

Con arreglo al apartado 1 del artículo 19 de la Sexta Directiva 77/388 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativos a los impuestos sobre el volumen de negocios, una empresa que no es sujeto pasivo del Impuesto sobre el Valor Añadido por el conjunto de sus operaciones puede deducir del impuesto a cuyo pago está obligada el impuesto que pagó en el límite de una prorrata obtenida de una fracción cuyo denominador está constituido por la cuantía total del volumen de negocios correspondiente a las operaciones que conllevan el derecho a la deducción, así como las operaciones que no conllevan el derecho a la deducción. Dicha disposición debe interpretarse en el sentido de que los dividendos de acciones percibidos por una empresa de este tipo deben excluirse del citado denominador. En efecto, al no ser contraprestación de ninguna actividad económica a efectos de la Sexta Directiva, la percepción de dividendos no está comprendida dentro del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido, por lo que los dividendos procedentes de la tenencia de participaciones son ajenos al sistema de derecho de deducción.

Partes

En el asunto C-333/91,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Conseil d'Etat francés, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Sofitam SA (anteriormente Satam SA)

y

Ministre chargé du Budget,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 19 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios ° Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

integrado por los Sres.: O. Due, Presidente; M. Zuleeg y J.L. Murray, Presidentes de Sala; G.F. Mancini, F.A. Schockweiler, J.C. Moitinho de Almeida y F. Grévisse, Jueces;

Abogado General: Sr. W. Van Gerven;

Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

° En nombre de Satam SA (actualmente denominada Sofitam SA), por Me Philippe Derouin, Abogado de París;

° en nombre del Gobierno francés, por el Sr. Philippe Pouzoulet, sous-directeur des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, en calidad de Agente, asistido por el Sr. Géraud de Bergues, secrétaire adjoint principal des Affaires étrangères, en calidad de Agente suplente;

° en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. T.P. Hofstre, Secretaris-generaal interino del Ministerie van Buitenlandse zaken, en calidad de Agente;

° en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. Vasileios Kontolaimos, Consejero Jurídico Adjunto del Consejo Jurídico del Estado, en calidad de Agente;

° en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Henri Étienne, Consejero Jurídico Principal, y el Sr. Johannes F. Bull, Consejero Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Satam SA, del Gobierno francés, representado por la Sra. Catherine de Salins, secrétaire des Affaires étrangères, en calidad de Agente; del Gobierno helénico, representado por el Sr. Vasileios Kontolaimos, Consejero Jurídico Adjunto, asistido por la Srta. Marias Basdeki, mandataria judicial, en calidad de Agentes, y de la Comisión, expuestas en la vista de 9 de diciembre de 1992;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de enero de 1993;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 13 de diciembre de 1991, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de diciembre siguiente, el Conseil d' Etat francés planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 19 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre la sociedad anónima Satam (actualmente denominada Sofitam; en lo sucesivo, "Satam"), con domicilio en Asnières (Francia), y el ministre chargé du Budget, como consecuencia de una liquidación complementaria por el Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, "IVA") reclamada a Satam y derivada de la minoración de sus derechos a deducir.

3 Satam, sociedad holding, dedujo de su liquidación del IVA la totalidad de las cuotas de dicho impuesto que, durante el mismo ejercicio, habían gravado sus adquisiciones de bienes y servicios. Tras haber comprobado que los ingresos percibidos por Satam comprendían, por una parte, diversos rendimientos sujetos al IVA y, por otra, dividendos no sujetos a dicho impuesto, la Administración francesa estimó que, de conformidad con el code général des impôts, el impuesto que había gravado los bienes y servicios adquiridos por la sociedad sólo hubiera debido deducirse, por parte de ésta, dentro del límite del porcentaje que resulta de la relación entre el importe de sus ingresos sujetos al IVA y el importe anual del conjunto de sus ingresos, incluidos los dividendos cobrados. En consecuencia, la Administración francesa reclamó a Satam un importe adicional en concepto de IVA, derivado de la reducción de sus derechos a deducir.

4 Satam se opuso a dicha reclamación, alegando que los dividendos no están comprendidos entre los elementos que deben incluirse en la prorrata de deducción y que, en caso contrario, las

disposiciones del code général des impôts serían incompatibles con las del artículo 19 de la Sexta Directiva a las que deben adaptar el Derecho nacional.

5 Las disposiciones del apartado 1 del artículo 19 son las siguientes:

"1. La prorrata de deducción [...] será la resultante de una fracción en la que figuren:

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

° en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones reflejadas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción [...]"

6 Ante el Conseil d' Etat, Satam sostuvo que el importe total anual que, según el artículo 19, debe computarse en el denominador, comprende únicamente las sumas percibidas por el sujeto pasivo por la ejecución de operaciones sujetas al IVA o expresamente declaradas exentas del mismo, excepto los rendimientos, como los dividendos, cuya percepción no esté relacionada con la realización de un volumen de negocios ni esté comprendida dentro del ámbito de aplicación del IVA.

7 Tras destacar que Satam no intervino en la gestión de las empresas en que posee participaciones, el Conseil d' Etat estimó que el recurso suscitaba problemas de interpretación del Derecho comunitario y decidió plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia destinada a saber:

"Si, habida cuenta de su redacción, las citadas disposiciones del artículo 19 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que los dividendos de acciones percibidos por una empresa que no está sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido por el conjunto de sus operaciones deben excluirse del denominador de la fracción utilizada para el cálculo de la prorrata de deducción o si, habida cuenta de la finalidad y el sistema del régimen de deducciones establecido por la Directiva y que se desprende, en particular, de su artículo 17, en relación con su artículo 19, las disposiciones de este último deben interpretarse, por el contrario, en el sentido de que los dividendos de que se trata deben incluirse, al igual que los rendimientos exentos del Impuesto sobre el Valor Añadido, en dicho denominador."

8 Para una más amplia exposición de los hechos del litigio principal, de la normativa aplicable y de las observaciones escritas presentadas, el Tribunal se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

9 Para responder a la cuestión planteada, es oportuno recordar las características, pertinentes en el asunto principal, de la finalidad del sistema del IVA por lo que respecta al mecanismo de las deducciones y al concepto de sujeto pasivo.

10 Según reiterada jurisprudencia (véase, en particular, la sentencia de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia, 50/87, Rec. p. 4797, apartado 15), 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 sujetas al IVA.

11 *Del mecanismo de deducción, tal y como se regula en los artículos 17 a 20 de la Sexta Directiva, se deduce 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 (véase la sentencia de 8 de marzo de 1988, Intiem, 165/86, Rec. p. 1471, apartados 13 y 14).*

12 *A este respecto, procede recordar la jurisprudencia conforme a la cual no tiene la calidad de sujeto pasivo del IVA y no tiene derecho a deducir, según el artículo 17 de la Sexta Directiva, una sociedad holding cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa ni indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos sin que sea titular dicha sociedad holding en su calidad de accionista o socio (véase la sentencia de 20 de junio de 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Rec. p. I-3111, apartado 17). Dicha conclusión se basa, en particular, en la consideración de que la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una actividad económica a efectos de la Sexta Directiva.*

13 *Al no ser contraprestación de ninguna actividad económica a efectos de la Sexta Directiva, la percepción de dividendos no está comprendida dentro del ámbito de aplicación del IVA. En consecuencia, los dividendos procedentes de la tenencia de participaciones son ajenos al sistema de derechos de deducción.*

14 *De ello se desprende que, so pena de poner en peligro el objetivo de la perfecta neutralidad que garantiza el sistema común del IVA, los dividendos deben excluirse del cálculo de la prorrata de deducción contemplada en los artículos 17 y 19 de la Sexta Directiva.*

15 *A la vista de estas consideraciones, procede responder a la cuestión planteada que las disposiciones del apartado 1 del artículo 19 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 que los dividendos de acciones percibidos por una empresa que no es sujeto pasivo del IVA por el conjunto de sus operaciones deben excluirse del denominador de la fracción utilizada para el cálculo de la prorrata de deducción.*

Decisión sobre las costas

Costas

16 *Los gastos efectuados por los Gobiernos francés, neerlandés y helénico, y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.*

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA,

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Conseil d' Etat mediante resolución de 13 de diciembre de 1991, declara:

Las disposiciones del apartado 1 del artículo 19 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 que los dividendos de acciones percibidos por una empresa que no es sujeto pasivo del IVA por el conjunto de sus operaciones deben excluirse del denominador de la fracción utilizada para el cálculo de la prorrata de deducción.