Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 8 de noviembre de 2012 *

«Sexta Directiva IVA — Artículo 17, apartado 5, párrafo tercero — Derecho a deducir el impuesto soportado — Bienes y servicios utilizados simultáneamente para operaciones imponibles y para operaciones exentas — Arrendamiento de un inmueble para fines comerciales y como vivienda — Criterio para el cálculo de la prorrata de deducción del IVA»

En el asunto C-511/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial, planteada con arreglo a lo dispuesto en el artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 22 de julio de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de octubre de 2010, en el procedimiento entre

Finanzamt Hildesheim

y

BLC Baumarkt GmbH & Co. KG,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet, M. Ilešič y J.-J. Kasel (Ponente) y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Cruz Villalón;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y J. Möller, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. F. Dedousi y G. Kotta y el Sr. K. Boskovits, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. C. Murrell, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. C. Soulay y el Sr. B.-R. Killmann, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 26 de abril de 2012;

dicta la siguiente

* Lengua de procedimiento: alemán.

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, 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 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre el Finanzamt Hildesheim (en lo sucesivo, «Finanzamt») y BLC Baumarkt GmbH & Co. KG (en lo sucesivo, «BLC»), sociedad alemana, en relación con el cálculo de la prorrata de deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por un bien inmueble utilizado tanto para operaciones sujetas al IVA como para operaciones exentas del IVA.

Marco jurídico

Normativa de la Unión

3 El duodécimo considerando de la Sexta Directiva tiene la siguiente redacción:

«Considerando que el régimen de deducciones debe ser armonizado en la medida en que incide sobre la cuantía real de la recaudación y que el cálculo de la prorrata de deducción debe realizarse de forma análoga en todos los Estados miembros».

4 El artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva dispone:

«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.»

5 El artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva establece lo siguiente:

«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.

[…]»

Derecho alemán

6 El artículo 15, apartado 4, de la Umsatzsteuergesetz 1999 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1999; BGBl. 1999 I, p. 1270), en su versión modificada por la Steueränderungsgesetz 2003 (Ley de reforma fiscal de 2003; BGBl. 2003 I, p. 2645) (en lo sucesivo, «UStG»), dispone lo siguiente:

«Si el sujeto pasivo utiliza sólo parcialmente para realizar operaciones excluidas del derecho a deducción un bien entregado, importado o adquirido dentro de la Comunidad para su empresa, u otra prestación, no será deducible la parte de las cuotas soportadas imputable económicamente a dichas operaciones que den lugar a la exclusión del derecho a deducción. El sujeto pasivo podrá determinar los importes parcialmente no deducibles mediante una estimación objetiva. Sólo será posible determinar la parte no deducible de las cuotas soportadas en función de la relación entre las operaciones que excluyen la deducción del impuesto soportado y las que dan derecho a deducción si no es posible ninguna otra imputación económica.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

7 En los años 2003 y 2004, BLC construyó un inmueble que incluye tanto viviendas como locales comerciales. Una vez finalizada su construcción, BLC lo arrendó, estando el arriendo en parte exento de IVA y en parte sujeto a dicho impuesto. En su declaración del IVA correspondiente al año 2004, BLC practicó una deducción parcial del impuesto soportado correspondiente a dicho inmueble. A tal fin, BLC calculó el importe del IVA deducible aplicando una prorrata determinada en función de la relación entre el volumen de negocios por el arriendo comercial y el resultante de otras operaciones de arrendamiento (en lo sucesivo, «método basado en el volumen de negocios»).

8 A raíz de una inspección tributaria, el Finanzamt estimó que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 15, apartado 4, de la UStG, el importe del IVA deducible soportado debía determinarse en función de la relación existente entre la superficie de los locales comerciales y la de los destinados a vivienda. En el caso de autos, el reparto efectuado con arreglo a este último método supuso la revisión a la baja del importe del IVA deducible. En consecuencia, el Finanzamt notificó a BLC una liquidación complementaria.

9 BLC interpuso un recurso contra dicha liquidación complementaria ante el Finanzgericht. Este órgano jurisdiccional estimó el recurso, al considerar que el artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la UStG era contrario al Derecho de la Unión. En efecto, a su juicio, el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra c), de la Sexta Directiva se opone a que un Estado miembro establezca, con carácter principal, un criterio de reparto distinto del método basado en el volumen de negocios.

10 El Finanzamt interpuso ante el Bundesfinanzhof un recurso de casación contra la resolución del Finanzgericht. El Bundesfinanzhof considera que es preciso resolver la cuestión de si una de las posibilidades contempladas en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, más concretamente, la que figura en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra c), de dicha Directiva, faculta a los Estados miembros para limitar la distribución resultante de la aplicación del método basado en el volumen de negocios de tal manera que este método solo pueda aplicarse si no es posible ninguna otra imputación económica.

11 En tales circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Ha de interpretarse el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la [Sexta Directiva] en el sentido de que faculta a los Estados miembros para prescribir, en la distribución de los impuestos soportados por la construcción de un edificio de uso mixto, que se atienda preferentemente a un criterio diferente del criterio del tipo de operación?»

Sobre la cuestión prejudicial

12 Mediante su cuestión el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que permite a los Estados miembros dar preferencia como criterio de reparto a efectos del cálculo de la prorrata de deducción del IVA soportado por la construcción de un inmueble de uso mixto a un criterio de reparto distinto del basado en el volumen de negocios, que figura en el artículo 19, apartado 1, de dicha Directiva.

13 Con objeto de responder a esta cuestión procede recordar que el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva establece el régimen aplicable al derecho a deducción del IVA cuando éste se refiere a bienes o servicios que son utilizados por el sujeto pasivo «para realizar indistintamente operaciones con derecho a deducción, contempladas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conllevan tal derecho». En ese caso, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, solo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las primeras operaciones mencionadas (sentencia de 18 de diciembre de 2008, Royal Bank of Scotland, C-488/07, Rec. p. I-10409, apartado 17).

14 En virtud de lo establecido en el artículo 17, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, el derecho a deducción se calcula según una prorrata determinada conforme a las disposiciones del artículo 19 de esa misma Directiva (sentencia Royal Bank of Scotland, antes citada, apartado 18).

15 No obstante, como se desprende del apartado 19 de la sentencia Royal Bank of Scotland, antes citada, el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, que comienza por la expresión «esto no obstante», autoriza la excepción a la regla enunciada en los párrafos primero y segundo de dicho artículo 17, apartado 5, al permitir a los Estados miembros establecer alguno de los otros métodos de determinación del derecho a deducción enumerados en el tercer párrafo de esa disposición, a saber, el establecimiento de una prorrata distinta para cada sector de actividad o la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios a una actividad precisa, o incluso la exclusión del derecho a deducción en determinadas condiciones.

16 En la medida en que debe considerarse, por lo tanto, que el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva constituye una excepción a lo dispuesto en los párrafos primero y segundo de dicho artículo 17, apartado 5, los Estados miembros deben, al ejercer las facultades que les confiere dicho precepto, respetar el efecto útil del artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva y observar los principios en que se funda el sistema común del IVA, en particular, los de neutralidad tributaria y proporcionalidad.

17 Por consiguiente, el hecho de permitir a un Estado miembro adoptar una legislación como la descrita por el órgano jurisdiccional remitente, que supondría una excepción general a las normas establecidas por los artículos 17, apartado 5, párrafos primero y segundo, y 19, apartado 1, de la Sexta Directiva, contravendría esta última. En efecto, tal legislación iría en detrimento del objetivo de la Sexta Directiva, enunciado en su duodécimo considerando, según el cual el cálculo de la prorrata de deducción debe realizarse de forma análoga en todos los Estados miembros.

18 Por lo demás, esta interpretación se ve confirmada por la finalidad del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, cuyas previsiones están destinadas a aplicarse en casos determinados, puesto que pretenden, en particular, permitir que los Estados miembros lleguen a resultados de cálculo de la prorrata de deducción más precisos teniendo en cuenta las características específicas propias de las actividades del sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia Royal Bank of Scotland, antes citada, apartado 24).

19 De ello se deduce que el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva no se opone a que en el caso de una operación determinada, como es la construcción de un inmueble de uso mixto, un Estado miembro dé preferencia a uno de los métodos de cálculo de la prorrata de deducción establecidos en el párrafo tercero de dicho precepto, observando los principios en que se funda el sistema común del IVA.

20 En cuanto a las normas para el cálculo de la prorrata de deducción que debe aplicarse en este tipo de situación, hay que precisar que, a excepción de las que deben utilizarse en caso de aplicación del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de la Sexta Directiva, el cual remite expresamente a la regla de cálculo contemplada en el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de dicha Directiva, las normas establecidas en su artículo 19, apartado 1, no son aplicables cuando un caso determinado esté sometido a uno de los otros regímenes especiales previstos en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de esta misma Directiva (véase, en este sentido, la sentencia Royal Bank of Scotland, antes citada, apartado 21).

21 En efecto, resulta del texto de los artículos 17, apartado 5, y 19, apartado 1, de la Sexta Directiva, que este último precepto sólo hace referencia a la prorrata de deducción, establecida en el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de esa Directiva y que, en consecuencia, sólo establece una regla detallada de cálculo para la prorrata a la que se refiere la primera de estas dos disposiciones (sentencia Royal Bank of Scotland, antes citada, apartado 22) y, por extensión, para la deducción que debe operarse con arreglo al artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de la referida Directiva.

22 Pues bien, a falta de indicaciones en la Sexta Directiva, corresponde a los Estados miembros establecer métodos y normas que regulen el cálculo de la prorrata de deducción del IVA soportado, dentro de los límites del respeto del Derecho de la Unión y la observancia de los principios en que se basa el sistema común del IVA. En el ejercicio de esa facultad, los citados Estados están obligados a tener en cuenta la finalidad y la estructura de esta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2008, Securenta, C-437/06, Rec. p. I-1597, apartados 34 y 35).

23 En el caso de autos, es preciso señalar que atendiendo, en primer lugar, a la finalidad del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, el cual, como se ha recordado en el apartado 18 de la presente sentencia, tiene por objeto permitir a los Estados miembros obtener resultados de cálculo de la prorrata de deducción más precisos, en segundo lugar, a la estructura del

artículo 17, apartado 5, de dicha Directiva y, en tercer lugar, al principio de neutralidad tributaria, en el que se basa el sistema común del IVA y que encuentra aplicación en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, los Estados miembros deben velar porque el cálculo de la prorrata de deducción del IVA soportado sea lo más preciso posible cuando ejerzan las prerrogativas reconocidas por esta última disposición (véase, por analogía, en lo referido a la determinación de la prorrata entre actividades económicas y actividades no económicas, la sentencia Securenta, antes citada, apartado 37).

24 Así pues, la Sexta Directiva no se opone a que en el ejercicio de dicha facultad los Estados miembros apliquen, respecto de una operación determinada, un método o un criterio de reparto distinto del método basado en el volumen de negocios, como, en particular, el basado en la superficie de que se trata en el asunto principal, a condición de que el método seleccionado garantice una determinación de la prorrata de deducción del IVA soportado más precisa que la resultante de aplicar el método basado en el volumen de negocios.

25 En el litigio principal, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar que se respetan dichos requisitos.

26 Por consiguiente, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que permite a los Estados miembros dar preferencia como criterio de reparto a efectos del cálculo de la prorrata de deducción del IVA soportado por una operación determinada, como es la construcción de un inmueble de uso mixto, a un criterio de reparto distinto del basado en el volumen de negocios que figura en el artículo 19, apartado 1, de esta Directiva, a condición de que el método seleccionado garantice una determinación más precisa de dicha prorrata de deducción.

Costas

27 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 Primera) declara:

El artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, 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 permite a los Estados miembros dar preferencia como criterio de reparto a efectos del cálculo de la prorrata de deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por una operación determinada, como es la construcción de un inmueble de uso mixto, a un criterio de reparto distinto del basado en el volumen de negocios que figura en el artículo 19, apartado 1, de esta Directiva, a condición de que el método seleccionado garantice una determinación más precisa de dicha prorrata de deducción.

Firmas