

**Asunto C-174/08**

**NCC Construction Danmark A/S**

**contra**

**Skatteministeriet**

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Østre Landsret)

«Sexta Directiva IVA — Artículo 19, apartado 2 — Dedución del impuesto soportado — Sujeto pasivo mixto — Bienes y servicios utilizados indistintamente para actividades sujetas y actividades exentas — Cálculo de prorrata de deducción — Concepto de operaciones inmobiliarias accesorias — Autoconsumo — Principio de neutralidad fiscal»

Sumario de la sentencia

1. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Dedución del impuesto soportado — Bienes y servicios utilizados indistintamente para operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho*

*(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 19, ap. 2)*

2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Dedución del impuesto soportado*

*(Directiva 77/388/CEE del Consejo)*

1. El artículo 19, apartado 2, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, debe interpretarse en el sentido de que, en el caso de una empresa de construcción, la venta por ésta de inmuebles realizados por cuenta propia no puede calificarse de «operación inmobiliaria accesoria» en el sentido de esta disposición, ya que esta actividad constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de su actividad gravable. En tales condiciones, no hay que apreciar en concreto en qué medida esa actividad de venta, considerada por separado, requiere la utilización de bienes y servicios por los que debe pagarse el impuesto sobre el valor añadido.

(véanse los apartados 34 y 35 y el punto 1 del fallo)

2. El principio de neutralidad fiscal no puede oponerse a que una empresa de construcción, que abona el impuesto sobre el valor añadido sobre las prestaciones de construcción que efectúa por cuenta propia (autoconsumo), no pueda deducir íntegramente el impuesto sobre el valor añadido relativo a los gastos generales ocasionados por la realización de esas prestaciones, ya que el volumen de negocios resultante de la venta de las construcciones así realizadas está exento del impuesto sobre el valor añadido.

En efecto, si bien dicho principio de neutralidad fiscal constituye la traducción por el legislador comunitario, en materia de impuesto sobre el valor añadido, del principio de igualdad de trato,

necesita —a diferencia de este último principio, que tiene, como otros principios generales de Derecho comunitario, rango constitucional— una elaboración legislativa, que únicamente se puede llevar a cabo mediante un acto de Derecho comunitario derivado. Por consiguiente, el principio de neutralidad fiscal puede, en un acto legislativo de este tipo, ser objeto de precisiones, derivadas de la aplicación del artículo 19, apartado 1, en relación con el artículo 28, apartado 3, letra b), de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, así como del apartado 16 del anexo F de esta Directiva, en virtud de la cual el sujeto pasivo que ejerce a la vez actividades sujetas y actividades exentas de venta de bienes inmuebles no puede deducir íntegramente el impuesto sobre el valor añadido aplicado a sus gastos generales.

Por otra parte, el principio de neutralidad fiscal no puede ser válidamente invocado para oponerse a la aplicación de las disposiciones de la Sexta Directiva a las que se ha adaptado la normativa nacional cuando, mediante las disposiciones controvertidas con las que se adapta el Derecho interno a la Sexta Directiva, el legislador nacional, teniendo debidamente en cuenta el principio general de igualdad de trato, haya querido que las empresas de construcción que ejercen, al margen de su actividad de construcción, una actividad exenta de venta inmobiliaria, estén en la misma situación que los promotores inmobiliarios que, dado el carácter exento de esta última actividad, no pueden deducir el impuesto sobre el valor añadido aplicado a las prestaciones de construcción realizadas por las empresas terceras a las que recurren, para garantizar que no se falsea la competencia en el mercado interior.

(véanse los apartados 41 a 43, 46 y 47 y el punto 2 del fallo)

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 29 de octubre de 2009 (\*)

«Sexta Directiva IVA – Artículo 19, apartado 2 – Deducción del impuesto soportado – Sujeto pasivo mixto – Bienes y servicios utilizados indistintamente para actividades sujetas y actividades exentas – Cálculo de prorrateo de deducción – Concepto de operaciones inmobiliarias accesorias – Autoconsumo – Principio de neutralidad fiscal»

En el asunto C-174/08,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Østre Landsret (Dinamarca), mediante resolución de 17 de abril de 2008, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de abril de 2008, en el procedimiento entre

**NCC Construction Danmark A/S**

y

**Skatteministeriet,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de la Sala Tercera, en funciones de Presidente de la Sala Cuarta, y la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. E. Juhász, G. Arestis y J. Malenovský (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 23 de abril de 2009;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de NCC Construction Danmark A/S, por la Sra. B. Møll Pedersen, advokat;
- en nombre del Gobierno danés, por la Sra. B. Weis Fogh, en calidad de agente, asistida por el Sr. D. Auken, advokat;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas por los Sres. D. Triantafyllou y S. Schönberg, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 18 de junio de 2009;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 19, apartado 2, segunda frase, de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 096/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), así como del alcance del principio de neutralidad fiscal en materia de impuestos sobre el volumen de negocios.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la sociedad NCC Construction Danmark A/S (en lo sucesivo, «NCC») y el Skatteministeriet (Ministerio danés de Hacienda), en relación con el derecho a una deducción parcial del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que podía corresponder a NCC por sus gastos generales.

## **Marco jurídico**

### *Normativa comunitaria*

3 El artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva establece que estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

4 El artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva es del siguiente tenor:

«Los Estados miembros podrán asimilar a entregas a título oneroso:

a) la aplicación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes producidos, extraídos, contruidos, transformados, comprados o importados dentro de la actividad de la

empresa, siempre que la adquisición de los bienes, derivada de una entrega realizada por otro sujeto pasivo, no origine un derecho a la deducción del [IVA]».

5 El artículo 6, apartado 3, de la Sexta Directiva establece :

«A fin de evitar distorsiones de la competencia, y sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29, los Estados miembros podrán asimilar a las prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso la realización, por un sujeto pasivo, de un servicio para las necesidades de su empresa en aquellos casos en que la realización del mismo servicio por otro sujeto pasivo no le concediese el derecho a la deducción total del [IVA].»

6 El artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva establece que, en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor el IVA, devengado o pagado, por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan de ser prestados por otro sujeto pasivo.

7 Del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva se desprende que, en lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas. Esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19.

8 El artículo 19, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva es del siguiente tenor:

«Cálculo de la prorrata de deducción

1. La prorrata de deducción, establecida en el párrafo primero del apartado 5 del artículo 17, será la resultante de una fracción en la que figuren:

- en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el [IVA], relativa a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 17,
- en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el [IVA], relativa a las operaciones reflejadas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción. [...]

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

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

9 De conformidad con la disposición transitoria establecida en el artículo 28, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, los Estados miembros podrán, en el curso del período transitorio a que se refiere el apartado 4 de ese artículo, continuar dejando exentas las operaciones enumeradas en el anexo F de dicha Directiva. Este anexo F incluye, en su apartado 16, la mención «las entregas de edificios y de terrenos indicados en el apartado 3 del artículo 4».

#### *Normativa nacional*

10 La Ley del IVA (momsloven) adapta el Derecho interno danés a la Sexta Directiva.

11 Respecto de las prestaciones internas de la empresa, el artículo 6, apartado 1, de la Ley del IVA dispone que estarán obligados al pago del IVA los sujetos pasivos que construyan por cuenta propia y en un terreno de su propiedad edificios destinados a la venta, cuando ejecutan obras de construcción, mientras que el apartado 2 de esa Ley establece que, en relación con los edificios por los que se devenga el IVA con arreglo al apartado 1, las obras y los materiales utilizados con ese fin deben asimilarse a prestaciones realizadas a título oneroso y por lo tanto a prestaciones gravadas.

12 El artículo 13, apartado 1, punto 9, de la Ley del IVA declara exenta del pago del IVA la entrega de inmuebles.

13 En lo que atañe al derecho de deducción, el artículo 37 de la Ley del IVA dispone que «las empresas registradas a efectos del IVA, al calcular el impuesto soportado, pueden deducir el impuesto satisfecho por sus adquisiciones de bienes y servicios utilizados exclusivamente para las entregas efectuadas por dichas empresas que no estén exentas con arreglo al artículo 13».

14 En cuanto a las adquisiciones destinadas a un uso mixto, el artículo 38 de la Ley del IVA dispone que, «en el caso de bienes y servicios utilizados por una empresa registrada tanto para fines que dan derecho a deducción, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 37, como para otros fines, se podrá deducir la parte del impuesto proporcional al volumen de negocios de la parte de la actividad que debe registrarse a efectos del IVA. En el cálculo del volumen de negocios no se tomará en cuenta la parte de éste correspondiente a las entregas de bienes de inversión utilizados en la empresa [omissis]. Tampoco se incluirá el importe del volumen de negocios correspondiente a las operaciones inmobiliarias accesorias [omissis]».

#### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

15 NCC es una empresa que opera en el sector de la construcción, en concreto como contratista de obras. Realiza obras de construcción, que incluyen principalmente las actividades de ingeniería, de planificación, de asesoramiento y de mano de obra, en el sector de la ingeniería civil, por cuenta de terceros así como por cuenta propia.

16 La venta de los bienes inmuebles que ha construido por cuenta propia no constituye la actividad principal de la demandante, sino una actividad aparte, derivada de su actividad de sujeto pasivo del IVA en materia de construcción.

17 Como en virtud de la Ley danesa del IVA la venta de inmuebles realizada por cuenta propia está exenta del pago de este impuesto, NCC estaba obligada, en calidad de sujeto pasivo mixto, a calcular una prorrata para determinar la cuantía objeto de la deducción del IVA a la que podía tener derecho sobre los gastos comunes a sus dos actividades (gastos generales).

18 En el marco de este cálculo, NCC no tomó en consideración el volumen de negocios procedente de la venta de los inmuebles construidos por cuenta propia. En efecto, consideró que

esta actividad de venta inmobiliaria debía considerarse como una «operación inmobiliaria accesoria», en el sentido del artículo 19, apartado 2, segunda frase, de la Sexta Directiva.

19 Al haber modificado su práctica desde el 1 de abril de 2002, las autoridades fiscales danesas consideraron que la actividad de venta inmobiliaria llevada a cabo por una empresa de construcción no podía asimilarse a una «operación inmobiliaria accesoria». De ello resulta para la sociedad que el IVA soportado por sus gastos comunes pasaba a ser deducible sólo parcialmente.

20 NCC, que pretendía beneficiarse de la deducción total del IVA relativo a sus gastos comunes, se opuso a la postura del Skatteministeriet.

21 En estas circunstancias, el Østre Landsret decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse la expresión “operaciones accesorias inmobiliarias”, que figura en la segunda frase del artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva IVA, en el sentido de que se aplica a las actividades de una empresa constructora sujeta al IVA correspondientes a la ulterior venta de los inmuebles que dicha empresa construyó por cuenta propia con objeto de revenderlos, estando dicha actividad de construcción plenamente sujeta al IVA?

2) ¿Resulta pertinente para responder a la primera cuestión en qué medida las actividades de venta, consideradas por separado, requieren la utilización de bienes y servicios por los que debe pagarse el IVA?

3) ¿Es compatible con el principio de neutralidad del IVA que una empresa constructora a la que la normativa del Estado miembro de que se trata exige, con arreglo a los artículos 5, apartado 7, y 6, apartado 3, de la Sexta Directiva, el pago del IVA por las entregas internas de bienes en el seno de la empresa para la construcción por cuenta propia de edificios destinados a una venta posterior, sólo tenga derecho a una deducción parcial del IVA por los gastos generales de sus actividades de construcción, habida cuenta de que la legislación de dicho Estado miembro en materia de IVA exime del IVA la venta posterior de los inmuebles, al amparo del artículo 28, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva IVA, en relación con el punto 16 de su anexo F?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### *Sobre las cuestiones primera y segunda*

22 Mediante estas dos primeras cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, por una parte, si el artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, en el caso de una empresa de construcción, la venta por ésta de inmuebles realizados por cuenta propia, puede calificarse de «operación inmobiliaria accesoria» en el sentido de esta disposición y, por otra parte, si, en el marco de esta calificación, hay que apreciar en concreto en qué medida dicha actividad, considerada por separado, requiere la utilización de bienes y servicios por los que debe pagarse el IVA.

23 Con carácter preliminar, debe recordarse que, para determinar el alcance de una disposición de Derecho comunitario, hay que tener en cuenta tanto sus términos como su contexto y sus finalidades (sentencias de 15 de octubre de 1992, *Tenuta il Bosco*, C-162/91, Rec. p. I-5279, apartado 11; de 16 de enero de 2003, *Maierhofer*, C-315/00, Rec. p. I-563, apartado 27, y de 8 de diciembre de 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Rec. p. I-10683, apartado 34).

24 Además, de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del Derecho comunitario como del principio de igualdad se desprende que el tenor de una disposición de Derecho comunitario que no contenga una remisión al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto en toda la Comunidad de una interpretación autónoma y uniforme (véanse, en particular, en este sentido las sentencias de 15 de julio de 2004, Harbs, C?321/02, Rec. p. I?7101, apartado 28, y de 18 de octubre de 2007, Österreichischer Rundfunk, C?195/06, Rec. p. I?8817, apartado 24).

25 A este respecto, debe constatarse que el artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva no incluye ninguna remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y alcance, y que sus términos no permiten, por sí mismos, considerar con certeza que se refiere a una actividad como la controvertida en el litigio principal.

26 En estas condiciones, hay que tener en cuenta el contexto y las finalidades de esta disposición.

27 En primer lugar, respecto de su contexto, hay que recordar que el artículo 19 de la Sexta Directiva forma parte del título XI de ésta, dedicado al régimen de deducción. El derecho a deducir, establecido en el artículo 17, apartado 2, de dicha Directiva, relativo al impuesto soportado por la adquisición de los bienes o servicios que el sujeto pasivo utilice para las necesidades de sus operaciones gravadas, 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 éstas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véase, en particular, la sentencia de 8 de febrero de 2007, Investrand, C?435/05, Rec. p. I?1315, apartado 22 y jurisprudencia citada).

28 Cuando el sujeto pasivo efectúa indistintamente operaciones gravadas con derecho a deducción y operaciones que no comportan tal derecho, el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva establece que sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones gravadas. Esta prorrata se calcula según las modalidades establecidas en el artículo 19 de esta Directiva.

29 Si bien el apartado 1 del mencionado artículo 19 establece que la prorrata de deducción será la resultante de una fracción en la que figuren, en el numerador, el volumen de negocios relativo a las operaciones gravadas y, en el denominador, el volumen de negocios total, el apartado 2 del mismo artículo dispone que, como excepción, se excluirá, especialmente, la cuantía del volumen de negocios relativo a las «operaciones inmobiliarias accesorias». No obstante, la Sexta Directiva no incluye en ninguna parte la definición de este concepto de «operación inmobiliaria accesoria».

30 A continuación, la finalidad del citado apartado 2 se desprende de la exposición de motivos de la Propuesta de Sexta Directiva, presentada por la Comisión de las Comunidades Europeas al Consejo de las Comunidades Europeas, el 29 de junio de 1973 (véase el *Boletín de las Comunidades Europeas*, suplemento 11/73, p. 20), según la cual «los elementos contemplados en este apartado deben excluirse del cálculo de la prorrata, a fin de evitar que puedan falsear el significado real en la medida en que tales elementos no reflejan la actividad profesional del sujeto pasivo. Tal es el caso de las ventas de bienes de inversión y de las operaciones accesorias inmobiliarias y financieras, es decir, que sólo tienen una importancia secundaria o accidental con relación al volumen de negocios global de la empresa. Estas operaciones únicamente están además excluidas cuando no tienen relación con la actividad profesional habitual del sujeto

pasivo».

31 A este respecto, como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia basada en dicha finalidad, una actividad económica no puede calificarse de «accesoria», en el sentido del artículo 19, apartado 2 de la Sexta Directiva, si constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible de la empresa (sentencia de 11 de julio de 1996, Régie dauphinoise, C?306/94, Rec. p. I?3695, apartado 22) o si implica un empleo significativo de bienes o de servicios por los que debe pagarse el IVA (sentencia de 29 de abril de 2004, EDM, C?77/01, Rec. p. I?4295, apartado 76).

32 Por tanto, el Tribunal de Justicia debe responder a la luz de esta jurisprudencia a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente.

33 En lo que se refiere al respeto de la primera condición, la actividad de venta de inmuebles construidos por una sociedad de construcción por cuenta propia no puede considerarse una actividad accesoria de su actividad profesional gravable, que consiste en la construcción de inmuebles por cuenta de terceros o por cuenta propia. En efecto, al derivar de la propia actividad de construcción, constituye su prolongación directa. La organización general de sus actividades implica que NCC programa de entrada y regularmente, con carácter permanente, la construcción por cuenta propia de una cantidad determinada de inmuebles, por mínima que sea, que ella misma pretende comercializar con posterioridad. La actividad subsiguiente de venta inmobiliaria no es, por tanto, accidental, sino que resulta necesariamente de una voluntad deliberada de parte de la sociedad de desarrollar, en el marco de su actividad profesional, una actividad de comercialización de inmuebles que ha construido por cuenta propia. Dicha sociedad participa de los objetivos empresariales del sujeto pasivo y se realiza con una finalidad comercial (véase, por analogía, la sentencia EDM, antes citada, apartado 67).

34 En estas condiciones, una actividad de venta inmobiliaria, como la controvertida en el litigio principal, debe considerarse la prolongación directa, permanente y necesaria de una actividad profesional gravable de la sociedad, sin que haya que apreciar en concreto en qué medida esa actividad de venta, considerada por separado, requiere la utilización de bienes y servicios por los que debe pagarse el IVA.

35 Habida cuenta de las consideraciones expuestas, procede responder a las dos primeras cuestiones que el artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, en el caso de una empresa de construcción, la venta por ésta de inmuebles realizados por cuenta propia no puede calificarse de «operación inmobiliaria accesoria» en el sentido de esta disposición, ya que esta actividad constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de su actividad gravable. En tales condiciones, no hay que apreciar en concreto en qué medida esa actividad de venta, considerada por separado, requiere la utilización de bienes y servicios por los que debe pagarse el IVA.

#### *Sobre la tercera cuestión*

36 Mediante la tercera cuestión, el tribunal remitente pide en lo sustancial al Tribunal de Justicia si es conforme con el principio de neutralidad fiscal que una empresa de construcción, que paga el IVA sobre las prestaciones de construcción que efectúa por cuenta propia (autoconsumo), no pueda deducir íntegramente el IVA relativo a los gastos generales de la realización de estas prestaciones, ya que el volumen de negocios resultante de las ventas de las construcciones así realizadas está exento de IVA.

37 NCC alega que, si bien el volumen de negocios resultante de su actividad de venta inmobiliaria está exento del IVA, la actividad de construcción de inmuebles por cuenta propia fue



gravada (en concepto de autoconsumo y pese a la inexistencia, por definición, de volumen de negocios correspondiente) sobre la base del cálculo del precio de coste de dicha actividad aumentado con el margen de beneficios habitual en ese sector de actividad. En tales circunstancias, NCC sostiene que, aunque sujeta al pago del IVA, se la privó de la posibilidad de obtener la devolución del IVA relativo a bienes y servicios (los gastos generales) utilizados para las necesidades de una operación gravada (la construcción de inmuebles por cuenta propia). Afirma que tal situación es contraria al principio de neutralidad fiscal.

38 Además, NCC alega que las modalidades que el Reino de Dinamarca eligió para adaptar su Derecho interno a las disposiciones de exención establecidas por la Sexta Directiva hacen que reciba un trato peor que aquel al que tienen derecho las empresas de construcción en virtud de esta Directiva, a saber el derecho a deducir la totalidad de los gastos generales.

39 Con carácter preliminar, procede recordar que el principio de neutralidad fiscal, recogido en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, implica que el sujeto pasivo pueda deducir en su totalidad el IVA que ha gravado los bienes y servicios adquiridos para el ejercicio de sus actividades gravadas (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de marzo de 2008, Nordania Finans y BG Factoring, C-98/07, Rec. p. I-1281, apartado 19).

40 A este respecto, hay que recordar que, según jurisprudencia reiterada, el principio de neutralidad fiscal, y en concreto el derecho a deducción, constituye, como parte del mecanismo del IVA, un principio fundamental inherente al sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria (véanse las sentencias de 10 de julio de 2008, Sosnowska, C-25/07, Rec. p. I-5129, apartados 14 y 15, y jurisprudencia citada, y de 23 de abril de 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, Rec. p. I-0000, apartado 15).

41 Dicho principio de neutralidad fiscal constituye la traducción por el legislador comunitario, en materia de IVA, del principio de igualdad de trato (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Rec. p. I-2283, apartado 49 y jurisprudencia citada).

42 No obstante, mientras que este último principio tiene, como otros principios generales de Derecho comunitario, rango constitucional, el principio de neutralidad fiscal necesita una elaboración legislativa, que únicamente se puede llevar a cabo mediante un acto de Derecho comunitario derivado (véase, por analogía, en materia de protección de los accionistas minoritarios, la sentencia de 15 de octubre de 2009, C-101/08, Audiolux, Rec. p. I-0000, apartado 63).

43 Por consiguiente, el principio de neutralidad fiscal puede, en un acto legislativo de este tipo, ser objeto de precisiones, como las introducidas en la adaptación al Derecho danés, derivadas de la aplicación del artículo 19, apartado 1, en relación con el artículo 28, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, así como del apartado 16 del anexo F de esta Directiva, en virtud de la cual el sujeto pasivo que ejerce a la vez actividades sujetas y actividades exentas de venta de bienes inmuebles no puede deducir íntegramente el IVA aplicado a sus gastos generales.

44 Además, es necesario destacar que el principio general de igualdad de trato, del que el principio de neutralidad fiscal es una expresión particular a nivel de Derecho comunitario derivado y en el sector particular de la fiscalidad, exige que las situaciones comparables no reciban un trato diferente, a no ser que éste se justifique objetivamente (sentencia Marks & Spencer, antes citada, apartado 51 y jurisprudencia citada). Supone, en concreto, que las distintas categorías de operadores económicos que se encuentran en una situación comparable reciban un trato idéntico para garantizar que la competencia no sea falseada en el mercado interior, de conformidad con las disposiciones del artículo 3 CE, apartado 1, letra g).

45 Al adaptar el Derecho interno a las disposiciones de la Sexta Directiva, los Estados miembros debían tener en cuenta el principio de igualdad de trato, al igual que los otros principios generales de Derecho comunitario que, provistos de valor constitucional, se imponen a los mismos cuando actúan en el ámbito del Derecho comunitario (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de mayo de 2000, Rombi y Arkopharma, C-107/97, Rec. p. I-3367, apartado 65, y de 8 de junio de 2000, Schloßstrasse, C-396/98, Rec. p. I-4279, apartado 44).

46 Pues bien, como se desprende de los escritos del Gobierno danés, mediante las disposiciones controvertidas con las que se adapta el Derecho interno a la Sexta Directiva, el legislador danés, teniendo debidamente en cuenta el principio general de igualdad de trato, quiso que las empresas de construcción que, como NCC, ejercen, al margen de su actividad de construcción, una actividad exenta de venta inmobiliaria, estuvieran en la misma situación que los promotores inmobiliarios que, dado el carácter exento de esta última actividad, no pueden deducir el IVA aplicado a las prestaciones de construcción realizadas por las empresas terceras a las que recurren, para garantizar que no se falsea la competencia en el mercado interior. En estas circunstancias, el principio de neutralidad fiscal no puede ser válidamente invocado para oponerse a la aplicación de las disposiciones así traspuestas.

47 Habida cuenta de las consideraciones expuestas, procede responder a la tercera cuestión que el principio de neutralidad fiscal no puede oponerse a que una empresa de construcción, que abona el IVA sobre las prestaciones de construcción que efectúa por cuenta propia (autoconsumo), no pueda deducir íntegramente el IVA relativo a los gastos generales ocasionados por la realización de esas prestaciones, ya que el volumen de negocios resultante de la venta de las construcciones así realizadas está exento del IVA.

### **Costas**

48 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

1) El artículo 19, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que, en el caso de una empresa de construcción, la venta por ésta de inmuebles realizados por cuenta propia no puede calificarse de «operación inmobiliaria accesoria» en el sentido de esta disposición, ya que esta actividad constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de su actividad gravable. En tales condiciones, no hay que apreciar en concreto en qué medida esa actividad de venta, considerada por separado, requiere la utilización de bienes y servicios por los que debe pagarse el impuesto sobre el valor añadido.

2) El principio de neutralidad fiscal no puede oponerse a que una empresa de construcción, que abona el impuesto sobre el valor añadido sobre las prestaciones de construcción que efectúa por cuenta propia (autoconsumo), no pueda deducir íntegramente el impuesto sobre el valor añadido relativo a los gastos generales ocasionados por la realización de esas prestaciones, ya que el volumen de negocios resultante de la venta de las construcciones así realizadas está exento del impuesto sobre el valor añadido.

Firmas

\* Lengua de procedimiento: danés.