arreglo al artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, tomar en consideración las operaciones del cesionario sujetas al impuesto para recuperar la totalidad del IVA soportado. En otras palabras, aunque no exista propiamente, a efectos del IVA soportado, una operación sujeta al impuesto, en su opinión subsiste una relación directa e

inmediata con las actividades económicas del cesionario sujetas al impuesto relativas a los activos transmitidos.

19 El Gobierno neerlandés señala que, cuando un Estado miembro ha optado por aplicar el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, se «prescinde» de las entregas de bienes y de las prestaciones de servicios, sujetas, por su naturaleza, al impuesto, que se realizan en el marco de la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes. Esta sustitución «neutra» de un sujeto pasivo por otro a efectos de la aplicación del IVA sólo puede aplicarse, en su opinión, a las actividades económicas ordinarias del cedente. A su juicio, estas actividades económicas también deben dar lugar al derecho a deducir el IVA sobre los gastos en que haya incurrido para llevar a cabo la transmisión. Según este Gobierno, si el sujeto pasivo realiza únicamente operaciones exentas, no existe ningún derecho a deducir; si realiza tanto operaciones gravadas como operaciones exentas, se aplica la regla del prorrateo contemplada en los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva. Cuando las actividades económicas ordinarias del cedente anteriores a una transmisión comprendida en el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva hayan sido gravadas en su totalidad, es deducible el IVA soportado sobre los gastos efectuados en relación con el cese de estas actividades.

20 El Gobierno del Reino Unido alega que, puesto que los gastos realizados para llevar a cabo la transmisión se utilizaron para las necesidades de una operación no gravada, no existe ningún derecho a deducir el IVA soportado sobre estos gastos. En su opinión, la solución contraria pondría en peligro la neutralidad del IVA, ya que el sujeto pasivo disfrutaría entonces, por la misma operación, de la ventaja financiera consistente en la deducción del IVA soportado sin la correspondiente obligación de repercutir el IVA.

21 Con carácter subsidiario, el Gobierno del Reino Unido sostiene que los gastos soportados por el cese de una actividad sujeta al impuesto en el marco de una actividad económica principal, que comprende tanto operaciones gravadas como operaciones exentas, pueden calificarse de gastos generales. En su opinión, al tratarse de un impuesto soportado que no es imputable a una operación concreta, la parte deducible de éste debe determinarse según un método autorizado por el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva.

22 Según la Comisión, es necesario examinar si los servicios recibidos por el cedente para realizar la transmisión tienen una relación suficientemente directa e inmediata con una actividad económica sujeta al impuesto. A este respecto, sostiene que del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva se desprende que, en caso de transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, no se produce ninguna entrega de bienes, y que se mantiene la misma actividad económica. Por ello, los gastos realizados para obtener dichos servicios constituyen, en su opinión, gastos efectuados para las necesidades de esta actividad económica, es decir, gastos generales de la actividad transmitida.

23 No obstante, por lo que se refiere a la aplicación del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, la Comisión se limita a señalar que los gastos relativos a dichos servicios pueden considerarse bien gastos generales de la actividad económica transmitida, y en este caso el cedente puede deducir la totalidad del IVA que los grava, bien gastos generales del conjunto de la actividad económica del cedente.

Apreciación del Tribunal de Justicia

24 Con carácter preliminar, debe recordarse que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19; de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, Rec. p. I-1, apartado 15; de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 44, y de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec. p. I-4177, apartado 19).

25 El artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, a la luz del cual debe interpretarse el apartado 2 de esta disposición, 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». 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 de 6 de abril de 1995, BLP Group, C-4/94, Rec. p. I-983, apartados 18 y 19, y Midland Bank, antes citada, apartado 20).

26 Como declaró el Tribunal de Justicia en el apartado 24 de la sentencia Midland Bank, antes citada, el artículo 2 de la 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 la deducción para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho.

27 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 (véase la sentencia Midland Bank, antes citada, apartado 29).

28 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 sujetas al impuesto, 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 deban haber formado parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones sujetas a gravamen. Por lo tanto, dichos gastos deben formar parte de los costes de tales operaciones por las que se repercute el IVA que utilizan los bienes adquiridos o los servicios obtenidos. En consecuencia, dichos elementos del coste deben normalmente haberse originado antes de que el sujeto pasivo haya

realizado las operaciones sujetas al impuesto a que se refieren (véase la sentencia Midland Bank, antes citada, apartado 30).

29 Procede, por tanto, examinar si existe una relación directa e inmediata entre los distintos servicios recibidos por el cedente para realizar la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes y una o varias operaciones gravadas por las que se repercute el impuesto.

30 A este respecto, el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva prevé que los Estados miembros están facultados para 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. De ello resulta que cuando un Estado miembro ha hecho uso de esta facultad, la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no es considerada una entrega de bienes a efectos de la Sexta Directiva. Por consiguiente, de conformidad con el artículo 2 de la Sexta Directiva, dicha transmisión no está sujeta al IVA y, por lo tanto, no puede constituir una operación gravada en el sentido del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva.

31 Sin embargo, Abbey National alega que, dado que, en virtud del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, el cesionario continúa la personalidad del cedente, este último puede tomar en consideración las operaciones del cesionario sujetas al impuesto para poder deducir la totalidad del IVA que grava los gastos correspondientes a los servicios recibidos para llevar a cabo la transmisión.

32 Esta alegación no puede acogerse. En efecto, por una parte, del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva se desprende que un sujeto pasivo únicamente puede deducir el IVA que grava los bienes y servicios utilizados para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. Por otro lado, en cualquier caso el importe del IVA pagado por el cedente sobre los gastos correspondientes a los servicios recibidos para realizar la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no grava directamente los distintos elementos constitutivos del precio de las operaciones del cesionario sujetas al impuesto, como exige el

artículo 2 de la Primera Directiva. En efecto, dichos gastos no forman parte de los costes de las operaciones por las que se repercute el IVA que utilizan los bienes adquiridos y los servicios obtenidos.

33 También debe desestimarse la alegación de Abbey National según la cual si la transacción hubiese sido una cesión ordinaria de activos de empresa y, por tanto, una operación gravada, Scottish Mutual, en virtud del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, podría haber deducido el IVA que grava los gastos correspondientes a los distintos servicios recibidos para llevar a cabo esta cesión. El hecho de que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no constituya una operación gravada a efectos de dicho artículo no es más que la consecuencia ineludible de que el Estado miembro de que se trata haya optado por aplicar el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva y, por tanto, de que la transmisión no se considere una entrega de bienes. Por consiguiente, carece de pertinencia saber si, en el supuesto de que dicho Estado miembro no hubiese hecho uso de la facultad que ofrece este artículo, la cesión de activos de empresa habría constituido una operación gravada con derecho a deducir los mencionados gastos.

34 De cuanto precede se desprende que los distintos servicios recibidos por el cedente para realizar la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no están directa e inmediatamente relacionados con una o varias operaciones por las que se repercute el IVA con derecho a deducción.

35 No obstante, los costes de estos servicios forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos constitutivos del precio de los productos de una empresa. En efecto, incluso en el caso de una transmisión de una universalidad total de bienes, cuando el sujeto pasivo no realiza más operaciones después de utilizar dichos servicios, los costes de éstos deben considerarse inherentes al conjunto de la actividad económica de la empresa anterior a la transmisión. Cualquier otra interpretación del artículo 17 de la Sexta Directiva sería contraria al principio que exige que el sistema del IVA sea perfectamente neutral con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas de la empresa, a condición de que dichas actividades estén a su vez

sujetas al IVA, y supondría gravar al operador económico con el coste del IVA en el marco de su actividad económica sin darle la posibilidad de deducirlo (véase, en este sentido, la sentencia Gabalfrisa y otros, antes citada, apartado 45). Así, se haría una distinción arbitraria entre los gastos efectuados para las necesidades de una empresa antes de su explotación efectiva y durante ésta, por una parte, y los gastos efectuados para poner fin a dicha explotación, por otra.

36 Por tanto, los distintos servicios utilizados por el cedente para la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes están, en principio, directa e inmediatamente relacionados con el conjunto de la actividad económica de este sujeto pasivo.

37 A este respecto, del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva se desprende que un sujeto pasivo que efectúa 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 primeramente enunciadas.

38 Sin embargo, como señaló el Tribunal de Justicia en el apartado 26 de la sentencia Midland Bank, antes citada, un sujeto pasivo que realiza indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no dan tal derecho puede, no obstante, deducir el IVA que haya gravado los bienes que haya adquirido o los servicios que se le hayan prestado, en la medida en que tengan una relación directa e inmediata con las operaciones por las que se repercute el IVA con derecho a la deducción, sin que proceda distinguir según que se apliquen los apartados 2, 3 o 5 del artículo 17 de la Sexta Directiva.

39 Esta regla también debe aplicarse a los costes de los bienes y servicios que forman parte de los gastos generales correspondientes a una parte de las actividades

económicas de un sujeto pasivo claramente delimitada e integrada por operaciones que estén todas sujetas al IVA, de modo que dichos bienes y servicios tienen una relación directa e inmediata con esta parte de sus actividades económicas.

40 Por lo tanto, si los distintos servicios recibidos por el cedente para realizar la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes tienen una relación directa e inmediata con una parte claramente delimitada de sus actividades económicas, de manera que los costes de dichos servicios forman parte de los gastos generales de dicha parte de la empresa, y si todas las operaciones que la integran están sujetas al IVA, el cedente puede deducir la totalidad del IVA que haya gravado los gastos que haya efectuado para obtener dichos servicios.

41 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si se cumplen estos criterios en el asunto principal.

42 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones planteadas que, cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad que concede el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, de modo que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no es considerada una entrega de bienes, los gastos efectuados por el cedente correspondientes a los servicios recibidos para llevar a cabo esta transmisión forman parte de los gastos generales de este sujeto pasivo y, por lo tanto, están, en principio, directa e inmediatamente relacionados con el conjunto de su actividad económica. En consecuencia, si el cedente efectúa indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho, del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva se desprende que únicamente puede deducir la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas. No obstante, si los distintos servicios recibidos por el cedente para realizar la transmisión tienen una relación directa e inmediata con una parte claramente delimitada de sus actividades económicas, de manera que los costes de dichos servicios forman parte de los gastos generales correspondientes a dicha parte de la empresa, y si todas las operaciones que la integran están sujetas al IVA, este sujeto pasivo puede deducir la totalidad del IVA que haya gravado los gastos que haya efectuado para obtener dichos servicios.

Costas

43 Los gastos efectuados por los Gobiernos del Reino Unido y neerlandés, así como 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), mediante resolución de 2 de noviembre de 1998, declara:

Cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad que concede el artículo 5, apartado 8, 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, de modo que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no es considerada una entrega de bienes, los gastos efectuados por el cedente correspondientes a los servicios recibidos para llevar a cabo esta transmisión forman parte de los gastos generales de este sujeto pasivo y, por lo tanto, están, en

principio, directa e inmediatamente relacionados con el conjunto de su actividad económica. En consecuencia, si el cedente efectúa indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho, del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva se desprende que únicamente puede deducir la parte de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas. No obstante, si los distintos servicios recibidos por el cedente para realizar la transmisión tienen una relación directa e inmediata con una parte claramente delimitada de sus actividades económicas, de manera que los costes de dichos servicios forman parte de los gastos generales correspondientes a dicha parte de la empresa, y si todas las operaciones que la integran están sujetas al impuesto sobre el valor añadido, este sujeto pasivo puede deducir la totalidad del impuesto sobre el valor añadido que haya gravado los gastos que haya efectuado para obtener dichos servicios.

Edward Jann Sevón

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 22 de febrero de 2001.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

A. La Pergola