

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 6 de septiembre de 2012 (*)

«IVA — Sexta Directiva — Artículos 17, apartado 2, y 19 — Deducciones — Impuesto devengado o ingresado en concepto de servicios adquiridos por una sociedad de cartera (holding) — Servicios relacionados directa, inmediata e inequívocamente con operaciones gravadas en fases posteriores»

En el asunto C-496/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Central Administrativo Sul (Portugal), mediante resolución de 20 de septiembre de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de septiembre de 2011, en el procedimiento entre

Portugal Telecom SGPS, SA,

y

Fazenda Pública,

en el que participa:

Ministério Público,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. U. Lõhmus, Presidente de Sala, y los Sres. A. Ó Caoimh, y C.G. Fernlund (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Portugal Telecom SGPS, SA, por el Sr. A. Gonçalves Ferreira, advogado;
- en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L. Inez Fernandes, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. P. Guerra e Andrade, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 17, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la sociedad Portugal Telecom SGPS, SA (en lo sucesivo, «Portugal Telecom»), y Fazenda Pública, relativo al método aplicable para determinar la cantidad que procede deducir del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que correspondía pagar a Portugal Telecom.

Marco jurídico

Normativa de la Unión

3 El artículo 2 de la Sexta Directiva tiene la siguiente redacción:

«Estarán sujetas al [IVA]:

1. 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.

2. Las importaciones de bienes.»

4 El artículo 4 de la Sexta Directiva preceptúa lo siguiente:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien [corporal o] incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.».

5 El artículo 11 de la Sexta Directiva determina el valor imponible de la siguiente manera:

A. En el interior del país

1. La base imponible estará constituida:

a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones;

[...]».

6 El artículo 17 de la Sexta Directiva contiene normas sobre el nacimiento y la amplitud del derecho a deducir y dispone concretamente lo siguiente:

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

2. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

a) el [IVA] debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo.

[...]

5. En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del [IVA] que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

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

Esto no obstante, los Estados miembros podrán:

a) autorizar a los sujetos pasivos para determinar una prorrata por cada uno de los sectores de su actividad, siempre que se lleven contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;

b) obligar a los sujetos pasivos a determinar una prorrata por cada sector de su actividad, llevando obligatoriamente contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;

c) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios;

d) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción, conforme a la regla prevista en el párrafo primero, por todos los bienes y servicios utilizados para todas las operaciones allí enunciadas;

e) disponer que no se tenga en cuenta la cuota del [IVA] que no pueda ser objeto de deducción por el sujeto pasivo, cuando dicha cuota sea insignificante.

[...]»

7 El artículo 19 de la Sexta Directiva establece las reglas aplicables para el cálculo de la prorrata de deducción de la siguiente manera:

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

– en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el [IVA], relativa a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 17;

– en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el [IVA], relativa a las operaciones reflejadas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción. Los Estados miembros estarán

facultados para incluir igualmente en el denominador la cuantía de las subvenciones que no sean las enunciadas en la letra a) del apartado 1 del punto [A] del artículo 11.

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

[...]

3. La prorrata provisionalmente aplicable a un año natural será la calculada sobre la base de las operaciones del año natural precedente. En defecto de tales operaciones o cuando la cuantía de las mismas fuere insignificante, la prorrata se determinará con carácter provisional por los propios sujetos pasivos bajo el control de la Administración y de acuerdo con las previsiones suministradas por los primeros. No obstante, los Estados miembros podrán mantener su normativa actual.

La fijación de la prorrata definitiva, que quedará determinada para cada año natural en el curso del año siguiente, llevará consigo la regularización de las deducciones practicadas por aplicación de la prorrata utilizada provisionalmente.»

Normativa portuguesa

Código del Impuesto sobre el Valor Añadido

8 El artículo 1 del Código del Impuesto sobre el Valor Añadido (Código do imposto sobre o valor acrescentado; en lo sucesivo, «CIVA») regula la base imponible del IVA. Los artículos 3 y 6 de dicho Código establecen supuestos de no sujeción al impuesto.

9 Por su parte, el artículo 9 del CIVA dispone que estarán exentas del IVA, entre otras, las siguientes operaciones:

«[...]

28. Las operaciones bancarias y financieras siguientes:

[...]

f) Los servicios y operaciones, exceptuados el depósito y la administración o gestión e incluida la negociación, relativos a acciones, participaciones en sociedades o asociaciones, obligaciones y demás valores, salvo los títulos representativos de mercaderías;

[...]».

10 El artículo 23 del CIVA, en la versión vigente para el ejercicio de que se trata (año 2000), disponía lo siguiente:

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

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, el sujeto pasivo podrá efectuar la deducción en función de la afectación real de la totalidad o de una parte de los bienes y servicios utilizados, siempre que informe previamente de ello a la Dirección General de Impuestos Directos e Indirectos, sin perjuicio de la facultad que asiste a esta última de imponer condiciones

especiales al sujeto pasivo o poner fin a dicho procedimiento en caso de que se produzcan distorsiones importantes en la aplicación del impuesto.

3. La Administración tributaria podrá obligar al contribuyente a proceder con arreglo a lo dispuesto en el apartado anterior:

- a) cuando el sujeto pasivo realice actividades económicas diferenciadas;
- b) cuando de la aplicación del procedimiento contemplado en el apartado 1 se deriven distorsiones importantes en la aplicación del impuesto.

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

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

6. La prorrata de deducción, calculada provisionalmente sobre la base del importe de las operaciones efectuadas el año precedente, será rectificada para atenerse a los valores del año al que corresponda, lo que dará lugar a la regularización de las deducciones ya practicadas que resulte procedente, regularización que habrá de figurar en la declaración del último período del año de que se trate.

7. Los sujetos pasivos que den comienzo a su actividad o la modifiquen sustancialmente podrán efectuar la deducción del impuesto aplicando una prorrata estimada provisionalmente, la cual deberá incluirse en las declaraciones a que se refieren los artículos 30 y 31.

8. Para determinar la prorrata de deducción, el cociente de la fracción se redondeará a la centésima superior.

9. En el caso de determinadas actividades, para aplicar las disposiciones del presente artículo, el Ministro de Hacienda y del Plan podrá considerar inexistentes tanto las operaciones con derecho a deducción como aquellas que no conlleven tal derecho, siempre que unas u otras constituyan una parte insignificante de la cuantía total del volumen de negocios y que el procedimiento previsto en los apartados 2 y 3 resulte impracticable.»

Normativa nacional en materia de sociedades de cartera (holding)

11 Las *sociedades gestoras de participações sociais* (en lo sucesivo, «SGPS») son sociedades de cartera (holding), reguladas en Portugal en virtud del Decreto-ley nº 495/88, de 30 de diciembre de 1988 (*Diário da República I série A*, nº 301, de 30 de diciembre de 1988), modificado por el Decreto-ley nº 318/94, de 24 de diciembre de 1994 (*Diário da República I, série A*, nº 296, de 24 de diciembre de 1994) (en lo sucesivo, «Decreto-ley nº 495/88»).

12 El artículo 1 del Decreto-ley nº 495/88 dispone lo siguiente:

«1. [...] las SGPS tienen como objeto social único la gestión de acciones o participaciones en

otras empresas, como forma indirecta de ejercer actividades económicas.

2. A los efectos del presente Decreto-ley, la participación en una sociedad será considerada como una forma indirecta de ejercer la actividad económica de ésta, siempre que no sea meramente ocasional y abarque, como mínimo, el 10 % del capital social, con derecho de voto, ya sea directamente ya a través de las acciones o participaciones de otras sociedades en las que la SGPS ocupe una posición de dominio.

[...]»

13 Con arreglo al artículo 4, apartado 1, del Decreto-ley nº 495/88, las SGPS están autorizadas a prestar servicios técnicos de administración y gestión a todas o a algunas de las empresas en las que tengan al menos una participación del 10 % del capital, con derecho de voto, o, de modo excepcional, a aquellas empresas en las que tengan una participación de menos del 10 %, con derecho de voto, o con las que hayan celebrado un «contrato de subordinación».

14 El artículo 4, apartado 2, del Decreto-ley nº 495/88 prevé que la prestación de servicios deberá ser objeto de un contrato escrito, en el que habrá de precisarse la correspondiente remuneración, la cual no podrá exceder del valor de mercado.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15 Portugal Telecom es una SGPS que presta servicios técnicos de administración y gestión a sociedades en las que posee parte del capital social.

16 En el marco de las mencionadas operaciones, Portugal Telecom adquirió con sujeción a IVA determinados bienes y servicios a varios proveedores, facturando por el mismo precio dichos bienes y servicios a sus filiales, repercutiéndoles el IVA correspondiente.

17 En el ejercicio fiscal de 2000, Portugal Telecom dedujo del IVA repercutido la totalidad del IVA soportado, al considerar que las operaciones gravadas —a saber, los servicios técnicos de administración y gestión— formaban parte objetivamente de la utilización de los correspondientes servicios adquiridos.

18 A resultas de una inspección fiscal, la Administración tributaria consideró que Portugal Telecom no podía llevar a cabo la deducción íntegra del IVA soportado por los servicios adquiridos, sino que debía recurrir al método de deducción a prorrata. En consecuencia, la Administración tributaria giró a Portugal Telecom una liquidación que determinaba que el porcentaje del IVA soportado que podía deducirse era aproximadamente el 25 %.

19 Portugal Telecom interpuso ante el Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa recurso contencioso-administrativo contra la referida liquidación. Dicho Tribunal desestimó el recurso en lo sustancial por entender, en suma, que el objetivo fundamental de las SGPS es la realización de operaciones exentas. En la medida en que cabe admitir que, además de tales operaciones, las SGPS lleven a cabo con carácter accesorio actividades de prestación de servicios técnicos de administración y gestión en beneficio de todas las sociedades participadas o de algunas de ellas, el Tribunal Administrativo e Fiscal de Lisboa consideró que la prestación de servicios técnicos de administración y gestión es indisociable de la gestión de participaciones sociales. Por consiguiente, declaró que el método que procede aplicar para determinar la cuantía del IVA deducible es el método de deducción a prorrata.

20 Portugal Telecom impugnó ante el Tribunal Central Administrativo Sul la sentencia dictada en primera instancia. Para fundamentar este recurso, sostuvo que los fundamentos de Derecho

de aquella sentencia resultaban contrarios tanto al Derecho nacional en materia de IVA como al artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.

21 En la medida en que Portugal Telecom considera que las operaciones sujetas a imposición que llevó a cabo respecto de las participaciones sociales que posee constituyen prestaciones de servicios que están relacionadas directa e inmediatamente con los servicios adquiridos con vistas a la prestación de aquéllos, dicha sociedad estima tener derecho a deducir la totalidad del IVA pagado con motivo de la adquisición de los servicios recurriendo al método de afectación real.

22 En tales circunstancias, el Tribunal Central Administrativo Sul decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) La correcta interpretación del artículo 17, apartado 2, de la [...] Sexta Directiva [...], ¿excluye que la Administración Tributaria portuguesa pueda obligar a la sociedad demandante —una sociedad de cartera (holding)— a utilizar el método de deducción a prorrata para la totalidad del IVA soportado en sus inputs, con fundamento en el hecho de que el objeto social principal de dicha sociedad es la gestión de participaciones sociales de otras sociedades, incluso cuando tales inputs (servicios adquiridos) presenten una relación directa, inmediata e inequívoca con operaciones gravadas —prestaciones de servicios— que se realicen posteriormente en el ámbito de la actividad complementaria de prestación de servicios técnicos de gestión, permitida legalmente?

2) Una entidad que tenga la condición de sociedad de cartera (holding) y que esté sujeta al IVA por la adquisición de bienes y servicios que, acto seguido, son transmitidos en su totalidad a sociedades participadas suyas, con liquidación del IVA, cuando dicha entidad compatibiliza con la actividad principal que desarrolla —gestión de participaciones sociales— una actividad de carácter accesorio —prestación de servicios técnicos de administración y gestión—, ¿puede deducir la totalidad del impuesto soportado por aquellas adquisiciones mediante la aplicación del método de deducción por afectación real previsto en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad

23 El Gobierno portugués invoca, con carácter principal, la inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial.

24 Alega que el órgano jurisdiccional remitente no identificó con precisión la norma de Derecho nacional controvertida en el litigio principal. Según dicho Gobierno, el órgano jurisdiccional remitente se limita a mencionar los artículos 20 y 23 del CIVA, siendo así que el primero de ellos ha sido objeto de diferentes versiones mientras que el segundo regula un gran número de cuestiones relativas a las deducciones del IVA. Por lo demás, concluye, la resolución de remisión no contiene ninguna indicación precisa en lo que atañe a la normativa nacional en materia de sociedades de cartera (holding).

25 Pues bien, prosigue el Gobierno portugués, aunque es verdad que el Tribunal de Justicia puede, en el marco de la cooperación judicial que establece el artículo 267 TFUE, proporcionar al órgano jurisdiccional nacional, a partir de los datos de las actuaciones, los elementos de interpretación que considere útiles para la apreciación de los efectos de las disposiciones del Derecho de la Unión, no es menos cierto que ningún pasaje de la resolución de remisión indica con precisión, ni siquiera de modo sucinto, sobre qué disposiciones del Derecho interno portugués existe controversia en el marco del litigio principal.

26 Según el Gobierno portugués, por consiguiente, las lagunas de que adolece la resolución de remisión impiden que el Tribunal de Justicia dé una respuesta útil.

27 A este respecto, por lo que se refiere a la información que ha de proporcionarse al Tribunal de Justicia en el marco de una resolución de remisión, tal información sirve para que el Tribunal de Justicia pueda dar respuestas útiles al órgano jurisdiccional remitente. A estos efectos, es necesario que el juez nacional defina el contexto fáctico y el régimen normativo en el que se inscriben las cuestiones que plantea o que, al menos, explique los supuestos de hecho en los que se basan tales cuestiones (véanse, en este sentido, las sentencias de 31 de marzo de 2011, Schröder, C-450/09, Rec. p. I-2497, apartado 18, y de 16 de febrero de 2012, Varzim Sol, C-25/11, apartado 30).

28 En el caso de autos, la resolución de remisión expone que, en lo que atañe a la deducción del IVA soportado por la demandante en el litigio principal, la Administración tributaria impone el método de prorata previsto en el artículo 23, apartado 1, del CIVA, mientras que la demandante sostiene que procede aplicar el método previsto en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva.

29 Los mencionados elementos resultan suficientes a la luz de la jurisprudencia recordada en el apartado 27 de la presente sentencia. De ello se deduce que la petición de decisión prejudicial es admisible.

Sobre el fondo

30 Mediante las cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide en lo sustancial que se dilucide si el artículo 17, apartados 2 y 5, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una sociedad de cartera (holding) como la del litigio principal que, con carácter accesorio a su actividad principal, consistente en la tenencia y gestión de la totalidad o una parte del capital social de la sociedades filiales, adquiere bienes y servicios que posteriormente factura a dichas sociedades, está facultada para deducir el IVA soportado aplicando el método previsto en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, o si la Administración tributaria puede obligarla a utilizar uno de los métodos previstos en el artículo 17, apartado 5, de la misma Directiva.

31 A este respecto, procede recordar, en primer lugar, que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no tiene la condición de sujeto pasivo del IVA, a efectos del artículo 4 de la Sexta Directiva, y no tiene derecho a deducir, según el artículo 17 de la misma Directiva, una sociedad holding cuyo único objeto es la adquisición de participaciones en otras empresas, sin que dicha sociedad intervenga directa ni indirectamente en la gestión de estas empresas, sin perjuicio de los derechos de que sea titular dicha sociedad holding en su calidad de accionista o socio (véanse las sentencias de 20 de junio de 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, Rec. p. I-3111, apartado 17; de 14 de noviembre de 2000, Floridienne y Berginvest, C-142/99, Rec. p. I-9567, apartado 17, y de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C-16/00, Rec. p. I-6663, apartado 18).

32 La mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no deben considerarse como una actividad económica, en el sentido de la Sexta Directiva, que confiera a quien la realiza la calidad de sujeto pasivo. En efecto, la mera adquisición de participaciones financieras en otras empresas no constituye una explotación de un bien con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, ya que el eventual dividendo, fruto de esta participación, es resultado de la mera propiedad del bien (véanse las sentencias de 22 de junio de 1993, Sofitam, C-333/91, Rec. p. I-3513, apartado 12; de 6 de febrero de 1997, Harnas & Helm, C-80/95, Rec. p. I-745, apartado 15, y Cibo Participations, antes citada apartado 19).

33 El caso es distinto cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la toma de participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de la participación por su condición de accionista o socio (sentencias, antes citadas, Polysar Investments Netherlands, apartado 14; Floridienne y Berginvest, apartado 18; Cibo Participations, apartado 20, y de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, Rec. p. I-10413, apartado 30).

34 La intervención de una sociedad holding en la gestión de las sociedades en las que participa constituye una actividad económica en el sentido del artículo 4, apartado 2, de la Sexta Directiva en la medida en que implique la realización de operaciones sujetas al IVA con arreglo al artículo 2 de dicha Directiva, tales como la prestación de servicios administrativos, financieros, comerciales y técnicos por la sociedad holding a sus filiales (sentencia Cibo Participations, antes citada, apartado 22).

35 Procede recordar asimismo, en segundo lugar, que el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente para la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones anteriores (véanse, entre otras, las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 18; de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 43; de 13 de marzo de 2008, Securenta, C-437/06, Rec. p. I-1597, apartado 24, y de 4 de junio de 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Rec. p. I-4629, apartado 70). Estas limitaciones del derecho a deducción inciden en el nivel de la carga fiscal y deben aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros. Por ello, sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Directiva (sentencias de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 27, y BP Soupergaz, antes citada, apartado 18).

36 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 que den derecho a la deducción. De este modo, 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 (véanse las sentencias, *Cibo Participations*, antes citada, apartado 31; de 26 de mayo de 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Rec. p. I-4357, apartado 35; de 8 de febrero de 2007, *Investrand*, C-435/05, Rec. p. I-1315, apartado 23; *Securenta*, antes citada, apartado 27, y *SKF*, antes citada, apartado 57).

37 No obstante, es asimismo admisible un derecho a deducción en favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe ningún vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducir, siempre que los costes de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales de aquél y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con toda la actividad económica del sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias citadas *Kretztechnik*, apartado 36; *Investrand*, apartado 24, y *SKF*, apartado 58).

38 En lo que atañe al régimen aplicable al derecho a deducir, para originar el derecho a la deducción establecido por el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, los bienes adquiridos o los servicios obtenidos deberán estar directa e inmediatamente relacionados con las operaciones por las que se repercute el IVA y que dan derecho a deducir. A este respecto, es indiferente la finalidad última que el sujeto pasivo pretenda alcanzar (véanse las sentencias de 8 de junio de 2000, *Midland Bank*, C-98/98, Rec. p. I-4177, apartado 20; de 22 de febrero de 2001, *Abbey National*, C-408/98, Rec. p. I-1361, apartado 25, y *Cibo Participations*, antes citada, apartado 28).

39 Además, el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva establece el régimen aplicable al derecho a deducir el IVA, cuando éste se refiere a operaciones por las que se soporta el IVA utilizadas por el sujeto pasivo «para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho», y limita el derecho a deducir a la parte del IVA proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar. De esta disposición se deduce que, si un sujeto pasivo utiliza bienes y servicios para realizar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, únicamente podrá deducir la parte del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar (sentencia *Cibo Participations*, antes citada, apartados 28 y 34).

40 De la mencionada jurisprudencia resulta, por un lado, que el régimen de deducción previsto en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva se aplica únicamente en los supuestos en que los bienes y servicios son utilizados por el sujeto pasivo para realizar indistintamente operaciones económicas con derecho a deducción y operaciones económicas que no conlleven tal derecho, es decir, cuando se trate de bienes y servicios de uso mixto, y, por otro lado, que los Estados miembros sólo pueden aplicar alguno de los métodos de deducción contemplados en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, en lo que respecta a tales bienes y servicios.

41 Por el contrario, los bienes y servicios que el sujeto pasivo utiliza exclusivamente para realizar operaciones económicas con derecho a deducción no están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, sino que les resulta aplicable, a efectos del régimen de deducción, el apartado 2 del citado artículo 17 de la Directiva.

42 Por último, el Tribunal de Justicia ha declarado que las normas contenidas en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva se refieren al IVA soportado que grava gastos relacionados exclusivamente con operaciones económicas y que la determinación de los métodos y de los criterios de reparto de las cuotas soportadas de IVA entre actividades económicas y actividades no económicas en el sentido de la Sexta Directiva está comprendida dentro de la facultad de apreciación de los Estados miembros, los cuales, en el ejercicio de dicha facultad, deben tener en cuenta la finalidad y la estructura de la Sexta Directiva y, con ese objeto, han de establecer un

método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades (sentencia *Securenta*, antes citada, apartados 33 y 39).

43 Portugal Telecom alega que la Administración tributaria nacional considera que, debido a su carácter accesorio en relación con la actividad principal, la prestación de servicios técnicos de administración y gestión es indisoluble de la gestión de participaciones sociales. Añade que, por consiguiente, los servicios adquiridos por las SGPS y prestados a sus filiales tienen la consideración de operaciones mixtas a efectos del derecho a deducir el IVA y que dicha Administración tributaria impone el método de deducción a prorrata.

44 En el supuesto de que la posición de la Administración tributaria sea efectivamente la que acaba de describirse en el apartado anterior —extremo éste que corresponderá determinar al juez remitente—, procede recordar que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la 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 (véanse las sentencias, antes citadas, *Midland Bank*, apartado 19; *Abbey National*, apartado 24; *Cibo Participations*, apartado 27; *Kretztechnik*, apartado 34, e *Investrand*, apartado 22).

45 En el supuesto de que hubiera de considerarse que todos los servicios adquiridos en fases anteriores están relacionados directa e inmediatamente con operaciones económicas posteriores que den derecho a deducción, el sujeto pasivo de que se trata tendría derecho, en virtud del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, a deducir la totalidad del IVA soportado por la adquisición de los servicios controvertidos en el litigio principal. Este derecho a deducción no puede limitarse por el único motivo de que la normativa nacional, en razón del objeto social de dichas sociedades o de la actividad general de las mismas, califique a las operaciones gravadas como accesorias en relación con la actividad principal.

46 Cuando los mencionados servicios se utilicen para realizar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, únicamente podrá deducirse la parte del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar y los Estados miembros estarán facultados para prever la aplicación de uno de los métodos de determinación del derecho a deducción enumerados en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva.

47 Por último, cuando los servicios se utilicen indistintamente en actividades económicas y en actividades no económicas, el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva no resultará aplicable y los métodos de deducción y de reparto serán definidos por los Estados miembros, de conformidad con lo que se indicó en el apartado 42 de la presente sentencia.

48 Incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar si todos los servicios controvertidos en el litigio principal están relacionados directa e inmediatamente con operaciones económicas posteriores que den derecho a deducción o si el sujeto pasivo utiliza tales servicios para realizar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, así como si el sujeto pasivo utiliza tales servicios indistintamente para operaciones económicas y para operaciones no económicas.

49 De todas estas consideraciones resulta que procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 17, apartados 2 y 5, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que una sociedad de cartera (holding) como la del litigio principal que, con carácter accesorio a su

actividad principal, consistente en la gestión de participaciones sociales en sociedades cuyo capital social posee en su totalidad o en parte, adquiere bienes y servicios que posteriormente factura a dichas sociedades, podrá deducir el IVA soportado siempre que los servicios adquiridos en fases anteriores estén relacionados directa e inmediatamente con operaciones económicas posteriores que den derecho a deducción. Cuando la sociedad holding utilice los mencionados bienes y servicios para realizar indistintamente operaciones económicas con derecho a deducción y operaciones económicas que no conlleven tal derecho, únicamente podrá deducirse la parte del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar y la Administración tributaria nacional estará facultada para prever la aplicación de uno de los métodos de determinación del derecho a deducción enumerados en el citado artículo 17, apartado 5. Cuando los bienes y servicios se utilicen indistintamente para actividades económicas y para actividades no económicas, el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva no resultará aplicable y los métodos de deducción y de reparto serán definidos por los Estados miembros, los cuales, en el ejercicio de dicha facultad, deberán tener en cuenta la finalidad y la estructura de la Sexta Directiva y, con ese objeto, habrán de establecer un método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que sea realmente imputable a cada una de esas dos actividades.

Costas

50 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 Sexta) declara:

El artículo 17, apartados 2 y 5, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que una sociedad de cartera (holding) como la del litigio principal que, con carácter accesorio a su actividad principal, consistente en la gestión de participaciones sociales en sociedades cuyo capital social posee en su totalidad o en parte, adquiere bienes y servicios que posteriormente factura a dichas sociedades, podrá deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado siempre que los servicios adquiridos en fases anteriores estén relacionados directa e inmediatamente con operaciones económicas posteriores que den derecho a deducción. Cuando tales sociedades utilicen los mencionados bienes y servicios para realizar indistintamente operaciones económicas con derecho a deducción y operaciones económicas que no conlleven tal derecho, únicamente podrá deducirse la parte del impuesto sobre el valor añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar y la Administración tributaria nacional estará facultada para prever la aplicación de uno de los métodos de determinación del derecho a deducción enumerados en el citado artículo 17, apartado 5. Cuando los bienes y servicios se utilicen indistintamente para actividades económicas y para actividades no económicas, el artículo 17, apartado 5, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva, no resultará aplicable y los métodos de deducción y de reparto serán definidos por los Estados miembros, los cuales, en el ejercicio de dicha facultad, deberán tener en cuenta la finalidad y la estructura de la Directiva 77/388, Sexta Directiva, y, con ese objeto, habrán de establecer un método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que sea realmente imputable a cada una de esas dos actividades.

Firmas

* Lengua de procedimento: portugués.