SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)
de 26 de mayo de 2005 *

En el asunto C-536/03,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), mediante resolución de 26 de noviembre de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de diciembre de 2003, en el procedimiento entre:

António Jorge L^da^

y

Fazenda Pública,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente) y los Sres. J. Makarczyk, P. Kūris y G. Arestis, Jueces;

* Lengua de procedimiento: portugués.

Abogado General: Sra. C. Stix-Hackl;
Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de la República Portuguesa, por el Sr. L. Fernandes, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal y la Sra. A.M. Alves Vieira, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de diciembre de 2004;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 19 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»), a efectos de determinar el alcance del derecho a deducción del impuesto soportado en el ejercicio de la actividad de construcción inmobiliaria.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un recurso ante el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo en materia contencioso-administrativa) de la República Portuguesa, interpuesto por la sociedad António Jorge L^{da} contra las autoridades portuguesas en relación con una liquidación tributaria complementaria del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») de los ejercicios 1994 a 1997 y de los correspondientes intereses de demora.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 El artículo 10 de la Sexta Directiva tiene el siguiente tenor:

«1. Se considerarán como:

a) devengo del impuesto: el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto;

b) exigibilidad del impuesto: el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse.

2. El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios. [...]

Sin embargo, en aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas.»

4 El artículo 17 de la Sexta Directiva, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», prevé lo siguiente:

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

[...]

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 [IVA] que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

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

[...]»

5 El artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, permite también a los Estados miembros autorizar u obligar a los sujetos pasivos a aplicar criterios distintos del contemplado en el artículo 19.

6 El artículo 19 de la Sexta Directiva, titulado «Cálculo de la prorrata de deducción», tiene el siguiente tenor:

«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 [IVA], 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 [IVA], relativa a las operaciones reflejadas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción. Los Estados miembros estarán facultados para incluir igualmente en el denominador la cuantía de las subvenciones que no sean las enunciadas en la letra a) del apartado 1 del punto [A] del artículo 11.

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

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1 para el cálculo de la prorrata de deducción, se excluirá la cuantía del volumen de negocios relativa a las entregas de bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa. Se excluirá igualmente la cuantía del volumen de negocios relativa a las operaciones accesorias inmobiliarias y financieras o a las enunciadas en la letra d) del punto B del artículo 13, siempre que se trate de operaciones accesorias. [...]»

Normativa nacional

7 El IVA está regulado en Portugal por el Código del IVA (Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado; en lo sucesivo, «CIVA»), aprobado mediante el Decreto-ley nº 394B/84, de 26 de diciembre de 1984 *(Diário da República,* Série A, nº 297).

8 El artículo 23 del CIVA tiene el siguiente tenor:

«1. Cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad, efectúe entregas de bienes o prestaciones de servicios, de las que una parte no genere derecho a deducción, el impuesto soportado en las adquisiciones se deducirá sólo con arreglo al porcentaje correspondiente al importe anual de las operaciones que den lugar a deducción.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, el sujeto pasivo podrá efectuar la deducción en función de la afectación real de todos o parte de los bienes y servicios utilizados, sin perjuicio de la facultad de la Dirección General de Impuestos de imponerle condiciones especiales u ordenar que cese la aplicación de este método en caso de que se aprecien distorsiones significativas en la tributación.

3. La administración tributaria podrá obligar al contribuyente a aplicar el método establecido en el apartado anterior:

a) Cuando el sujeto pasivo ejerza distintas actividades económicas.

b) Cuando la aplicación del método contemplado en el apartado 1 dé lugar a distorsiones significativas en la tributación.

4. El porcentaje de deducción específico a que se refiere el apartado 1 es el resultante de una fracción en la que figuran, en el numerador, el importe anual, impuesto excluido, de las entregas de bienes y prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción conforme a los artículos 19 y 20, apartado 1, y, en el denominador, el importe anual, impuesto excluido, de todas las operaciones realizadas por el sujeto pasivo, incluidas las exentas y las no sujetas al impuesto, especialmente las subvenciones no gravadas que no sean subsidios para la adquisición de bienes de equipo.

5. No obstante, en el cálculo mencionado en el apartado anterior no se incluirán las entregas de bienes del activo inmovilizado que hayan sido utilizadas en la actividad de la empresa, ni las operaciones inmobiliarias o financieras que tengan carácter accesorio en relación con la actividad ejercida por el sujeto pasivo [...]»

9 El Decreto-ley nº 241/86, de 20 de agosto de 1986 *(Diário da República,* Série A, nº 190), completó posteriormente el régimen establecido en el CIVA en lo que respecta a las operaciones de transmisión de bienes inmuebles.

10 A tenor del artículo 5 de este Decreto-ley:

«1. La deducción del impuesto correspondiente a cada inmueble o parte autónoma se efectuará según el método de afectación real de todos los bienes y servicios utilizados, en consonancia con lo dispuesto en el artículo 23, apartado 2 del [CIVA].

2. Cuando la Dirección General de Impuestos juzgue inadecuados los criterios de imputación utilizados en la afectación real, fijará criterios diferentes, notificándolos al contribuyente con indicación de los motivos que fundamenten la decisión.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

11 La sociedad António Jorge L^da (en lo sucesivo, «António Jorge»), con domicilio social en Santarém (Portugal), interpuso recurso ante el Supremo Tribunal Administrativo contra la sentencia del Tribunal Tributário de Primeira Instância de Santarém (Tribunal de primera instancia en materia tributaria de Santarém), que había estimado parcialmente la impugnación judicial de la liquidación complementaria del IVA de los ejercicios 1994 a 1997 y de los correspondientes intereses de demora.

12 Los hechos expuestos en la sentencia de primera instancia son los siguientes:

«1. Durante el período comprendido entre 1994 y 1997, [...] [António Jorge] tributaba por el impuesto de sociedades (régimen general) y, a efectos del IVA, estaba sujeta al régimen normal [...].

2. Al amparo de la circular nº 9097, de 5 de septiembre de 1996, [...] [António Jorge] fue objeto de una inspección fiscal, como consecuencia de la cual se levantó el acta de 26 de junio de 1997 que ha sido incorporada [...] [a los autos del asunto principal].

3. En virtud de la referida inspección, los servicios de inspección tributaria del distrito de Santarém llegaron, en lo que atañe al IVA, a las siguientes conclusiones:

— [que] existían dificultades para el cálculo exacto del impuesto indebidamente deducido en concepto de "costes generales", puesto que la recurrente procedía a deducir la totalidad de éstos, a pesar de que sus adquisiciones se destinaban tanto a un sector exento del impuesto como a otro sujeto al mismo;

— [que,] en lo que se refiere a la adquisición de inmovilizado, éste se consideró destinado al sector sujeto a IVA (deducible), siendo así que, al finalizar los ejercicios, parte del valor de las amortizaciones de dicho inmovilizado era distribuido o imputado al sector de actividades exento del impuesto.

[...]

4. A la vista de lo comprobado y descrito en el apartado 3, el perito que intervino en la referida inspección procedió a determinar el IVA que consideraba que [...] [António Jorge] había deducido indebidamente, con infracción de lo dispuesto en el artículo 23 del [CIVA] y basándose en "documentos sin forma legal", así como la cuota tributaria que no había sido liquidada. [...]

[...]

8. Durante los ejercicios 1994 a 1997, [...] [António Jorge] prestó servicios (arrendamientos de obra) que le permitieron deducir el IVA soportado en las adquisiciones y operaciones de construcción para la venta sujetas a sisa [impuesto sobre la adquisición de inmuebles, actualmente derogado] y sin derecho a deducción.

9. Durante estos mismos ejercicios, cerca del 50 % del volumen de negocios de la citada sociedad consistió en actividades de construcción de inmuebles destinados a cooperativas de vivienda y a entidades locales, en las que repercutió el IVA al 5 % y se dedujo el soportado al 17 % (16 % en 1994), mientras que las operaciones en las que repercutió el IVA al tipo del 17 % (16 % en 1994) constituyeron aproximadamente el 20 % de su volumen de negocios y el resto fueron operaciones sujetas a sisa, exentas de IVA y sin derecho a deducción.»

13 Entre los motivos alegados para fundamentar su recurso ante el órgano jurisdiccional remitente, António Jorge planteó la cuestión de la interpretación del artículo 19 de la Sexta Directiva.

14 En estas circunstancias, el Supremo Tribunal Administrativo decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿En qué sentido debe ser interpretado el artículo 19 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, Sexta Directiva, de 17 de mayo de 1977?

2) ¿Es el artículo 23, apartado 4 del [CIVA] compatible con la citada norma cuando se interpreta en el sentido de que, al ser el sujeto pasivo una empresa dedicada a

actividades inmobiliarias que opera en dos sectores de actividad, uno de ellos el de la construcción de edificios para su venta (exenta de IVA) y el otro el de la ejecución de obras (sujeta a IVA), es preciso, a efectos de calcular el porcentaje de deducción o prorrata del IVA soportado por dicho sujeto pasivo en la adquisición de bienes o servicios afectos a ambas actividades, incluir en el denominador de la fracción para el cálculo de la misma, además del volumen de negocios anual, el valor de las obras en curso de ejecución al final de cada año y que no hayan sido aún comercializadas ni total o parcialmente pagadas?

3) ¿O bien ha de interpretarse en el sentido de que debe incluirse únicamente el volumen de negocios?

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la formulación de las cuestiones

15 Habida cuenta del tenor literal de las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente, procede recordar, en primer lugar, que si bien el Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, carece de competencia para aplicar las normas jurídicas comunitarias al caso concreto y, por consiguiente, para valorar una disposición de Derecho nacional en relación con dichas normas jurídicas, sí que puede, sin embargo, en el marco de la cooperación judicial que arbitra aquel artículo, facilitar al órgano jurisdiccional nacional, utilizando los datos del expediente, los elementos de interpretación del Derecho comunitario que pudieran serle útiles para la apreciación de los efectos de la referida disposición (véase la sentencia de 20 de abril de 1988, Bekaert, 204/87, Rec. p. 2029, apartado 5).

16 A este respecto, frente a cuestiones eventualmente formuladas de manera impropia o sobrepasando el marco de las funciones que le atribuye el artículo 234 CE, el Tribunal de Justicia tiene la facultad de extraer, de todos los elementos facilitados por el órgano jurisdiccional remitente y, especialmente, de los fundamentos de Derecho de la resolución de remisión, los elementos de Derecho comunitario que requieren una interpretación habida cuenta del objeto del litigio (véase la sentencia de 17 de junio de 1997, Codiesel, C-105/96, Rec. p. I-3465, apartado 13).

17 De los fundamentos de Derecho de la resolución de remisión se desprende que el Supremo Tribunal Administrativo solicita al Tribunal de Justicia que interprete el artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva, y plantea, más en concreto, la cuestión de si «al ser el sujeto pasivo una empresa dedicada a actividades inmobiliarias que opera en dos sectores de actividad, uno de ellos el de la construcción de edificios para su venta (exenta de IVA) y el otro el de la ejecución de obras (sujeta al IVA), es preciso, a efectos de calcular el porcentaje de deducción o prorrata del IVA soportado por dicho sujeto pasivo en la adquisición de bienes o servicios afectos a ambas actividades, incluir en el denominador de la fracción para el cálculo de la misma, además del volumen de negocios anual, el valor de las obras en curso de ejecución al final de cada año y que no hayan sido aún comercializadas ni total o parcialmente pagadas».

18 Por consiguiente, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide si, a efectos de la aplicación del artículo 19 de la Sexta Directiva y, más en particular, del cálculo de la fracción de la que resulta la prorrata de deducción prevista en el artículo 17 de dicha Directiva, debe o no incluirse en el denominador el valor de las obras en curso de ejecución al final de cada año, que no hayan sido aún comercializadas y respecto de las cuales el sujeto pasivo no haya percibido, total o parcialmente, la correspondiente contraprestación.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

19 La Comisión de las Comunidades Europeas y el Gobierno portugués afirman que no es compatible con el artículo 19 de la Sexta Directiva una interpretación de una norma de Derecho interno que implique la inclusión, en el denominador de la fracción para el cálculo de la prorrata de deducción, del valor de las obras en curso de ejecución efectuadas por un sujeto pasivo en el ejercicio de una actividad de construcción, puesto que tales obras no corresponden a entregas de bienes o prestaciones de servicios que ya hayan sido realizadas por el sujeto pasivo o con otros supuestos en los que se produzca el devengo o la exigibilidad del impuesto.

20 No obstante, el Gobierno portugués señala que el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la citada Directiva permite la adopción por parte de las autoridades nacionales de un criterio para la determinación del alcance de la actividad de la empresa que tenga en cuenta la variación de la producción o el valor de las obras en curso de ejecución en función de su afectación real. La Comisión, por su parte, menciona la posibilidad de realizar una regularización posterior, con arreglo al artículo 20 de la misma Directiva.

Apreciación del Tribunal de Justicia

21 Con carácter preliminar, debe recordarse que, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, 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 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 (sentencias de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec. p. I-4177,

apartado 19, y de 22 de febrero de 2001, Abbey National, C-408/98, Rec. p. I-1361, apartado 24).

22 De la resolución de remisión se desprende que António Jorge efectúa, en el marco de su actividad económica, prestaciones de servicios correspondientes a contratos de ejecución de obras sujetas al IVA en aplicación de los artículos 2, apartado 1, y 6 de la Sexta Directiva. Esta sociedad también realiza entregas de bienes inmuebles que están sujetas al IVA en virtud de los artículos 2, apartado 1, y 5 de esta Directiva, pero exentas de este impuesto con arreglo a lo dispuesto en el artículo 28, apartado 3, letra b), y en el anexo F, punto 16, de la citada Directiva.

23 En la medida en que no se trate de operaciones accesorias, las cuales, en aplicación de lo dispuesto en el artículo 19, apartado 2, segunda frase, de la Sexta Directiva, quedan excluidas a efectos del cálculo de la prorrata de deducción previsto en el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la citada norma, es necesario determinar qué operaciones deben tenerse en cuenta para el cálculo de la prorrata.

24 El artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva establece que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Con arreglo al artículo 10, apartado 2, de la citada Directiva, esto se produce en el momento en que se efectúa la entrega de bienes o la prestación de servicios (sentencia de 8 de junio de 2000, Breitsohl, C-400/98, Rec. p. I-4321, apartado 36). Hay que recordar que el artículo 10, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva define la exigibilidad del impuesto como «el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto».

25 De lo que se deduce que, en el sistema establecido por la Sexta Directiva, el devengo del impuesto, su exigibilidad y la posibilidad de deducción están vinculados a la realización efectiva de la entrega o de la prestación de servicios, salvo en los supuestos de pagos anticipados a cuenta, en los que el impuesto es exigible desde el

momento en que se cobran. El artículo 19, apartado 1, no contiene mención alguna que se oponga a la aplicación de esta norma general a efectos del cálculo de la prorrata de deducción y no hay nada en el tenor literal de esta disposición que sugiera la existencia de una excepción a este sistema consistente en la inclusión, en el denominador de la fracción para el cálculo de la prorrata, de operaciones aún no ejecutadas respecto de las cuales no se hayan producido pagos anticipados a cuenta o se hayan otorgado certificaciones de obra.

26 En este sentido, es contrario al sistema de la Directiva permitir que puedan tomarse en consideración, a efectos de establecer el ámbito de la deducción, operaciones aún no realizadas y cuya futura ejecución podría no concretarse, dado que el devengo del impuesto y, por tanto, el derecho a deducir depende de la realización efectiva de una operación. Pues bien, cuando las obras en curso de ejecución no han sido objeto de facturación por el sujeto pasivo ni del otorgamiento de certificaciones de obra o del pago de cantidades a cuenta, dichas obras no constituyen entregas de bienes ni prestaciones de servicios ya realizadas por éste, ni tampoco otros supuestos que determinen la exigibilidad del impuesto. Por consiguiente, tales obras no deben incluirse en el denominador de la fracción para el cálculo de la prorrata de deducción a la que se refiere el artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva.

27 En consecuencia, procede contestar a las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente que el artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva se opone a la inclusión en el denominador de la fracción para el cálculo de la prorrata de deducción del valor de las obras en curso de ejecución efectuadas por un sujeto pasivo en el ejercicio de una actividad de construcción, cuando dicho valor no se corresponda con entregas de bienes o prestaciones de servicios ya realizadas o que hayan originado el otorgamiento de certificaciones de obra o el cobro de pagos anticipados a cuenta.

Costas

28 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. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

El artículo 19 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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, se opone a la inclusión en el denominador de la fracción para el cálculo de la prorrata de deducción del valor de las obras en curso de ejecución efectuadas por un sujeto pasivo en el ejercicio de una actividad de construcción, cuando dicho valor no se corresponda con entregas de bienes o prestaciones de servicios ya realizadas o que hayan originado el otorgamiento de certificaciones de obra o el cobro de pagos anticipados a cuenta.

Firmas