

|

62001C0442

Conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer presentadas el 6 de febrero de 2003. - KapHag Renditefonds 35 Spreecenter Berlin-Hellersdorf 3. Tranche GbR contra Finanzamt Charlottenburg. - Petición de decisión prejudicial: Bundesfinanzhof - Alemania. - Sexta Directiva sobre el IVA - Ámbito de aplicación - Prestaciones de servicios a título oneroso - Admisión de un socio en una sociedad personalista a cambio de una aportación dineraria. - Asunto C-442/01.

Recopilación de Jurisprudencia 2003 página I-06851

Conclusiones del abogado general

1 En este proceso prejudicial, las dudas que alberga el Bundesfinanzhof (máximo órgano jurisdiccional alemán en materia tributaria) atañen a la interpretación de los artículos 2, apartado 1, y 19, apartado 2, de la Sexta Directiva en materia del impuesto sobre el valor añadido (1) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 El tribunal alemán quiere saber si en el concepto de prestación a título oneroso, que incorpora el primero de los preceptos citados, se incluye la admisión de un nuevo socio a una sociedad personalista, a cambio de una aportación dineraria. Para el caso de que este primer interrogante reciba una respuesta positiva, se pregunta si se trata de una de las operaciones accesorias a que se refiere el artículo 19, apartado 2, segunda frase, de la Sexta Directiva, pudiendo, en consecuencia, ser excluida del cálculo de la prorrata de deducción del impuesto.

I. Los hechos, el procedimiento principal y la cuestión prejudicial

3 KapHag Renditefonds (en lo sucesivo, «KapHag») es una sociedad civil integrada, en calidad de socios, por LOGOS Grundstücks-Treuhand GmbH, LOGOS Zweite Grundstücks-Treuhand GmbH (en lo sucesivo, «LOGOS 1» y «LOGOS 2», respectivamente) y tres personas físicas: los Sres. Moegelin, Tiemann y Mehnert.

4 Su objeto social es la adquisición de un derecho de superficie sobre un solar sito en Berlín, así como la construcción en el mismo y la conservación de unos edificios que integran una unidad dentro de un centro comercial. La sociedad es gestionada como un fondo de inversión inmobiliaria cerrado.

5 Para ser admitido como socio había que pagar 38.402.000 DEM, más un 5 % en concepto de agio.

6 En un principio, KapHag contaba con sólo dos miembros, LOGOS 1 y LOGOS 2, que fueron quienes constituyeron el derecho de superficie. Los Sres. Moegelin y Tiemann se incorporaron más tarde, el 2 de agosto de 1991.

7 El 12 de noviembre de dicho año, el señor Mehnert hizo saber su intención de formar parte de la compañía mediante la aportación de la cantidad requerida.

8 El abogado Sr. Severin presentó, el 19 de diciembre siguiente, en concepto de asesoramiento jurídico, una liquidación de honorarios por importe de 75.000 DEM, más otros 10.500 de impuesto sobre el valor añadido (en los sucesivos, «IVA»).

9 KapHag dedujo dicha cuota tributaria en su declaración del IVA correspondiente al ejercicio de 1991, pero, en resolución de 17 de febrero de 1998, el Finanzamt Charlottenburg denegó la deducción con fundamento en los artículos 15, apartado 2, y 4, número 8, letra f), de la Umsatzsteuergesetz de 1991 (Ley del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «UStG»). (2) Esta decisión fue confirmada en la vía administrativa y el Finanzgericht Berlin hizo, después, lo propio en la jurisdiccional.

10 Este último tribunal estimó que, por medio de un intercambio de prestaciones, KapHag transfirió al nuevo socio una participación en la sociedad, operación que, con arreglo al citado artículo 4, número 8, letra f), de la UStG, se encuentra dispensada del impuesto, y tuvo en cuenta la jurisprudencia del Bundesfinanzhof, conforme a la que la admisión de socios comanditarios en una sociedad abierta al público es una operación exenta. A su juicio, no es aplicable la deducción mediante prorrateo contemplada en el artículo 15, apartado 4, de la misma Ley, (3) pues las prestaciones del abogado se dirigieron exclusivamente a la captación de nuevos socios.

11 Disconforme con el anterior pronunciamiento, la referida compañía interpuso recurso de casación ante el Bundesfinanzhof. En apoyo de su pretensión argumentó que no es una sociedad abierta al público, de modo que el ingreso como socio del Sr. Mehnert es una operación sujeta al tributo, y que los servicios suministrados por el abogado no estaban destinados exclusivamente a facilitar el ingreso de ese nuevo miembro, sino que se utilizaron también para la posterior actividad de arrendamiento, sometida a tributación.

12 El Bundesfinanzhof entiende que, en el momento de su constitución o en el del ingreso de un nuevo socio mediante una aportación dineraria o en especie, una sociedad personalista realiza una prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva. Sin embargo, cree que, en el supuesto litigioso, este planteamiento se puede poner en entredicho si se tiene en cuenta que la incorporación del copartícipe no se realizó en virtud de un pacto bilateral suscrito con la persona jurídica, sino por razón del contrato de sociedad celebrado entre los socios. Para despejar esta duda, en auto de 27 de septiembre de 2001, dirige al Tribunal de Justicia la siguiente pregunta:

«Cuando una sociedad personalista admite a un socio a cambio de una aportación dineraria, ¿realiza una prestación a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE?»

13 Si el anterior interrogante recibe una respuesta positiva, el órgano jurisdiccional remitente considera que la prestación debería estar exenta, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva, surgiéndole, entonces, la duda de si se trata de una operación accesorio en el sentido del artículo 19, apartado 2, frase segunda, de la mencionada disposición. Con el fin de aclarar la incertidumbre, interesa que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre la siguiente cuestión:

«¿Existe en el presente asunto una operación accesoria y puede el sujeto pasivo invocar el régimen del artículo 19, apartado 2, segunda frase, de la Directiva 77/388/CEE, según el cual tal clase de operaciones no excluye el derecho a deducir?»

II. El procedimiento ante el Tribunal de Justicia

14 La Comisión y KapHag han presentado observaciones escritas, dentro del plazo señalado al efecto por el artículo 20 del Estatuto CE del Tribunal de Justicia.

15 Ninguno de los comparecientes en la fase escrita del procedimiento ha solicitado realizar observaciones orales, pero el Gobierno alemán, que no intervino en dicha etapa, interesó ser oído verbalmente, por lo que el Tribunal de Justicia acordó la celebración de una vista.

16 El acto tuvo lugar el 15 de enero de 2003, en cuyo transcurso el citado Gobierno y la Comisión expusieron sus observaciones.

III. Las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva

17 El artículo 2 describe el hecho imponible:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

1. Las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

2. [§]»

18 Por su parte, el apartado 1 del artículo 4 define el sujeto pasivo en los siguientes términos:

«[§] 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.»

19 Esas actividades económicas son, conforme al apartado 2 del mismo artículo:

«[§] todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

20 El artículo 13 regula las exenciones relativas a las operaciones interiores. De este precepto interesa, a los efectos del presente reenvío prejudicial, el número 5 de la letra d) de la parte B, conforme al que están exentas del impuesto:

«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».

21 El artículo 17 disciplina el nacimiento y el alcance del derecho a deducir el IVA. Los apartados 1, 2, 3 y 5 son del siguiente tenor:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. 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;

b) [\\$]

3. Los Estados miembros concederán igualmente a todos los sujetos pasivos el derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que se enuncian en el apartado 2, siempre que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades:

[\\$]

c) sea de sus operaciones exentas conforme a los números 1 a 5 de la letra d) y a la letra a) del punto B del artículo 13, cuando el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad o cuando esas operaciones estén directamente relacionadas con bienes destinados a ser exportados hacia un país extracomunitario.

[\\$]

5. 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.

Esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19.

[\\$]»

22 Este último precepto, bajo el epígrafe de «cálculo de la prorrata de deducción», dispone:

«1. La prorrata de deducción, establecida en el párrafo primero del apartado 5 del artículo 17, 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. Los Estados miembros estarán facultados para incluir igualmente en el denominador la cuantía de las subvenciones que no sean las enunciadas en la letra a) del apartado 1 del punto B del artículo 11.

La cifra de prorrata, válida para el año natural, quedará determinada en un porcentaje que será redondeado en la unidad superior.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 para el cálculo de la prorrata de deducción, se excluirá la cuantía del volumen de negocios relativa a las entregas de bienes de inversión

utilizados por el sujeto pasivo en su empresa. Se excluirá igualmente la cuantía del volumen de negocios relativa a las operaciones accesorias inmobiliarias y financieras o a las enunciadas en la letra d) del punto B del artículo 13, siempre que se trate de operaciones accesorias. Cuando los Estados miembros hagan uso de la posibilidad prevista en el apartado 5 del artículo 20 de no exigir la regularización para los bienes de inversión, podrán incluir el producto de la cesión de estos bienes en el cálculo de la prorrata de deducción.

3. [§]»

IV. Examen de las cuestiones prejudiciales

A. La primera cuestión prejudicial

23 El Bundesfinanzhof quiere saber si la incorporación a una sociedad personalista mediante una aportación dineraria es una operación sujeta al IVA, puesto que, de no ser así, la cuota repercutida por el abogado Sr. Severin (4) no sería deducible, en virtud de lo dispuesto, a contrario sensu, por el artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva.

24 La respuesta del Tribunal de Justicia debe partir de una afirmación que, aunque obvia, no puede ser olvidada: el propósito del legislador comunitario es que queden sujetas al IVA todas las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, realizadas a título oneroso en el interior de cada Estado miembro por quienes desarrollan las actividades económicas a que se refiere el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, ya que se trata de un impuesto general sobre el consumo. (5)

25 Para definir las operaciones sujetas al IVA hay que determinar la figura del sujeto pasivo, tarea que, dada la filosofía de la Sexta Directiva, exige la delimitación de la noción de «actividad económica». (6)

26 Este concepto es de gran amplitud. (7) Engloba todas las fases de producción y de distribución de bienes, así como la prestación de servicios, (8) con independencia de quién las realice (9) y de su forma jurídica. El dato decisivo es que la finalidad es obtener ingresos continuados en el tiempo, hecha abstracción de los resultados. El talante objetivo (10) de la noción es una exigencia del principio de neutralidad del sistema común del IVA. (11) Esta doble idea, la de la vastedad y la objetividad de la definición, ha sido reiterada recientemente por el Tribunal de Justicia en las sentencias sobre los cánones por utilización de autopistas de peaje. (12)

27 El concepto también ha sido acotado negativamente. Así, el mero ejercicio del derecho de propiedad por parte de su titular no constituye, por sí solo, una actividad económica. (13) Por esta razón, la jurisprudencia comunitaria niega dicha consideración a la simple adquisición y a la pura tenencia de participaciones sociales, porque no son una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividiendo es resultado exclusivo de la titularidad dominical. (14) Como excepción, cuando conlleva, sin perjuicio de los derechos inherentes a la condición de accionista o de socio, la intervención directa o indirecta en la gestión de la sociedad, la operación puede quedar sujeta al impuesto. (15)

28 Si la adquisición de participaciones sociales no constituye, por sí misma, una actividad económica, tampoco lo es su cesión. (16)

29 La idea de un intercambio recíproco de prestaciones es nuclear. (17) Con este planteamiento alcanza todo su sentido la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que acabo de citar. Por ejemplo, la cesión a un tercero de un derecho de superficie por el propietario de un bien inmueble está sujeta al impuesto, siempre y cuando medie un precio. (18)

30 Y, por idéntica razón, una sociedad holding que limita su actividad a adquirir participaciones en otras empresas no tiene derecho a deducir el IVA soportado, porque no es sujeto pasivo del tributo, en la medida en que, al no existir contraprestación, no realiza una actividad económica en el sentido de la Sexta Directiva, (19) como tampoco la hay cuando percibe dividendos, que, en consecuencia, son ajenos al sistema de deducciones previsto en la norma comunitaria. (20) En tales situaciones sólo hay gestión de un patrimonio. Lo mismo ocurre en las de adquisición y tenencia de obligaciones, (21) así como en las de compra y transmisión de acciones y otros títulos con objeto de maximizar los dividendos y las rentas de capital, que se destinan a promover la investigación médica. (22)

31 Incluso cuando a la condición de partícipe en una compañía y, por lo tanto, al derecho a percibir los dividendos o beneficios que produzca su explotación se añade la intervención, directa o indirecta, en su gestión, no hay una «actividad económica», en el sentido en que utiliza este significativo el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva, si la renta obtenida por las cantidades invertidas en la empresa no es contraprestación de la gestión, esto es, si no existe una relación directa entre dicha actuación y el contravalor recibido. (23) Por el contrario, si existe esa clase de vinculación, si los depósitos que proporcionan los intereses tienen su origen en cantidades suministradas por los clientes en el marco de una prestación de servicios retribuida y, por ende, imponible (administración de fincas), estos rendimientos caen en el ámbito de aplicación del IVA. (24)

32 Por consiguiente, la incógnita que el órgano jurisdiccional remitente pide que sea despejada exige del Tribunal de Justicia un examen de la naturaleza jurídica de la relación que se entabla entre una sociedad personalista y el nuevo socio, cuando, para alcanzar tal condición, este último realiza un desembolso económico en favor de la colectividad a la que se incorpora.

33 No me cabe la menor duda de que el aspirante realiza un acto de disposición de su patrimonio, del que la incorporación a la sociedad no es una contraprestación. O, lo que es igual, en la integración en una sociedad no hay una procura de servicios por la que, mediante su disfrute, la persona colectiva proporcione al nuevo socio una ventaja económica.

34 Discrepo de la jurisprudencia del Bundesfinanzhof, que se cita en el auto de reenvío, conforme a la que, como quiera que el socio fundador de una sociedad de personas obtiene derechos en compensación a su aportación, (25) se produce una prestación a título oneroso del nuevo ente colectivo, que quedaría sometida al IVA.

35 La constitución de una sociedad personalista (contrato de sociedad como acto fundacional) o la incorporación a su seno en virtud de ulteriores adhesiones (novaciones del contrato) componen un pacto por el que varias personas (físicas o jurídicas) establecen una organización, a la que el derecho reconoce personalidad para actuar en el tráfico jurídico, amplían o modifican su base subjetiva. Es verdad que en este acuerdo los socios se obligan a poner en común aportaciones, que pueden consistir en bienes o servicios, para alcanzar una finalidad compartida, normalmente de carácter lucrativo. Pero en tal objetivo no está presente la idea, con toda la laxitud que se quiera, de consumo mediante contraprestación, en el seno de una relación jurídica bilateral, que es la base de la regulación comunitaria del IVA. (26) A lo más, hay, como con toda lucidez ha expresado la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que ya he citado, una expectativa de obtener unos beneficios, que son resultado de la titularidad dominical sobre una porción de la sociedad adquirida a través de la disposición patrimonial y no su retribución.

36 En suma, sugiero al Tribunal de Justicia que, en respuesta a la primera de las cuestiones prejudiciales suscitadas por el Bundesfinanzhof, declare que, cuando una sociedad personalista admite a un socio a cambio de una aportación dineraria, no realiza una prestación a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva. Es decir, no desarrolla una operación sujeta al impuesto. (27)

37 Y esta afirmación no se ve enervada por la circunstancia de que el artículo 13, parte B, letra d), número 5, de dicho texto de derecho comunitario señale que, entre otras, están exentas del IVA las operaciones relativas a participaciones en sociedades, excepción que presupone la previa sujeción al tributo. De esta disposición no se deduce que la adquisición de la participación en una sociedad esté siempre, y en todo caso, sometida al IVA.

38 En efecto, una operación está «exenta» cuando reúne las condiciones precisas para quedar sometida a imposición, pero no tributa por decisión del legislador. Sin esos requisitos no cabe hablar de exención, sino de simple no sujeción. Es decir, la dispensa contemplada en el mencionado precepto no supone que todas las clases de operaciones relativas a títulos valores a las que se refiere se vean sometidas al impuesto, sólo que las actuaciones sobre dichos títulos, que por reunir las condiciones establecidas en el artículo 2, apartado 1, en relación con el artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva quedan sujetas al impuesto, son exceptuadas de la tributación.

39 No hay, pues, contradicción entre la solución que ofrezco y el tenor del artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva. Así lo ha entendido el Tribunal de Justicia, para quien ese precepto pone de manifiesto que existen operaciones relativas a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás títulos valores que pueden estar incluidas en el ámbito de aplicación del IVA, (28) pero nada más, al igual que hay, añado yo, otras, como la del litigio principal, que quedan fuera.

40 No alcanzo a comprender la invocación que el representante del Gobierno alemán ha realizado, en el acto de la vista, del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva. En su opinión, este precepto abona la tesis de que las operaciones societarias como la del litigio principal están sujetas al impuesto, en cuanto faculta a los Estados miembros a considerar que no son entregas de bienes las transmisiones bajo la forma de aportación a una sociedad. Con esta disposición ocurre lo mismo que con el citado artículo 13, parte B, letra d), número 5. El hecho de que los Estados miembros puedan excluir del referido concepto a las aludidas transmisiones no quiere decir que, en todo caso y de manera indefectible, toda aportación a una sociedad sea una «entrega de bienes» en el sentido del artículo 2, apartado 1, de la norma comunitaria.

41 Tampoco sirve de sustento a la posición del Gobierno alemán la sentencia de 27 de enero de 2000, Heerma, (29) en la que el Tribunal de Justicia ha declarado que el socio que arrienda un bien inmueble a la sociedad civil de la que es miembro realiza una actividad independiente, a los efectos del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva. De esta afirmación no se sigue que la incorporación de un nuevo integrante en una sociedad de personas mediante una aportación dineraria sea una operación sujeta a tributación. Son dos actividades distintas que nada tienen que ver; una es la adhesión a la estructura societaria y la otra un acto de administración del patrimonio inmobiliario, con la única peculiaridad de que quien cede el uso y el disfrute del bien no es un tercero, sino un miembro del grupo social, que, en cualquier caso, actúa, a estos efectos, como un extraño.

B. La segunda cuestión prejudicial

42 Si el Tribunal de Justicia sigue mi propuesta respecto de la primera de las dudas interpretativas que alberga el Bundesfinanzhof, se haría innecesario el examen de la segunda.

43 Ahora bien, incluso si estima que la incorporación a una sociedad personalista mediante una aportación dineraria se halla sujeta al IVA, dicho estudio sería también superfluo, en la medida en que, como el propio Bundesfinanzhof afirma en el auto de reenvío, la operación estaría exenta, en virtud del artículo 13, parte B, letra d), número 5, de la Sexta Directiva.

44 Por consiguiente, la determinación de si en el supuesto del pleito principal existe una de las operaciones accesorias a las que se refiere el artículo 19, apartado 2, segunda frase, de la Sexta Directiva resulta irrelevante para la resolución del litigio, por lo que la pregunta planteada por el órgano jurisdiccional alemán carece de sentido.

45 El principio de neutralidad que preside la regulación comunitaria del IVA exige que el sujeto pasivo pueda deducir las cuotas del impuesto devengadas por la adquisición de bienes y de servicios que utiliza para las necesidades de sus operaciones gravadas. (30) Demanda que, al pagar la cuota tributaria, se le permita descontar el importe del IVA imputado a los bienes o los servicios en las fases precedentes. (31) La primera consecuencia de la aplicación del mencionado principio a las deducciones es que su contenido objetivo ha de ser «coextenso» con el de la actividad del sujeto pasivo sometida al impuesto. En otras palabras, «el mecanismo de deducción» debe utilizarse de tal forma que «su ámbito de aplicación corresponda a la esfera de las actividades profesionales» del obligado tributario. (32)

46 Por tanto, cuando un sujeto pasivo actúa como un consumidor final y adquiere bienes o disfruta de servicios para su uso privado no tiene derecho a deducir (33) y, cuando los emplea para las necesidades de sus operaciones gravadas, sólo nace el beneficio fiscal en la proporción en que sean destinados a tal fin. (34)

47 Las anteriores consideraciones explican el apartado 5 del artículo 17 de la Sexta Directiva. Al tratarse de bienes y de servicios utilizados por el sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y otras que no conlleven tal beneficio, el IVA soportado sólo puede ser descontado en proporción a la cuantía de las primeras. El reparto se calcula mediante una fracción cuyo numerador es la cifra total, para el año natural, del volumen de negocios, excluido el IVA, relativo a las operaciones con derecho a deducción y el denominador, el importe global, para igual periodo y con la misma exclusión, de todas las transacciones realizadas por el sujeto pasivo, incluidas las que no generen derecho a deducir. Pues bien, conforme al apartado 2 del artículo 19, las actuaciones accesorias no se toman en cuenta en ninguno de los polos del quebrado. Esta previsión también tiene por objeto garantizar la neutralidad del sistema común del IVA. (35)

48 En definitiva, el precepto al que atañe la segunda cuestión prejudicial forma parte del sistema de deducciones previsto en la Sexta Directiva. Para que pueda ser aplicado tiene que haber nacido el derecho a deducir y, conforme a lo dispuesto en los apartados 1 y 2 del artículo 17, tal evento sólo se produce cuando el tributo que se exige lo es por adquisiciones de bienes y de servicios que se utilizan para las necesidades de las operaciones gravadas. (36) Si, por el contrario, tienen vinculación con actuaciones no sometidas al impuesto o que, estándolo, quedan exentas, no se produce devengo alguno y el derecho a deducir no aflora. (37) La deducción sólo surge si existe una obligación tributaria donde ser aplicada. (38) La prueba de que es así la proporciona el propio artículo 17, apartado 3, letras b) y c), en el que, como excepción, se permite el descuento de las cuotas devengadas por la adquisición de bienes y de servicios empleados para las necesidades de determinadas operaciones exoneradas, entre otras, la del artículo 13, parte B, letra d), número 5, cuando se encuentren directamente relacionadas con bienes que van a ser exportados hacia un país extracomunitario o cuando el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad.

49 En la sentencia BLP Group, (39) el Tribunal de Justicia ha afirmado que, salvo en los casos previstos expresamente por la Primera y por la Sexta Directivas, el sujeto pasivo que, para efectuar una operación exenta, utiliza un servicio por el que ha pagado el IVA no tiene derecho a deducir la cuota soportada, aun cuando el último objetivo sea la realización de una transacción sujeta al impuesto.

50 Los anteriores razonamientos me permiten afirmar que la incorporación de un socio a una sociedad personalista a cambio de una prestación dineraria queda, en cualquier caso, fuera del ámbito del IVA, por lo que en el pleito principal no hay lugar a deducción alguna de las cuotas pagadas por las prestaciones de servicios puestas a disposición de aquella integración societaria. Por consiguiente, la regla de prorrata y la norma contenida en la segunda frase del apartado 2 del artículo 19 de la Sexta Directiva no resultan aplicables al litigio, por lo que la segunda de las preguntas suscitadas por el Bundesfinanzhof carece de objeto.

V. Conclusión

51 A tenor de las consideraciones precedentes propongo al Tribunal de Justicia que:

2) Responda a la primera de las preguntas, declarando que: «Cuando una sociedad personalista admite a un socio a cambio de una aportación dineraria, no realiza una prestación a título oneroso en el sentido del artículo 2, apartado 1, 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, y, por lo tanto, no desarrolla una operación sujeta al impuesto.»

3) No dé contestación a la segunda cuestión prejudicial por carecer de objeto.

(1) - 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).

(2) - BGBl. 1991 I, p. 351.

El artículo 4, número 8, letra f), dispone que están exentas del impuesto «las operaciones y la negociación relativas a las participaciones en sociedades y otras asociaciones». Por su parte, el artículo 15, apartado 2, dice que «no originarán el derecho a deducir las cuotas soportadas por las adquisiciones o importaciones de bienes o por otras prestaciones que el empresario utilice para

realizar las [§] operaciones exentas».

(3) - Según este precepto, «cuando el empresario utilice sólo parcialmente, para realizar operaciones excluidas del derecho a deducir, un bien adquirido o importado u otra prestación recibida, no será deducible aquella parte de las cuotas que sea económicamente imputable a las operaciones que no conllevan el derecho a deducir. El empresario podrá determinar los importes parciales no deducibles mediante una estimación objetiva».

(4) - El debate sobre si los honorarios liquidados por este profesional remuneraban sus servicios para la incorporación del nuevo socio o, con mayor amplitud, incluían también otras prestaciones relativas a la constitución y al funcionamiento de la compañía debe quedar fuera de los límites de la cuestión prejudicial. El Tribunal alemán quiere saber si la cuota repercutida por dicho asesor legal es deducible y, a tal fin, se pregunta si la incorporación de un nuevo socio a una sociedad personalista es una prestación sujeta a tributación por el IVA. Una vez que el Tribunal de Justicia le facilite la respuesta, ha de resolver el litigio en función de la contestación que reciba y del sustrato fáctico del pleito, sobre el que la jurisdicción comunitaria no tiene nada que decir.

(5) - Véase la sentencia de 18 de diciembre de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, Rec. p. I-7387), apartado 13.

(6) - El abogado general Sr. Léger ha realizado recientemente la tarea en las conclusiones que presentó el 12 de septiembre de 2002, en el asunto C-77/01, EDM, en el que al día de hoy no ha sido pronunciada sentencia.

(7) - Véase la sentencia de 4 de diciembre de 1990, Van Tiem (C-186/89, Rec. p. I-4363), apartado 17.

(8) - Véase la sentencia citada en la nota anterior (mismo apartado); también la de 6 de febrero de 1997, Harnas & Helm (C-80/95, Rec. p. I-745), apartado 13.

(9) - Recuérdese que el Tribunal de Justicia consideró «actividad económica» a efectos de la Sexta Directiva el ejercicio de funciones públicas por parte de los notarios, en la medida en que, de manera permanente y a cambio de una remuneración, prestan servicios a particulares [véase la sentencia de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos (C-235/85, Rec. p. 1471), apartado 9].

(10) - Véase el apartado 8 de la sentencia Comisión/Países Bajos, ya citada.

(11) - Véanse las sentencias, ya citadas, Van Tiem, apartado 18, y Harnas & Helm, apartado 14. Puede también consultarse la sentencia de 20 de junio de 1991, Polysar Investments Netherlands (C-60/90, Rec. p. I-3111), apartado 12.

(12) - Sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Francia (C-276/97, Rec. p. I-6251), apartado 31; Comisión/Irlanda (C-358/97, Rec. p. I-6301), apartado 29; Comisión/Reino Unido (C-359/97, Rec. p. I-6355), apartado 41; Comisión/Países Bajos (C-408/97, Rec. p. I-6417), apartado 25; y Comisión/Grecia (C-260/98, Rec. p. I-6537), apartado 26.

(13) - Véase la sentencia de 20 de junio de 1996, Wellcome Trust (C-155/94, Rec. p. I-3013), apartado 32.

(14) - Véase la sentencia *Polysar Investments Netherlands*, ya citada, apartado 13. En igual sentido pueden consultarse las sentencias de 22 de junio de 1993, *Sofitam* (C-333/91, Rec. p. I-3513), apartado 12; y *Harnas & Helm*, ya citada, apartado 15; la de 14 de noviembre de 2000, *Floridienne y Berginvest* (C-142/99, Rec. p. I-9567), apartado 17; y la de 27 de septiembre de 2001, *Cibo Participations* (C-16/00, Rec. p. I-6663), apartado 19. También se ha pronunciado sobre el particular el auto de 12 de julio de 2001, *Welthgrove* (C-102/00, Rec. p. I-5679), apartado 14.

(15) - Véanse las sentencias, ya citadas, *Polysar Investments Netherlands*, apartado 14; *Floridienne y Berginvest*, apartado 18; y *Cibo Participations*, apartado 20. También puede consultarse el auto *Welthgrove*, también citado, apartado 15.

(16) - Véase la sentencia *Wellcome Trust*, ya citada, apartado 33.

(17) - Véase la sentencia de 3 de marzo de 1994, *Tolsma* (C-16/93, Rec. p. I-743), apartado 14.

(18) - Sentencia *Van Tiem*.

(19) - Sentencia *Polysar Investments Netherlands*.

(20) - Sentencia *Sofitam*.

(21) - Sentencia *Harnas & Helm*.

(22) - Sentencia *Wellcome Trust*.

(23) - Sentencia *Floridienne y Berginvest*; sentencia *Cibo Participations*.

(24) - Sentencia de 11 de julio de 1996, *Régie Dauphinoise* (C-306/94, Rec. p. I-3695).

(25) - En mi opinión, es indiferente que se trate de una aportación dineraria o de una en especie.

(26) - Recuérdese que, conforme al artículo 2, párrafo primero, 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), «el principio del sistema común de impuestos sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen».

(27) - Confieso que no alcanzo a comprender la referencia que el *Bundesfinanzhof* hace en el auto de reenvío a la Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales (DO L 249, p. 25; EE 09/01, p. 22), pues para la resolución del proceso resulta irrelevante que la operación en litigio pueda estar sujeta a un tributo de esa naturaleza, puesto que esa sujeción no determina el sometimiento al IVA, se limita a no impedirla [véase el artículo 12, apartado 1, letra f), de la mencionada Directiva].

(28) - Véanse las sentencias, ya citadas, *Wellcome Trust*, apartado 35, y *Harnas & Helm*, apartado 16.

(29) - C-23/98, Rec. p. I-419.

(30) - Así se expresa la Sexta Directiva en el apartado 2 del artículo 17. Sobre el sistema de deducciones como instrumento al servicio de la neutralidad del tributo, véanse las sentencias de 14 de febrero de 1985, *Rompelman* (268/83, Rec. p. 655), apartado 19; de 21 de septiembre de

1988, Comisión/Francia (50/87, Rec. p. 4797), apartado 15; 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 25 de octubre de 2001, Comisión/Italia (C-78/00, Rec. p. I-8195), apartado 30.

(31) - Véase la sentencia de 19 de febrero de 1998, Spar (C-318/96, Rec. p. I-785), apartado 23.

(32) - Véase la sentencia de 8 de marzo de 1988, Intiem (165/86, Rec. p. 1471), apartado 14. En el mismo sentido se pronuncia la sentencia Sofitam, ya citada, apartado 11.

(33) - Véase la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795), apartado 9.

(34) - Véase la sentencia de 4 de octubre de 1995, Armbrecht (C-291/92, Rec. p. I-2775), apartado 27.

(35) - Véase la sentencia Régue Dauphinoise, ya citada, apartado 21.

(36) - En realidad, el nacimiento del derecho a deducir viene determinado por dos presupuestos: el devengo de las cuotas deducibles y la utilización de los bienes o de los servicios para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo (véase Alguacil Marí, P. y Orón Moratal, G., «La deducción en el IVA español y su adecuación a la Sexta Directiva», en Noticia/C.E.E., números 67 y 68, agosto/septiembre de 1990, p. 96).

(37) - Como ya he indicado en la nota 3, el artículo 15, apartado 2, de la UStG excluye del derecho a deducir las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y de servicios utilizados para realizar las operaciones exentas. En este sentido es muy expresiva la Ley española del Impuesto sobre el Valor Añadido (Ley 37/1992, de 28 de diciembre; Boletín Oficial del Estado de 29 de diciembre de 1992, p. 44247), cuyo artículo 94, apartado 1, número 1º, letra a), dispone que el sujeto pasivo puede deducir las cuotas del IVA devengadas por la adquisición e importación de bienes y servicios que utilice para las operaciones sujetas y no exentas del impuesto (el subrayado es mío).

(38) - Véase Alguacil Marí, P. y Orón Moratal, G., op. cit., p. 101. Colmenar Valdés, S., «El derecho a la deducción en el IVA» en Revista de Derecho Financiero y Hacienda Pública, número 157, 1982, p. 327, afirma que, «estando funcionalmente ligada la deducción de lo satisfecho en la fase anterior a lo que debe satisfacerse en la siguiente, en aquellos casos en que no existe obligación tributaria parece que tampoco debe existir deducción de lo soportado antes, al haber desaparecido la razón última que justificaba el derecho a la deducción».

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