

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. F.G. JACOBS

presentadas el 23 de octubre de 2003¹

1. Con arreglo a los artículos 5, apartado 8, y 6, apartado 5, de la Sexta Directiva sobre el IVA,² los Estados miembros pueden considerar que, cuando se transmite «una universalidad total o parcial de bienes», no se ha realizado una entrega de bienes, y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente.

cuotas del IVA soportadas por la asociación de personas sobre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios recibidas en el marco del establecimiento de la empresa.

Normativa aplicable

2. Alemania ha ejercido dicha opción y, en la presente petición de decisión prejudicial, el Bundesfinanzhof pide orientación sobre la aplicación de dicha norma a un tipo especial de sociedad civil (Vorgründungsgesellschaft GbR; asociación de personas previa a la constitución) creada con el único fin de establecer —pero no de explotar— la empresa de una sociedad anónima todavía no constituida y transferir a la misma esa empresa todavía no operativa una vez haya sido constituida. La cuestión que debe resolverse es la de si —y, de ser así, con qué base— o bien la propia asociación de personas o bien la sociedad anónima tienen derecho a deducir las

Disposiciones comunitarias sobre el IVA

3. La esencia del sistema del IVA se expone en el artículo 2 de la primera Directiva sobre el IVA: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

1 — Lengua original: inglés.

2 — 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»).

3 — 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 los negocios (DO 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3).

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.

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.»

4. Así pues, el sistema contempla una cadena de transacciones en la que el importe neto adeudado en relación con cada uno de los eslabones de la cadena está constituido por una proporción específica del valor añadido en dicha fase. Cuando la cadena llega a su fin, el importe total percibido será igual a la correspondiente proporción del precio final. La Sexta Directiva contiene normas más detalladas.

5. Con arreglo al artículo 2 de dicha Directiva, están sujetas al IVA las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal. En el artículo 4, apartado 1, se define a los sujetos pasivos como quienes realicen una actividad económica, cualesquiera que sean sus fines o sus resultados. Las actividades económicas son «todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas», junto con la «explotación de un bien corporal o

incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo». Con arreglo a los artículos 5 a 7, las operaciones gravadas son o bien entregas de bienes, o bien prestaciones de servicios, o bien importaciones.

6. En el artículo 5, apartado 1, se definen las entregas de bienes como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. Sin embargo, con arreglo al artículo 5, apartado 8:

«Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente. Llegado el caso, los Estados miembros podrán adoptar las medidas necesarias para evitar distorsiones de la competencia siempre que el beneficiario no sea sujeto pasivo total.»

7. Con arreglo al artículo 6, apartado 5, el artículo 5, apartado 8, se aplica en las mismas condiciones a las prestaciones de servicios, definidas en el artículo 6, apartado 1, como todas las operaciones que no tengan la consideración de entregas de bienes.

8. Los elementos fundamentales del derecho a deducir están contenidos en el artículo 17 de la Sexta Directiva. En el artículo 17, apartado 2, se dispone lo siguiente: «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 [...]». Con arreglo al artículo 17, apartado 1, dicho derecho nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

9. Sin embargo, determinadas operaciones están exentas del IVA con arreglo a los artículos 13 a 16. No se puede percibir el IVA sobre operaciones exentas del artículo 17, apartado 2, que limita el derecho a deducir a las cuotas impositivas sobre los bienes y servicios que se utilicen para las necesidades de las propias operaciones gravadas, se desprende que el prestador no puede deducir las cuotas que haya soportado sobre los bienes y servicios adquiridos que haya utilizado para las necesidades de dichas operaciones dentro de la Comunidad.⁴

10. Cuando, como suele suceder, la operación exenta es el último eslabón de la cadena de transacciones (consumo privado), el efecto que produce consiste simplemente en reducir la carga del IVA en una cuantía equivalente a la que se

hubiera percibido sobre el valor añadido en esa última fase. Sin embargo, la imposibilidad de practicar deducciones en esas circunstancias se mantiene incluso si una operación exenta constituye un elemento de costes de una ulterior operación sujeta al impuesto. Así, en algunas situaciones las cuotas del IVA soportadas pueden quedar «inmovilizadas» como parte del valor de la entrega de bienes o la prestación de servicios, lo que tiene por efecto que, a diferencia de lo que sucede cuando el sistema funciona normalmente, el valor sobre el que se percibe el IVA en fases ulteriores *incluya* una proporción del impuesto percibido en fases anteriores. Podría decirse que la cadena de transacciones se ve interrumpida, iniciándose una nueva cadena con un valor neto superior. Una situación similar puede producirse cuando un sujeto pasivo compra bienes como particular (sin «que actúe como tal» sujeto pasivo en el sentido de los artículos 2 y 4, apartado 1), pero posteriormente los utiliza en la esfera de su actividad económica.⁵

La interpretación de las disposiciones comunitarias por parte del Tribunal de Justicia

11. El Tribunal de Justicia ha examinado en varias ocasiones en qué circunstancias los bienes o servicios se utilizan «para las necesidades de» las propias operaciones gravadas del sujeto pasivo, dando lugar así al derecho a deducir con arreglo al artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva.

4 — Esta situación debe distinguirse de la de una exención con devolución de las cuotas soportadas del IVA, o tipo cero.

5 — Véase la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, Rec. p. I-3795), apartados 8 y 9.

12. Resultan pertinentes a efectos del presente asunto las sentencias Rompelman,⁶ INZO,⁷ Ghent Coal Terminal,⁸ Gabalfrisa y otros,⁹ Schloßstraße¹⁰ y Breitsohl,¹¹ en el sentido de que siempre que una persona tenga la intención, confirmada por elementos objetivos, de iniciar una actividad económica y adquiere los primeros bienes o servicios gravados con ese fin, debe considerársela como un sujeto pasivo que actúa como tal y tiene el derecho a deducir de inmediato el IVA sobre los bienes o servicios adquiridos para las necesidades de las operaciones gravadas que pretende realizar, sin necesidad de esperar al inicio de la explotación efectiva de su empresa e incluso si, en la práctica, ésta no llega a iniciarse.

13. Sin embargo, sólo en dos asuntos anteriores se ha pedido al Tribunal de Justicia que examinara la deducibilidad de las cuotas del impuesto soportadas en relación con una «transmisión [...] de una universalidad total o parcial de bienes» cuando un Estado miembro ha ejercido la opción que ofrece el artículo 5, apartado 8: en los asuntos Abbey National¹² y Zita Modes.¹³

14. El asunto Abbey National tenía por objeto la venta, entre sociedades sin ninguna relación entre ellas, de un inmueble explotado en arrendamiento sujeto al IVA. Dicho inmueble fue vendido como empresa en funcionamiento que formaba parte de las actividades generales del cedente. Una de las cuestiones centrales de aquel asunto era la de si el cedente podía deducir las cuotas soportadas sobre los servicios (básicamente jurídicos) obtenidos con el fin de realizar la transmisión.

15. El Tribunal de Justicia señaló que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas, garantizando la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA. Sin embargo, para originar el derecho a deducir los bienes adquiridos o los servicios obtenidos deben estar directa e inmediatamente relacionados con las operaciones por las que se repercute el IVA, es decir, deben formar parte de los costes de dicha operación.¹⁴

16. Si un Estado miembro ha optado por no considerar la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes como

6 — Sentencia de 14 de febrero de 1985 (268/83, Rec. p. 655).

7 — Sentencia de 23 de febrero de 1996 (C-110/94, Rec. p. I-857).

8 — Sentencia de 15 de enero de 1998 (C-37/95, Rec. p. I-1)

9 — Sentencia de 21 de marzo de 2000 (asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577).

10 — Sentencia de 8 de junio de 2000 (C-396/98, Rec. p. I-4279).

11 — Sentencia de 8 de junio de 2000 (C-400/98, Rec. p. I-4321).

12 — Sentencia de 22 de febrero de 2001 (C-408/98, Rec. p. I-1361).

13 — Asunto C-497/01, en el que el Abogado General presentó sus conclusiones del 26 de septiembre de 2002.

14 — Apartados 24 a 29 de la sentencia, en los que se citan las sentencias Rompelman, citada en la nota 6 *supra*, apartado 19; Ghent Coal Terminal, citada en la nota 8 *supra*, apartado 15; Gabalfrisa y otros, citada en la nota 9 *supra*, apartado 44, y de 8 de junio de 2000, Midland Bank (C-98/98, Rec. p. I-4177), apartados 19, 20, 24, 29 y 30.

una entrega de bienes, con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva dicha transmisión no está sujeta al IVA, y no puede constituir una operación gravada en el sentido del artículo 17, apartado 2. El hecho de que hubiera sido una operación gravada si no se hubiera ejercido dicha opción carece de pertinencia. Tampoco existe ninguna relación directa e inmediata con las operaciones por las que el sujeto pasivo repercute el IVA. La deducción sólo es posible cuando las operaciones por las que se repercute el IVA son realizadas por el sujeto pasivo que pretende practicar la deducción; en cualquier caso, los costes derivados de la realización de la transmisión no gravan directamente los distintos elementos de costes de las operaciones del cesionario sujetas al impuesto, como exige el artículo 2 de la primera Directiva.¹⁵

17. No obstante, dichos costes forman parte de los gastos generales del cedente, y como tales son elementos de costes de los productos de su empresa. Cuando un sujeto pasivo transmite una universalidad de bienes y no realiza más operaciones posteriormente, los costes de los servicios necesarios para efectuar dicha transmisión deben considerarse inherentes al conjunto de la actividad económica de la empresa anterior a la transmisión. Cualquier otra interpretación del artículo 17 de la Sexta Directiva sería contraria al principio que exige que el sistema del IVA sea perfectamente neutral con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas de la empresa, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA, y

supondría gravar al operador económico con el coste del IVA en el marco de su actividad económica sin darle la posibilidad de deducirlo. Así, se haría una distinción arbitraria entre los gastos efectuados para las necesidades de una empresa antes de su explotación efectiva y durante ésta, por una parte, y los gastos efectuados para poner fin a dicha explotación, por otra. Por tanto, los distintos servicios utilizados por el cedente para la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes están, en principio, directa e inmediatamente relacionados con el conjunto de la actividad económica de este sujeto pasivo.¹⁶

18. Las cuestiones planteadas en el asunto Zita Modes se centran en la definición de una «transmisión de una universalidad de bienes» y en la necesidad –o no– de que el cesionario realice la misma actividad que ejercía anteriormente el cedente. Todavía no se ha dictado sentencia en dicho asunto.

Derecho alemán

19. El Derecho alemán se adaptó a las disposiciones comunitarias expuestas mediante la Umsatzsteuergesetz (Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG») de 1993.

15 — Apartados 30 a 34.

16 — Apartados 35 y 36.

20. En el artículo 1, apartado 1 *bis*, de dicha Ley se dispone lo siguiente: «Las operaciones realizadas en el marco de la transmisión de un negocio (Geschäft) a otro empresario (Unternehmer) para las necesidades de su empresa (Unternehmen) no estarán sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios. Se considerará que existe la transmisión de un negocio cuando se transmita la propiedad o se aporte a una sociedad, a título oneroso o gratuito, la totalidad de una empresa o una actividad explotada por separado en el seno de una empresa. El empresario adquirente se subrogará en los derechos y obligaciones del cedente.»

21. A tales efectos, en el artículo 2 se definen los conceptos de «empresario» y «empresa»: «Se entenderá por empresario cualquiera persona que ejerza de manera autónoma una actividad industrial, comercial o profesional. La empresa comprenderá la totalidad de la actividad industrial, comercial o profesional del empresario. Se entenderá por actividad industrial, comercial o profesional cualquier actividad continuada que tenga por objeto la obtención de ingresos, aun cuando no tenga ánimo de lucro o, en el caso de una asociación de personas, ejerza su actividad únicamente en relación con sus miembros.»

22. El artículo 15 se refiere al derecho a deducir. Con arreglo al artículo 15, apartado 2, número 1, no podrán deducirse las cuotas soportadas por entregas de bienes o prestaciones de servicios utilizadas por un empresario, en particular, para la realización de operaciones exentas del impuesto.

23. Algunos aspectos del Derecho de sociedades alemán también resultan pertinentes en el presente asunto. El órgano jurisdiccional remitente los explica del siguiente modo.

24. Una Aktiengesellschaft (sociedad anónima; en lo sucesivo, «AG») no adquiere personalidad jurídica propia hasta que se inscribe en el Registro Mercantil. Un paso previo exigido es la constitución de una Vorgesellschaft (sociedad en formación), un tipo especial de asociación de personas que siempre nace en el momento en el que se adoptan los estatutos sociales. A su vez, la Vorgesellschaft puede ir precedida de una Vorgründungsgesellschaft, basada en un precontrato entre los fundadores de la sociedad con el objeto de cooperar para la constitución de ésta, que normalmente actúa bajo la forma jurídica de una sociedad civil (Gesellschaft bürgerlichen Rechts; en lo sucesivo, «GbR»), cuyo objeto social consiste en regular la responsabilidad de las personas que intervienen en ella. Cuando se constituye una Vorgründungsgesellschaft para preparar la posterior actividad de una sociedad, sus bienes patrimoniales y sus derechos y obligaciones no se transmiten de manera automática a la Vorgesellschaft ni posteriormente a la sociedad cuando ésta se constituye; si se pretende realizar dicha transmisión, debe efectuarse mediante un negocio jurídico específico.

El procedimiento principal

25. Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR (en lo sucesivo, «Faxworld GbR») se

constituyó el 1 de octubre de 1996 con el único fin de preparar la constitución de Faxworld Telefonmarketing AG (en lo sucesivo, «Faxworld AG»). Para ello, alquiló y equipó unas oficinas, adquirió activos fijos, envió folletos informativos y realizó publicidad en nombre de la futura AG. Tras la constitución de Faxworld AG mediante escritura pública de 28 de noviembre de 1996, Faxworld GbR cesó en sus actividades y, en cumplimiento de su objeto social, el 1 de diciembre de 1996 transmitió a la AG, a título oneroso, la totalidad de los activos que había adquirido hasta entonces. Faxworld AG pudo empezar de inmediato a ejercer su actividad empresarial en las oficinas alquiladas, equipadas y acondicionadas por Faxworld GbR.

26. El precio de la transmisión, que ascendía a 87.495,29 DEM, se correspondía con el valor contable de los activos adquiridos, es decir, el coste de su adquisición excluido el IVA. De este modo, el importe del IVA pagado por Faxworld GbR por sus adquisiciones no fue repercutido a Faxworld AG en el precio de la transmisión.

27. Posteriormente, Faxworld GbR intentó deducir —es decir, en las circunstancias de que se trataba, obtener la devolución de las cuotas del impuesto soportadas por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que había recibido y transmitido. Las autoridades tributarias denegaron la deducción alegando que la única operación de entrega de bienes o prestación de servicios a terceros que había realizado la demandante era la transmisión de una empresa, que no debe tratarse como una operación gravada, y que por consiguiente Faxworld GbR no era un empresario (sujeto pasivo). Fax-

world GbR impugnó dicha denegación ante el órgano jurisdiccional de lo tributario competente, que estimó su demanda con base en el principio de neutralidad del IVA; según dicho órgano jurisdiccional, las cuotas soportadas podían deducirse aun en el caso de que la demandante no se propusiera utilizar los bienes y servicios adquiridos para realizar por sí misma operaciones sujetas al impuesto, puesto que los había adquirido para las necesidades de la actividad que debía llevar a cabo Faxworld AG.

28. Las autoridades tributarias interpusieron un recurso de casación (Revision alemana) ante el Bundesfinanzhof, que suspendió el procedimiento y planteó a este Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial sobre la siguiente cuestión:

«Una sociedad (civil) [(Personen)-Gesellschaft] creada únicamente con el objetivo de constituir una sociedad de capital, ¿tiene derecho a deducir las cuotas soportadas por los bienes y servicios que haya adquirido si, tras la constitución de la sociedad de capital, cede mediante escritura pública a la sociedad de capital ulteriormente constituida, a título oneroso, los bienes y servicios adquiridos y desde un principio no tenía la intención de realizar ninguna otra operación de entrega de bienes o prestación de servicios a terceros, y si en el Estado miembro de que se trate se considera que la transmisión de una universalidad total de bienes no constituye una entrega de bienes o prestación de servicios (artículo 5, apartado 8, primera frase, y artículo 6, apartado 5, de la [Sexta Directiva])?»

29. El Bundesfinanzhof también señaló que, en el caso de que la sociedad civil no tuviera derecho a deducir en tales circunstancias, la necesidad de plantear nuevas cuestiones prejudiciales podría evitarse si el Tribunal de Justicia se pronunciara asimismo sobre la cuestión de si la sociedad anónima podía, en cambio, tener dicho derecho.

Los diferentes puntos de vista expuestos

30. El Bundesfinanzhof señala que se inclina por reconocer a la demandante el derecho a practicar la deducción que reclama. Según afirma, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, a saber, cuando se adquieren los bienes o servicios. En el presente caso, dichos bienes y servicios fueron adquiridos únicamente para las necesidades de operaciones destinadas a terceros sujetas al impuesto. Si hubiera sido la propia Faxworld GbR la que hubiera efectuado dichas operaciones, las cuotas soportadas habrían sido deducibles. De la sentencia Abbey National se desprende que, en el caso de la transmisión de una universalidad de bienes, el cedente puede deducir las cuotas soportadas únicamente de las cuotas devengadas por sus propias operaciones efectuadas a terceros. Ahora bien, si en el presente caso existe una diferencia de identidad entre la persona que adquiere los bienes y servicios y la persona que efectúa las operaciones a terceros sujetas al impuesto, ello se debe únicamente a las exigencias procesales establecidas en el Derecho de sociedades alemán. El principio de neutralidad del IVA debe significar que el derecho a deducir no

está determinado por las diferencias nacionales en lo que atañe a la forma jurídica.

31. En sus observaciones ante este Tribunal de Justicia, Faxworld GbR alega, fundamentalmente, que ella y Faxworld AG constituyen una única unidad económica (de conformidad con la denominada Fußstapfentheorie aparentemente aplicada por el Bundesfinanzhof, extraída del Derecho de sucesiones y que expresa la idea de que el cesionario toma el relevo del cedente, equivalente a la idea inglesa de «stepping into the transferor's shoes», «ocupar el lugar del cedente»). Puesto que los bienes y servicios adquiridos por Faxworld GbR iban a ser utilizados para las necesidades de las operaciones gravadas de Faxworld AG, Faxworld GbR tiene derecho a deducir las cuotas soportadas sobre dichos bienes y servicios. Además, según alega, en la sentencia Breitsohl¹⁷ el Tribunal de Justicia declaró que el derecho a deducir el IVA soportado en las operaciones efectuadas para la realización de un proyecto de actividad económica subsiste aun cuando la Administración tributaria sepa, desde la primera liquidación del impuesto, que la actividad económica proyectada, que debía dar lugar a operaciones imponibles, no se realizará. Según Faxworld GbR, dicha sentencia se aplica, con mayor razón aun, cuando, como en el presente caso, la actividad sí fue emprendida.

32. En cambio, la postura defendida por las autoridades tributarias ante el Bundesfinanzhof y por el Gobierno alemán ante este

17 — Citada en la nota 11 *supra*.

Tribunal de Justicia es que Faxworld GbR y Faxworld AG son dos personas diferentes, y que Faxworld GbR no es un sujeto pasivo, al no haber realizado nunca ni tener la intención de realizar ninguna actividad económica en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva ni operación gravada en el sentido de los artículos 5 o 6. Por ello, ni siquiera puede plantearse la existencia de un derecho a deducir, ya que, básicamente, no existe ninguna persona que pueda ejercer dicho derecho ni pudo realizarse ninguna operación en el marco del sistema del IVA por la que pudiera practicarse una deducción. Significativamente, el Gobierno alemán invoca, en este contexto, la sentencia Abbey National.

33. En la vista, el Gobierno alemán propuso una excepción contra la cuestión alternativa a la que alude el Bundesfinanzhof de si Faxworld AG, en lugar de Faxworld GbR, puede tener derecho a deducir. En su opinión, dicha cuestión es meramente hipotética, y no puede tener ninguna influencia en la resolución del procedimiento iniciado por Faxworld GbR; según afirma, los órganos jurisdiccionales nacionales no están facultados para plantear este tipo de cuestiones en el marco del sistema establecido por el artículo 234 CE.

34. La Comisión considera que la adquisición de bienes y servicios por parte de Faxworld GbR está claramente compren-

didada dentro de la definición de actividad económica, por lo que se encuentra dentro del ámbito de aplicación del sistema del IVA. Sin embargo, puesto que dichos bienes y servicios no fueron utilizados por dicha asociación de personas para realizar por sí misma ninguna operación sujeta al impuesto –y no puede tener ninguna relación directa e inmediata con ninguna operación de este tipo–, Faxworld GbR no tiene derecho a deducir las cuotas del impuesto soportadas sobre los mismos. Por otro lado, en opinión de la Comisión Faxworld AG, al «continuar la personalidad» de Faxworld GbR en el sentido del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva y haber utilizado esos mismos bienes y servicios para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, sí tiene derecho a deducir. Según la Comisión, dicha solución no es contraria a la sentencia Abbey National, que sólo se refería al derecho a deducir del cedente, y no del cesionario.

Apreciación

35. En lo que atañe a un aspecto preliminar, en mi opinión la excepción propuesta por el Gobierno alemán contra la cuestión alternativa planteada por el Bundesfinanzhof no puede acogerse. El Bundesfinanzhof se abstuvo de manera expresa de plantear esa cuestión como tal, pero la incluyó en la resolución de remisión con el fin de identificar un aspecto que el Tribunal de Justicia podría considerar pertinente para su análisis. En cualquier caso, no me parece posible, en una situación regulada por el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, considerar la situación del cedente de manera aislada de la del cesionario.

36. A continuación, debo señalar que la resolución que propugnan las autoridades alemanas me parece contraria al principio de neutralidad del IVA, en la medida en que deniega todo derecho a deducir las cuotas soportadas de que se trata, ya sea por parte de Faxworld GbR o de Faxworld AG.

37. Desde un punto de vista económico, parece claro que se creó una única empresa que pasó por distintas fases preparatorias antes de llegar a ser operativa. No parece que exista ninguna duda sobre la continuidad de la empresa desde la fase preparatoria hasta la fase operativa, es decir, sobre la continuidad de su identidad *como una empresa*. El funcionamiento normal del sistema del IVA exige que las cuotas del impuesto soportadas sobre los bienes o servicios adquiridos por una empresa tanto en la fase preparatoria como en la fase operativa sean deducibles de sus cuotas devengadas.¹⁸

38. Cualquier excepción a ese funcionamiento normal, y por consiguiente al principio de neutralidad, sólo puede aceptarse, en mi opinión, cuando la legislación, tal como haya sido interpretada por el Tribunal de Justicia si así procede, lo autorice de manera inequívoca.

39. En el presente asunto, desde un punto de vista jurídico la fase preparatoria y la fase operativa corrieron a cargo de dos

entidades separadas, una asociación de personas y una sociedad anónima.¹⁹ Es en esa separación en la que las autoridades alemanas basan sus argumentos.

40. La asociación de personas no se constituyó con el objeto de realizar operaciones gravadas, no realizó ninguna ni en ningún momento se tuvo la intención de que lo hiciera. La única operación que se pretendía que realizara y que realizó efectivamente era vender la empresa embrionaria, hasta entonces todavía no operativa, a la sociedad anónima. En virtud de la legislación alemana de aplicación del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, dicha operación no estaba sujeta al impuesto.²⁰

41. Aun así, estoy de acuerdo con la Comisión en que Faxworld GbR está comprendida dentro de la definición de sujeto pasivo del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva. No cabe duda de que sus actividades tenían un carácter económico, y ni los fines ni los resultados de dichas actividades resultan pertinentes a este respecto. En ese contexto, considero que el Gobierno alemán se equivoca al remitirse a

19 — Aunque parece probable que los dos socios de la asociación de personas sean también los dos (únicos) accionistas de la sociedad.

20 — Cabe señalar que, con arreglo a la legislación alemana, dichas operaciones «no estarán sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios», mientras que el artículo 5, apartado 8, autoriza a los Estados miembros a «considerar que la transmisión [...] no supone la realización de una entrega de bienes». Con todo, es importante establecer una distinción entre las operaciones exentas y las que se considera que no se han realizado (véanse el punto 10 *supra* y el punto 49 *infra*).

18 — Véase, en particular, la jurisprudencia citada en el punto 12 *supra*.

la sentencia Lennartz,²¹ referida a un asunto que tenía por objeto la adquisición para su uso privado de bienes que posteriormente se utilizaban para realizar operaciones gravadas. En el presente caso, no se discute que los bienes y servicios fueron adquiridos para las necesidades de la empresa y no para el consumo privado.

42. Además, el derecho a deducir no se pierde por el hecho de que no se llegaran a realizar efectivamente operaciones gravadas —véanse las sentencias INZO²² y Ghent Coal Terminal—,²³ pero de acuerdo con esa misma jurisprudencia es necesario que hubiera la intención de realizar operaciones de ese tipo, y aparentemente Faxworld GbR no tenía ninguna intención de realizarlas por sí misma.

43. Con todo, aunque en el presente caso la asociación de personas y la sociedad anónima sean dos personas jurídicas diferentes, no sólo existe una apreciable continuidad económica entre ellas, sino también un cierto grado de continuidad jurídica.

44. El artículo 5, apartado 8, exige que, si se considera que no se ha realizado una entrega de bienes, se considere que el cesionario «continúa la personalidad» del cedente. En la versión alemana del artículo 5, apartado 8, se utiliza el término comparable de «Rechtsnachfolger». La legislación alemana por la que se adapta

su Derecho interno a la Directiva habla de «an die Stelle treten» (ocupará su lugar), mientras que el Derecho alemán parece reconocer también una «Fußstapfentheorie».²⁴ La versión francesa y otras versiones lingüísticas del artículo 5, apartado 8, hablan de «continuar la personalidad» del cedente.

45. Tal como señalé en mis conclusiones en el asunto Zita Modes,²⁵ las distintas formulaciones se refieren claramente al concepto de sucesión universal, en el que una persona asume todos los derechos y obligaciones de otra (en este contexto, todos los derechos y obligaciones en materia de IVA relacionados con la empresa cedida), de modo que el cesionario adquiere, junto con la empresa, cualquier deuda pendiente del IVA y el derecho a deducir cualesquiera cuotas soportadas que no hayan sido deducidas ya de las cuotas devengadas por las operaciones gravadas.²⁶ En el asunto Abbey National,²⁷ observé, utilizando la extendida metáfora de una cadena de transacciones a efectos del IVA, que, si bien se considera que un eslabón de la cadena no existe, la consecuencia de ello no es —como sucedería en el caso de una operación exenta— que la cadena se interrumpa y se reinicie, sino más bien la existencia de una relación

24 — Véase el punto 31 *supra*.

25 — Puntos 46 y 49.

26 — Sin embargo, parece que las normas en materia de IVA en algunos Estados miembros exigen que el cedente liquide todas las cuentas pendientes del IVA antes de proceder a la transmisión, de modo que en tales casos la «continuación de la personalidad» se limita a las regularizaciones con arreglo al artículo 20 de la Sexta Directiva.

27 — Punto 38 de mis conclusiones.

21 — Citada en la nota 5 *supra*.

22 — Citada en la nota 7 *supra*, apartados 19 y 20.

23 — Citada en la nota 14 *supra*, apartados 17 y 24.

secuencial entre los eslabones a uno y otro lado del mismo.

46. Desde esta perspectiva, ¿es posible imputar también a Faxworld GbR la intención de Faxworld AG de realizar operaciones gravadas, de modo que se cumplan los requisitos para que la primera tenga derecho a deducir?

47. Algunas disposiciones legales y algunas indicaciones contenidas en la jurisprudencia parecen oponerse a dicha imputación. Con arreglo al artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible —es decir, cuando se adquieren los bienes o servicios— y, en la sentencia Lennartz,²⁸ el Tribunal de Justicia declaró que «tan sólo la condición en que un particular actúa en ese momento puede determinar la existencia de un derecho a deducir». En el momento de la adquisición, Faxworld GbR actuaba como sujeto pasivo,²⁹ pero no tenía la intención de utilizar los bienes o servicios adquiridos para realizar por sí misma operaciones gravadas.

48. Con todo, considero que la disposición relativa a la «continuación de la personalidad» del artículo 5, apartado 8, no sólo justifica, sino que exige establecer una

distinción clara entre la situación de que se trata en el presente caso y otras situaciones más frecuentes.

49. Está claro que debe tenerse presente que el efecto de ejercer la opción que ofrece el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva no puede ser crear una operación exenta.³⁰ Si la intención del legislador hubiera sido ésa, dicha disposición hubiera sido incluida en el Título X de la Directiva, relativo a las exenciones, y no en el Título V, sobre la definición de las operaciones gravadas. Una indicación sobre el verdadero objetivo que se perseguía se ofrece en la exposición de motivos de la Propuesta de Sexta Directiva de la Comisión,³¹ en la que se señalaba que dicha opción se ofrecía para «conseguir una mayor simplicidad y [...] no sobrecargar los recursos de la empresa». Por tanto, el objetivo consiste en evitar que se facturen cantidades a menudo importantes en concepto de cuotas del impuesto, se paguen dichas cantidades al Estado y posteriormente sean recuperadas mediante la deducción de las cuotas soportadas. Una ventaja adicional consiste en proteger a las autoridades tributarias contra la pérdida de ingresos fiscales que se produciría si el cedente resulta insolvente.³²

50. Si las cuotas soportadas por los bienes de una empresa transmitida no pudieran deducirse se produciría una distorsión no insignificante de la competencia en relación

30 — En el punto 10 *supra*, he expuesto brevemente los efectos indeseables que dichas operaciones pueden provocar.

31 — *Boletín de las Comunidades Europeas*, Suplemento 11/73, p. 10; lo que ahora es la primera frase del artículo 5, apartado 8, en la Propuesta inicial era el artículo 5, apartado 4.

32 — Para un análisis algo más completo, véanse los puntos 19 a 32 de mis conclusiones en el asunto Zita Modes, citadas en la nota 13 *supra*.

28 — Citada en la nota 5 *supra*, apartado 8.

29 — Véase el punto 41 *supra*.

con otras empresas. Y, tal como reiteró el Tribunal de Justicia en la sentencia *Abbey National*,³³ el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas, garantizando la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA.

51. En el presente caso, los bienes transmitidos fueron adquiridos por Faxworld GbR para las necesidades futuras de operaciones gravadas que debía efectuar Faxworld AG, por lo que constituían elementos de costes de dichas operaciones. Además, existe una relación directa e inmediata entre los bienes o servicios adquiridos y las operaciones sujetas al impuesto que dan lugar al derecho a deducir,³⁴ ya que, en virtud del artículo 5, apartado 8, no se considera realizada ninguna operación intermedia entre la adquisición de dichos bienes o servicios y su uso para las necesidades de las operaciones gravadas realizadas. Faxworld AG es la sucesora –o «continúa la personalidad»– de Faxworld GbR. En el momento en que nació el derecho a deducir –es decir, cuando se hizo exigible el impuesto sobre los bienes o servicios adquiridos–, Faxworld GbR actuaba como sujeto pasivo en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva. Por tanto, en mi opinión se cumplen los requisitos para poder practicar la deducción.

52. Al ser así, parece evidente que la mejor forma de operar, desde un punto de vista práctico, consiste en que, si la legislación nacional lo permite, la contraprestación por la transmisión incluya siempre, en tales circunstancias, la totalidad del valor de los bienes transmitidos, incluido cualquier importe en concepto de IVA sobre los bienes o servicios adquiridos que todavía no se haya deducido. Es verdad que, en la mayoría de los casos, resultará difícil, si no imposible, identificar la presencia (o la ausencia) de un elemento como éste en el precio.

53. Sin embargo, en algunos casos la legislación nacional puede imponer otras exigencias, como por ejemplo que todas las cuotas soportadas pendientes de deducir sean deducidas antes de proceder a la transmisión. En el presente caso, aunque no parece que hubiera ninguna exigencia de este tipo, parece claro que puede considerarse que el impuesto no fue repercutido.

54. Por consiguiente, en el presente caso debe establecerse una distinción entre el cedente y el cesionario. El objetivo de garantizar la neutralidad del IVA no se alcanzaría si las cuotas soportadas del impuesto pudieran ser deducidas por una persona diferente de la que soportó la carga económica de las mismas. Aun cuando, como en el presente caso, los socios o accionistas de ambas entidades sean en realidad los mismos –de modo que, en última instancia, serán los mismos «bolsillos» los que se vean afectados–, no tiene por qué ser siempre así. Cuando el precio de la transmisión de la empresa sea el valor contable de los bienes excluido el IVA, permitir que sea el cesionario y no el cedente quien practique la deducción otor-

33 — Citada en la nota 11 *supra*, apartado 24.

34 — Véase la sentencia *Abbey National*, citada en la nota 12 *supra*, apartado 25, así como la jurisprudencia citada en el mismo.

garía al primero —tal como señaló el Gobierno alemán en la vista— una ventaja económica injustificada; asimismo, haría recaer sobre el segundo una carga fiscal que no podría recuperar. Por otro lado, cuando la carga de las cuotas del IVA soportadas se repercute sobre el precio de la transmisión, el derecho a deducir debe transmitirse al cesionario. Actuar de otro modo supondría, igualmente, una distorsión de la competencia, resultado éste que, además de ser contrario a los principios del sistema del IVA y del Derecho comunitario en general, se menciona de manera específica en el artículo 5, apartado 8, como algo que debe evitarse.

55. Por consiguiente, en el presente caso es Faxworld GbR y no Faxworld AG la que debe tener el derecho a deducir.

56. Cabría preguntarse si la conclusión a la que he llegado es plenamente compatible con la sentencia del Tribunal de Justicia Abbey National. Recordaré que, en los apartados 32 a 35 de dicha sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que un sujeto pasivo únicamente puede deducir el IVA que grava los bienes y servicios utilizados para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, y que el importe del IVA pagado por el cedente sobre los gastos correspondientes a los servicios recibidos para realizar la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no grava directamente los distintos elementos constitutivos del precio de las operaciones del cesionario sujetas al impuesto. No obstante,

dichos costes forman parte de los gastos generales de la empresa del cedente y, como tales, son elementos constitutivos del precio de los productos de dicha empresa; por tanto, el cedente goza del derecho a deducir sobre esa base.

57. Sin embargo, mi opinión es que dicho razonamiento se refiere específicamente a las circunstancias propias del asunto Abbey National. El impuesto de que se trataba en aquel asunto había sido devengado en relación con servicios obtenidos para realizar la transmisión, y no por los bienes efectivamente transmitidos. Está claro que estos últimos bienes, que es de lo que se trata en el presente asunto, constituyen elementos de costes de las operaciones del cesionario, y la continuidad de personalidad entre el cedente y su sucesor, el cesionario, justifica el que las cuotas del IVA soportadas por su adquisición sean tratadas de tal modo que den derecho a deducir sobre esa base.

58. Con el fin de respetar el principio de neutralidad del IVA y de evitar cualquier distorsión de la competencia, en las circunstancias en las que se aplique el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva dicho derecho debe conferirse a la persona, sea el cedente o el cesionario, que efectivamente soporte la carga económica del impuesto. Sólo en circunstancias absolutamente excepcionales —y difíciles de imaginar—, dichos objetivos podrían alcanzarse otorgando el derecho a deducir a la otra parte de la transmisión.

Conclusión

59. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión planteada por el Bundesfinanzhof:

«Cuando

- un Estado miembro haya hecho uso de la opción que se ofrece en los artículos 5, apartado 8, y 6, apartado 5, de la Sexta Directiva sobre el IVA, de modo que se considere que la transmisión de una universalidad de bienes no supone la realización de una entrega de bienes ni una prestación de servicios, y

- una persona física o jurídica (el cedente) adquiriera bienes y/o servicios con el único fin de establecer una empresa, pero no de explotarla, y de transmitir los activos de dicha empresa a otra persona física o jurídica (el cesionario) que se propone utilizar dichos activos para realizar operaciones gravadas,

el derecho a deducir las cuotas del IVA devengadas o ingresadas por los bienes y/o servicios adquiridos corresponderá, en principio,

- al cedente cuando la carga del impuesto no haya sido repercutida sobre el cesionario en el precio de la transmisión, y

- al cesionario cuando la carga del impuesto le haya sido repercutida en el precio de la transmisión.»