

|

62000C0016

Conclusiones del Abogado General Stix-Hackl presentadas el 6 de marzo de 2001. - Cibo Participations SA contra Directeur régional des impôts du Nord-Pas-de-Calais. - Petición de decisión prejudicial: Tribunal administratif de Lille - Francia. - Sexta Directiva IVA - Actividad económica - Intervención de una sociedad holding en la gestión de sus filiales - Deducción del IVA soportado por los servicios utilizados por la sociedad holding en relación con la adquisición de participaciones en una filial - Percepción de dividendos por la sociedad holding. - Asunto C-16/00.

Recopilación de Jurisprudencia 2001 página I-06663

Conclusiones del abogado general

I. Introducción

1. En el presente caso, el tribunal administratif de Lille plantea al Tribunal de Justicia la cuestión de hasta qué punto una sociedad holding tiene derecho a deducir, con arreglo a 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 (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), el impuesto soportado por los gastos efectuados en el marco de la adquisición de participaciones en empresas.

II. Hechos y procedimiento principal

2. La demandante en el procedimiento principal, la sociedad anónima Cibo Participations (en lo sucesivo, «Cibo»), es una sociedad holding constituida por su accionista mayoritario, la Compagnie d'Importation des laines (en lo sucesivo, «CIL»), cuyo objeto social era crear, mediante la adquisición de participaciones en empresas, un grupo empresarial coherente y complementario en el sector del comercio de la lana.

3. El procedimiento principal de que conoce el órgano jurisdiccional remitente tiene por objeto una reclamación a posteriori del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») dirigida a Cibo, basada en el hecho de que las autoridades tributarias no reconocen una deducción del impuesto soportado practicada por la demandante en el período comprendido entre el 2 de noviembre de 1993 y el 31 de diciembre de 1994 por diversos servicios que le fueron facturados por terceros en relación con la adquisición de participaciones en empresas, como auditorías de sociedades, negociación de precios, organización de la toma de control de las sociedades y servicios jurídicos y fiscales, así como la adquisición de participaciones en el capital. Cibo percibe por sus servicios una remuneración a tanto alzado del 0,5 % del volumen de negocios de las sociedades filiales.

4. La Administración tributaria francesa alegó que una gran parte del volumen de negocios de Cibo está constituido por ingresos por dividendos (en el ejercicio de 1993, el 99,32 %, y en 1994,

el 92,07 % de sus ingresos totales), mientras que la retribución por los servicios que presta a sus sociedades filiales representa el resto. Según la Administración tributaria francesa, la sociedad holding no obtiene ningún ingreso procedente de actividades económicas propiamente dichas.

5. Mediante resolución de 6 de enero de 2000, el tribunal administratif de Lille decidió plantear al Tribunal de Justicia, con carácter prejudicial, las tres siguientes cuestiones relativas a los requisitos para poder practicar una deducción del impuesto soportado con arreglo a la Sexta Directiva:

«1) ¿Qué criterio debe aplicarse para definir la intervención? ¿Puede deducirse su existencia, en particular, de la existencia de prestaciones remuneradas, de la coordinación de un grupo por parte de una sociedad holding, de la gestión de hecho que priva de toda independencia a la filial, o de cualquier otro elemento?

2) En caso de que exista intervención, ¿queda la percepción de dividendos fuera del ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido por un motivo distinto de la actividad económica, en la medida en que no es una contraprestación por una operación de entrega de bienes o de prestación de servicios?, o, teniendo en cuenta que los gastos se realizan para la adquisición de acciones cuya finalidad directa es participar en actividades económicas, ¿está comprendida la percepción de dividendos dentro del ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y, en ese supuesto, está exenta con arreglo al artículo 13, parte B, letra d), número 1, de la Sexta Directiva, o está gravada?

3) En el caso de que la percepción de dividendos quede fuera del ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido, ¿qué consecuencias se derivan de ello para los derechos de deducción:

- queda excluido todo derecho a deducir el impuesto correspondiente a los gastos realizados para la adquisición de acciones, puesto que no contribuyen a ninguna operación gravada,

- o debe admitirse su deducción en concepto de gastos generales?»

III. Marco jurídico

6. Con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, están sujetas 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».

Con arreglo al artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, se considera sujetos pasivos a «quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad». De conformidad con el apartado 2, se consideran «actividades económicas» todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluida la «operación que implique la explotación de un bien [corporal o] incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo».

En el artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva se dispone que deben eximirse del IVA determinadas actividades, entre ellas, con arreglo a la letra d), número 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, con excepción de los títulos representativos de mercaderías, y los derechos o títulos enunciados en el apartado 3 del artículo 5».

En el artículo 17 se regula el nacimiento y el alcance del derecho a deducir. Con arreglo al artículo 17, apartado 2, el sujeto pasivo sólo está autorizado para deducir el impuesto soportado en la

medida en que «los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas», concretamente por valor de las cuotas del IVA, 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.

En el artículo 17, apartado 5, se establece la manera en que debe procederse a la deducción en el caso de bienes y servicios utilizados tanto para efectuar operaciones que dan derecho a deducción como para operaciones que no confieren tal derecho. A este respecto, en el párrafo primero se dispone lo siguiente: «En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.» De conformidad con el párrafo segundo, esta prorrata «se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19».

El artículo 19 contiene las normas relativas al cálculo de la prorrata de deducción. Con arreglo al artículo 19, apartado 1, la prorrata es la resultante de una fracción en la que figuran, en el numerador, la cuantía total, excluido el IVA, del volumen de negocios relativo a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción y, en el denominador, la suma de la cantidad que figura en el numerador y de la cuantía del volumen de negocios relativo a las operaciones que no conlleven el derecho a la deducción, excluido el IVA.

En el artículo 19, apartado 2, se establece, como excepción a lo dispuesto en el apartado 1, la exclusión, a efectos del cálculo, de la cuantía del volumen de negocios correspondiente a determinadas operaciones, como por ejemplo las operaciones enunciadas en el artículo 13, parte B, letra d), siempre que se trate de operaciones accesorias.

IV. Sobre la primera cuestión prejudicial

7. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende saber cuáles son los requisitos para que exista «intervención» de una sociedad holding en la gestión de sus sociedades filiales.

Alegaciones de las partes

8. *Cibo* señala, remitiéndose a los artículos 4 y 13 de la Sexta Directiva, que dichas disposiciones distinguen claramente entre las actividades que constituyen «actividades económicas» y aquellas otras que no lo son, y que esto resulta determinante para responder a la cuestión del derecho a la deducción.

Asimismo, *Cibo* se remite a una serie de sentencias del Tribunal de Justicia en las cuales éste se ha pronunciado sobre la cuestión de la calificación de las sociedades holding. Según afirma, de dicha jurisprudencia se desprende claramente que, en principio, una sociedad holding no ejerce una actividad económica y, por tanto, no es un sujeto pasivo, a no ser que intervenga en la gestión de sus sociedades filiales. Sin embargo, hasta ahora el Tribunal de Justicia no ha definido el concepto de «intervención». En opinión de *Cibo*, a este respecto debe excluirse como criterio el concepto de «gestión de hecho». En el Derecho francés, este concepto se aplica a quienes ejercen la dirección real de una empresa, y no a quienes les corresponde dicha función desde un punto de vista meramente jurídico.

Aun cuando, en la práctica, la gestión de hecho presente todas las características de una «intervención», tan sólo constituye la última fase de dicha «intervención», toda vez que puede conducir a la pérdida de la personalidad jurídica propia de la sociedad filial. En opinión de *Cibo*, un inversor puede encontrarse, dependiendo de la finalidad y el alcance de la adquisición de su

participación, en diferentes situaciones.

A este respecto, las dos siguientes modalidades constitutivas de una «intervención» responden al concepto de «coordinación de un grupo» mencionado en la cuestión prejudicial, que se aplica como criterio en el Derecho tributario francés en el ámbito del impuesto de solidaridad sobre el patrimonio (ISF):

- La primera modalidad se refiere al caso en que la participación constituye la práctica totalidad del capital y su titular participa activamente en la dirección de la empresa, de modo que interviene en su gestión. En este contexto, la mayoría de las veces el accionista tiene ocasión de prestar diversos servicios retribuidos a las sociedades filiales.

- La segunda modalidad se corresponde con el caso de la máxima participación posible, a saber, el caso en que el titular domina totalmente la sociedad filial e «interviene» en la dirección de la empresa como administrador de hecho.

Según Cibo, en estos dos casos la adquisición de participaciones constituye una actividad económica comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, ya que la sociedad holding tiene la posibilidad de hecho o de Derecho de intervenir en la gestión de la sociedad filial más allá del mero ejercicio de sus derechos como accionista.

9. El Gobierno francés señala, en primer lugar, que, en su opinión, de una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia cabe deducir, a contrario, que la adquisición, la posesión y la cesión de participaciones, así como la percepción de dividendos, se encuentran comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva siempre que dichas actividades vayan acompañadas de la intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades participadas. Según el Gobierno francés, por «intervención» debe entenderse una influencia determinante en la gestión de la empresa de que se trate. A su juicio, cabe presumir la existencia de una influencia en la dirección de la empresa suficiente como para constituir una «intervención» cuando la sociedad holding posea, de hecho o de Derecho, la mayoría de los votos en la empresa de que se trate. Dicha influencia puede deducirse asimismo de diversas características de las relaciones jurídicas, financieras, administrativas y sociales entre la sociedad matriz y las sociedades filiales, como por ejemplo el control de las decisiones, la similitud entre sus objetos sociales, la designación del personal de dirección y la prestación de servicios retribuidos.

10. La Comisión se remite al asunto Floridienne y Berginvest, pendiente aún de resolución en el momento de presentar sus observaciones escritas, y a las conclusiones presentadas el 4 de abril de 2000 por el Abogado General Sr. Fennelly, que no define el «concepto de intervención» como tal, sino que examina si la propia sociedad holding ejerce o no actividades económicas.

En opinión de la Comisión, la presente cuestión no debe responderse con ayuda de un concepto especial de «intervención» ajeno a la Sexta Directiva -razón por la cual sólo se pronuncia al respecto con carácter subsidiario-, sino en función de la apreciación que se haga de las actividades de que se trata a la luz del artículo 4 de la Sexta Directiva, en relación con su artículo 2.

En relación con la definición de «intervención», la Comisión observa, en primer lugar, remitiéndose a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que en el asunto Polysar Investments Netherlands se trataba de una sociedad holding pura, mientras que en el presente caso se trata de una sociedad holding mixta, que, además de la gestión de sus participaciones, presta a sus sociedades filiales otros servicios retribuidos. En consecuencia, para responder a la presente cuestión es necesario delimitar claramente a partir de qué momento la sociedad holding deja de actuar como mera titular de participaciones y empieza a ejercer una actividad económica. Por lo que respecta a las actividades relacionadas con el mero ejercicio de los derechos de accionista y que no pueden

constituir una «intervención» en la gestión, la Comisión se remite a la enumeración de actividades efectuada por el Abogado General Sr. Van Gerven en el punto 6 de sus conclusiones en el asunto *Polysar Investments Netherlands*.

En cuanto a la problemática relativa al contenido del concepto de «intervención», la Comisión observa que, en la sentencia *Wellcome Trust*, parece haberse considerado la posesión de una participación mayoritaria como un criterio determinante de la existencia de una «intervención». Sin embargo, en contra de esta interpretación está la sentencia *Polysar Investments Netherlands*, en la que se trataba de una sociedad filial al 100 %.

La Comisión concluye que es muy difícil conciliar el concepto de «intervención» con el ejercicio de una actividad económica a efectos de la Sexta Directiva. A su juicio, el verdadero problema que debe resolverse es el de determinar, en el caso de las sociedades holding mixtas, con qué tipo de actividad debe relacionarse un gasto. Una vez que se hayan identificado las actividades que quedan fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, ya sólo habrá que distinguir, dentro de las actividades comprendidas en su ámbito de aplicación, entre las operaciones exentas y las operaciones gravadas a efectos de la aplicación de la prorata.

Apreciación

11. Del apartado 19 de la sentencia *Floridienne y Berginvest* se desprende que la «intervención en la gestión de las filiales debe considerarse una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, en la medida en que implique la realización de operaciones sujetas al IVA con arreglo al artículo 2 de dicha Directiva, tales como la prestación de servicios administrativos, contables e informáticos» por parte de la sociedad holding a sus filiales.

Así pues, para responder a la cuestión de la sujeción al impuesto de una sociedad holding únicamente puede resultar determinante si ésta realiza operaciones sujetas con arreglo al artículo 2 o ejerce actividades económicas en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva.

12. En consecuencia, una sociedad holding pura cuya actividad se limite a la adquisición y la posesión de participaciones sociales, así como al ejercicio de los derechos que éstas confieren a sus titulares, no puede convertirse, mediante su influencia en la sociedad filial, cualquiera que sea ésta, en un sujeto pasivo del IVA con arreglo a la Sexta Directiva. Por consiguiente, la sujeción al impuesto de una sociedad holding no puede depender ni de si la sociedad holding coordina el grupo de empresas o influye en su dirección, ni de si ejerce una influencia determinante en la dirección de la empresa.

13. En consecuencia, procede acoger las alegaciones de *Cibo* y de la Comisión en la medida en que afirman que, para responder a la cuestión del derecho de deducción del impuesto soportado, resulta determinante la distinción entre actividades económicas a efectos del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva y aquellas actividades que no constituyen actividades económicas en tal sentido. En efecto, únicamente a un sujeto pasivo le corresponde el derecho de deducción, y esta condición depende, a su vez, de conformidad con el artículo 4, apartado 1, del ejercicio de actividades económicas con arreglo al artículo 4, apartado 2.

14. Así pues, procede examinar, en primer lugar, si *Cibo* ejerce actividades económicas que la conviertan en sujeto pasivo y que, en un segundo momento, le confieran el derecho a deducir, en su caso, el impuesto soportado.

15. Tal como acertadamente observa la Comisión, en el asunto *Floridienne y Berginvest* el Tribunal de Justicia se ocupó de esta cuestión.

En el apartado 17 de dicha sentencia se recuerda, en primer lugar, que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, una sociedad holding cuyo único objeto sea la adquisición

de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad «intervenga» directa ni indirectamente en la gestión de dichas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular en su calidad de accionista o socio, no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA y no tiene derecho a deducir según el artículo 17 de la Sexta Directiva. En efecto, así se desprende, en particular, del hecho de que la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una actividad económica a efectos de la Sexta Directiva.

Tal como se señala en el apartado 18 de dicha sentencia, remitiéndose a la sentencia Polysar Investments Netherlands, 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, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de las participaciones en su calidad de accionista o socio».

Las modalidades de «intervención» en la gestión de sociedades filiales enunciadas en el apartado 19 de la sentencia Floridienne y Berginvest contienen ejemplos de operaciones sujetas con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva. En efecto, en teoría deben considerarse «intervenciones» cualesquiera actividades económicas a efectos del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, en la medida en que impliquen la realización de operaciones sujetas al IVA con arreglo al artículo 2 de dicha Directiva.

16. Así pues, cuando una sociedad holding no se limita a poseer participaciones, sino que además presta servicios retribuidos a sus sociedades filiales -y, por tanto, se trata, por definición, de una sociedad holding mixta-, está sujeta, en relación con dichas operaciones económicas, al IVA, ya que dichas actividades deben calificarse, a diferencia de la mera adquisición y posesión de participaciones, como actividades económicas a efectos de la Sexta Directiva.

17. Por último, procede señalar que no puede ser misión del Tribunal de Justicia enumerar de manera exhaustiva todas las posibles actividades (económicas) que, en principio, puedan estar comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 2 o del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva. Por el contrario, corresponde al órgano jurisdiccional nacional examinar si los criterios establecidos por el Tribunal de Justicia se aplican a los hechos concretos del litigio de que conoce.

18. En consecuencia, procede responder a la primera cuestión prejudicial que, en la relación entre una sociedad holding y una sociedad filial, existe «intervención» cuando la sociedad holding, además de ejercer sus derechos como titular de participaciones en la filial, ejerce asimismo para su sociedad filial actividades económicas a efectos del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, lo que implica la realización de operaciones sujetas al IVA con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva.

V. Sobre la segunda cuestión prejudicial

19. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pide información sobre si la percepción de dividendos está comprendida dentro del ámbito de aplicación del IVA y si, en ese caso, tales ingresos están exentos del impuesto con arreglo al artículo 13, parte B, letra d), número 1, de la Sexta Directiva.

Alegaciones de las partes

20. *Cibo sostiene, en relación con esta cuestión, que los ingresos procedentes de dividendos no pueden estar comprendidos en ningún caso dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, ya que, independientemente de la existencia o no de «intervención», no pueden considerarse como la contraprestación de una actividad económica, sino únicamente como el resultado de la mera posesión de participaciones.*

21. *En cambio, el Gobierno francés alega, en esencia, que, cuando existe una «intervención», los dividendos están comprendidos dentro del ámbito de aplicación del IVA, ya que constituyen el resultado de la actividad económica consistente en la adquisición y posesión de participaciones. No obstante, considera que, aunque en principio los dividendos están comprendidos dentro del ámbito de aplicación del IVA, están exentos con arreglo al artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva.*

22. *La Comisión señala, en esencia, que, a falta de una relación suficientemente directa entre las actividades de la sociedad holding y la percepción de dividendos, no es posible considerar los dividendos como la contraprestación de actividades económicas. En consecuencia, no constituyen un pago por los servicios prestados por la sociedad holding a sus sociedades filiales que esté sujeto al impuesto con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva.*

Apreciación

23. *Tal como acertadamente señalan Cibo y la Comisión, la percepción de dividendos por parte de una sociedad holding que «interviene» en la gestión de sus sociedades filiales únicamente podría estar comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, si los dividendos pudieran considerarse como la contraprestación de actividades económicas, lo que presupone la existencia de una relación directa entre la actividad ejercida y la contraprestación percibida.*

24. *El Tribunal de Justicia ya declaró, en la sentencia Sofitam, que los dividendos no constituyen contraprestación de ninguna actividad económica; que, en consecuencia, no están comprendidos dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva y que, por tanto, los dividendos procedentes de la tenencia de participaciones son ajenos al sistema de derechos de deducción.*

25. *En relación con la tesis del Gobierno francés según la cual si la adquisición de participaciones fuera una actividad económica a efectos del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, lo relevante sería la existencia de una relación directa entre dicha actividad y la percepción de dividendos, basta con remitirse a la sentencia Floridienne y Berginvest.*

26. *En efecto, en dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que, habida cuenta de que el importe del dividendo depende en parte, en razón de determinadas características, de circunstancias aleatorias, y de que el derecho al dividendo únicamente está en función de la tenencia de participaciones, «entre el dividendo y una prestación de servicios, aunque haya sido efectuada por el accionista que percibe dicho dividendo, no existe la relación directa necesaria para que este último pueda constituir la contraprestación de dichos servicios».*

27. *En virtud de las consideraciones precedentes, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que la percepción de dividendos distribuidos por una sociedad filial a una sociedad holding queda fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, ya que los dividendos no constituyen la contraprestación de operaciones de entrega de bienes o de prestaciones de servicios. Por tanto, tampoco pueden estar exentos del impuesto con arreglo al artículo 13, parte B, letra d), número 1, de la Sexta Directiva.*

VI. Sobre la tercera cuestión prejudicial

28. La tercera cuestión prejudicial se refiere, en el caso en que la percepción de dividendos quede fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, a las consecuencias que ello tendría sobre la deducción del impuesto soportado. A este respecto, el órgano jurisdiccional nacional plantea dos alternativas: en primer lugar, la exclusión del derecho de deducción del impuesto que grave los gastos para la adquisición de acciones y, en segundo lugar, la admisibilidad de su deducción en concepto de «gastos generales».

Alegaciones de las partes

29. Cibo se remite, en primer lugar, a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la cual se desprende, según afirma, que la percepción de dividendos ni confiere el derecho a deducir ni provoca su pérdida. Una sociedad holding que «intervenga» en la gestión o dirección de sus sociedades filiales ejerce una actividad económica y, por tanto, tiene derecho a la deducción del impuesto soportado, concretamente a prorrata de las actividades gravadas y no gravadas. Remitiéndose a la sentencia en el asunto BLP Group, Cibo sostiene que la deducción del impuesto soportado es posible salvo en el caso de operaciones exentas del impuesto y que, en el caso de que se adquieran bienes en el marco de las actividades económicas, los gastos para su adquisición constituyen «gastos generales», que se repercuten en el precio de venta. Para las empresas que «intervienen» en la gestión o dirección de sus sociedades filiales, la adquisición de éstas constituye el primer paso de una eventual futura fusión de las empresas de un grupo y, por tanto, constituye una actividad económica. En consecuencia, los impuestos sobre dichos gastos de adquisición son deducibles.

30. En opinión del Gobierno francés, habida cuenta de su postura sobre las respuestas que deben darse a la segunda cuestión prejudicial, no procede responder a la tercera cuestión prejudicial. Los gastos que efectúa una empresa que «interviene» en la gestión o dirección de una sociedad filial para la adquisición de participaciones en dicha sociedad filial están relacionados, a su juicio, con la actividad general de la empresa. Según afirma, del artículo 17, apartado 5, y del artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva se desprende que los dividendos no deducibles sólo pueden aparecer en el denominador de la prorrata de deducción. Dado que los dividendos se encuentran en relación directa, permanente y necesaria con la actividad económica de la empresa, tampoco se trata de operaciones accesorias que puedan excluirse del cálculo con arreglo al artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva.

31. Por su parte, la Comisión parte de la base de que la deducción del impuesto soportado por los gastos para la adquisición de acciones, es decir, los gastos que no se derivan de una operación gravada, está excluida. Dado que el artículo 17 de la Sexta Directiva no establece ninguna norma relativa al volumen de negocios derivado de una actividad económica que no esté comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Directiva, corresponde a los Estados miembros definir los métodos de exclusión de la deducción. Por último, la Comisión considera que el concepto de «gastos generales» es ajeno a la Sexta Directiva. Por el contrario, el elemento determinante es si los gastos se refieren a actividades de la empresa gravadas, exentas o no sujetas al impuesto. Ahora bien, según la Comisión, en el caso de Cibo no está claro que los gastos para la adquisición de la participación en la empresa se repercutan en los servicios que Cibo presta a sus sociedades filiales.

Apreciación

32. En relación con la deducción del impuesto soportado por gastos derivados de la adquisición de acciones, procede señalar, en primer lugar, que la cuestión del órgano jurisdiccional remitente únicamente se refiere al caso en que la percepción de dividendos quede fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva. Por tanto, se trata de operaciones no sujetas a efectos de la

Sexta Directiva.

33. De conformidad con el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, un sujeto pasivo puede practicar una deducción del impuesto soportado en la medida en que los «bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas». Así pues, en el artículo 17, apartado 2, se establecen los requisitos con arreglo a los cuales puede deducirse el impuesto soportado. Ello permite, mediante un razonamiento inverso, excluir la deducción del impuesto soportado en determinados casos. Así, del artículo 17, apartado 2, se desprende, a contrario, que en el caso de operaciones distintas de las mencionadas en dicha disposición, a saber, en el caso de las operaciones exentas o no sujetas al impuesto, no existe derecho a la deducción del impuesto soportado.

34. Esto refleja también la intención del legislador comunitario de mantener en la Sexta Directiva la exclusión del derecho a deducción del impuesto soportado en las operaciones no sujetas, establecida en el artículo 11, apartado 2, de la 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 del impuesto sobre el valor añadido.

35. La exclusión de las operaciones no sujetas de la deducción del impuesto soportado responde, por último, a los principios del sistema comunitario del IVA. En virtud de los mismos, el ámbito de aplicación de la deducción del impuesto soportado debe coincidir en la medida de lo posible con la esfera de actividades comerciales de la empresa. En consecuencia, la exclusión de la deducción del impuesto soportado en el caso de las operaciones no sujetas al impuesto resulta plenamente conforme con el sistema del IVA.

36. En efecto, según reiterada jurisprudencia, el derecho a la deducción del impuesto soportado sólo nace cuando existe una relación directa e inmediata con las operaciones gravadas.

En el asunto Midland, asimismo referido a gastos para servicios en relación con la adquisición de una participación en una empresa, el Tribunal de Justicia declaró que el derecho a deducir el IVA soportado 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».

37. Sin embargo, a falta de una relación directa e inmediata con operaciones sujetas al IVA, los costes en que incurrió Cibo para la adquisición de las acciones, en cambio, «forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos integrantes del precio de los productos de una empresa».

38. No obstante, la situación jurídica sería distinta si Cibo pudiera probar, mediante elementos objetivos, que sus gastos forman parte de los elementos constitutivos del coste de una operación con derecho a deducción.

39. En consecuencia, procede responder a la tercera cuestión que la percepción de dividendos se encuentra fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva y que, a falta de una relación directa e inmediata con operaciones gravadas, está excluida la deducción del IVA soportado por los gastos relativos a la adquisición de acciones, a no ser que el sujeto pasivo pruebe, mediante elementos objetivos, que dichos gastos forman parte de los elementos constitutivos del coste de una operación con derecho a deducción.

VII. Conclusión

40. En virtud de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales:

«1) En la relación entre una sociedad holding y una sociedad filial, existe "intervención" cuando la sociedad holding, además de ejercer sus derechos como titular de participaciones en la filial, ejerce asimismo para su sociedad filial actividades económicas a efectos del artículo 4, apartado 2, 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, lo que implica la realización de operaciones sujetas al impuesto sobre el valor añadido con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva.

2) La percepción de dividendos distribuidos por una sociedad filial a una sociedad holding queda fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, ya que los dividendos no constituyen la contraprestación de operaciones de entrega de bienes o de prestaciones de servicios. Por tanto, tampoco pueden estar exentos del impuesto con arreglo al artículo 13, parte B, letra d), número 1, de la Sexta Directiva.

3) La percepción de dividendos se encuentra fuera del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva y, a falta de una relación directa e inmediata con operaciones gravadas, está excluida la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por los gastos relativos a la adquisición de acciones, a no ser que el sujeto pasivo pruebe, mediante elementos objetivos, que dichos gastos forman parte de los elementos constitutivos del coste de una operación con derecho a deducción.»