

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 29 de abril de 2004 *

En el asunto C-137/02,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Finanzamt Offenbach am Main-Land

y

Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 17, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18),

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. P. Jann, en funciones de Presidente de la Sala Quinta, y los Sres. A. Rosas y S. von Bahr (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;

Secretaria: Sra. M.-F. Contet, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre de Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR, por los Sres. R.W. Horn y A. Kowol, Rechtsanwälte;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. W.-D. Plessing y M. Lumma, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y K. Gross, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. A. Böhlke, Rechtsanwalt;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Finanzamt Offenbach am Main-Land, representado por el Sr. J. Aue, en calidad de agente; de Faxworld Vorgründungs-

gesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR, representada por el Sr. R.W. Horn; del Gobierno alemán, representado por el Sr. M. Lumma, y de la Comisión, representada por el Sr. K. Gross, asistido por el Sr. A. Böhlke, expuestas en la vista de 11 de septiembre de 2003;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 23 de octubre de 2003;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 23 de enero de 2002, recibida en el Tribunal de Justicia el 12 de abril siguiente, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 234 CE, una cuestión relativa a la interpretación del artículo 17, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
- 2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre el Finanzamt Offenbach am Main-Land (en lo sucesivo, «Finanzamt») y Faxworld Vorgründungsgesellschaft Peter Hünninghausen und Wolfgang Klein GbR (en lo sucesivo, «Faxworld GbR») en relación con la denegación a ésta por el Finanzamt del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente a las operaciones de las que era destinataria.

- 3 La cuestión se refiere esencialmente al derecho de una Vorgründungsgesellschaft, sociedad de Derecho civil cuyo objeto consiste en la preparación de los medios necesarios para la actividad de una sociedad anónima que se creará, a deducir el IVA cuando la única operación de entrega de bienes o prestación de servicios que realiza, conforme a su objeto social, es la transmisión de la totalidad de sus bienes a dicha sociedad anónima una vez creada. La cuestión se basa en la premisa de que el Estado miembro afectado ha hecho uso de la facultad que le ofrecen los artículos 5, apartado 8, y 6, apartado 5, de la Sexta Directiva de considerar que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes ni de una prestación de servicios y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

- 4 El artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva dispone que están sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.
- 5 Según el artículo 4, apartados 1 y 2, de la misma Directiva:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos 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.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son 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.»

- 6 Por lo que respecta a las entregas de bienes, el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva establece lo siguiente:

«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 El artículo 6, apartado 5, de la misma Directiva enuncia que «el apartado 8 del artículo 5 se aplicará en las mismas condiciones a las prestaciones de servicios».

- 8 Por lo que se refiere al derecho a deducir, el artículo 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva dispone lo siguiente:

«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 los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

- a) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado por los bienes que le son o le serán entregados y por los servicios que le son o le serán prestados por otro sujeto pasivo deudor del Impuesto en el interior del país;

[...]»

Normativa nacional

- 9 La adaptación del Derecho alemán a las disposiciones relevantes de la Sexta Directiva se realizó mediante la Umsatzsteuergesetz 1993 (Ley de 1993 del impuesto sobre el volumen de negocios, BGBl. 1993 I, p. 565; en lo sucesivo, «UStG 1993»). En su versión aplicable al ejercicio controvertido de 1996, el artículo 1, apartado 1, de la UStG 1993 establece la regla general según la cual están sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios las entregas de bienes y demás prestaciones realizadas a título oneroso en el interior del país por un empresario en el marco de su actividad.
- 10 No obstante, dado que la República Federal de Alemania ha ejercitado las opciones que ofrecen a los Estados miembros los artículos 5, apartado 8, y 6, apartado 5, de la Sexta Directiva, el artículo 1, apartado 1 *bis*, de la UStG 1993 dispone lo siguiente:

«Las operaciones realizadas en el marco de la transmisión de un negocio a otro empresario para las necesidades de su empresa no estarán sujetas al [IVA]. 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.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 11 Faxworld GbR es una sociedad personalista de Derecho civil, creada el 1 de octubre de 1996 y cuyo único objeto social consistía en preparar la constitución de la sociedad Faxworld Telefonmarketing Aktiengesellschaft (en lo sucesivo, «Faxworld AG»).
- 12 Como explica el órgano jurisdiccional remitente, la creación de una Aktiengesellschaft (sociedad anónima alemana) puede ir precedida, como sucede en el presente asunto, por una Vorgründungsgesellschaft. Ésta se basa en un precontrato celebrado entre los fundadores de la sociedad con el fin de cooperar para la constitución de la Aktiengesellschaft. Por tanto, si ésta última, una vez creada, desea hacer suyos los bienes patrimoniales adquiridos por la Vorgründungsgesellschaft, así como sus derechos y obligaciones, como éstos no se le transmiten de manera automática, deben transferírsele mediante un acto jurídico específico.
- 13 De este modo, Faxworld GbR, en su condición de Vorgründungsgesellschaft, alquiló unas oficinas, adquirió bienes de equipo y encargó la realización de obras en las oficinas. Asimismo, envió cartas informativas e hizo publicidad de la sociedad que iba a constituirse. Tras la constitución de Faxworld AG mediante escritura pública de 28 de noviembre de 1996, Faxworld GbR cesó en sus actividades y cedió a aquélla la totalidad de los bienes adquiridos anteriormente por su valor contable, a un precio de casi 90.000 DEM. En consecuencia, Faxworld AG pudo, sin más trámites, iniciar su actividad en las oficinas alquiladas y equipadas por Faxworld GbR para sus necesidades.

- 14 Por tanto, conforme a su objeto social único, Faxworld GbR no realizó ninguna operación de entrega de bienes o prestación de servicios, a excepción de la transmisión de los bienes adquiridos por ella a Faxworld AG.
- 15 Para el ejercicio controvertido de 1996, Faxworld GbR consideró dicha transmisión como una transmisión de negocio no sujeta al IVA, con arreglo al artículo 1, apartado 1 *bis*, de la UStG 1993. Para este mismo ejercicio, el Finanzamt denegó a Faxworld GbR el derecho a deducir el IVA por importe de casi 13.000 DEM soportado por los bienes y servicios adquiridos. El Finanzamt justificó esta denegación, mediante liquidación de 5 de enero de 1998, indicando que no procedía considerar a Faxworld GbR un empresario en el sentido del artículo 2 de la UStG 1993, ya que la única operación de entrega de bienes o prestación de servicios que tenía intención de realizar era la transmisión de negocio a la sociedad que iba a constituirse, transmisión que, en virtud del artículo 1, apartado 1 *bis*, de la UStG 1993, no debía considerarse una entrega sujeta al IVA.
- 16 Sin embargo, el Finanzgericht dictó una sentencia que estimaba el recurso de Faxworld GbR contra la resolución del Finanzamt, debido a que esta sociedad era una empresa y que, por ello, tenía derecho a deducir el impuesto soportado. El Finanzgericht afirmaba que el principio de neutralidad del IVA obligaba a tener en cuenta el impuesto soportado, aunque Faxworld GbR, en su condición de Vorgründungsgesellschaft, no hubiera tenido nunca intención de utilizar las operaciones por las que soportaba el IVA para realizar a su vez operaciones sujetas.
- 17 El Finanzamt interpuso contra esta sentencia recurso de casación ante el Bundesfinanzhof, sosteniendo que Faxworld GbR no tenía ningún derecho a deducción dado que, por una parte, no era un empresario puesto que en ningún momento había tenido intención de realizar por sí misma operaciones sujetas al IVA y, por otra, no podía imputársele la actividad de Faxworld AG.

- 18 El Bundesfinanzhof, que, por su parte, se inclina a reconocer a Faxworld GbR el derecho a deducir el impuesto soportado, considera en primer lugar que los bienes y servicios adquiridos por Faxworld GbR en el marco del proyecto de constitución de la sociedad de capital constituyen costes que, por su propia naturaleza, son inherentes al conjunto de la actividad de la empresa (sentencia de 22 de febrero de 2001, *Abbey National*, C-408/98, Rec. p. I-1361, apartados 35 y 36).
- 19 En segundo lugar, el Bundesfinanzhof estima que, si se considerase la transmisión por Faxworld GbR de todos sus activos a Faxworld AG, que fue la única operación de entrega de bienes o prestación de servicios que realizó, como «la transmisión de una totalidad de bienes» a efectos del artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva y no como una operación gravada en el sentido del artículo 17, apartado 2, de esta Directiva, sería tentador vincular las operaciones por las que Faxworld GbR soportó el IVA a las operaciones proyectadas por Faxworld AG.
- 20 El Bundesfinanzhof, si bien observa que, según la sentencia *Abbey National*, antes citada, un sujeto pasivo sólo puede deducir el IVA soportado por las operaciones que utiliza para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que, por tanto, no debería ser posible tener en cuenta las operaciones del beneficiario de la transmisión, señala que, en el asunto del procedimiento principal, la falta de continuidad jurídica entre Faxworld GbR, por un lado, y Faxworld AG, por otro, viene impuesta únicamente por las especificidades del Derecho civil alemán en caso de constitución de una sociedad de capital. Por otra parte, tras destacar que el principio de neutralidad fiscal aplicable al régimen del IVA prohíbe que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con su tributación, considera que las especificidades del Derecho civil alemán que rodean la constitución de una sociedad de capital no pueden tener la consecuencia de excluir el derecho a deducir en la fase de preparación (sentencia de 7 de septiembre de 1999, *Gregg*, C-216/97, Rec. p. I-4947, apartado 20).

- 21 Habida cuenta de estas consideraciones, el Bundesfinanzhof resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Tiene una sociedad (personalista) creada únicamente con el objetivo de constituir una sociedad de capital 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, 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 (artículos 5, apartado 8, primera frase, y 6, apartado 5, de la [Sexta Directiva])?»

- 22 El Bundesfinanzhof precisa que, en el supuesto de que el Tribunal de Justicia responda en sentido negativo a esta cuestión, se plantea la cuestión subsidiaria de si la sociedad de capital, en este caso Faxworld AG, está autorizada a deducir el impuesto soportado por las operaciones cuya destinataria es la Vorgründungsgesellschaft, en este caso Faxworld GbR, aunque la sociedad de capital aún no estuviera constituida en el momento de la realización de estas operaciones.

Sobre la cuestión prejudicial

- 23 Mediante su cuestión, el Bundesfinanzhof pregunta esencialmente si la Sexta Directiva permite el derecho a deducir el IVA soportado por una sociedad personalista creada únicamente con el objetivo de constituir una sociedad de capital cuando la única operación de entrega de bienes o prestación de servicios realizada por dicha sociedad personalista ha sido la transmisión de la totalidad de sus bienes a la sociedad de capital una vez constituida y, debido al hecho de que el Estado miembro afectado ha ejercitado las opciones previstas en los artículos 5, apartado 8, y 6, apartado 5, de la Sexta Directiva, se considera que dicha transmisión no constituye una entrega de bienes ni una prestación de servicios.

- 24 Por lo que respecta al derecho a deducir, el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva establece que el sujeto pasivo puede deducir del impuesto del que es deudor el IVA debido o pagado por los bienes que le son o le serán entregados y por los servicios que le son o le serán prestados por otro sujeto pasivo «en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas». Así, del tenor de esta disposición se desprende que, para que un interesado pueda acceder al derecho a deducir, es necesario, por una parte, que sea «sujeto pasivo» en el sentido de la Sexta Directiva y, por otra, que los bienes o servicios de que se trata se hayan utilizado para las necesidades de sus operaciones gravadas.

Sobre la calificación de Faxworld GbR como sujeto pasivo

- 25 Por lo que se refiere a la calificación de Faxworld GbR como sujeto pasivo, el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva establece que quienes realicen, con carácter independiente y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades mencionadas en el apartado 2 del mismo artículo serán considerados sujetos pasivos, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. Según el citado apartado 2, las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios.
- 26 El Gobierno alemán es el único que considera que Faxworld GbR no es un sujeto pasivo en el sentido de la Sexta Directiva, debido a que esta sociedad no realizaba actividades económicas. En apoyo de este argumento alega, por una parte, que el único objeto de las operaciones por las que Faxworld GbR soportaba el IVA era preparar la actividad económica de otra entidad jurídica que iba a constituirse, Faxworld AG y, por otra, que la cesión de los bienes de Faxworld GbR a Faxworld AG, única actividad de entrega de bienes o prestación de servicios realizada por aquélla, fue una transmisión de negocio no sujeta al IVA, con arreglo al artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva.

- 27 No pueden acogerse estas alegaciones. En primer lugar, es necesario recordar que el artículo 4 de la Sexta Directiva asigna un ámbito de aplicación muy amplio al IVA, que engloba todas las fases de producción, de distribución y de prestación de servicios (véanse las sentencias de 26 de marzo de 1987, Comisión/Países Bajos, 235/85, Rec. p. 1471, apartado 7; de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Rec. p. 1737, apartado 10, y de 4 de diciembre de 1990, van Tiem, C-186/89, Rec. p. I-4363, apartado 17).
- 28 Según jurisprudencia reiterada, un particular que adquiere bienes para las necesidades de una actividad económica en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva lo hace como sujeto pasivo (sentencias de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 14; de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, asuntos acumulados C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 47, y de 8 de junio de 2000, Breitsohl, C-400/98, Rec. p. I-4321, apartado 34), aunque los bienes no se utilicen de inmediato para dicha actividad económica (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 22). Al contrario de lo que afirma el Gobierno alemán, la validez de estas apreciaciones no está en modo alguno limitada por la identidad del empresario a quien corresponda la actividad económica de que se trate.
- 29 En segundo lugar, la alegación del Gobierno alemán basada en el ejercicio por la República Federal de Alemania de la opción que ofrece el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva para sustraer la única operación de entrega de bienes o prestación de servicios realizada por Faxworld GbR del ámbito de aplicación del artículo 4 de esta misma Directiva es errónea. Conforme a la finalidad de la Sexta Directiva, que, entre otros objetivos, pretende basar el sistema común del IVA en una definición uniforme del concepto de «sujetos pasivos», la calidad de sujeto pasivo debe apreciarse exclusivamente en función de los criterios enunciados en el artículo 4 de la Sexta Directiva (sentencia van Tiem, antes citada, apartado 25). De lo anterior resulta que el ámbito de aplicación del artículo 4 de la Sexta

Directiva no puede modificarse por el hecho de que un Estado miembro haya o no hecho uso de la opción contenida en el artículo 5, apartado 8, de dicha Directiva, que le permite considerar que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no constituye una entrega de bienes (véase, en relación con el ejercicio por un Estado miembro de la opción prevista en el artículo 5, apartado 3, de la Sexta Directiva, la sentencia van Tiem, antes citada, apartado 26).

- 30 Por tanto, procede considerar que una sociedad como Faxworld GbR es un sujeto pasivo en el sentido de la Sexta Directiva.

Sobre la existencia de operaciones gravadas en el sentido del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva

- 31 Como se ha señalado en el apartado 24 de la presente sentencia, el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva establece que un sujeto pasivo puede deducir el IVA por los bienes y servicios que utilice «para las necesidades de sus operaciones gravadas». Por lo que se refiere a la identificación de las operaciones gravadas de un sujeto pasivo, el artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva dispone, como regla general, que están sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal.
- 32 No obstante, cuando un Estado miembro ha hecho uso de las opciones previstas en los artículos 5, apartado 8, y 6, apartado 5, de la Sexta Directiva, se considera que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no constituye una entrega de bienes ni una prestación de servicios.

- 33 Por lo que respecta a Faxworld GbR, dado que su única operación de entrega de bienes o prestación de servicios fue la transmisión de la universalidad total de sus bienes, en el marco del uso de las opciones previstas en los artículos 5, apartado 8, y 6, apartado 5, de la Sexta Directiva realizado por la República Federal de Alemania, resulta que no realizó por sí misma operaciones gravadas en el sentido del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva.
- 34 A este respecto, Faxworld GbR sostiene que ella y Faxworld AG deben ser consideradas una única entidad económica. Afirma que, como los bienes adquiridos por ella estaban destinados a ser utilizados para las necesidades de las operaciones gravadas de Faxworld AG, tiene derecho a deducir el impuesto soportado. Observa asimismo que, según la sentencia Breitsohl, antes citada, el derecho a deducir el IVA soportado por los bienes o servicios adquiridos 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. Esta regla se aplica *a fortiori* cuando, como en el asunto del procedimiento principal, la actividad económica se ha realizado.
- 35 Según el Gobierno alemán, en el caso de que se considere, al contrario de lo que él sostiene, que Faxworld GbR es un sujeto pasivo en el sentido de la Sexta Directiva, esta sociedad no tendría derecho a deducir el IVA soportado por los bienes y servicios adquiridos. A su juicio, de la sentencia Abbey National, antes citada, se desprende que, cuando el Estado miembro de que se trate ha ejercitado la opción prevista en el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, la deducción del impuesto soportado en caso de cesión total de la empresa sólo es posible cuando las operaciones por las que se soporta el IVA forman parte de los costes generales del empresario. Sin embargo, en el asunto del procedimiento principal, la única operación de entrega de bienes o prestación de servicios realizada por Faxworld GbR fue la cesión de sus bienes a Faxworld AG, lo que implica que

Faxworld GbR no puede invocar el derecho a deducir previsto en el artículo 17 de la Sexta Directiva.

- 36 Si bien no rechaza la calificación de Faxworld GbR como sujeto pasivo, la Comisión comparte el análisis que efectúa el Gobierno alemán por lo que respecta al derecho a deducir de aquella. Basándose en la sentencia *Abbey National*, antes citada, apartado 28, según la cual el derecho a deducir presupone que los gastos en que se haya incurrido para adquirir los bienes o servicios deben haber formado parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones gravadas, sostiene que la deducción del IVA soportado exige que existan operaciones gravables, operaciones que Faxworld GbR no tuvo en ningún momento intención de realizar.
- 37 Con carácter preliminar, procede señalar 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. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la 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 (véanse las sentencias *Rompelman*, antes citada, apartado 19; de 15 de enero de 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, Rec. p. I-1, apartado 15; *Gabalfrisa y otros*, antes citada, apartado 44; de 8 de junio de 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Rec. p. I-4177, apartado 19, y *Abbey National*, antes citada, apartado 24). Habida cuenta del carácter general de este derecho, sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Directiva (véase, en este sentido, la sentencia *Ghent Coal Terminal*, antes citada, apartado 16).
- 38 En el asunto que dio lugar a la sentencia *Abbey National*, antes citada, el sujeto pasivo de que se trataba, que había realizado una transmisión de empresa, invocaba el derecho a deducir el IVA correspondiente a los servicios que había recibido para realizar esta transmisión cuando, debido al ejercicio por el Estado miembro afectado de la opción prevista en el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, dicha transmisión no constituía una operación gravada.

- 39 Al reconocer al citado sujeto pasivo el derecho a deducir en principio el IVA, el Tribunal de Justicia declaró que los costes de los servicios de que se trataba formaban parte de sus gastos generales y que, incluso en el caso de una transmisión de una universalidad de bienes, cuando el sujeto pasivo no realiza más operaciones después de utilizar dichos servicios, los costes de éstos debían considerarse inherentes al conjunto de la actividad económica de su empresa anterior a la transmisión. En caso contrario, 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 (sentencia *Abbey National*, antes citada, apartado 35).
- 40 Esta interpretación permitió liberar a dicho sujeto pasivo del peso del IVA pagado en el marco de su actividad económica. En tales circunstancias, no se acogió su alegación adicional según la cual había de poder invocar las operaciones gravadas del cesionario para poder deducir la totalidad del IVA soportado por dichos servicios (sentencia *Abbey National*, antes citada, apartados 31 y 32).
- 41 No obstante, a diferencia de las circunstancias del asunto que dio lugar a la sentencia *Abbey National*, antes citada, el sujeto pasivo del asunto objeto del procedimiento principal, *Faxworld GbR*, en su condición de *Vorgründungsgesellschaft*, no tenía siquiera la intención de realizar por sí misma operaciones sujetas al IVA, ya que su objeto social único consistía en preparar la actividad de la *Aktiengesellschaft*. Pues bien, no por ello es menos cierto que el IVA que desea deducir *Faxworld GbR* corresponde a los bienes y servicios que adquirió para la realización de operaciones gravables, aunque éstas fueran sólo operaciones proyectadas de *Faxworld AG*.
- 42 En estas circunstancias precisas, y con el fin de poder garantizar la neutralidad de la carga fiscal, debe considerarse que, cuando el Estado miembro ha ejercitado las

opciones previstas en los artículos 5, apartado 8, y 6, apartado 5, de la Sexta Directiva, puesto que, según estas disposiciones, «el beneficiario continúa la personalidad del cedente», una Vorgründungsgesellschaft, en su condición de cedente de la transmisión, ha de poder tomar en consideración las operaciones gravadas del cesionario, la Aktiengesellschaft, para poder deducir el IVA por los bienes y servicios adquiridos, que lo fueron para las necesidades de las operaciones gravadas de dicho cesionario.

- 43 Por tanto, procede responder a la cuestión planteada por el Bundesfinanzhof que una sociedad personalista creada únicamente con el objetivo de constituir una sociedad de capital tiene derecho a deducir el impuesto soportado por los bienes y servicios adquiridos cuando, con arreglo a su objeto social, la única operación de entrega de bienes o prestación de servicios realizada por dicha sociedad personalista ha sido la transmisión de los bienes y servicios adquiridos, mediante un acto a título oneroso, a la citada sociedad de capital una vez constituida y, debido al hecho de que el Estado miembro afectado ha ejercitado las opciones previstas en los artículos 5, apartado 8, y 6, apartado 5, de la Sexta Directiva, la transmisión de una universalidad total de bienes no constituye una entrega de bienes ni una prestación de servicios.

Costas

- 44 Los gastos efectuados por el Gobierno alemán y por la Comisión, que han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del 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 el Bundesfinanzhof mediante resolución de 23 de enero de 2002, declara:

Una sociedad personalista creada únicamente con el objetivo de constituir una sociedad de capital tiene derecho a deducir el impuesto soportado por los bienes y servicios adquiridos cuando, con arreglo a su objeto social, la única operación de entrega de bienes o prestación de servicios realizada por dicha sociedad personalista ha sido la transmisión de los bienes y servicios adquiridos, mediante un acto a título oneroso, a la citada sociedad de capital una vez constituida y, debido al hecho de que el Estado miembro afectado ha ejercitado las opciones previstas en los artículos 5, apartado 8, y 6, apartado 5, 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, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, la transmisión de una universalidad total de bienes no constituye una entrega de bienes ni una prestación de servicios.

Jann

Rosas

von Bahr

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 29 de abril de 2004.

El Secretario

El Presidente

R. Grass

V. Skouris