Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 15 de septiembre de 2016*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Sexta Directiva 77/388/CEE — Derecho a deducción — Decisión 2004/817/CE — Normativa de un Estado miembro — Gastos en bienes y servicios — Porcentaje de su utilización para fines no económicos superior al 90 % de su utilización total — Exclusión del derecho a deducción»

En el asunto C-400/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario, Alemania), mediante resolución de 16 de junio de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 23 de julio de 2015, en el procedimiento entre

Landkreis Potsdam-Mittelmark

y

Finanzamt Brandenburg,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. D. Šváby, Presidente de Sala, y los Sres. J. Malenovský y M. Safjan (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Landkreis Potsdam-Mittelmark, por el Sr. J. Wulf-von Moers, conseil;

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno austriaco, por el Sr. G. Eberhard, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. M. Wasmeier, 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;

* Lengua de procedimiento: alemán.

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 1 de la Decisión 2004/817/CE del Consejo, de 19 de noviembre de 2004, por la que se autoriza a Alemania a establecer una medida de inaplicación del artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 2004, L 357, p. 33; en lo sucesivo, «Decisión de autorización»).

2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre el Landkreis Potsdam-Mittelmark (distrito de Potsdam-Mittelmark, Alemania) y el Finanzamt Brandenburg (Administración tributaria de Brandemburgo, Alemania), en relación con el impuesto sobre el valor añadido (IVA) adeudado por dicho distrito correspondiente al ejercicio fiscal de 2008.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Sexta Directiva

3 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva») fue derogada y sustituida, a partir del 1 de enero de 2007, por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009 (DO 2010, L 10, p. 14). En la medida en que el ejercicio fiscal controvertido corresponde al año 2008, las referencias a la Sexta Directiva se considerarán hechas a la Directiva 2006/112 y deberán leerse conforme a la tabla de correspondencias que figura en el anexo XII de la misma.

4 El artículo 4, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva disponía 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 expl[o]tación de un bien [corporal o] incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5 El artículo 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva establecía cuanto sigue:

«Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso:

a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del [IVA]».

6 A tenor del artículo 17, apartado 2, letra a), de dicha Directiva:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir el 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».

7 El artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva disponía lo siguiente:

«El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro a que introduzca medidas especiales de excepción a lo dispuesto en la presente Directiva para simplificar el procedimiento de cobro del impuesto o para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal. Las medidas cuyo propósito sea la simplificación del procedimiento de cobro del impuesto, no podrán afectar, salvo que sea de forma poco significativa, a la cuantía global de los ingresos fiscales del Estado miembro recaudados en la fase de consumo final.»

Decisión de autorización

8 Según el considerando 3 de la Decisión de autorización:

«La finalidad de la medida de inaplicación es que el gasto en bienes y servicios quede totalmente excluido del derecho a deducir el IVA cuando el porcentaje de su utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente con fines ajenos a su empresa, sea superior al 90 %. Esta medida constituye una excepción a lo dispuesto en el artículo 17 de la [Sexta Directiva], modificado por su artículo 28 séptimo, y se justifica por la necesidad de simplificar la percepción del IVA; su influencia en la cuantía [del impuesto] adeudado en la fase del consumo final es sólo desdeñable.»

9 El artículo 1 de dicha Decisión dispone cuanto sigue:

«No obstante lo dispuesto en el apartado 2 del artículo 17 de la [Sexta Directiva], se autoriza a Alemania a excluir el gasto en bienes y servicios totalmente del derecho a deducir el IVA cuando el porcentaje de su utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente con fines ajenos a su empresa, sea superior al 90 %.»

10 Con arreglo al artículo 2 de esta Decisión:

«La presente Decisión será aplicable hasta el 31 de diciembre de 2009.»

11 El artículo 3 de esta misma Decisión establece lo siguiente:

«El destinatario de la presente Decisión es la República Federal de Alemania.»

Derecho alemán

12 El artículo 15 de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG») dispone cuanto sigue:

«1) El empresario podrá deducir como cuotas del IVA soportado:

1. el impuesto legalmente debido con motivo de entregas de bienes y otras prestaciones de servicios efectuadas a favor de su empresa por otros empresarios. [...]

[...]

La entrega, la importación o la adquisición intracomunitaria de bienes utilizados por el empresario en menos de un 10 % para las necesidades de su empresa no se considerarán realizadas para la empresa.

[...]

2) No se podrán deducir las cuotas soportadas por la entrega, la importación o la adquisición intracomunitaria de bienes [...] que el empresario utilice para realizar las siguientes operaciones:

1. las operaciones exentas;

[...]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

13 El distrito de Potsdam-Mittelmark es un ente territorial que bajo su propia responsabilidad desempeña las funciones que exceden la capacidad de gestión de los municipios y organismos administrativos adscritos a dicho distrito. En su condición de autoridad pública, le incumben, en particular en el ejercicio del poder público, la construcción y el mantenimiento de las carreteras, así como la seguridad vial en su territorio. El referido distrito desempeñaba estas funciones a través de una entidad propia (*Eigenbetrieb*) sin personalidad jurídica.

14 Durante el ejercicio fiscal de 2008, el distrito de Potsdam-Mittelmark adquirió diversos bienes, como maquinaria, vehículos y accesorios, que utilizó esencialmente para realizar prestaciones en el ejercicio del poder público. Sin embargo, también empleó tales bienes en un 2,65 %, para efectuar prestaciones a terceros, entre otras, labores de poda y tala de árboles, trabajos de siega y de barrido así como servicios de invierno. Para tales prestaciones, el distrito de Potsdam-Mittelmark estaba sujeto al IVA.

15 La Administración tributaria de Brandemburgo no autorizó la deducción del IVA soportado por los bienes mencionados en el punto precedente, al entender que dichos bienes no se habían utilizado al menos en un 10 % para las necesidades del distrito de Potsdam-Mittelmark, de conformidad con el artículo 15, apartado 1, párrafo segundo, de la UStG. Tras la reclamación presentada por el demandante en el litigio principal, la Administración tributaria de Brandemburgo concedió, por otras razones, parte de la deducción solicitada. Por lo demás, el recurso administrativo fue desestimado. Contra dicha resolución, el distrito de Potsdam-Mittelmark interpuso un recurso contencioso-administrativo ante el Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunal Tributario de Berlín-Brandemburgo, Alemania), que fue desestimado.

16 En su recurso de *casación* ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario, Alemania), el demandante alega que la denegación de la deducción del IVA es contraria al Derecho de la Unión. En efecto, según el distrito de Potsdam-Mittelmark, si bien es cierto que, mediante la Decisión de autorización se permitió que la República Federal de Alemania estableciera una medida de inaplicación del artículo 17 de la Sexta Directiva, tal autorización no comprendía la exclusión de la deducción del IVA soportado en los supuestos en que, como ocurre en el litigio principal, se utilicen bienes en más de un 90 % para actividades no económicas que no se hallan comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, pero que no podrían calificarse de «ajenas a la empresa». Por consiguiente, el distrito de Potsdam-Mittelmark considera que tiene derecho a una deducción proporcional del 2,65 % del IVA soportado.

17 Por otra parte, el demandante sostiene que la denegación de la deducción del IVA soportado viola el principio de neutralidad en la competencia, puesto que tal denegación supone que los importes no deducibles del IVA soportado se integrarían como costes directos en el cálculo de los precios,

mientras que las operaciones por las que repercute el IVA que realiza en régimen de competencia con empresas privadas, tributarían plenamente. Por consiguiente, el demandante entiende que sufre una desventaja competitiva estructural.

18 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente puntualiza que, según el Derecho nacional, el distrito de Potsdam-Mittelmark no tiene derecho a la deducción del IVA soportado, tal y como reclama. En efecto, dicho órgano jurisdiccional estima que el demandante utiliza los bienes controvertidos esencialmente para cumplir sus funciones de servicio público, y sólo en un 2,65 % en el marco de su empresa para realizar prestaciones sujetas al IVA. Entiende que, en tal circunstancia, la deducción del IVA soportado queda excluida con arreglo al artículo 15, apartado 1, párrafo segundo, de la UStG, ya que la proporción en que se utilizan dichos bienes para las necesidades de la empresa del demandante es inferior al 10 %.

19 El órgano jurisdiccional remitente recuerda que, de conformidad con el artículo 1 de la Decisión de autorización, se autoriza a la República Federal de Alemania, no obstante lo dispuesto en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, a excluir el gasto en bienes y servicios totalmente del derecho a deducir el IVA cuando el porcentaje de su utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente con fines ajenos a su empresa, sea superior al 90 %.

20 Pues bien, por una parte, el órgano jurisdiccional remitente observa que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que, si el sujeto pasivo tiene la intención de utilizar, o de utilizar parcialmente, un bien para una actividad no económica no comprendida dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva, no tiene derecho a deducir el IVA soportado.

21 Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en caso de entrega de un bien que el sujeto pasivo pretende utilizar tanto para actividades económicas sujetas al IVA como para fines privados, «ajenos a su empresa», en el sentido del artículo 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, puede afectar dicho bien en su totalidad a su empresa y, basándose en dicha afectación, tener pleno derecho a deducir el IVA soportado. Debería, sin embargo, abonar el IVA devengado por la utilización de dicho bien para fines ajenos a su empresa, como se deduciría —según el órgano jurisdiccional remitente— en particular, de la sentencia de 23 de abril de 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, apartado 39).

22 El órgano jurisdiccional remitente considera que, según tales principios, la deducción del IVA soportado queda obligatoriamente excluida en la medida en que el distrito de Potsdam-Mittelmark utiliza los bienes por él adquiridos en un 97,35 % para las actividades correspondientes al ejercicio del poder público, que serían actividades no económicas no sujetas al régimen del IVA. Por otra parte, afirma que el demandante tiene, en principio, derecho a deducir el IVA soportado en un 2,65 %, pero que tal deducción queda excluida en virtud del artículo 15, apartado 1, párrafo segundo, de la UStG.

23 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre si el artículo 1 de la Decisión de autorización pretende únicamente, como se deduce de su tenor literal, que la deducción del IVA soportado quede excluida cuando un bien se utilice para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente con fines ajenos a su empresa, o si se aplica también en los supuestos en que, como en el litigio principal, un bien se utilice en más de un 90 % para actividades no económicas que no se hallan comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA.

24 Basándose en la sentencia de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), dicho órgano jurisdiccional remitente estima que la autorización que figura en el artículo 1 de la Decisión de autorización puede interpretarse en el sentido de que sólo permite excluir la deducción del IVA soportado en los supuestos en que el bien adquirido se utilice en más del 90 % «con fines ajenos a la empresa», y no con fines no económicos, que no se hallan comprendidos dentro del ámbito de aplicación del IVA. Entiende que, en tal

supuesto, el artículo 15, apartado 1, párrafo segundo, de la UStG no estaría cubierto por la Decisión de autorización puesto que la deducción del IVA soportado también queda excluida en caso de una utilización no económica superior al 90 %.

25 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«El artículo 15, apartado 1, párrafo segundo, de la UStG establece que la entrega, la importación o la adquisición intracomunitaria de un bien utilizado por el empresario en menos de un 10 % para las necesidades de su empresa no se consideran realizadas para las necesidades de la empresa y, por tanto, no procede deducir el IVA soportado.

La norma se basa en el artículo 1 de la Decisión de autorización, que autoriza a la República Federal de Alemania, no obstante lo dispuesto en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, a excluir el gasto en bienes y servicios del derecho a deducir el IVA cuando el porcentaje de su utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente con fines ajenos a su empresa, sea superior al 90 %.

¿Es aplicable esta autorización, conforme a su tenor literal, sólo a los casos contemplados en el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva (artículo 26 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2009/162), o también a todos los casos en que un bien o un servicio sólo se utilicen parcialmente para los fines de la empresa?»

Sobre la cuestión prejudicial

26 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita, en esencia, que se dilucide si el artículo 1 de la Decisión de autorización debe interpretarse en el sentido de que resulta aplicable a una situación en la que una empresa adquiere bienes o servicios que utiliza en más de un 90 % para actividades no económicas, que no se hallan comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA.

27 Como se desprende de su tenor literal, la Decisión de autorización establece una excepción al artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, según el cual un sujeto pasivo puede deducir el IVA soportado en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, esto es, para una actividad económica.

28 Para averiguar si el concepto de «fines ajenos a la empresa» que figura en el artículo 1 de la Decisión de autorización puede comprender una situación como la del litigio principal, en la que el demandante ejerce las actividades que le incumben en su condición de poder público, esto es, actividades no económicas que sin embargo no son ajenas a la empresa, procede referirse al significado dado a dicho concepto en la Sexta Directiva que, conforme a su artículo 27, apartado 1, constituyó la base para la adopción de dicha Decisión.

29 Como se desprende del artículo 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, el uso para fines ajenos a la empresa puede quedar sujeto al IVA.

30 En cambio, las actividades no económicas no están incluidas dentro del ámbito de aplicación de la Sexta Directiva (sentencias de 13 de marzo de 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, apartados 30 y 31, y de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, apartados 36 y 37).

31 Por consiguiente, el artículo 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva no pretende establecer la regla de que operaciones no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA puedan considerarse realizadas para «fines ajenos a la empresa» en el sentido de dicha disposición. En efecto, tal

interpretación privaría de sentido al artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva (sentencia de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, apartado 38).

32 Estas consideraciones se ven corroboradas por la estructura del sistema común del IVA, en el que la distinción entre actividades económicas y no económicas sigue distintos criterios de los que sirven para distinguir entre el uso empresarial y el uso para fines ajenos a la empresa, en particular, para fines privados.

33 Según reiterada jurisprudencia, en caso de utilización de un bien de inversión al mismo tiempo para fines empresariales y para fines privados, el interesado puede optar, a efectos del IVA, entre incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa o conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del IVA, o integrarlo en su empresa sólo en proporción a su utilización profesional efectiva (sentencia de 23 de abril de 2009, Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, apartado 39 y jurisprudencia citada).

34 En cambio, tal libertad de elección no existe cuando se trata de averiguar si un bien es utilizado o no para una actividad económica. Cuando una empresa utiliza un bien tanto para actividades económicas como para actividades no económicas, el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva se limita a establecer el derecho a deducir el impuesto soportado. Las medidas que los Estados miembros han de adoptar a este respecto deben respetar el principio de neutralidad fiscal en el que se basa el sistema común del IVA (sentencia de 13 de marzo de 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 36).

35 De conformidad con dicho principio de neutralidad fiscal, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o abonado en el marco de todas sus actividades económicas (sentencia de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, apartado 27).

36 Ahora bien, una exclusión del derecho a deducción para bienes empresariales que se utilicen en menos de un 10 % para actividades económicas no cumple dicho requisito.

37 Las consideraciones anteriores son plenamente aplicables a la interpretación del concepto de «fines ajenos a la empresa» que figura en el artículo 1 de la Decisión de autorización. En efecto, habida cuenta de las exigencias de unidad y de coherencia del ordenamiento jurídico de la Unión, los conceptos empleados por los actos adoptados en un mismo ámbito deben tener el mismo significado, salvo que el legislador de la Unión haya expresado una voluntad diferente (véanse, en este sentido, las sentencias de 4 de octubre de 2011, Football Association Premier League y otros, C-403/08 y C-429/08, EU:C:2011:631, apartado 188, y de 31 de mayo de 2016, Reha Training, C-117/15, EU:C:2016:379, apartado 28). No ocurre así en el presente caso.

38 Por último, por lo que respecta al argumento de que el concepto de «fines ajenos a la empresa» habría tenido una acepción distinta para los períodos anteriores a la sentencia de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), de modo que la Decisión de autorización, adoptada el 19 de noviembre de 2004, todavía podría referirse a la distinción entre actividades económicas y no económicas, procede recordar que la interpretación que el Tribunal de Justicia hace del Derecho de la Unión tiene carácter retroactivo y es por tanto válida a partir de la entrada en vigor de la disposición que haya interpretado (sentencia de 27 de marzo de 1980, Denkavit italiana, 61/79, EU:C:1980:100, apartado 16).

39 En consecuencia, no cabe considerar que el concepto de «fines ajenos a la empresa» pueda ser interpretado de una manera distinta por lo que respecta a los períodos anteriores a la sentencia de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), de donde resulta que dicho concepto no se refiere a la distinción entre actividades económicas y no económicas.

40 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 1 de la Decisión de autorización debe interpretarse en el sentido de que no resulta aplicable a una situación en la que una empresa adquiere bienes o servicios que utiliza en más de un 90 % para actividades no económicas, que no se hallan comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA.

Costas

41 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 Octava) declara:

El artículo 1 de la Decisión 2004/817/CE del Consejo, de 19 de noviembre de 2004, por la que se autoriza a Alemania a establecer una medida de inaplicación del artículo 17 de la Sexta Directiva 77/388/CEE 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 no resulta aplicable a una situación en la que una empresa adquiere bienes o servicios que utiliza en más de un 90 % para actividades no económicas, que no se hallan comprendidas dentro del ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido.

Firmas