Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena)

de 30 de mayo de 2013*

«IVA — Sexta Directiva 77/388/CEE — Artículo 5, apartado 8 — Concepto de "transmisión de una universalidad total o parcial de bienes" — Cesión del 30 % de las participaciones en una sociedad para la cual el cedente presta servicios sujetos al IVA»

En el asunto C-651/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 2 de diciembre de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de diciembre de 2011, en el procedimiento entre

Staatssecretaris van Financiën

y

X BV,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por el Sr. J. Malenovský, Presidente de Sala, y los Sres. U. Lõhmus (Ponente) y M. Safjan, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 26 de noviembre de 2012;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de X BV, por la Sra. T.K.M. Rookmaker-Penners y el Sr. C.A. Peeters, belastingadviseurs;

— en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. C. Wissels y B. Koopman, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por los Sres. S. Ossowski y A. Robinson, en calidad de agentes, asistidos por los Sres. R. Hill y G. Peretz, Barristers;

— en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y por los Sres. W. Roels y A. Cordewener, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de 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: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda) y X BV (en lo sucesivo, «X») en relación con una liquidación tributaria complementaria del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») dirigida a esta última por el período comprendido entre el 1 de enero de 1996 y el 31 de diciembre de 1998.

Marco jurídico

Sexta Directiva

3 Con arreglo al artículo 5 de la Sexta Directiva:

«1. Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

[...]

3. Los Estados miembros podrán considerar como bienes corporales:

[...]

c) las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo.

[...]

8. 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.»

4 El artículo 6, apartado 1, de esta Directiva dispone:

«Serán consideradas como “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5.

Tales operaciones pueden consistir, entre otras:

— en la cesión de un bien incorporal, representado o no por un título,

[...]»

5 Conforme al artículo 6, apartado 5, de la Sexta Directiva, el artículo 5, apartado 8, de ésta se aplica «en las mismas condiciones a las prestaciones de servicios».

6 El artículo 13 de la Sexta Directiva, con la rúbrica «Exenciones en el interior del país», en su sección B, con el epígrafe «Otras exenciones», dispone lo siguiente:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

[...]

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 [...]»

Derecho neerlandés

7 El Reino de los Países Bajos hizo uso de la facultad que ofrecen los artículos 5, apartado 8, y 6, apartado 5, de la Sexta Directiva, plasmándola en el artículo 31 de la Wet op de omzetbelasting 1968 (Ley relativa al impuesto sobre el volumen de negocios), de 28 de junio de 1968 (Staatsblad 1968, nº 329), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal. Este artículo está redactado en los siguientes términos:

«En caso de transmisión de una empresa o de una parte de ésta, no se percibirá impuesto alguno, en observancia de los requisitos que hayan de establecerse mediante decreto ministerial, de quien continúe la empresa o parte de ésta, en relación con las entregas de bienes y prestaciones de servicios que constituyan la transmisión.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

8 En 1996, X era titular del 30 % de las participaciones sociales en A BV (en los sucesivo, «A»), sociedad que ejercía actividades en el ámbito de la automatización. B Holding BV, X1 Beheer BV y C BV eran los titulares del resto de las participaciones sociales en A en una proporción del 20,01 %, 30 % y 19,99 % respectivamente.

9 En su condición de miembro del órgano denominado «Management Board» (consejo de administración), X ejercía, al igual que B Holding BV y XI Beheer BV, actividades de dirección de A a cambio de una remuneración determinada contractualmente.

10 A finales de 1996, X y los demás titulares de las participaciones sociales de A vendieron sus participaciones a D plc. En el marco de esta venta se puso fin a las actividades de dirección en favor de A y X se retiró de su Management Board.

11 En relación con esta venta de participaciones, se prestaron varios servicios a X, por los que se emitieron facturas en las que figuraba el IVA. X dedujo este impuesto en sus declaraciones del IVA, por considerar que la cesión de sus participaciones debía calificarse de transmisión de una universalidad de bienes y servicios y que los gastos en que había incurrido en el marco de esta transacción debían considerarse parte de los gastos generales vinculados al conjunto de su actividad económica, y, por ende, deducibles en su totalidad.

12 El Inspecteur, como autoridad competente en los Países Bajos en el ámbito de la percepción del IVA, consideró que no procedía esta deducción y emitió una liquidación complementaria. Posteriormente, desestimó la reclamación presentada por X contra esta liquidación pero redujo su importe.

13 El Gerechtshof te 's-Gravenhage (Tribunal de apelación de La Haya) declaró fundado el recurso interpuesto por X contra la resolución del Inspecteur y anuló la liquidación complementaria. Según ese órgano jurisdiccional, la cesión de las participaciones de X quedaba fuera del ámbito de aplicación del IVA puesto que no se trataba de una actividad económica. Consideró, no obstante, que el IVA soportado podía ser objeto de deducción dado que la venta y la cesión de sus participaciones estaban relacionadas con la actividad de X como agente económico.

14 El Staatssecretaris van Financiën interpuso recurso de casación contra la sentencia del Gerechtshof te 's-Gravenhage ante el Hoge Raad der Nederlanden.

15 El órgano jurisdiccional remitente hace referencia a la sentencia de 29 de octubre de 2009, SKF (C-29/08, Rec. p. I-10413, apartados 32 a 34 y punto 2 del fallo), de la que deduce que la cesión controvertida del 30 % de las participaciones sociales en A, que tuvo lugar junto con el cese de las actividades de dirección de esta sociedad, es una actividad económica que debe quedar exenta con arreglo al artículo 13, sección B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva.

16 No obstante, señala que el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 41 de esa misma sentencia que una cesión de participaciones sociales que ha de considerarse una actividad económica no está sujeta al IVA si esta cesión es asimilable a la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes y el Estado miembro de que se trata ha ejercitado la facultad prevista en el artículo 5, apartado 8, primera frase, de dicha Directiva.

17 El órgano jurisdiccional remitente considera que el derecho a deducción depende de la posibilidad de aplicar la referida disposición a una cesión de participaciones como la controvertida en el asunto principal.

18 En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Puede equipararse la cesión del 30 % de las acciones de una sociedad –para la cual el cedente presta servicios sujetos al IVA– a la transmisión de (una parte de) una universalidad de bienes, en el sentido del artículo 5, apartado 8, y/o de servicios, en el sentido del artículo 6, apartado 5, de la Sexta Directiva?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿puede equipararse la cesión mencionada en la primera cuestión a la transmisión de (una parte de) una universalidad de bienes, en el sentido del artículo 5, apartado 8, y/o de servicios, en el sentido del artículo 6, apartado 5, de la Sexta Directiva, si los demás accionistas, que también prestaban servicios sujetos al IVA a la sociedad cuyas acciones se transmiten, ceden (casi) simultáneamente a la misma persona todas las demás acciones de la sociedad?

3) En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión, ¿puede tener la cesión mencionada en la primera cuestión la consideración de transmisión de (una parte de) una empresa en el sentido del artículo 5, apartado 8, y/o del artículo 6, apartado 5, de la Sexta Directiva, habida cuenta de que esta cesión está estrechamente vinculada con actividades de gestión ejercidas en el marco de la referida participación?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial

19 La Comisión Europea, sin proponer expresamente una excepción de inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial, plantea, no obstante, en las observaciones que presentó ante el Tribunal de Justicia, dudas en cuanto a la pertinencia de las cuestiones planteadas para la solución del litigio principal. La Comisión estima que el órgano jurisdiccional remitente puede pronunciarse sobre la posibilidad de deducir el IVA sobre la base de los hechos que conoce. A su juicio, resulta irrelevante si la operación controvertida en el litigio principal se halla fuera del ámbito de aplicación del IVA o si está exenta en virtud del artículo 13, sección B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva, puesto que la cuestión pertinente es si el IVA soportado por X por los servicios de los que fue destinataria puede deducirse o no, y para responder a esta cuestión basta con examinar si los gastos efectuados por X pueden vincularse a la cesión de acciones o a otras actividades de X, a saber, los servicios de dirección prestados por ésta.

20 A este respecto, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad disfrutan de una presunción de pertinencia (véanse las sentencias de 7 de octubre de 2010, dos Santos Palhota y otros, C-515/08, Rec. p. I-9133, apartado 20, y de 5 de abril de 2011, Société fiduciaire nationale d'expertise comptable, C-119/09, Rec. p. I-2551, apartado 21).

21 La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta evidente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o también cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (véanse, en particular, las sentencias de 5 de diciembre de 2006, Cipolla y otros, C-94/04 y C-202/04, Rec. p. I-11421, apartado 25; de 7 de diciembre de 2010, R., C-285/09, Rec. p. I-12605, apartado 32, y de 19 de junio de 2012, Chartered Institute of Patent Attorneys, C-307/10, apartado 32 y la jurisprudencia citada).

22 No ocurre así en el presente asunto. En efecto, si bien de la resolución de remisión se desprende que el litigio principal trata sobre la negativa a conceder el derecho a deducir el IVA correspondiente a prestaciones recibidas en relación con la cesión de acciones y no con el trato fiscal de esta operación, la existencia del derecho a deducción se determina, en particular, en función del trato fiscal de las operaciones por las que se repercute el IVA con las que estén relacionadas las operaciones por las que se soporta el IVA (sentencia SKF, antes citada, apartado 60).

23 Por consiguiente, le interpretación del Derecho de la Unión solicitada con el fin de saber qué trato fiscal ha de darse a una operación como la controvertida en el litigio principal responde efectivamente a una necesidad objetiva inherente a la solución de un contencioso pendiente ante el órgano jurisdiccional remitente.

24 De ello se deduce que la petición de decisión prejudicial es admisible.

Sobre el fondo

25 Mediante sus tres cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 5, apartado 8, y/o 6, apartado 5, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que la cesión del 30 % de las acciones de una sociedad, para la cual el cedente presta servicios sujetos al IVA, constituye una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes o servicios en el sentido de estas disposiciones. En caso de respuesta negativa, dicho órgano jurisdiccional desea saber si concurren no obstante los requisitos para la aplicación de estas disposiciones cuando, por un lado, los otros accionistas ceden casi simultáneamente a la misma persona el resto de las acciones de esta sociedad y, por otro lado, la cesión está estrechamente vinculada a las actividades de dirección realizadas en favor de esa misma sociedad.

26 Con carácter preliminar, habida cuenta de que el órgano jurisdiccional remitente hace referencia a dos disposiciones de la Sexta Directiva relativas, respectivamente, a la entrega de bienes y a las prestaciones de servicios, procede recordar que, con arreglo al artículo 6, apartado 1, de esta Directiva, la cesión de un bien incorporal, representado o no por un título, se considerará una prestación de servicios. De ello se desprende que, dadas las circunstancias del asunto principal, el artículo pertinente es el artículo 6, apartado 5, de la referida Directiva.

27 No obstante, el artículo 5, apartado 3, letra c), de esta misma Directiva ofrece a los Estados miembros la posibilidad de considerar como bienes corporales las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo (sentencia de 5 de julio de 2012, DTZ Zadelhoff, C-259/11, apartado 31). Por consiguiente, no puede excluirse la posibilidad de que el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva sea también pertinente para el litigio principal.

28 Dado que el Tribunal de Justicia no dispone de suficiente información para decidir cuál de las dos disposiciones a las que se hace referencia en las cuestiones prejudiciales es aplicable a las circunstancias del litigio principal, procede interpretar el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, puesto que éste establece el contenido de la regla de la no entrega, y, en su caso, aplicar *mutatis mutandis* los criterios de interpretación establecidos en el artículo 6, apartado 5, de la misma Directiva en relación con el artículo 5, apartado 8.

29 En primer lugar, en cuanto a la pregunta de si la cesión del 30 % de las acciones de una sociedad puede constituir una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, procede recordar que el artículo 5, apartado 8, primera frase, de la Sexta Directiva dispone 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 y no se halla sujeta al IVA en virtud del artículo 2 de ésta (véanse las sentencias de 22 de febrero de 2001, Abbey National, C-408/98, Rec. p. I-1361, apartado 30; de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, Rec. p. I-14393, apartado 29; SKF, antes citada, apartado 36, y de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C-444/10, Rec. p. I-11071, apartado 20).

30 Consta que el Reino de los Países Bajos ha hecho uso de la facultad conferida por esta disposición.

31 Al no existir una remisión expresa en la Sexta Directiva al Derecho de los Estados miembros para determinar el sentido y el alcance del concepto de transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, éste constituye un concepto autónomo del Derecho de la Unión, y debe, en consecuencia, interpretarse de manera uniforme con objeto de evitar divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (sentencias antes citadas Zita Modes, apartados 32 y 35, y Schriever, apartado 22).

32 El Tribunal de Justicia ha interpretado este concepto en el sentido de que comprende la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa, con elementos corporales y, en su caso, incorporales que, conjuntamente, constituyen una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero que no comprende la mera cesión de bienes, como la venta de existencias (véanse las sentencias antes citadas Zita Modes, apartado 40; SKF, apartado 37, y Schriever, apartado 24). También es necesario, para la aplicación del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, que el cesionario tenga intención de explotar el establecimiento mercantil o la parte de empresa transmitida y no simplemente de liquidar de inmediato la actividad en cuestión (sentencias antes citadas Zita Modes, apartado 44, y Schriever, apartado 37).

33 Según señala el órgano jurisdiccional remitente, de los apartados 38 y 40 de la sentencia SKF, antes citada, se desprende ciertamente que el Tribunal de Justicia no excluye que la cesión de una participación del 100 % pueda asimilarse, en determinadas circunstancias, a la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, siempre que dicha cesión tenga como consecuencia la cesión total o parcial de los activos de las empresas en cuestión. Sin embargo, en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, el Tribunal de Justicia no disponía de los datos necesarios para pronunciarse sobre la aplicabilidad del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva a una operación como la controvertida en ese asunto y dejó en manos del órgano jurisdiccional remitente el examen de este extremo.

34 En el apartado 25 de la sentencia Schriever, antes citada, el Tribunal de Justicia observó que para que pueda considerarse que existe una transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, es necesario que el conjunto de los elementos transmitidos sea suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma.

35 A este respecto, procede señalar que, a diferencia de la tenencia de los activos de una empresa, el hecho de ser titular de las acciones de ésta no es suficiente para permitir desarrollar una actividad económica autónoma.

36 En efecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la mera adquisición, la mera tenencia y la simple venta de participaciones sociales no constituyen, en sí mismas, una actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva, ya que la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. El eventual dividendo, fruto de esta participación, es resultado de la mera propiedad del bien (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de junio de 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Rec. p. I-3111, apartado 13; de 14 de noviembre de 2000, Floridienne y Berginvest, C-142/99, Rec. p. I-9567, apartados 17 y 22; de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C-16/00, Rec. p. I-6663, apartado 19, y de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, apartado 32 y la jurisprudencia citada).

37 El caso es distinto cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la adquisición de la participación, si ésta implica la realización de operaciones sujetas al IVA, tales como la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Polysar Investments Netherlands, apartado 14; Floridienne y Berginvest, apartados 18 y 19, y Cibo Participations, apartados 20 y 21, y Portugal Telecom, apartados 33 y 34).

38 Por consiguiente, como ha alegado el Gobierno alemán, la cesión de las acciones de una sociedad no puede asimilarse, independientemente de la importancia de la participación en el capital, a la trasmisión de una universalidad total o parcial de bienes, en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, a no ser que la participación forme parte de una unidad independiente que permita el ejercicio de una actividad económica independiente y que el adquirente ejerza esta actividad. Sin embargo, una simple cesión de acciones que no se acompaña de la transmisión de los activos no permite al cesionario llevar a cabo una actividad económica independiente como sucesor del cedente.

39 En efecto, los accionistas no son propietarios de los activos de la empresa en la que participan, sino que son los propietarios de la participación y tienen, por ello, un derecho al dividendo, a ser informados y a tomar parte en la adopción de las decisiones importantes para la gestión de la empresa. Una participación del 30 % en una sociedad supone únicamente un derecho limitado sobre dicha sociedad.

40 De cuanto antecede se desprende que la cesión del 30 % de las acciones de una sociedad no puede asimilarse a la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes en sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva.

41 La finalidad de la referida disposición no desvirtúa en modo alguno esta afirmación. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el objetivo específico del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva es facilitar las transmisiones de empresas o partes de empresas, simplificándolas y evitando sobrecargar la tesorería del beneficiario con una carga fiscal desmesurada que, en cualquier caso, recuperaría posteriormente mediante una deducción del IVA soportado (véanse las sentencias antes citadas Zita Modes, apartado 39, y Schriever, apartado 23).

42 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que está justificado un tratamiento especial, puesto que es posible que el importe del IVA que debe anticiparse por la transmisión sea especialmente elevado en comparación con los recursos de la empresa de que se trate (sentencia Zita Modes, antes citada, apartado 41).

43 Sin embargo, esta dificultad no se presenta en el marco de la transmisión de una participación, independientemente de su importancia. En efecto, según se desprende los apartados 36 y 37 de la presente sentencia, la venta de acciones, o bien no constituye una actividad económica sujeta al IVA, o bien está exenta en virtud del artículo 13, sección B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva si se lleva a cabo para realizar una intervención directa o indirecta en la gestión de sociedad en la que se produce la adquisición de participación (sentencia de 20 de junio de 1996, Wellcome Trust, C-155/94, Rec. p. I-3013, apartado 35). En ambos casos, el adquirente de las acciones no soporta el IVA.

44 En segundo lugar, procede examinar si la respuesta dada sería diferente si se tuviese en cuenta el hecho de que todos los accionistas vendieron su participación a un mismo comprador casi simultáneamente, por lo que éste pasó a ser titular del 100 % de las acciones de la empresa en cuestión.

45 A este respecto, debe recordarse que, según el principio fundamental inherente al sistema del IVA, este impuesto 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 (véanse, en particular, las sentencias de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec. p. I-4177, apartado 29, y Abbey National, antes citada, apartado 27).

46 Procede señalar, además, que el tenor literal del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva emplea el término «cedente» en singular, lo que implica que no se contempla la aplicación de esta disposición en el supuesto de que varios cedentes vendan su participación a un mismo cesionario.

47 De ello se desprende que cada operación ha de apreciarse de manera individual e independiente.

48 Es cierto que el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 79 de la sentencia SKF, antes citada, que la circunstancia de que la cesión de acciones se desarrolle en varias operaciones consecutivas no influye en su análisis del trato fiscal que ha de darse a esta cesión.

49 Sin embargo, tal como se ha afirmado en el apartado 33 de la presente sentencia, en el asunto que dio lugar a la sentencia SKF, antes citada, el Tribunal de Justicia no disponía de datos suficientes para pronunciarse sobre la aplicabilidad del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva a la operación controvertida en el litigio principal y respondió interpretando el artículo 13, sección B, letra d), número 5, de esta Directiva.

50 En todo caso, las circunstancias de este último asunto difieren de las controvertidas en el litigio principal puesto que no se trataba de una pluralidad de vendedores que hubiesen realizado operaciones sucesivas en favor de un mismo comprador.

51 Por consiguiente, la cesión a favor de una misma persona de todas las acciones de una sociedad por todos los accionistas de ésta no puede asimilarse a la transmisión de una universalidad de bienes, en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva.

52 En tercer lugar, en lo que respecta a la pertinencia para la respuesta dada del hecho de que la cesión del 30 % de las acciones se halla estrechamente vinculada con las actividades de dirección realizadas por el vendedor para la sociedad en la que participaba, procede señalar, al igual que afirmaron los Gobiernos neerlandés y del Reino Unido, que el cese de las actividades de dirección parece ser la consecuencia directa y lógica de la venta de la participación de X.

53 Sólo se alcanzaría un resultado distinto si las actividades de dirección del vendedor hubiesen sido una parte autónoma de su propia empresa cuya explotación hubiera podido retomar el cesionario de manera independiente y por la cual éste hubiera pagado una contrapartida distinta del precio de las acciones. Sin embargo, en tal caso, la transmisión de una universalidad de bienes englobaría únicamente las actividades de dirección y no la cesión de las acciones, puesto que estas dos transacciones se refieren a empresas distintas.

54 En consecuencia, ha de considerarse que el hecho de que la cesión de acciones se haya realizado al mismo tiempo que el cese de las actividades de dirección es irrelevante para la respuesta que ha de darse a las cuestiones prejudiciales.

55 Por último, con el fin de dar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta útil, ya que precisa la respuesta a las cuestiones prejudiciales para decidir si existe un derecho a deducción en las circunstancias del litigio principal, ha de recordarse que el derecho a deducción existe en el supuesto de que se dé una relación directa e inmediata entre las operaciones por la que se soporta el IVA y las operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a deducción. Si no fuera así, procederá examinar si los gastos atendidos para adquirir los bienes u obtener los servicios por los que se soporta el IVA forman parte de los gastos generales referentes a la actividad económica total del sujeto pasivo. En uno u otro caso, la existencia de una relación directa e inmediata presupone que el coste de los servicios por los que se soporta el IVA está incorporado en el precio de las operaciones concretas por las que se repercute el IVA o en el precio de los bienes entregados o los servicios prestados por el sujeto pasivo en el marco de sus actividades económicas, respectivamente (sentencias Cibo Participations, antes citada, apartados 31 y 33; SKF, antes citada, apartado 60; de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, apartado 48, y de 21 de febrero de 2013, Becker, C-104/12, apartados 19 y 20).

56 Dado que la cesión de acciones controvertida en el litigio principal ha de calificarse como operación exenta en virtud del artículo 13, sección B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva, sólo podrá admitirse el derecho a deducción si el coste de los servicios prestados a X en relación con dicha cesión forma parte de los gastos generales correspondientes al conjunto de su actividad económica y no se ha incorporado en el precio de venta de dichas acciones.

57 Por lo tanto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar si se ha cumplido dicha condición, tomando en consideración todas las circunstancias en las que se llevaron a cabo las operaciones controvertidas en el litigio principal.

58 De las anteriores consideraciones resulta que procede responder a las cuestiones planteadas que los artículos 5, apartado 8, y/o 6, apartado 5, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que la cesión del 30 % de las acciones de una sociedad, para la cual el cedente presta servicios sujetos al IVA, no constituye una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes o servicios en el sentido de estas disposiciones, con independencia de que los otros accionistas cedan casi simultáneamente a la misma persona el resto de las acciones de esta sociedad y de que esta cesión esté estrechamente vinculada a las actividades de dirección realizadas en favor de esa misma sociedad.

Costas

59 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. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Novena) declara:

Los artículos 5, apartado 8, y/o 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: base imponible uniforme, deben interpretarse en el sentido de la cesión del 30 % de las acciones de una sociedad, para la cual el cedente presta servicios sujetos al impuesto sobre el valor añadido, no constituye una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes o servicios en el sentido de estas disposiciones, con independencia de que los otros accionistas cedan casi simultáneamente a la misma persona el resto de las acciones de esta sociedad y de que esta cesión esté estrechamente vinculada a las actividades de dirección realizadas en favor de esa misma sociedad.

Firmas