

REVISTA TÉCNICA TRIBUTARIA



Unión Europea



**Comentario de Jurisprudencia
del TJCE**



Colaboradores:

- **José Manuel Calderón Carrero**
Universidad de A Coruña
- **Amparo Grau Ruiz,**
Universidad Complutense de Madrid
- **Francisco Alfredo García Prats**
Universidad de Valencia
- **Nuria Puebla Agramunt**
Universidad de Vigo



Asociación Española de

Asesores Fiscales



UNIÓN EUROPEA

Relevo en la sección

Desde estas páginas queremos manifestar nuestra gratitud a Don Luis Docavo Alberti, abogado, asesor fiscal y, sobre todo, amigo, creador y responsable de esta sección desde su origen, quien nos “abandona” para dedicarse de lleno a su actividad profesional, a sus viajes y, fundamentalmente, a su familia.

Gracias Luis por tu empuje y por tu generosidad al compartir en las páginas de esta Revista tantos conocimientos que desde aquí queremos valorar en su justa medida. A cambio de tanto sólo te podemos ofrecer lo poco que tenemos: estas páginas que, ya lo sabes, son tuyas.

A partir de este número el relevo lo tomarán un grupo de jóvenes profesores, miembros de la AEDAF, a quienes damos la bienvenida y agradecemos la ilusión con la que empiezan y el magnífico trabajo que, estamos seguros, van a desarrollar: José Manuel Calderón Carrero, Universidad de A Coruña; Amparo Grau Ruiz, Universidad Complutense de Madrid; Francisco Alfredo García Prats, Universidad de Valencia; y Nuria Puebla Agramunt, Universidad de Vigo.

El Consejo de Redacción

■ Comentario de Jurisprudencia del TJCE

■ Nuria Puebla Agramunt.

Dra. en Derecho. Miembro de la AEDAF.

Profesora de Derecho financiero y tributario Universidad de Vigo

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 21 DE ABRIL DE 2005

■ **Asunto:** C-25/03

■ **Partes:** Finanzamt Bergisch Gladbach y HE

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Construcción de un inmueble de uso residencial por una sociedad conyugal que no desarrolla, como tal, una actividad económica – Utilización de una dependencia por uno de los copropietarios con fines profesionales – Condición de sujeto pasivo – Derecho de deducción – Requisitos de ejercicio – Requisitos relativos a la factura»

I. Comentario

Varias son las cuestiones sobre las que se pide decisión prejudicial, todas ellas relativas a la posibilidad de que el Sr. HE, casado en régimen de gananciales, que había adquirido en régimen de copropiedad un terreno sobre el que la sociedad conyugal había construido la vivienda familiar; y que ejercía una actividad profesional en una dependencia de la misma, deduzca -y en qué porcentaje- el IVA soportado en la construcción del inmueble. Se ponen sobre la mesa del Tribunal varios temas, desde cuáles son los requisitos previstos por el Derecho comunitario para el ejercicio del derecho a deducir cuando un bien de inversión es adquirido por una comunidad de bienes o una sociedad conyugal que no actúa directamente como sujeto pasivo, hasta la posibilidad de deducir el IVA soportado en la construcción de una vivienda, en una dependencia de la cual un sujeto ejerce una actividad económica, o los requisitos de las facturas para ser deducibles cuando se trata de servicios prestados a una sociedad conyugal, pasando por dilucidar si es la comunidad conyugal la que realiza la adquisición o bien cada uno de los cónyuges individualmente considerados, o si es necesario que la actividad desempeñada por el Sr. HE sea su actividad principal, dado que de la respuesta a estas cuestiones se pueden derivar limitaciones del derecho a deducir.

El Tribunal interpreta que el Sr. HE tiene derecho a deducir el IVA soportado en la medida en que utiliza una dependencia del inmueble para su actividad, aunque ésta sea activi-

dad accesoria de su fuente de ingresos de naturaleza salarial; que son cada uno de ambos cónyuges (y no la comunidad conyugal, que no tiene personalidad jurídica) los beneficiarios de la operación; que el Sr. HE puede deducir la totalidad del IVA soportado por la parte del bien que él utiliza para sus actividades, y que a tal fin basta con que la factura vaya dirigida indistintamente a los cónyuges, sin que sea necesario que conste el desglose de las cuotas de copropiedad de cada uno de ellos.

2. Antecedentes

En el marco de un litigio entre el Finanzamt Bergisch Gladbach y el Sr. HE, se decide suspender el procedimiento y plantear cuestión prejudicial, y en esencia lo que se pregunta al Tribunal es si el Sr. HE, que es copropietario con su mujer de un inmueble de uso residencial y se reserva el uso de una de sus dependencias con fines exclusivamente profesionales, tiene derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido («IVA») que gravó la construcción de dicho inmueble y, en caso de que así fuera, en qué medida.

Por su interés, sintetizamos a continuación los antecedentes de hecho: el Sr. HE adquirió un terreno en copropiedad con su esposa. Las cuotas de copropiedad eran de una cuarta parte para el Sr. HE y tres cuartas partes para su mujer. Posteriormente, dichos cónyuges encargaron a varias empresas la construcción en ese terreno de un inmueble de uso residencial. Las cuotas de copropiedad de los cónyuges eran las mismas. Todas las facturas relativas a dicha construcción se dirigían al Sr. y la Sra. HE, sin distinguir en función de la cuota de copropiedad de cada uno de ellos.

El Sr. HE utilizaba una dependencia de esta vivienda como estudio, para ejercer allí, paralelamente a su actividad de trabajador por cuenta ajena y con carácter accesorio, una profesión.

En sus declaraciones de IVA el Sr. HE efectuó deducciones proporcionales sobre la base de las facturas relativas a la construcción del inmueble estimando la parte deducible en un 12 % (cociente entre la superficie del estudio y la superficie útil total de la vivienda).

El Finanzamt denegó tales deducciones ya que, en su opinión, quien encargó y recibió los servicios de construcción fue la sociedad conyugal y no el Sr. HE individualmente considerado.

Según el Finanzgericht, con arreglo al Derecho civil, el Sr. HE sólo encargó y recibió una cuarta parte de los servicios de construcción correspondientes al estudio, y sólo le reconoció el derecho a deducir una cuarta parte del IVA soportado correspondiente al estudio, es decir, una cuarta parte del 12 % del importe total del impuesto soportado.

A juicio del Finanzamt, debe distinguirse si los servicios se prestaron a la sociedad conyugal o a uno solo de los cónyuges, y si la identidad de quien encarga los servicios de construcción no se desprende claramente del encargo, se considera que la sociedad conyugal es la beneficiaria de las obras. Estima también que el hecho de que no se desglose el importe del impuesto soportado por cada uno de ellos y de que las facturas estuvieran dirigidas a ambos cónyuges sin distinguir entre ambos se opone a cualquier derecho de deducción por parte del Sr. HE.

En cambio, el Sr. HE estima que, dado que goza de un derecho de uso exclusivo de la parte del inmueble utilizada como estudio, debe considerarse que es el único que encargó las obras por lo que se refiere a la construcción de esta parte y que el derecho de deducción debe extenderse a todo el IVA soportado por la construcción del estudio.

El Bundesfinanzhof señala que, con arreglo al Derecho alemán, en caso de que un encargo sea efectuado conjuntamente por varias personas que no actúan como una persona jurídica autónoma, cada uno de sus miembros es destinatario de la prestación a prorrata de la cuota de participación que se le ha asignado. En el litigio principal, desde el punto de vista del IVA, la sociedad conyugal como tal no actuó, de modo que debe considerarse que ambos cónyuges recibieron la prestación controvertida.

Dicho órgano jurisdiccional señala que cada uno de los empresarios que haya adquirido un bien para utilizarlo con fines profesionales goza del derecho de deducción a prorrata de su cuota de copropiedad, y que si uno de dichos copropietarios utilizaba el bien con fines profesionales, sólo puede deducir la mitad del importe total del impuesto soportado.

3. Cuestiones planteadas

Cuatro son las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof, a saber:

«1) En caso de adquisición o construcción de un inmueble para uso residencial, ¿actúa en calidad de sujeto pasivo quien adquiere o edifica el inmueble, cuando desea utilizar una parte de éste como estudio para una actividad independiente accesoria?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión:

Si una comunidad de bienes o una sociedad conyugal que no ejerce directamente una actividad empresarial encarga un bien de inversión, ¿debe considerarse que la adquisición la realiza una persona que no es sujeto pasivo del impuesto y que no tiene derecho a deducir el IVA soportado por tal adquisición, o bien que todos los copropietarios son destinatarios de la prestación?

3) En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión:

Si dos cónyuges adquieren un bien de inversión en copropiedad, cuando el bien es utilizado únicamente por uno de los copropietarios para su empresa:

a) ¿corresponde a dicho copropietario el derecho a deducción únicamente por el importe del impuesto soportado correspondiente a su cuota en la adquisición?, o

b) ¿corresponde al copropietario, de conformidad con el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, una deducción equivalente al impuesto soportado correspondiente a la parte de todo el bien que utiliza con fines empresariales (sin perjuicio de los requisitos en materia de facturación a que se hace referencia en la cuarta cuestión)?

4) ¿Se requiere, para poder ejercer el derecho a deducir conforme al artículo 18 de la Sexta Directiva, una factura en el sentido del artículo 22, apartado 3, de la citada Directiva, expedida a nombre de dicho cónyuge/copropietario, con la indicación de la fracción del

precio y del impuesto que corresponde a su cuota de copropiedad, o es suficiente una factura dirigida a los cónyuges/copropietarios sin dicha indicación?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

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, tanto en su versión inicial como en la resultante de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras fiscales, la Directiva 77/388, debe interpretarse del modo siguiente:

- una persona que adquiere una vivienda o encarga su construcción para residir en ella con su familia actúa en calidad de sujeto pasivo y goza, por tanto, del derecho de deducción con arreglo al artículo 17 de la Directiva 77/388, en la medida en que utiliza una dependencia de este inmueble como estudio para el ejercicio, aunque sólo sea con carácter accesorio, de una actividad económica en el sentido de los artículos 2 y 4 de la misma Directiva e incluye esta parte del inmueble en el patrimonio de su empresa;
- cuando una sociedad conyugal, que carece de personalidad jurídica y no ejerce como tal una actividad económica en el sentido de la Directiva 77/388, encarga un bien de inversión, debe considerarse que los cónyuges que forman dicha sociedad son los beneficiarios de la operación a efectos de la aplicación de dicha Directiva;
- cuando dos cónyuges que forman una sociedad conyugal adquieren un bien de inversión del que una parte es utilizada exclusivamente con fines profesionales por uno de los cónyuges copropietarios, éste goza del derecho a deducir la totalidad del impuesto sobre el valor añadido soportado que grava la parte del bien que utiliza para las necesidades de su empresa, siempre que el importe deducido no supere los límites de la cuota de copropiedad que el sujeto pasivo posee sobre dicho bien;
- los artículos 18, apartado 1, letra a), y 22, apartado 3, de la Directiva 77/388 no exigen que, para poder ejercer el derecho de deducción en circunstancias como las del litigio principal, el sujeto pasivo disponga de una factura emitida a su nombre, en la que consten las fracciones del precio y del impuesto sobre el valor añadido correspondientes a su cuota de copropiedad. A tal fin, basta que la factura se dirija indistintamente a los cónyuges que forman la sociedad conyugal, sin que conste tal desglose.

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre la primera cuestión

37, 41 y 42. Sólo están sujetas a IVA las actividades de carácter económico cuando son realizadas en el interior de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúa como tal.

Una persona como el Sr. HE posee tal condición pues ejerció efectivamente –aunque sólo fuera con carácter accesorio– una actividad económica independiente en el sentido del artículo 4 de la Sexta Directiva.

44. El Sr. HE utilizó con carácter exclusivo, para el ejercicio de su actividad económica independiente, una dependencia del inmueble. El hecho de que sólo utilizara una parte para su actividad económica carece de pertinencia.

46. Según reiterada jurisprudencia, en caso de utilización de un bien de inversión al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de optar, a efectos del IVA, entre incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa, conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del IVA, o –como en el litigio principal– integrarlo en su empresa en la medida de su utilización profesional efectiva.

47 y 48. En este último caso, el operador ha actuado como sujeto pasivo en la adquisición o construcción del inmueble y éste se ha utilizado para las necesidades de las operaciones gravadas de dicho operador. La interpretación que precede queda corroborada por el principio de neutralidad.

Sobre la segunda cuestión

54, 55 y 56. La sociedad conyugal formada por el Sr. y la Sra. HE no ha ejercido directamente una actividad económica, sino que dichos cónyuges se limitaron a actuar conjuntamente tanto en la adquisición del terreno como en la construcción del inmueble. Por tanto, dicha sociedad no actuó desde el punto de vista del IVA y, en consecuencia, no puede considerarse sujeto pasivo. El Sr. y la Sra. HE, en su condición de copropietarios del bien de inversión, son los beneficiarios de la entrega de dicho bien.

56. Esta solución se ajusta asimismo al principio de neutralidad. Dado que la sociedad conyugal formada por dichos cónyuges no es un sujeto pasivo y, por tanto, no puede deducir el IVA soportado, dicho derecho de deducción debe reconocerse a los cónyuges individualmente considerados siempre que posean la condición de sujetos pasivos.

Sobre la tercera cuestión

60 y 63. Desde el punto de vista del Derecho civil alemán, el Sr. HE sólo había recibido una cuarta parte de los servicios de construcción del estudio, ya que con base en el reparto de la propiedad del terreno entre los cónyuges copropietarios la cuota de copropiedad del marido era del 25 %. Pero según reiterada jurisprudencia, el tenor de una disposición de la Sexta Directiva que no contenga remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance, normalmente debe ser objeto de una interpretación autónoma y uniforme en toda la Comunidad.

65. En consecuencia, no es posible secundar la posición del órgano jurisdiccional nacional, que basa su razonamiento en el régimen de la propiedad del Derecho civil alemán, ni la

defendida por la Comisión, según la cual, de acuerdo con las normas nacionales en materia de regímenes matrimoniales, éste no tiene derecho a disponer del bien de inversión por entero.

69. Por lo demás, el estudio no puede generar el derecho de deducción de un operador que no sea el Sr. HE, de modo que no existe el riesgo de que aparezca una situación de fraude o abuso.

70. Debe considerarse que la solicitud del Sr. HE de obtener la deducción de la totalidad del IVA que ha gravado este estudio se atiene al régimen de deducciones, que tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. De este modo, el sistema común del IVA garantiza la neutralidad respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas.

71. Un operador que, como el Sr. HE, incluye íntegramente la dependencia utilizada como estudio en el patrimonio de su empresa, debe gozar del derecho a deducir la totalidad del IVA que grava directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio de esta parte del inmueble. Si sólo pudiera deducir una fracción del IVA que haya soportado por esta dependencia utilizada exclusivamente para sus operaciones imponibles –fracción determinada en función de su cuota de copropiedad del inmueble considerado en su totalidad–, dicho operador no podría ser liberado completamente del impuesto correspondiente al bien que utiliza para las necesidades de su actividad económica como exige el principio de neutralidad.

72. La interpretación anterior es asimismo conforme con el principio de igualdad de trato, que constituye el corolario del principio de neutralidad.

Sobre la cuarta cuestión

79 y 80. Es verdad que las facturas deben incluir, en particular, el nombre y dirección del beneficiario de la operación, la cantidad y denominación comercial habitual de los bienes entregados o la naturaleza y alcance de la prestación de servicios y el precio de la operación. Sin embargo, como ha recordado la Comisión, según reiterada jurisprudencia, la exigencia, para el ejercicio del derecho a la deducción, de indicaciones en la factura distintas de las enunciadas en el artículo 22, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva debe limitarse a lo que sea necesario para garantizar la percepción del IVA y su control por la Administración fiscal. Además, dichas menciones no deberán, por su número o su carácter técnico, hacer prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a la deducción. Las medidas que los Estados miembros están facultados para establecer con arreglo al artículo 22, apartado 8, de la misma Directiva con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA.

81. En un caso como el controvertido en el litigio principal, no existe riesgo alguno de fraude o abuso, ya que este caso afecta a un tipo muy concreto de copropiedad, a saber, la copropiedad de hecho entre cónyuges, que carece en sí misma de la condición de sujeto pasivo y dentro de la cual sólo uno de los cónyuges ejerce una actividad económica, de

modo que queda excluido que las facturas, aun emitidas a nombre del «Sr. y la Sra. HE» y sin hacer constar las fracciones de precio y de IVA correspondientes a la cuota de copropiedad de cada uno de los cónyuges, puedan utilizarse por el cónyuge no sujeto al impuesto o por la sociedad conyugal para obtener otra vez la deducción.

82. En estas circunstancias, denegar al cónyuge sujeto al impuesto el derecho de deducción por el mero hecho de que las facturas no incluyen las indicaciones que exige el Derecho nacional aplicable sería incompatible con el principio de proporcionalidad.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 26 DE ABRIL DE 2005

■ **Asunto:** C-376/02

■ **Partes:** Stichting «Goed Wonen» y Staatssecretaris van Financiën

■ **Síntesis:** «Impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE – Deducción del impuesto soportado – Modificación de la legislación nacional – Efecto retroactivo – Principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica»

I. Comentario

En esencia, la cuestión prejudicial que se plantea en este asunto es si los artículos 17 y 20 de la Sexta Directiva o los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica se oponen a que la regularización del IVA que se derivaba del ejercicio, cuando se destinó un inmueble a una operación sujeta, de un derecho a deducir el IVA soportado por la entrega de dicho inmueble, sea anulada como consecuencia de la adopción, tras la citada regularización, de una ley que ya no considera sujeta la operación y que, con arreglo a la decisión del legislador nacional, produce efectos desde una fecha anterior al momento en que se destinó el inmueble a la operación sujeta y al nacimiento del derecho de deducción.

Si bien la petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los mencionados preceptos de la Sexta Directiva, así como de los principios de confianza legítima y de seguridad jurídica, el Tribunal entiende que sólo respecto a estos dos principios debe pronunciarse para apreciar si el Derecho comunitario se opone a los efectos retroactivos de una Ley de modificación.

El Tribunal considera que con carácter excepcional se puede atribuir a una norma de modificación un efecto retroactivo y que ello en sí mismo no va en contra de tales principios,

incluso si ello conlleva impedir el derecho a deducir el IVA soportado. Se pronuncia sobre los motivos que conducen al Gobierno del Estado miembro a recurrir a la retroactividad, considerando que el miedo de que se incrementen operaciones financieras entre el momento en que se decidió modificar la ley y la fecha de entrada en vigor de la misma no parece infundado, pero que no obstante la apreciación de la vulneración de dichos principios compete al juez nacional, que es quien debe comprobar si los anuncios realizados en prensa por parte del Consejo de Ministros, en los que se manifestaba la intención de proceder a una modificación, podían permitir a un operador económico comprender el alcance y consecuencias de la modificación legislativa.

El asunto es similar a otro ya planteado ante el mismo Tribunal, con la diferencia de que mientras que en aquel caso (asunto *Schloßstraße*), se trataba de una modificación legal que, aunque no desplegaba efectos retroactivos, tenía como consecuencia la supresión de un derecho a deducir ya adquirido, en el caso que aquí se plantea, la modificación legal prevista se había comunicado a la prensa con anterioridad.

2. Antecedentes

Con el fin de luchar contra las operaciones de ingeniería financiera en materia inmobiliaria, la *Wet op de Omzetbelasting 1968* (Ley del IVA de 1968) fue modificada por Ley de 18 de diciembre de 1995, en lo sucesivo, «Ley de modificación».

La Ley de modificación asimila la constitución de un derecho de usufructo a un arrendamiento de un inmueble, cuando la retribución de este derecho más el impuesto sobre el volumen de negocios sea inferior al valor económico del bien. El arrendamiento de inmuebles en principio está exento del IVA, y a raíz de la modificación, la expresión «arrendamiento de inmuebles» comprende también cualquier otra forma de ceder el uso de bienes inmuebles que no consista en la entrega de dichos bienes.

La Ley de modificación entró en vigor el 29 de diciembre de 1995. No obstante, despliega sus efectos desde el 31 de marzo de 1995 a las 18 horas, fecha y hora en que se anunció el contenido de la futura Ley mediante un comunicado de prensa.

Los hechos son los siguientes: GW creó la Fundación «De Goede Woning» (en lo sucesivo, «Fundación GW»). El mismo día, constituyó a favor de la Fundación GW un derecho de usufructo por un período de diez años sobre tres edificios de viviendas, fijando una retribución inferior a su precio de coste. Una parte de las viviendas estaba todavía en construcción. Hasta ese momento, la demandante en el litigio principal no había deducido el impuesto soportado como consecuencia de la entrega o construcción de las viviendas.

En su declaración fiscal la Asociación GW incluyó, por una parte, el IVA que había facturado a la Fundación GW por la constitución del usufructo, y, por otra parte, el IVA que le habían facturado por la construcción de las viviendas, cuya deducción solicitaba en concepto de impuesto soportado.

Lo cierto es que la recurrente había encargado la construcción de varios edificios de viviendas antes del 28 de abril de 1995. En un primer momento tenía la intención de arrendar las

viviendas en cuanto estuvieran construidas y dicho arrendamiento está exento, sin posibilidad de excepción. En principio, la recurrente tenía derecho a deducir, durante la fase de construcción, el impuesto que había soportado en este concepto; si, a continuación, hubiera arrendado las viviendas, habría tenido lugar una entrega en el sentido del artículo 3 de la ley neerlandesa (entrega que daría lugar a la obligación del pago del impuesto).

De conformidad con una orden ministerial, las empresas constructoras, como la recurrente, pueden renunciar a la aplicación de tal artículo 3. Se considera que han manifestado su voluntad en este sentido si, durante la construcción de las viviendas, no deducen el impuesto soportado. Pues bien, conforme a este régimen, la recurrente no solicitó la deducción del impuesto durante la fase de construcción de las viviendas.

El 28 de abril de 1995, las viviendas de la recurrente fueron objeto de una entrega en el sentido del artículo 3. Dicha entrega no estaba exenta del impuesto sobre el volumen de negocios. En consecuencia, la recurrente adquirió en aquel momento un derecho a la regularización del impuesto que no había deducido anteriormente.

Lo que se plantea en este caso es que este derecho a regularizar fue suprimido por la Ley [de modificación, con efectos retroactivos] desde una fecha anterior a aquélla en la que se constituyó el derecho de usufructo controvertido.

3. Cuestión planteada

«¿Se oponen los artículos 17 y 20 de la Sexta Directiva, o los principios del Derecho comunitario de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica, a que —en un caso que no constituye fraude ni uso abusivo ni modificación del uso previsto del bien, en el sentido de los apartados 50 y 51 de la sentencia *Schloßstraße* del Tribunal de Justicia— se anule la regularización de la cuota del IVA que el sujeto pasivo no había deducido y que había soportado por la entrega de un bien (inmueble) que había destinado, en principio, a arrendamiento (que no está sujeto al IVA), pero que destinó posteriormente a una operación que está sujeta al IVA (en el presente caso, la constitución de un derecho de usufructo), sólo porque, como consecuencia de una modificación legal que no había entrado en vigor en el momento en el que se efectuó dicha operación, se considere con efecto retroactivo que dicha operación está exenta y que no atribuye un derecho de deducción?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

Los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica no se oponen a que un Estado miembro, con carácter excepcional y con el fin de evitar que durante el procedimiento legislativo se incrementen considerablemente las operaciones financieras destinadas a minimizar la carga del IVA contra las que pretende luchar precisamente una ley de modificación, atribuya a esta ley un efecto retroactivo, cuando, en circunstancias como las del asunto principal, se ha advertido de la próxima adopción de la ley y de su efecto retroactivo a los operadores económicos que realizan operaciones económicas

como las contempladas por la ley, de modo que puedan comprender las consecuencias de la modificación legislativa prevista para las operaciones que realizan.

Cuando dicha ley declare exenta una operación económica sobre un bien inmueble que anteriormente estaba sujeta al IVA, puede producir el efecto de anular la regularización del IVA que se derivaba del ejercicio, cuando se destinó un inmueble a una operación que en ese momento se consideraba sujeta, de un derecho a deducir el IVA soportado por la entrega de dicho inmueble.

5. Fundamentos de la sentencia

32, 33 y 34. Los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica forman parte del ordenamiento jurídico comunitario. Si bien, por regla general, el principio de seguridad jurídica se opone a que el punto de partida del ámbito de aplicación temporal de un acto comunitario se fije en una fecha anterior a su publicación, puede ocurrir de otro modo, con carácter excepcional, siempre que lo exija un fin de interés general y se respete debidamente la confianza legítima de los interesados. El legislador nacional ha de respetar el mismo principio al adoptar una normativa comprendida en el ámbito del Derecho comunitario.

38. De la lectura del comunicado de prensa de 31 de marzo de 1995 se desprende que el efecto retroactivo de la Ley de modificación no estaba motivado por el deseo de acabar con las operaciones financieras que se realizaban desde hacía muchos años, sino por el temor a que tales operaciones se incrementaran considerablemente entre el momento en que se decidió modificar la Ley y la fecha de entrada en vigor de ésta.

39. Un temor de este tipo no parece infundado y la prevención de dichas operaciones puede constituir un interés general que justifique, con carácter excepcional, que un Estado miembro recurra a la técnica de la retroactividad, siempre que se respete debidamente la confianza legítima de los sujetos pasivos. No obstante, corresponde al juez nacional, que conoce mejor las circunstancias del presente caso, apreciar si el riesgo de operaciones financieras en este período de tiempo era suficiente para justificar la retroactividad de la Ley.

43. Para apreciar e concreto si se ha respetado debidamente la confianza legítima de los operadores económicos afectados por esta normativa, es preciso tener en cuenta el modo en que normalmente se difunde este tipo de información en el Estado miembro que la ha adoptado y las circunstancias del presente caso.

44. Corresponde al juez nacional comprobar si dichos textos permitían que un operador económico que realizase operaciones económicas como las contempladas en la Ley comprendiera las consecuencias de la modificación legislativa proyectada en relación con dichas operaciones.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 12 DE MAYO DE 2005

■ **Asunto:** C-452/03

■ **Partes:** RAL (Channel Islands) Ltd, RAL Ltd, RAL Services Ltd, RAL Machines Ltd y Commissioners of Customs & Excise

■ **Síntesis:** «IVA – Sexta Directiva – Artículo 9, apartados 1 y 2 – Máquinas tragaperras – Actividades recreativas o similares – Prestador de servicios establecido fuera del territorio comunitario – Determinación del lugar de prestación de servicios»

I. Comentario

Si bien la consulta se plantea entorno al concepto de establecimiento permanente y a la determinación del lugar donde está situada la sede de la actividad económica en el entorno de un grupo empresarial estructurado con sociedades vinculadas establecidas fuera del territorio de la Comunidad, desde las que pretendidamente se prestaría el servicio (para así no ingresar el IVA e incluso solicitar la devolución del soportado como empresario no establecido), el Tribunal de Justicia centra, con acierto a mi juicio, la cuestión, en la determinación del lugar en que ha de considerarse efectuada la concreta prestación de servicios que se le plantea, a saber, los relativos a la explotación de máquinas tragaperras.

El grupo empresarial quiere que se considere que el servicio de máquinas tragaperras no tiene carácter recreativo, sino que el destinatario del servicio lo que pretende es la obtención de una ganancia económica. Sin embargo el Tribunal de Justicia considera que la incertidumbre respecto a la ganancia económica constituye precisamente un componente esencial del entretenimiento.

Por eso, resuelve considerando de aplicación, no el número 1 del artículo 9 de la Sexta Directiva (que es el que había aplicado el tribunal londinense que plantea la cuestión prejudicial, precepto q dice que los servicios se considerarán prestados en el lugar donde esté situada la sede de la actividad económica de quien los preste o en el lugar donde este último posea un establecimiento permanente desde el que se haga la prestación de servicios o, en defecto de la sede o el establecimiento mencionados, el lugar de su domicilio o residencia habitual), sino el número 2 letra c) del mismo artículo 9, que dice que, sin embargo, el lugar de las prestaciones de servicios que tengan por objeto actividades culturales, artísticas, deportivas, científicas, docentes, recreativas o similares (incluidas las de los organizadores de las mismas, así como, llegado el caso, las prestaciones de los servicios accesorios propios de dichas actividades) será aquél en que estas prestaciones se realicen materialmente.

En consecuencia, aclara que la compañía que presta dicho servicio está obligada a ingresar el IVA y no procede la devolución al sujeto pasivo (en su pretendida condición de sujeto pasivo no establecido en la Comunidad) del impuesto soportado en los servicios que se le hayan prestado o en los bienes muebles que se le hayan entregado.

El Tribunal de Justicia no necesita ya acudir a la teoría del abuso de derecho (argumento subsidiario planteado por los Commissioners y estimado por el tribunal londinense para sostener que los servicios se prestaron efectivamente por la empresa no establecida en el territorio de la Comunidad, y no por la Holding), pues la clave del asunto está en el tipo de actividad, que al ser recreativa se entiende realizada donde materialmente se preste.

2. Antecedentes

CI es una sociedad constituida en Guernesey. RAL, Services y Machines son sociedades constituidas en el Reino Unido. Las cuatro sociedades son filiales de RAL Holdings Ltd, constituida en el Reino Unido. CI, RAL, Services, Machines y Holdings forman conjuntamente el Grupo RAL. RAL explotaba máquinas tragaperras en el Reino Unido. La Holding estaba obligada al pago del IVA por los ingresos procedentes de la explotación de las máquinas tragaperras.

Se lleva a cabo un plan de reestructuración del grupo (que preveía la constitución de una filial «offshore» dedicada a la explotación de las máquinas tragaperras, separando dicha función de la propiedad de las máquinas y de la explotación de los locales), con el fin de evitar que el Grupo RAL estuviese sujeto al IVA por la prestación de servicios relativos a máquinas tragaperras y de permitirle obtener el reembolso del IVA soportado. Para ello se constituyó la sociedad CI en Guernesey (en las Islas Anglonormandas, las cuales no pertenecen al territorio comunitario). Como parte del mismo plan, se constituyeron en el Reino Unido las sociedades Machines y Services.

RAL es titular de los contratos de arrendamiento de los locales en que se encuentran instaladas las máquinas tragaperras y de las licencias de explotación de las salas de juego. Dicha sociedad ha concedido a CI una licencia para la instalación y explotación de las máquinas en dichos locales.

Machines es la propietaria de las máquinas y titular de las licencias. Con arreglo a un contrato de arrendamiento celebrado con CI, Machines se encarga de suministrar a esta última las máquinas tragaperras y de mantenerlas en condiciones de funcionamiento.

La actividad de CI consiste en facilitar al público el uso de máquinas tragaperras, suministradas por Machines, en locales que RAL pone a su disposición. No obstante, para llevar a cabo dicha actividad, CI subcontrata la gestión cotidiana de las máquinas a Services. Dicha sociedad es la empleadora de prácticamente todo el personal del Grupo RAL, unos seiscientos empleados aproximadamente. CI carece de personal propio en el Reino Unido.

CI considera que el lugar en que debían considerarse prestados los servicios relativos a la explotación de máquinas tragaperras es Guernesey. A su juicio, dado que los servicios se

prestaban fuera del territorio comunitario, la compañía no estaba obligada a ingresar el IVA correspondiente a los servicios prestados a sus clientes en el Reino Unido. Con arreglo a los artículos 1 y 2 de la Decimotercera Directiva, CI solicitó igualmente la devolución del IVA soportado.

Los Commissioners desestimaron las reclamaciones de CI, por considerar que dicha compañía estaba sujeta al IVA en el Reino Unido y subsidiariamente declararon que no procedía tener en cuenta la reestructuración del grupo, que seguía siendo Holdings quien prestaba el servicio, y que procedía desestimar las reclamaciones de CI por constituir abuso de derecho.

Las empresas recurrieron ante el VAT and Duties Tribunal, London, quien no les dio la razón: consideró que CI prestaba los servicios controvertidos desde establecimientos permanentes sitos en el Reino Unido a efectos del artículo 9, apartado 1, de la Sexta Directiva, y que por lo tanto se trataba de operaciones sujetas a IVA. No obstante, lo que sí estimó el tribunal londinense fue la impugnación de las conclusiones subsidiarias de los Commissioners y declaró que los servicios se prestaban efectivamente por CI, en vez de por Holdings, y que no resultaba aplicable al caso de autos la doctrina del abuso de derecho.

3. Cuestiones planteadas

«En las circunstancias del presente asunto y habida cuenta de la Sexta Directiva [...] y, en particular, de sus artículos 2, 4 y 9, así como de la Decimotercera Directiva [...] y, en particular, de sus artículos 1 y 2, así como de los principios generales del Derecho comunitario:

1. ¿Cómo debe interpretarse la expresión “establecimiento permanente” recogida en el artículo 9 de la Sexta Directiva?

2. ¿Qué factores deben tenerse en cuenta para determinar si la prestación de servicios relativos a máquinas tragaperras se efectúa desde la sede de la actividad de una sociedad como CI o desde cualquier establecimiento permanente que una sociedad como CI pueda poseer?

3. En particular:

a) En el supuesto de que la actividad de una sociedad (“A”) esté estructurada, como en el presente asunto, de forma que una sociedad vinculada (“B”), cuya sede de actividad se encuentre ubicada fuera del territorio de la Comunidad, preste servicios relativos a máquinas tragaperras y la única finalidad de tal estructura sea eludir la sujeción de A al IVA en el Estado miembro en el que esté establecida:

i) ¿puede considerarse que los servicios relativos a máquinas tragaperras se prestan desde un establecimiento permanente en dicho Estado miembro? En caso de respuesta afirmativa,

ii) ¿procede considerar que los servicios relativos a máquinas tragaperras se prestan desde el establecimiento permanente o que se prestan desde el lugar en que la sociedad B haya establecido la sede de su actividad?

b) En el supuesto de que la actividad de una sociedad ("A") esté estructurada de tal forma que, a efectos de las normas en materia del lugar de prestación de los servicios, una sociedad vinculada ("B"), en circunstancias análogas a las del presente asunto, pretenda prestar servicios relativos a máquinas tragaperras desde la sede de su actividad, ubicada fuera del territorio de la Comunidad, sin contar con un establecimiento permanente, desde el cual se presten tales servicios, en el Estado miembro en el que A esté establecida y la única finalidad de la estructura sea eludir la sujeción de A al IVA respecto de tales servicios en dicho Estado miembro:

i) ¿las transacciones realizadas entre B y las sociedades vinculadas sitas en el Estado miembro (las sociedades "A", "C" y "D") constituyen, a efectos de IVA, servicios prestados por o para dichas sociedades en el marco de su actividad empresarial? En caso de respuesta negativa,

ii) ¿qué factores deben tenerse en cuenta para determinar la identidad del prestador de los servicios relativos a máquinas tragaperras?

4. a) ¿Existe un principio de abuso de derecho que (con independencia de cómo se interpreten las Directivas en materia de IVA) pueda impedir la consecución de la ventaja fiscal pretendida en un caso como el presente?

b) En caso de respuesta afirmativa, ¿cómo opera tal principio en circunstancias análogas a las presentes?

5. a) ¿Qué importancia debe atribuirse, en su caso, al hecho de que las sociedades A, C y D no sean filiales de B y que B no controle ni jurídica ni económicamente a A, C o D?

b) ¿Cambiaría el sentido de alguna de las respuestas dadas a las anteriores cuestiones si el tipo de gestión llevada por la sociedad B en la sede de su actividad, ubicada fuera del territorio de la Comunidad, fuera necesaria para la prestación a clientes de los servicios relativos a máquinas tragaperras y ninguna de las sociedades A, C y D realizase tales actividades?

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Primera) declara:

La prestación de servicios consistente en permitir al público utilizar a título oneroso máquinas tragaperras instaladas en salas de juego establecidas en el territorio de un Estado miembro debe considerarse una de las actividades recreativas o similares contempladas en el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, 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, de modo que el lugar de prestación de los servicios será aquel en que dicha prestación se realice materialmente.

5. Fundamentos de la sentencia

24 En cuanto a la relación que guardan entre sí los dos primeros apartados del artículo 9 de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia ha declarado en anteriores ocasiones que el apartado 1 no prevalece sobre el apartado 2. En cada situación hay que preguntarse si ésta se rige por uno de los supuestos mencionados en el apartado 2 del artículo 9; en su defecto, es aplicable el apartado 1 (sentencias, Dudda, apartado 21, y Linthorst, Pouwels en Scheres, apartado 11).

Sobre la interpretación del artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva

29, 30 y 31. Con arreglo al artículo 9, apartado 2, letra c), de la Sexta Directiva, el lugar de las prestaciones de servicios que tengan por objeto actividades recreativas o similares será el lugar en que estas prestaciones se realicen materialmente. El pone a disposición del público máquinas tragaperras a título oneroso en salas de juego especialmente habilitadas al efecto, y debe aclararse que el objetivo principal de la actividad es el entretenimiento de los usuarios de máquinas tragaperras y no el que éstos obtengan una ganancia económica, siendo precisamente la incertidumbre respecto de la ganancia económica un componente esencial del entretenimiento.

32. Las actividades recreativas o similares a que se refiere el artículo 9, apartado 2, letra c), primer guión, de la Sexta Directiva no requieren una prestación artística por parte del prestador de servicios. En efecto, una actividad –incluyendo como tal la puesta a disposición de máquinas– cuyo objetivo principal, así pretendido por el prestador de servicios, consiste en el entretenimiento de la clientela constituye una de las actividades recreativas o similares contempladas por dicha disposición.

33. Y no cabe descartar la aplicación de la norma por el hecho de que los destinatarios de los servicios sean consumidores finales, pues el ámbito de aplicación de dicha disposición no se limita a las prestaciones de servicios entre sujetos pasivos. La aplicación de dicha norma de conexión a la situación descrita no plantea ninguna dificultad en la práctica, teniendo en cuenta que el lugar en que se llevan a cabo las actividades controvertidas resulta fácilmente identificable. Finalmente, la aplicación de dicha norma proporciona una solución racional desde el punto de vista fiscal, puesto que los servicios en cuestión quedan sometidos al régimen del IVA del Estado miembro en cuyo territorio tienen su domicilio los destinatarios de los servicios.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 26 DE MAYO DE 2005

■ **Asunto:** C-536/03

■ **Partes:** António Jorge Lda y Fazenda Pública

■ **Síntesis:** «IVA – Artículo 19 de la Sexta Directiva IVA – Deducción del impuesto soportado – Operaciones inmobiliarias – Bienes y servicios afectos a operaciones sujetas al impuesto y a operaciones exentas del mismo – Deducción a prorrateo»

I. Comentario

En esta sentencia se evidencia cómo una cuestión prejudicial, aunque impropriadamente planteada por el órgano nacional, tiene una clara respuesta por el Tribunal de Justicia, quien dice de sí mismo que su función es extraer, de todos los elementos facilitados por el órgano jurisdiccional remitente, los elementos de Derecho comunitario que requieren una interpretación. El Tribunal de Justicia debe facilitar al órgano nacional los elementos de derecho comunitario que pudieran serles útiles en la apreciación de la referida disposición. Dicho esto, centra el Tribunal la cuestión reformulando la pregunta, que básicamente es si debe o no incluirse en el denominador de la prorrateo de deducción 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.

Con base en la definición de los conceptos de devengo y exigibilidad, conectados con el propio concepto de entrega de bienes y con base en el principio de neutralidad, el Tribunal contesta que sí se opone al Derecho comunitario dicha inclusión.

2. Antecedentes

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, a efectos de determinar el alcance del derecho a deducción del impuesto soportado en el ejercicio de la actividad de construcción inmobiliaria. Y 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 Lda contra las autoridades portuguesas en relación con una liquidación complementaria del impuesto sobre el valor añadido.

Los antecedentes fácticos no son necesarios para entender la cuestión. No obstante, estos hechos pueden resumirse como sigue: durante el período comprendido entre 1994 y 1997, António Jorge tributaba por el impuesto de sociedades (régimen general) y, a efec-

tos del IVA, estaba sujeta al régimen normal. Fue objeto de una inspección fiscal, y en virtud de la referida inspección, los servicios de inspección tributaria entendieron 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. 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.

Durante los ejercicios citados, 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.

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.

3. Cuestiones planteadas

«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?

El Tribunal de Justicia, sin embargo, reformula la pregunta y plantea, más en concreto, la cuestión de la siguiente manera:

« 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».

4. Fallo

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.

5. Fundamentos de la sentencia

21. 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.

22. António Jorge efectúa, en el marco de su actividad económica, prestaciones de servicios correspondientes a contratos de ejecución de obras sujetas y también realiza entregas de bienes inmuebles que están exentas de este impuesto.

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. 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. 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. Cuando las obras en curso de ejecución no han sido objeto de facturación 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.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 26 DE MAYO DE 2005

■ **Asunto:** C-498/03

■ **Partes:** Kingscrest Associates Ltd, Montecello Ltd y Commissioners of Customs & Excise

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h) – Operaciones exentas – Prestaciones directamente relacionadas con la asistencia y la seguridad sociales – Prestaciones directamente relacionadas con la protección de la infancia y de la juventud – Prestaciones realizadas por organismos que no son entidades de Derecho público a las que el Estado miembro de que se trate reconoce su carácter social – Entidad privada con ánimo de lucro – Concepto de carácter social»

I. Comentario

Estamos ante una nueva cuestión prejudicial relativa a la consideración del ánimo de lucro a la hora de interpretar el carácter social de una entidad a efectos de aplicar ciertas exenciones en el IVA. Las demandantes no niegan que prestan servicios de carácter social, ni

tampoco que son una entidad privada de asistencia social regulada por el Estado. Dicho esto debe aclararse el ámbito de aplicación de la exención. Para ello, el tribunal, acertadamente, a mi juicio, dice que debe recurrirse al resto de versiones de la Sexta Directiva, y que la sujeción o exención de una prestación no puede depender de su calificación en el derecho nacional. Recuerda que las exenciones (al menos las del artículo 13 de la Sexta Directiva) se deben interpretar restrictivamente y en función de los objetivos que con su establecimiento se pretendían alcanzar (para las exenciones de este caso, el objetivo sería tratar de reducir el coste de los servicios).

El problema es que las demandantes en el litigio principal ostentan la condición de organismo al que se reconoce su carácter social con arreglo al artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva, y por ello están comprendidas en el ámbito de aplicación de las exenciones previstas por esta disposición a pesar de que actúan con ánimo de lucro y, por tanto, no poseen la condición de «charity» a efectos del Derecho británico.

Ciertamente, aunque el ánimo de lucro constituye un criterio pertinente que debe tomarse en consideración para determinar si un organismo posee carácter social, su concurrencia no excluye en absoluto, en todos los casos, la existencia del mismo. Por ello el tribunal considera que el concepto de «organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social» recogido en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva no excluye a las entidades privadas con ánimo de lucro.

Ahora bien, el Tribunal de Justicia ya no quiere pronunciarse sobre si las autoridades nacionales han sobrepasado los límites de la facultad de apreciación, considerando que se trata de un asunto que sólo puede decidir el órgano nacional a la vista de los principios de neutralidad e igualdad de trato.

2. Antecedentes

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva y se presentó en el marco de un litigio entre Kingscrest Associates Ltd y Montecello Ltd, y Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»), autoridad competente en el Reino Unido en materia del impuesto sobre el valor añadido, acerca de la exención del IVA de las prestaciones realizadas por Kingscrest, una sociedad personalista («partnership») creada por los demandantes en el litigio principal para la explotación de residencias asistenciales en el Reino Unido cuando, a su juicio, estas prestaciones debían estar sujetas al IVA.

Kingscrest es una sociedad con ánimo de lucro y, por tanto, no es una «charity» a efectos de la normativa nacional. Explota cuatro residencias, todas ellas conforme a la Care Standards Act 2000. Ha de aclararse que en virtud de dicha norma nacional, las personas o entidades que dirijan residencias infantiles o centros de asistencia deben inscribirse en la National Care Standards Comisión.

El anexo 9, grupo 7, punto 9, de la VAT Act, en su versión modificada por el Reglamento relativo al impuesto sobre el valor añadido aplicable en materia de salud y protección social [Value Added Tax (Health and Welfare) Order 2002 (SI 2002/762); en lo sucesivo, «VAT Act modificadas»], declara exentas «las prestaciones de servicios de carácter social y las entregas de bienes relacionadas con éstas efectuadas por una “charity”, por una entidad privada de asistencia social regulada por el Estado, o por una entidad de Derecho público».

No se discute que las prestaciones realizadas por Kingscrest son «prestaciones de servicios de carácter social» a efectos del citado precepto, ni que esta sociedad es una «entidad privada de asistencia social regulada por el Estado» con arreglo a la misma disposición. Lo que las demandantes en el litigio principal sostuvieron es que, al introducir el concepto de «entidad privada de asistencia social regulada por el Estado», la normativa nacional había ido más allá de lo autorizado por la Sexta Directiva. Sin embargo, los Commissioners respondieron que el concepto «charitable» utilizado en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva remitía a un concepto de Derecho comunitario que no tenía el mismo significado que «charitable» en Derecho interno y que los «organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social (“recognized as charitable”)), con arreglo a esta disposición, podían comprender organismos registrados conforme a la Registered Homes Act 1984, la Children Act 1989 o la Care Standards Act 2000.

3. Cuestiones planteadas

«1) ¿Puede recurrirse a otras versiones lingüísticas de la Sexta Directiva [...] para aclarar el significado [del término “charitable”], que aparece en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), o debe tener el mismo sentido que en el Derecho nacional?

2) Si el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), [de la Sexta Directiva] es aplicable a una organización a la que se reconoce un «carácter social», ¿conviene a una entidad con ánimo de lucro como el [“partnership” Kingscrest]?

3) ¿Debe interpretarse que el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la [Sexta] Directiva confiere a los Estados miembros una facultad discrecional para atribuir «carácter social» a una organización, dada de alta con arreglo a la Care Standards Act 2000 (o la Registered Homes Act 1984 o la Children Act 1989), que, conforme al Derecho nacional, no es un organismo regido por el Derecho público ni posee la condición de [“charity”]?»

4. Fallo

1) El término «charitable» que aparece en la versión inglesa del artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), 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, constituye un concepto autónomo del

Derecho comunitario que debe ser interpretado tomando en consideración el conjunto de versiones lingüísticas de dicha Directiva.

2) El concepto de «organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social» recogido en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva no excluye a las entidades privadas con ánimo de lucro.

3) Corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar, a la vista, en particular, de los principios de igualdad de trato y de neutralidad fiscal, y teniendo en cuenta el contenido de las prestaciones de servicios de que se trata, así como de sus condiciones de ejercicio, si el reconocimiento como organismo de carácter social a efectos de las exenciones previstas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva, de una entidad privada con ánimo de lucro y que, en consecuencia, no posee la condición de «charity» con arreglo al Derecho interno, va más allá de la facultad de apreciación atribuida por estas disposiciones a los Estados miembros a efectos de tal reconocimiento.

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre la primera cuestión

22. Según reiterada jurisprudencia, las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario y, en consecuencia, deben definirse para toda la Comunidad (véanse las sentencias de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Irlanda, C-358/97, Rec. p. I-6301, apartado 51; de 12 de junio de 2003, Sinclair Collis, C-275/01, Rec. p. I-5965, apartado 22, y de 18 de noviembre de 2004, Temco Europe, C-284/03, Rec. p. I-0000, apartado 16).

23. Lo mismo debe aplicarse a los requisitos específicos exigidos para disfrutar de estas exenciones y, en particular, de los que se refieren a la condición o a la identidad del operador económico que realiza las prestaciones cubiertas por la exención (sentencia de 11 de agosto de 1985, Bulthuis-Griffioen, C-453/93, Rec. p. I-2341, apartado 18).

24. En efecto, como el Tribunal de Justicia ya ha declarado, aunque en virtud de la frase introductoria del artículo 13, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, los Estados miembros fijarán las condiciones de las exenciones a fin de asegurar su aplicación correcta y simple y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso, dichas condiciones no pueden afectar a la definición del contenido de las exenciones previstas (sentencia de 20 de junio de 2002, Comisión/Alemania, C-287/00, Rec. p. I-5811, apartado 50).

25. Desde esta perspectiva, la sujeción al IVA de una determinada prestación o su exención no pueden depender de su calificación en Derecho nacional (véanse las sentencias de 11 de enero de 2001, Comisión/Francia, C-76/99, Rec. p. I-249, apartado 26, y de 16 de enero de 2003, Maierhofer, C-315/00, Rec. p. I-563, apartado 26).

26. Además, según reiterada jurisprudencia, la necesidad de una interpretación uniforme de las Directivas comunitarias excluye la posibilidad de que, en caso de duda, el texto de una

disposición sea considerado aisladamente, y, en cambio, exige que sea interpretado y aplicado a la luz de las versiones redactadas en las demás lenguas oficiales (sentencias de 2 de abril de 1998, EMU Tabac y otros, C-296/95, Rec. p. I-I 605, apartado 36, y de 17 de junio de 1998, Mecklenburg, C-321/96, Rec. p. I-3809, apartado 29).

Sobre la segunda cuestión

29. Si bien las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar estrictamente, la interpretación del tenor literal de esta disposición debe ajustarse a los objetivos perseguidos y respetar las exigencias del principio de neutralidad.

30. En cuanto a los objetivos perseguidos por las exenciones previstas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva se destaca que éstas, al garantizar un trato más favorable en materia de IVA a determinadas prestaciones de servicios de interés general realizadas en el sector social, tratan de reducir el coste de estos servicios y de hacerlos más accesibles a los particulares que puedan beneficiarse de las referidas exenciones.

31 y 32. En esta idea, el carácter comercial de una actividad no excluye, en el contexto del artículo 13, parte A, de la Sexta Directiva, que dicha actividad revista el carácter de interés general, ya que no debe darse una interpretación particularmente restrictiva al concepto de «organismos a los que [...] reconozca su carácter social» que figura en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva.

33 y 34. Excepto, en su caso, las versiones danesa y sueca de esta disposición, ninguna de las demás versiones lingüísticas de ésta limita la aplicación de las exenciones previstas estrictamente a las entidades sin ánimo de lucro.

35 y 36. El término «organismo» es suficientemente amplio para incluir entidades privadas con ánimo de lucro. La expresión «otros organismos a los que el Estado miembro de que se trate reconozca su carácter social, no excluye del ámbito de aplicación de la exención a las personas físicas que explotan una «empresa» (sentencia Gregg).

37. Además, cuando el legislador comunitario ha querido reservar la atribución de las exenciones previstas en el artículo 13, parte A, apartado 1, de la Sexta Directiva a ciertas entidades sin ánimo de lucro o carentes de carácter comercial, lo ha indicado expresamente, como resulta de esta disposición, letras l), m) y q).

39. El requisito que se establece en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), primer guión, de la Sexta Directiva de no perseguir la obtención sistemática de beneficios se confunde, en lo fundamental, con el criterio del organismo sin fin lucrativo que figura, en particular, en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra m), de la Sexta Directiva (sentencia de 21 de marzo de 2002, Kennemer Golf, C-174/00, Rec. p. I-3293, apartado 33).

40. So pena de privar al artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), primer guión, de la Sexta Directiva de todo objeto, debe admitirse necesariamente que, cuando el legislador comu-

nitario no ha sometido expresamente la aplicación de las exenciones de que se trata a la ausencia de ánimo de lucro, como ocurre en el apartado 1, letras g) y h), de dicho artículo 13, parte A, tal ánimo de lucro no puede excluir la aplicación de dichas exenciones (sentencias Kennemer Golf, apartado 34, y Hoffmann, apartado 38).

41 y 42. El principio de neutralidad fiscal se opone a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de septiembre de 2002, Kügler, C-141/00, Rec. p. I-6833, apartado 30, y de 23 de octubre de 2003, Comisión/Alemania, C-109/02, Rec. p. I-12691, apartado 20). Y se vulneraría este principio si, cuando el legislador nacional no ha sometido la exención al requisito previsto en el artículo 13, parte A, apartado 2, letra a), primer guión, de la Sexta Directiva, las prestaciones sociales a las que se refiere el apartado 1, letras g) y h), de dicho artículo 13, parte A, recibieran un trato distinto en materia de IVA, en función de que las entidades que las realizaran interviniesen con o sin ánimo de lucro.

43 y 44. La existencia de dicho ánimo de lucro no excluye la aplicación de las exenciones previstas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva. Y esta conclusión no queda desvirtuada por el hecho de que, al actuar con ánimo de lucro, las demandantes en el litigio principal no posean la condición de «charity» con arreglo al Derecho interno, aunque la versión inglesa del artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva reserve las exenciones que establece a organismos a los que se reconoce como «charitable».

Sobre la tercera cuestión

49. El artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva no precisa los requisitos y modalidades de reconocimiento del carácter social de organismos que no sean entidades de Derecho público. Por consiguiente, en principio corresponde al Derecho nacional de cada Estado miembro establecer las normas conforme a las cuales puede concederse dicho.

51. El artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva concede a los Estados miembros una facultad de apreciación para reconocer carácter social a determinados organismos que no sean entidades de Derecho público.

52. Cuando un sujeto pasivo se opone a que se le reconozca la condición de organismo de carácter social, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales examinar si las autoridades competentes han observado los límites de la facultad de apreciación que les otorga el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva aplicando los principios comunitarios, en particular el principio de igualdad de trato.

53. Las autoridades nacionales deben tomar en consideración, de acuerdo con el Derecho comunitario y bajo el control de los órganos jurisdiccionales nacionales, en particular, la existencia de disposiciones específicas, tanto nacionales como regionales, legales o de carácter administrativo, fiscales o de seguridad social; el carácter de interés general de las

actividades del sujeto pasivo de que se trate; el hecho de que otros sujetos pasivos que desarrollen las mismas actividades disfruten ya de un reconocimiento similar; así como la posibilidad de que seguros de enfermedad u otros organismos de seguridad social se hagan cargo, en gran parte, del coste de las prestaciones en cuestión.

54. El principio de neutralidad fiscal se opone, en particular, a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA.

55. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar, a la vista de todos estos elementos, si el reconocimiento de Kingscrest como organismo de carácter social a efectos de las exenciones previstas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva implica o no la violación del principio de igualdad de trato respecto a otros operadores que efectúan las mismas prestaciones en situaciones comparables.

56. El requisito según el cual se puede reconocer que las entidades privadas con ánimo de lucro tienen carácter social no va más allá de los límites de la facultad de apreciación otorgada a los Estados miembros por el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva.

57. Para determinar si los límites de dicha facultad de apreciación se sobrepasaron en el caso de autos, el órgano jurisdiccional nacional podrá, sin embargo, tomar en consideración, en particular, el hecho de que, en virtud de la VAT Act modificada, las exenciones previstas en el artículo 13, parte A, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva se aplican a todos los organismos registrados con arreglo a la Care Standards Act 2000, así como el hecho de que esta última y la VAT Act modificada prevén disposiciones específicas que no sólo reservan la aplicación de las exenciones estrictamente a los organismos que realizan prestaciones de servicios de carácter social cuyo contenido definen dichas normas, sino que también regulan los requisitos de ejercicio de estas prestaciones, sometiendo a los organismos que las efectúan a restricciones y controles por parte de las autoridades nacionales, en cuestiones de registro, inspección y normas relativas tanto a las instalaciones como a las cualificaciones de las personas autorizadas a dirigir las.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 26 DE MAYO DE 2005

■ **Asunto Asunto: C-465/03**

■ **Partes:** Kretztechnik AG y Finanzamt Linz

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva sobre el IVA – Prestaciones a título oneroso – Emisión de acciones – Salida a Bolsa de una sociedad – Deducibilidad del IVA»

I. Comentario

La pregunta que se le plantea al Tribunal como cuestión prejudicial en este asunto es si la emisión de nuevas acciones por parte de una sociedad, con ocasión de su salida a Bolsa, es una prestación de servicios sujeta, dado que de serlo podría deducir el IVA soportado por los servicios que le fueron prestados en relación con la emisión de dichas acciones con ocasión de su salida a Bolsa. El Tribunal niega, lógicamente, el carácter de operación sujeta de la emisión de acciones nuevas, pero no niega el derecho a deducir el IVA soportado por los servicios de publicidad y asesoramiento recibidos con ocasión de la salida a Bolsa, por considerar que los costes soportados forman parte de los gastos generales de la sociedad y que como tales son elementos integrantes del precio de sus productos (todo ello, lógicamente, en la medida en que las operaciones realizadas por la sociedad sean operaciones sujetas y no exentas que den derecho a deducir).

2. Antecedentes

Se plantea cuestión prejudicial en relación con la negativa parte del Finanzamt Linz a autorizar a una sociedad la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por los servicios que le fueron prestados en relación con la emisión de acciones con ocasión de su salida a la Bolsa de Frankfurt (Alemania).

Kretztechnik es una sociedad anónima con domicilio social en Austria, cuyo objeto social consiste en el desarrollo y la comercialización de equipos médicos. La junta general de accionistas celebrada el 18 de enero de 2000 adoptó el acuerdo de ampliar el capital social de 10 millones de euros a 12,5 millones de euros. Al objeto de conseguir el capital necesario para dicha ampliación, la sociedad solicitó su admisión a cotización en la Bolsa de Frankfurt. Kretztechnik fue admitida a cotización y procedió a la ampliación de capital.

En la liquidación del IVA no se admitió la deducción del IVA soportado por Kretztechnik por los servicios que le fueron prestados en relación con su salida a bolsa, con el argumento de que, dado que en Austria la emisión de acciones se considera una operación exenta de IVA, la sociedad no tiene derecho a la deducción del IVA soportado.

3. Cuestiones planteadas

«1) Una sociedad anónima que, con ocasión de su salida a Bolsa, emite acciones destinadas a nuevos accionistas a cambio del pago de un precio de emisión, ¿está prestando un servicio a título oneroso a efectos del artículo 2, número 1, de la [Sexta] Directiva [...]?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿deben interpretarse los artículos 2, número 1, y 17 de la Sexta Directiva en el sentido de que los servicios prestados a la sociedad en relación con una salida a Bolsa constituyen en su totalidad una operación exenta, por lo que no cabe la deducción del impuesto soportado?

3) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿existe un derecho a deducir el impuesto soportado de conformidad con el artículo 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva porque los servicios por los que se solicita la deducción (publicidad, honorarios de abogados, asesoramiento jurídico y técnico) se utilizan para las necesidades de las operaciones gravadas de la empresa?»

4. Fallo

1) La emisión de nuevas acciones no constituye una operación incluida en el ámbito de aplicación del artículo 2, número 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995.

2) El artículo 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, en su versión modificada por la Directiva 95/7, reconoce el derecho a la deducción íntegra del impuesto sobre el valor añadido que grave los gastos asumidos por un sujeto pasivo por los distintos servicios que le hayan sido prestados con ocasión de una emisión de acciones, en la medida en que la totalidad de las operaciones que efectúe dicho sujeto pasivo en el marco de su actividad económica constituyan operaciones gravadas.

5. Fundamentos de la sentencia

22. Con arreglo al artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva, una entrega de bienes implica la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario. La emisión de nuevas acciones –que son títulos que representan un bien incorporal– no constituye, por tanto, una entrega de bienes a título oneroso a efectos del artículo 2, número 1, de dicha Directiva.

23. La cuestión acerca de la sujeción al impuesto de una emisión de acciones depende entonces de que ésta se considere una prestación de servicios a título oneroso a efectos del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva.

26. Como señala acertadamente el Abogado General en los puntos 59 y 60 de sus conclusiones, una sociedad que emite nuevas acciones pretende incrementar su patrimonio mediante la obtención de un capital suplementario, para lo cual reconoce a los nuevos accionistas un derecho de propiedad sobre una parte del capital aumentado. Desde el punto de vista de la sociedad emisora, el objetivo consiste en adquirir capital, no en prestar servicios. Desde la perspectiva del accionista, la entrega de las cantidades necesarias para la ampliación del capital no representa el pago de una contraprestación, sino una inversión o colocación de capital.

27. De cuanto antecede se deduce que una emisión de acciones no constituye ni una entrega de bienes ni una prestación de servicios realizadas a título oneroso, a efectos del artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva. Por lo tanto, la referida operación no está comprendida en el ámbito de aplicación de dicha Directiva.

Sobre la tercera cuestión

33 y 34. Según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducción establecido en los artículos 17 a 20 de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas porque 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.

35. Para que el IVA sea deducible, las operaciones por las que se soporta el IVA deben estar directa e inmediatamente relacionadas con las operaciones por las que se repercute el IVA. El derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para su adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción.

36 y 37. Habida cuenta de que Kretztechnik efectuó dicha operación con el objeto de aumentar su capital en beneficio de su actividad económica en general, ha de considerarse que los costes de los servicios prestados a dicha sociedad con ocasión de la operación en cuestión forman parte de sus gastos generales y, como tales, son elementos integrantes del precio de sus productos. Tales servicios presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto. Por ello, Kretztechnik tiene derecho a la deducción íntegra del IVA que gravó los gastos asumidos por dicha sociedad por los distintos servicios que le fueron prestados con ocasión de la emisión de acciones, a condición de que la totalidad de las operaciones que efectúe dicha sociedad en el marco de su actividad económica constituyan operaciones gravadas.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 2 DE JUNIO DE 2005

■ **Asunto:** C-378/02

■ **Partes:** Waterschap Zeeuws Vlaanderen y Staatssecretaris van Financiën

■ **Síntesis:** «IVA – Bien de inversión adquirido por un organismo de Derecho público – Autoridad pública – Operación efectuada en condición de sujeto pasivo y operación efectuada sin tener la condición de sujeto pasivo – Derecho a deducción y a regularización»

I. Comentario

La cuestión prejudicial que se presenta al Tribunal es si un organismo de derecho público, que había adquirido una instalación al objeto de realizar las labores propias de la gestión pública de las aguas en el territorio que tiene encomendado (que, por tanto, en este marco, había actuado en el ejercicio de sus funciones públicas), y que posteriormente lo vende en condición de sujeto pasivo puede, en el marco de dicha venta, acogerse a la regularización prevista en el artículo 20 de la Sexta Directiva para proceder a la deducción del IVA soportado por la adquisición del bien.

El Tribunal niega a este organismo el derecho a regularizar el IVA soportado, explicando que en el supuesto de que tal organismo actúe en el ejercicio de sus funciones públicas *en el momento de adquirir un bien de inversión*, no dispone en principio de ningún derecho a deducción respecto de dicho bien, y que el que posteriormente dicho organismo haya actuado en condición de sujeto pasivo no convierte al impuesto soportado con ocasión de operaciones efectuadas en el ejercicio de sus funciones públicas (operaciones que, por tal motivo, no estaban gravadas) en impuesto deducible, pues lo determinante es tener la condición de sujeto pasivo en el momento de la adquisición del bien.

La distorsión de la competencia (que se alega podría producirse dado que otro operador, en circunstancias análogas, sí podría deducir), aunque se diera, sería aceptable, en la medida en que el organismo de Derecho público pudo elegir y optó por la tributación, renunciando a la aplicación del régimen conforme al cual no se le consideraría sujeto pasivo.

2. Antecedentes

La petición de decisión prejudicial se ha planteado en el marco de un litigio en relación con una solicitud de regularización del impuesto sobre el valor añadido soportado por un organismo de derecho público con ocasión de la construcción y entrega de una instalación industrial.

El WZV es el organismo de Derecho público competente en materia de gestión pública de aguas dentro del territorio de los Países Bajos que le ha sido encomendado. El ejercicio de dicha actividad constituye una función pública a efectos del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, por lo cual el WZV carece de la condición de sujeto pasivo.

Con el fin de realizar las labores que le corresponden, el WZV encargó la construcción de una instalación para el tratamiento de aguas residuales, por la cual pagó un importe aproximado de 7,2 millones de NLG en concepto de IVA.

El WZV constituyó una fundación para la promoción del medio ambiente y le vendió la instalación por un precio aproximado de 18 millones de NLG, IVA excluido. El mismo día en que se efectuó la compraventa, el WZV pactó con la fundación el arrendamiento de la instalación por un período de nueve años y dos días. El WZV y la fundación presentaron conjuntamente ante el inspector de Hacienda sendas solicitudes al objeto de renunciar a la exención del impuesto aplicable a la compraventa y al arrendamiento de la instalación.

El WZV cifró la parte de la cuota de IVA facturada por la construcción de la instalación que, en su opinión, podía ser objeto de regularización, en aproximadamente 3,6 millones de NLG, equivalentes a 5/10 partes de dicha cuota, por el hecho de que habían transcurrido cinco años desde la adquisición de la instalación y aún restaba otro período idéntico por transcurrir.

El WZV solicitó la devolución de aproximadamente 3,6 millones de NLG. Dicha solicitud fue denegada por el motivo de que el WZV carecía de un derecho a regularización.

3. Cuestiones planteadas

«1) Un organismo de Derecho público que ha adquirido un bien de inversión y lo entrega a título oneroso a un tercero, entrega respecto a la cual debe ser considerado como sujeto pasivo, ¿tiene derecho a la regularización del impuesto sobre el volumen de negocios soportado con ocasión de la adquisición del bien, con arreglo al artículo 20 (en especial, apartados 2 y 3) de la Sexta Directiva, en la medida en que haya utilizado dicho bien en el ejercicio de sus funciones públicas en el sentido del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva?

2) Un organismo de Derecho público, ¿tiene derecho, con arreglo a la Sexta Directiva, a excluir por completo de su patrimonio empresarial un bien de inversión que utiliza ora en condición de sujeto pasivo, ora en el ejercicio de sus funciones públicas, tal y como ha declarado el Tribunal de Justicia en relación con los sujetos pasivos que sean personas físicas?»

4. Fallo

Un organismo de Derecho público que adquiere un bien de inversión en el ejercicio de sus funciones públicas a efectos del artículo 4, apartado 5, párrafo primero, 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 volu-

men de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, sin tener por tanto la condición de sujeto pasivo, y que posteriormente vende dicho bien en condición de sujeto pasivo, no puede, en el marco de dicha venta, acogerse a la regularización prevista en el artículo 20 de la Sexta Directiva para proceder a la deducción del IVA soportado por la adquisición del bien.

5. Fundamentos de la sentencia

30 y 31. Un sujeto pasivo podrá deducir el IVA soportado del impuesto que haya devengado, siempre y cuando cumpla los requisitos establecidos en el artículo 17 de la Sexta Directiva. En virtud del citado artículo 17, apartado 1, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Según el artículo 10, apartado 2, de la Sexta Directiva, dicho momento corresponde al de la entrega de bienes. De este modo, en el supuesto de adquisición de un bien, el derecho a deducción nacerá en el momento de la entrega de dicho bien. El artículo 17, apartado 2, de la citada Directiva establece que el sujeto pasivo podrá deducir el IVA soportado por bienes que le hayan sido entregados por otro sujeto pasivo, en la medida en que dichos bienes se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas.

32. De lo dispuesto en los señalados artículos se deduce que tan sólo aquella persona que tenga la condición de sujeto pasivo y actúe como tal en el momento en que adquiera un bien, dispondrá de un derecho a deducción en relación con dicho bien y podrá deducir el IVA pagado o debido por éste, siempre y cuando lo utilice para las necesidades de sus operaciones gravadas.

34 y 35. Con arreglo al artículo 4, apartado 5, de dicha Directiva, los organismos de Derecho público no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas. Por lo tanto, en el supuesto de que tales organismos actúen en el ejercicio de sus funciones públicas en el momento de adquirir un bien de inversión, no disponen en principio de ningún derecho a deducción respecto de dicho bien.

36 y 40. La circunstancia de que, posteriormente, dicho organismo haya actuado en condición de sujeto pasivo en relación con determinadas operaciones relativas a un bien que adquirió careciendo de dicha condición no puede dar lugar, con arreglo al artículo 20 de la Sexta Directiva, a que el impuesto soportado por el organismo con ocasión de operaciones efectuadas en el ejercicio de sus funciones públicas que, por tal motivo, no estaban gravadas, se transforme en impuesto deducible a los efectos del artículo 17 de la citada Directiva.

41. Tal organismo no puede asimilarse a un sujeto pasivo que realice tanto actividades gravadas como actividades exentas, pues lo determinante es la condición de sujeto pasivo, y ésta se aprecia en el momento de adquisición del bien por el organismo.

43. El origen de la eventual distorsión de la competencia, dadas las circunstancias del litigio principal, se encuentra más bien en el ejercicio por parte del organismo de Derecho

público del derecho a optar por la tributación de la venta y el arrendamiento del bien inmueble en cuestión, y no por la aplicación del régimen conforme al cual los organismos de Derecho público carecen de la condición de sujeto pasivo en cuanto a las operaciones que realicen en el ejercicio de sus funciones públicas. Como ha señalado el Abogado General en el punto 38 de sus conclusiones, si bien dicho régimen puede, por sí mismo, interferir en cierta medida con la aplicación de los principios de neutralidad y de igualdad de trato, este efecto es inherente a la existencia de excepciones al sistema del IVA.

... ○ ...

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 30 DE JUNIO DE 2005

■ **Asunto:** C-165/03

■ **Partes:** Mathias Längst (participan también SABU Schuh & Marketing GmbH, el Präsident des Landgerichts Stuttgart y el Bezirksrevisor des Landgerichts Stuttgart)

■ **Síntesis:** «Directiva 69/335/CEE – Impuestos indirectos sobre la concentración de capitales – Derechos de notario – Notario funcionario – Cuota a tanto alzado de honorarios abonados al Estado»

I. Comentario

En esta sentencia, el Tribunal se enfrenta a varios problemas, a saber: la competencia misma para responder a una cuestión no planteada por un órgano jurisdiccional, sino por un notario funcionario en cumplimiento de una orden de su superior jerárquico; en segundo lugar, la admisibilidad de una cuestión que versa sobre una situación que aún no se ha producido; y también al de la interpretación que debe darse a la Directiva 69/335 en lo que se refiere a los derechos devengados con ocasión de la elevación a público de una escritura; y por último, dado que el Tribunal ya se había pronunciado en un asunto similar, debe analizar si la solución dada en aquel procedimiento es aplicable al que hoy se le presenta.

El tema de fondo se resuelve diciendo que los emolumentos percibidos por un notario (sea funcionario o no) tienen carácter de impuestos si son transferidos, si no en todo, en parte, a la Autoridad pública de la que éstos dependen.

Tan interesante como el tema de fondo planteado es la cuestión de competencia que se suscita, ya que el Tribunal, a mi juicio, va más allá de lo que ya dijo con respecto a los tribunales económico-administrativos españoles, al aceptar pronunciarse sobre una petición planteada, no ya por un tribunal (no judicial, sino administrativo), sino por un funcionario, que evidentemente no tiene condición de órgano jurisdiccional.

2. Antecedentes

La petición de decisión prejudicial se presentó en el marco de una reclamación formulada por el Sr. Längst, notario funcionario de la circunscripción del Oberlandesgericht Stuttgart, en cumplimiento de una orden de su superior jerárquico (el Präsident des Landgerichts Stuttgart), relativa a una nota de honorarios emitida por aquél.

Dada la especificidad de la materia, la comprensión de este asunto resulta complicada si no se resume, siquiera brevemente, la normativa nacional. Pues bien, en la República Federal de Alemania, el acuerdo de los socios de una sociedad de responsabilidad limitada mediante el que se modifica el contrato de sociedad, deben ser elevado a escritura pública. Dentro de la circunscripción del Oberlandesgericht Stuttgart, para elevar a escritura pública un acto no sólo se puede recurrir a los notarios funcionarios, sino también a los notarios que realicen su actividad con carácter de profesión liberal.

La cuantía de los derechos que los notarios pueden percibir se establece en una Ley federal (que llamaremos la KostO), por tanto estos derechos se aplican de manera uniforme en todo el territorio alemán tanto para los notarios que son funcionarios como para los que son profesionales liberales.

Los notarios funcionarios de la circunscripción del Oberlandesgericht Stuttgart perciben una retribución fija (determinada conforme a los mismos criterios que se aplican a los demás funcionarios del Land) a la que se añade una cantidad variable, correspondiente a un porcentaje de los derechos que generan. A diferencia de los notarios funcionarios de la circunscripción del Oberlandesgericht Karlsruhe, son ellos mismos los acreedores directos de los derechos adeudados por los contribuyentes, pues sólo deben transferir a la Hacienda Pública del Land un importe a tanto alzado de estos derechos, y el Land sólo está autorizado a proceder a la recaudación directa de tales derechos en el caso de que ésta no se haya llevado a cabo a pesar de haber existido requerimiento.

Conforme al artículo 156, apartado 1, de la KostO, las objeciones contra el cálculo de los derechos deben ser formuladas mediante recurso interpuesto ante el Landgericht de la circunscripción en la que el notario tenga su despacho. Antes de adoptar una decisión, el Landgericht debe escuchar a las partes y al superior jerárquico del notario. Cuando el contribuyente formule objeciones contra el cálculo de los derechos efectuado por el notario, este último puede solicitar al Landgericht que decida. Y el artículo 156, apartado 6, de la KostO establece que, en cualquier caso, la autoridad que actúe como superior jerárquico del notario puede ordenar a este último que solicite una decisión del Landgericht y que

presente un recurso contra dicha decisión. La decisión judicial dictada en dicho procedimiento también puede incrementar el importe de la nota de honorarios.

Vista la normativa nacional, los antecedentes de hecho pueden sintetizarse como sigue:

En su condición de notario funcionario, el Sr. Längst elevó a escritura pública determinados acuerdos relativos a la sociedad SABU y los correspondientes gastos y derechos fueron objeto de una nota de liquidación. SABU tuvo que abonar 2.493,50 euros, más IVA. Esta cantidad incluye los derechos por la elevación a escritura pública por importe de 1.584 euros netos adeudados por el aumento del capital y la modificación de los estatutos. La parte correspondiente al Estado asciende a 1.183,83 euros, y la correspondiente al notario a 400,17 euros.

Por entender que el auto dictado el 21 de marzo de 2002, Gründerzentrum (C-264/00, Rec. p. I-3333), relativo a los notarios funcionarios de la circunscripción del Oberlandesgericht Karlsruhe, también es aplicable a los notarios funcionarios de la circunscripción del Oberlandesgericht Stuttgart, el Präsident des Landgericht Stuttgart consideró que la nota de liquidación era contraria a la Directiva 69/335 en la medida en se refiere al aumento del capital y la modificación de los estatutos sociales. Por consiguiente, ordenó al Sr. Längst que se dirigiera al Landgericht de Stuttgart, con arreglo al artículo 156, apartado 6, de la KostO, con objeto de obtener una decisión sobre la legalidad de dicha nota y le ordenó que redujera el importe de dicha nota a 1.465,66 euros.

El Sr. Längst acató la orden y sometió el asunto al Landgericht Stuttgart.

3. Cuestiones planteadas

«1) En un ordenamiento jurídico como el aplicable en la parte correspondiente a Württemberg del Land de Baden Württemberg (circunscripción del Oberlandesgericht Stuttgart), en la que, a diferencia de los hechos que dieron lugar al auto [...] Gründerzentrum [antes citado], actúan tanto notarios funcionarios como los que ejercen su actividad con carácter de profesión liberal, siendo en ambos casos el propio notario el acreedor de los derechos notariales, si bien cuando intervienen notarios funcionarios éstos deben transferir, en virtud de una ley del Land, una parte —a tanto alzado— de los derechos al Estado, que es el empleador de dichos notarios y utiliza estos ingresos para la financiación de sus funciones, ¿los derechos devengados por la elevación a escritura pública por un notario funcionario de un acto comprendido dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 69/335, en su versión modificada, deben considerarse un impuesto a efectos de dicha Directiva?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿desaparece el carácter de impuesto a efectos de la Directiva 69/335 en el caso de que el Estado renuncie a reclamar su parte del correspondiente negocio jurídico, dejando así de aplicar la disposición del Derecho del Land con arreglo a la cual debe transferirse al Estado una parte de los derechos?»

4. Fallo

La Directiva 69/335/CEE del Consejo, de 17 de julio de 1969, relativa a los impuestos indirectos que gravan la concentración de capitales, modificada por la Directiva 85/303/CEE del Consejo, de 10 de junio de 1985, debe interpretarse en el sentido de que los derechos percibidos por un notario funcionario por elevar a escritura pública una operación comprendida en el ámbito de aplicación de dicha Directiva, en su versión modificada, constituyen un impuesto en el sentido de ésta cuando, conforme a la normativa nacional aplicable, por una parte, los notarios autorizados para ejercer no son exclusivamente notarios funcionarios y son los propios notarios los acreedores de los derechos controvertidos y, por otra parte, los notarios funcionarios están obligados a transferir una parte de tales derechos a la autoridad pública, que utiliza estos ingresos para la financiación de sus funciones.

5. Fundamentos de la sentencia

Sobre la competencia del Tribunal de Justicia

26, 27 y 28. La resolución que debe dictarse tiene por objeto dirimir un litigio. Además, esta resolución es oponible tanto al acreedor como al deudor de los derechos objeto de la nota de liquidación y adquiere fuerza de cosa juzgada frente a todas las partes interesadas si ninguna de ellas interpone ante el Oberlandesgericht Stuttgart un recurso, que, además, sólo puede basarse en una cuestión jurídica y debe ser autorizado por el tribunal remitente. Así que no cabe afirmar que en el asunto principal el órgano jurisdiccional no deba dirimir un litigio ni que la resolución que haya de dictar no tenga carácter jurisdiccional. En estas circunstancias, procede declarar que el Tribunal de Justicia es competente.

Admisibilidad de la segunda cuestión

29 y 32. Se pone en duda la admisibilidad de la segunda cuestión por su carácter supuestamente hipotético, ya que el Land aún no ha renunciado a recaudar su parte de los derechos controvertidos, de manera que la segunda cuestión se refiere a una situación jurídica que aún no se ha producido. La negativa a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional es posible si el problema es de naturaleza hipotética.

33. El espíritu de colaboración que debe presidir el funcionamiento de la remisión prejudicial implica que el juez nacional tenga consideración para con la función confiada al Tribunal de Justicia, que consiste en contribuir a la administración de la justicia en los Estados miembros y no en formular opiniones consultivas sobre cuestiones generales o hipotéticas.

34. En el presente asunto, si bien se proyecta modificar la normativa nacional controvertida, tal modificación aun no se ha adoptado. De ello se deduce que el marco jurídico objeto de la segunda cuestión planteada es hipotético.

Sobre la primera cuestión

37. En el apartado 34 del auto *Gründerzentrum*, el Tribunal de Justicia declaró que la Directiva 69/335 debe interpretarse en el sentido de que los derechos devengados por la autorización de una escritura pública en la que se hace constar una operación comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Directiva, en un sistema caracterizado por el hecho de que los notarios son funcionarios, los derechos se abonan en parte al órgano administrativo que emplea a los notarios y éste utiliza dichos derechos para financiar tareas que le incumben; estos derechos constituyen un impuesto en el sentido de dicha Directiva.

38 y 39. El sistema controvertido en el procedimiento principal es esencialmente idéntico al que fue objeto del auto *Gründerzentrum*. El régimen objeto de la cuestión prejudicial en dicho asunto era similar puesto que, conforme a ambos regímenes, por una parte, cualquier persona que desee elevar a escritura pública un acto puede dirigirse a cualquier notario, ya sea funcionario o profesional liberal, que ejerza en territorio alemán y, por otra parte, dicha escritura debe reconocerse en todo el territorio alemán.

41. Según jurisprudencia reiterada, los derechos que perciben los notarios funcionarios por una operación comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Directiva 69/335 constituyen un impuesto en el sentido de ésta cuando los derechos se abonan, aunque sólo sean en parte, a la autoridad pública que emplea a los notarios y se utilizan para financiar tareas que incumben a dicho órgano.

42. De esta jurisprudencia se deduce que lo determinante para calificar los honorarios de impuesto a efectos de la Directiva 69/335 no es tanto la identidad del perceptor o del acreedor inicial como la identidad de su destinatario final. Lo determinante es si se transfieren los emolumentos percibidos por los notarios a la autoridad pública que empleaba a dichos notarios y el destino de dichos emolumentos o de una parte de éstos.

43 y 44. En el asunto principal, aunque los notarios funcionarios sean los acreedores de los derechos controvertidos, tienen la obligación de transferir una parte de dichos derechos a la autoridad pública de la que dependen, que emplea estas cantidades para financiar las tareas que le incumben, de lo que se deduce que, a este respecto, una normativa como la vigente en la circunscripción del *Oberlandesgericht Stuttgart* tampoco se distingue de la que tuvo que examinar el Tribunal de Justicia en el asunto *Gründerzentrum*.

... ○ ...

