

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)  
de 6 de abril de 1995 \*

En el asunto C-4/94,

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

**BLP Group plc**

y

**Commissioners of Customs & Excise,**

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

\* Lengua de procedimiento: inglés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: C. Gulmann, Presidente de Sala; J.C. Moitinho de Almeida (Ponente) y D.A.O. Edward, Jueces;

Abogado General: Sr. C.O. Lenz;  
Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre de BLP Group plc, por el Sr. David Milne, QC, designado por los Sres. Tony Woodgate y Stephen Coleclough, Solicitors;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. John E. Collins, Assistant Treasury Solicitor, en calidad de Agente, asistido por el Sr. K.P.E. Lasok, Barrister;
- en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. Fokion Georgakopoulos, Consejero Jurídico adjunto del Servicio Jurídico del Estado, y por la Sra. Kyriaki Grigoriou, mandataria judicial en el Consejo Jurídico del Estado, en calidad de Agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Thomas Cusack, Consejero Jurídico, y por el Sr. Enrico Traversa, miembro de su Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de la parte demandante en el procedimiento principal, del Gobierno del Reino Unido, del Gobierno helénico y de la Comisión, expuestas en la vista de 8 de diciembre de 1994;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 26 de enero de 1995;

dicta la siguiente

### Sentencia

- 1 Mediante resolución de 14 de diciembre de 1993, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de enero de 1994, la High Court of Justice (Queen's Bench Division) planteó, en virtud del artículo 177 del Tratado CE, tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3; en lo sucesivo, «Primera Directiva»), y del apartado 2 del artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema Común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
- 2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre BLP Group plc (en lo sucesivo, «BLP») y los Commissioners of Customs & Excise (administración de los tributos indirectos; en lo sucesivo, «Commissioners»).
- 3 BLP es una sociedad de gestión de participaciones financieras que presta sus servicios a un grupo de sociedades mercantiles que fabrican bienes destinados a las industrias del mueble y del bricolaje. En 1989, compró el capital social de una sociedad alemana denominada Berg Mantelprofilwerk GmbH (en lo sucesivo, «Berg»). En junio de 1991, dada la preocupante situación económica de BLP, sus administradores cedieron el 95 % de las participaciones de Berg. El producto de la venta fue utilizado para liquidar las deudas de BLP.
- 4 En su declaración del IVA relativa al período cerrado el 30 de septiembre de 1991, BLP solicitó la deducción del IVA pagado sobre tres facturas de servicios profe-

sionales que, respectivamente, le habían prestado bancos comerciales, asesores jurídicos y auditores de cuentas en relación con la cesión de las participaciones de Berg.

- 5 Al considerar que, desde la perspectiva de la legislación relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios, dicha cesión de participaciones constituía una operación exenta, los Commissioners denegaron la deducción de que se trata, equivalente a 39.845 UKL.
  
- 6 BLP presentó un recurso contra esta resolución ante el London Value Added Tax Tribunal invocando, especialmente, los artículos 17 y 19 de la Sexta Directiva.
  
- 7 A tenor del apartado 2 del artículo 2 de la Primera Directiva: «En cada transacción será exigible el Impuesto sobre el Valor Añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados, al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto, que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.»
  
- 8 En relación con el derecho a deducir, el artículo 17 de la Sexta Directiva dispone:

«[...]

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;

[...]

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.

[...]»

- 9 Por su parte, el artículo 19 se refiere al cálculo de la prorrata de deducción prevista en el apartado 5 del artículo 17. Según esta norma:

«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 [...]

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 operaciones accesorias inmobiliarias y financieras [...]

10 Dado que no prosperaron sus pretensiones ante el órgano jurisdiccional de primera instancia, BLP sometió el litigio a la High Court of Justice (Queen's Bench Division). Ante la negativa de este órgano jurisdiccional de plantear cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia, BLP interpuso un recurso de apelación ante la Court of Appeal, la cual acogió lo solicitado sobre el particular y devolvió los autos a la High Court.

11 En estas circunstancias, la High Court of Justice (Queen's Bench Division) resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) Teniendo en cuenta el artículo 2 de la Primera Directiva y el artículo 17 de la Sexta Directiva, en el caso de que un sujeto pasivo "A" preste a otro sujeto pasivo "B" servicios que son utilizados por éste para realizar una operación exenta (cesión de participaciones) considerada como una "operación accesorio financiera" y cuyo objeto y resultado es conseguir una cantidad de dinero para hacer frente al endeudamiento de B, los servicios prestados por A:

a) ¿son servicios utilizados para llevar a cabo una operación exenta, de manera que el correspondiente impuesto soportado no es deducible; o bien

- b) son servicios utilizados para llevar a cabo operaciones sujetas a gravamen (a saber, la actividad principal del objeto social de B, consistente en efectuar entregas sujetas a gravamen), de manera que el correspondiente impuesto soportado es totalmente deducible; o bien
  - c) son servicios utilizados para llevar a cabo indistintamente operaciones exentas y operaciones sujetas a gravamen, de manera que el correspondiente impuesto soportado es deducible en los términos previstos en el apartado 5 del artículo 17 de la Sexta Directiva?
- 2) En el supuesto de que se conteste a la primera cuestión en la forma indicada en la letra c) y si, en el ejercicio de la facultad discrecional que le atribuye el apartado 5 del artículo 17 de la Sexta Directiva, un Estado miembro ha adoptado un método especial comprendido en el ámbito de aplicación de la letra c) del apartado 5 del artículo 17 para determinar la cuantía del impuesto soportado que puede deducirse, ¿es aplicable el artículo 19 de la Sexta Directiva para calcular la prorrata de deducción del impuesto soportado?
- 3) En el supuesto de que se conteste a la segunda cuestión que el artículo 19 es aplicable efectivamente para calcular la prorrata de deducción del impuesto soportado, ¿permite el apartado 2 del artículo 19 que se deduzca la totalidad del impuesto soportado, al excluir la cesión de participaciones del cálculo de la prorrata de deducción previsto en el apartado 1 del artículo 19, por tratarse de una “operación accesoria financiera”?»

### Sobre la primera cuestión

- 12 Según la demandante en el procedimiento principal, la letra a) del apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva debe interpretarse en sentido amplio, de forma que se incluya en su ámbito de aplicación el IVA ingresado o devengado relativo a entregas de bienes o prestaciones de servicios relacionadas directa o indirectamente con las operaciones gravadas del sujeto pasivo y, especialmente, con las entregas de bienes o prestaciones de servicios exentas utilizadas para efectuar operaciones sujetas al impuesto. En el caso de autos, sostiene la demandante que los servicios prestados con motivo de la cesión de las participaciones de Berg se utilizaron para

reunir los fondos necesarios para el pago de las deudas de BLP, contraídas, precisamente, a raíz de las operaciones sujetas a gravamen que había efectuado.

- 13 Según BLP, limitar la deducción del apartado 2 del artículo 17 al IVA devengado o ingresado en relación con las entregas de bienes o prestaciones de servicios directamente relacionadas con operaciones sujetas al impuesto es contrario al mismo tenor literal de esta norma, obliga a tratar de distinta forma operaciones que deben someterse al mismo régimen y resulta incompatible con el principio de neutralidad del IVA.
- 14 A este respecto, BLP señala que no existe razón alguna que justifique el hecho de que los servicios que prestan los auditores de cuentas o los asesores jurídicos para la realización de operaciones sujetas al impuesto originen el derecho a deducir el IVA, siendo así que tal derecho no existe en un caso como el de autos. Tanto en un supuesto como en otro, los servicios de que se trata no se incorporan al producto acabado.
- 15 Además, BLP observa que, si para hacer frente a sus necesidades de liquidez hubiera contratado un préstamo bancario, el IVA relativo a los servicios de un asesor financiero necesarios para negociar dicho préstamo sería deducible en su totalidad. Ahora bien, el principio de neutralidad del impuesto exige que factores de carácter fiscal no influyan sobre las decisiones económicas.
- 16 Por lo demás, BLP alega que los servicios de que se trata se utilizaron para efectuar indistintamente una operación sin derecho a deducción, la cesión de las participaciones y las operaciones sujetas al impuesto, a saber, todas las que forman parte del objeto social de la sociedad demandante. Por lo tanto, es aplicable el artículo 19 de la Sexta Directiva, relativo al cálculo de la prorrata en caso de operaciones mixtas, y, puesto que la operación exenta es una operación financiera, conforme al apartado 2 de este artículo no debe ser tomada en consideración para el cálculo de la prorrata prevista en el apartado 1.

- 17 No puede acogerse esta argumentación.
- 18 Ante todo, cabe señalar que el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva debe interpretarse a la luz del apartado 5 del mismo artículo.
- 19 El citado apartado 5 establece el régimen aplicable al derecho a deducir el IVA, cuando éste se refiere a bienes o a servicios utilizados por el sujeto pasivo para «efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho». En esta norma, la utilización de los términos «para efectuar» demuestra que, para originar el derecho a la deducción establecido por el apartado 2, los bienes o servicios de que se trate deberán estar directa e inmediatamente relacionados con las operaciones sujetas al impuesto y que, a este respecto, es indiferente la finalidad última que el sujeto pasivo pretenda alcanzar.
- 20 Corroboran esta interpretación tanto el artículo 2 de la Primera Directiva como la letra c) del apartado 3 del artículo 17 de la Sexta Directiva.
- 21 En lo que atañe al artículo 2 de la Primera Directiva, sólo será deducible el importe de la cuota del impuesto que haya gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio de una operación sujeta a gravamen.

22 En cuanto a la letra c) del apartado 3 del artículo 17, ésta dispone:

«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.»

23 De esta norma se deduce que sólo con carácter excepcional la Directiva prevé el derecho a la deducción del IVA relativo a bienes o servicios utilizados para operaciones exentas.

24 Además, si se admitiera la interpretación que propugna BLP, frente a prestaciones que, como en el caso de autos, no se relacionan objetivamente con operaciones sujetas al impuesto, la administración debería realizar investigaciones con el fin de determinar la intención del sujeto pasivo. Semejante obligación sería contraria a los objetivos del sistema del IVA consistentes en garantizar la seguridad jurídica y facilitar las actuaciones inherentes a la aplicación del impuesto tomando en consideración, salvo en casos excepcionales, la naturaleza objetiva de la operación de que se trate.

- 25 Es cierto que una empresa cuyas actividades están sujetas al IVA tiene derecho a deducir el impuesto relativo a los servicios que le prestan auditores de cuentas o asesores jurídicos respecto a operaciones del sujeto pasivo sometidas al impuesto y que, si BLP hubiera decidido contratar un préstamo bancario para satisfacer las mismas necesidades, habría tenido derecho a deducir el IVA referente a los servicios de un asesor financiero exigidos por dicho préstamo. No obstante, ello es la consecuencia de que el sujeto pasivo utiliza dichos servicios, cuyos costes forman parte de los gastos generales de la empresa y, por lo tanto, de los elementos constitutivos del precio de los productos, para efectuar operaciones sujetas a gravamen.
- 26 A este respecto, debe señalarse que la opción de un empresario, entre operaciones exentas y operaciones gravadas puede basarse en un conjunto de elementos y, especialmente, de consideraciones de carácter fiscal relativas al régimen del IVA. El principio de neutralidad del IVA, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no tiene el alcance que le otorga BLP. Si bien el sistema común del IVA garantiza la perfecta neutralidad de la carga fiscal de todas las actividades económicas, sean cuales fueren los objetivos o los resultados de estas actividades, ello está condicionado a que dichas actividades, en sí mismas, estén sujetas al IVA (véase, especialmente, la sentencia de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19).
- 27 En cuanto a la alegación basada en la aplicación del artículo 19 de la Sexta Directiva, procede, por último, señalar que esta norma presupone que el sujeto pasivo haya utilizado los bienes o servicios para efectuar indistintamente operaciones que originan el derecho a la deducción y operaciones que no permiten este derecho. Ahora bien, en el caso de autos, los servicios de que se trata se utilizaron para efectuar una operación exenta.
- 28 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión que el artículo 2 de la Primera Directiva y el artículo 17 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que, a excepción de los casos previstos expresamente en dichas Directivas, cuando un sujeto pasivo presta servicios a otro sujeto pasivo que los utiliza para efectuar una operación exenta, el segundo no tiene derecho a deducir el IVA soportado, ni siquiera en el caso de que el objetivo último de la operación exenta sea la realización de una operación sujeta al impuesto.

## Sobre las cuestiones segunda y tercera

- 29 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión, no procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera.

## Costas

- 30 Los gastos efectuados por el Gobierno helénico, el Gobierno del Reino Unido y 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por la High Court of Justice (Queen's Bench Division) mediante resolución de 14 de diciembre de 1993, declara:

**El artículo 2 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, y el artículo 17 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 que, a excepción de los casos previstos expresamente en dichas Directivas, cuando un sujeto pasivo presta servicios a otro sujeto pasivo que los**

**utiliza para efectuar una operación exenta, el segundo no tiene derecho a deducir el IVA soportado, ni siquiera en el caso de que el objetivo último de la operación exenta sea la realización de una operación sujeta al impuesto.**

Gulmann

Moitinho de Almeida

Edward

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 6 de abril de 1995.

El Secretario

El Presidente de la Sala Quinta

R. Grass

C. Gulmann