Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 14 de diciembre de 2016*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 77/388/CEE — Artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d) — Ámbito de aplicación — Aplicación de una prorrata de deducción al impuesto sobre el valor añadido que haya gravado la adquisición del conjunto de bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo — Operaciones accesorias — Empleo del volumen de negocios como indicio»

En el asunto C-378/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Commissione Tributaria Regionale di Roma (Comisión Tributaria Regional de Roma, Italia), mediante resolución de 6 de mayo de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de julio de 2015, en el procedimiento seguido entre

Mercedes Benz Italia SpA

y

Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

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

Abogado General: Sr. H. Saugmandsgaard Øe,

Secretario: Sr. I. Illéssy, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 14 de abril de 2016;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Mercedes Benz Italia SpA, por el Sr. P. Centore, avvocato;

— en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistido por los Sres. E. De Bonis, G. De Bellis y M. Capolupo, avvocati dello Stato;

— en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y D. Recchia, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 29 de junio de 2016;

* Lengua de procedimiento: italiano.

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación de los artículos 17, apartado 5, y 19 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en la versión vigente en el momento de los hechos (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio seguido entre Mercedes Benz Italia Spa (en lo sucesivo, «Mercedes Benz») y la Agenzia delle Entrate Direzione Provinciale Roma 3 (Administración Tributaria, Dirección Provincial Roma 3, Italia; en lo sucesivo, «Administración Tributaria») en relación con determinadas deducciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA) practicadas por Mercedes Benz respecto del ejercicio tributario 2004.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El decimoséptimo considerando de la Sexta Directiva establecía lo siguiente:

«Considerando conveniente que, dentro de ciertos límites y en determinadas condiciones, los Estados miembros puedan adoptar o mantener medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la recaudación del impuesto o a evitar ciertos fraudes o evasiones fiscales;»

4 El artículo 13, parte B, de dicha Directiva disponía lo siguiente:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán [...]:

[…]

d) Las operaciones siguientes:
   1. la concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos efectuada por quienes los concedieron;

[...]»

5 A tenor del artículo 17, apartados 2 y 5, de la Sexta Directiva:

«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 Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado por los bienes que le son o le serán entregados y por los servicios que le son o le serán prestados por otro sujeto pasivo deudor del Impuesto en el interior del país;

[...]

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 Impuesto sobre el Valor Añadido 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 a 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 Impuesto sobre el Valor Añadido que no pueda ser objeto de deducción por el sujeto pasivo, cuando dicha cuota sea insignificante.»

6 El artículo 19, de la misma Directiva, que llevaba el título de «Cálculo de la prorrata de deducción», estaba redactado en los términos siguientes en sus apartados 1 y 2:

«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 Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción [...]

— en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, 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 operaciones accesorias inmobiliarias y financieras [...]»

7 La Sexta Directiva fue derogada y sustituida 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), que entró en vigor el 1 de enero de 2007.

Derecho italiano

8 El artículo 10, punto 1), del decreto del Presidente della Repubblica n.º 633 — istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Decreto n.º 633 del Presidente de la República Italiana, mediante el que se establece y regula el impuesto sobre el valor añadido), de 26 de octubre de 1972 (GURI n.º 292, de 11 de noviembre de 1972), en la versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «DPR n.º 633/72»), dispone lo siguiente:

«Estarán exentas del impuesto:

Las prestaciones de servicios relativas a la concesión y la negociación de créditos, la gestión de los mismos y las operaciones de financiación [...]»

9 El artículo 19, apartado 5, del DPR n.º 633/72 establece lo siguiente:

«En lo concerniente a los sujetos pasivos que efectúen indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones exentas [...], sólo se admitirá el derecho a la deducción del impuesto por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas, y la cuantía correspondiente se calculará aplicando la prorrata de deducción a que se refiere el artículo 19 *bis*.»

10 De los autos que obran ante el Tribunal de Justicia se desprende que el método que se establece en el artículo 19, apartado 5, del DPR n.º 633/72 para determinar el derecho a deducción es de aplicación al conjunto de bienes y servicios adquiridos por sujetos pasivos que efectúen tanto operaciones con derecho a deducción como operaciones exentas.

11 Según el artículo 19 *bis* del DPR n.º 633/72:

«1 El porcentaje de deducción establecido en el artículo 19, apartado 5, se determinará en función de la relación entre el importe de las operaciones con derecho a deducción efectuadas en ese ejercicio y ese mismo importe incrementado en la cuantía de las operaciones exentas efectuadas en el mismo ejercicio. El porcentaje de deducción se redondeará al alza o a la baja a la unidad superior o inferior, en función de que el decimal sea superior o inferior a cinco.

2. Para calcular el porcentaje de deducción contemplado en el apartado 1 no se tendrán en cuenta [...] las operaciones exentas que se enumeran en los puntos 1) a 9) [del artículo 10 del DPR n.º 633/72] cuando éstas no formen parte de la actividad principal del sujeto pasivo o sean accesorias a operaciones imponibles, sin perjuicio de la no deductibilidad del impuesto soportado por bienes y servicios utilizados exclusivamente para efectuar estas últimas operaciones.»

12 El artículo 36 del DPR n.º 633/72 está redactado en los términos siguientes:

«1. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados siguientes, en lo concerniente a los sujetos pasivos que ejerzan varias actividades, el impuesto se aplicará global y acumulativamente a todas las actividades, tomando como referencia el volumen global de negocios.

2. Si el sujeto pasivo explota empresas o ejerce simultáneamente varios oficios o profesiones, el impuesto se aplicará por separado a dicha empresa y a dichos oficios o profesiones, de acuerdo con las disposiciones respectivas que sean de aplicación y tomando como referencia el volumen de negocios.

3. Los sujetos pasivos que exploten varias empresas o ejerzan varias actividades dentro de la misma empresa o varios oficios o profesiones podrán optar por la aplicación separada del impuesto a determinadas actividades de las que ejercen, indicando su elección a la autoridad tributaria en la

declaración referida al ejercicio precedente o en la declaración de inicio de actividad. En ese supuesto, se concederá la deducción establecida en el artículo 19 a condición de que se lleve contabilidad separada para la actividad; como excepción a lo dispuesto en el apartado anterior, la deducción no se concederá en lo concerniente al impuesto soportado por los activos no amortizables de uso mixto. La opción mencionada surtirá efectos mientras no se revoque y, en cualquiera de los casos, durante un plazo mínimo de tres años. [...]. Lo dispuesto en el presente apartado también será de aplicación a los sujetos pasivos [...] que ejerzan actividades exentas a los efectos del artículo 10, apartado 1.

4. El impuesto se aplicará en todo caso por separado, de acuerdo con las disposiciones respectivas de aplicación y tomando como referencia el volumen global de negocios de cada una de ellas [...]

5. En todos los casos en que el impuesto se aplique por separado a una determinada actividad, si la deducción establecida en el artículo 19 se ve reducida de conformidad con el apartado 3 del mismo artículo o se aplica a tanto alzado, dicha deducción se concederá respecto del impuesto soportado por los bienes y servicios de uso mixto, con el límite de la parte que sea imputable al ejercicio de la propia actividad; el paso o la transferencia de servicios a la actividad sometida a la deducción reducida o de tanto alzado constituirá prestación de servicios a los efectos del artículo 3 y se considerará que dicho paso o transferencia se ha efectuado tomando como base su valor normal y en la fecha en que se haya prestado [...]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

13 Mercedes Benz es la encargada de la dirección estratégica de la comercialización en Italia de las marcas del grupo Daimler-Chrysler.

14 En su declaración del IVA correspondiente al ejercicio tributario 2004, Mercedes Benz calificó sus actividades financieras, y en concreto la concesión de préstamos a sus filiales, como «accesorias» en relación con sus actividades imponibles, lo que llevó a que excluyese los intereses devengados por dichos préstamos del cálculo del denominador de la fracción mediante la que se determinó el porcentaje de deducción contemplada en el artículo 19 *bis* del DPR n.º 633/72.

15 A raíz de una inspección tributaria efectuada durante 2008 en relación con el ejercicio tributario 2004, la Administración Tributaria resolvió girar a Mercedes Benz una liquidación del IVA por un importe de 1 755 882 euros, al entender que los intereses percibidos por los préstamos mencionados habían sido indebidamente excluidos del denominador de la fracción mediante la que se determinó el porcentaje de deducción, puesto que la concesión de dichos préstamos era una de las actividades principales de Mercedes Benz, dado que los intereses devengados por dichos préstamos representaban el 71,64 % del volumen de negocios total de la sociedad.

16 Contra dicha liquidación, Mercedes Benz interpuso recurso ante la Commissione Tributaria Provinciale di Roma (Comisión Tributaria Provincial de Roma, Italia), que lo desestimó. Entonces la sociedad interpuso apelación contra esta resolución ante el órgano jurisdiccional remitente, que es la Commissione Tributaria Regionale di Roma (Comisión Tributaria Regional de Roma).

17 En el litigio, Mercedes Benz ha sostenido que tenía derecho a excluir los intereses devengados por los préstamos concedidos en el denominador de la fracción mediante la que se determinó el porcentaje de deducción por IVA y ha alegado en particular que, en cualquiera de los casos, el legislador italiano transpuso los artículos 168 y 173 a 175 de la Directiva 2006/112 de manera incorrecta, al disponer que la prorrata de deducción contemplada en el artículo 19-*bis* del DPR n.º 633/72 fuera de aplicación indistintamente al conjunto de bienes y servicios adquiridos por un sujeto pasivo, sin distinguir si esos bienes y servicios se afectan a operaciones con derecho a deducción, operaciones sin derecho a deducción o ambas.

18 Así las cosas, la Commissione Tributaria Regionale di Roma (Comisión Tributaria Regional de Roma) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«A los efectos del ejercicio del derecho a deducción, ¿se oponen a los artículos 168 y 173 a 175 de la [Directiva 2006/112/CE], interpretados a la luz de los principios de proporcionalidad, efectividad y neutralidad, tal como están consagrados en el Derecho de la Unión, a la normativa italiana (más concretamente, a los artículos 19, apartado 5, y 19-*bis* del DPR n.º 633/72) y a la práctica de la Administración Tributaria italiana, que exigen tener en cuenta la composición del volumen de negocios del operador, inclusive para identificar las operaciones denominadas "accesorias", sin establecer un método de cálculo basado en la composición y el uso efectivo de los bienes y servicios adquiridos, y que refleje objetivamente la cuota de imputación real de los gastos soportados a cada actividad —gravada o no gravada— desarrollada por el sujeto pasivo?»

Sobre la cuestión prejudicial

Observaciones preliminares

19 En primer lugar, aunque el órgano jurisdiccional remitente se refiriera formalmente en su petición de decisión prejudicial a los artículos 168 y 173 a 175 de la Directiva 2006/112, procede señalar que durante el ejercicio tributario controvertido en el asunto principal el derecho a deducción de los sujetos pasivos se regulaba principalmente en los artículos 17 y 19 de la Sexta Directiva.

20 En segundo lugar, de los autos que obran ante el Tribunal de Justicia se desprende que, al adoptar los artículos 19, apartado 5, y 19-*bis* del DPR n.º 633/72, el legislador nacional tenía la intención de hacer uso del método excepcional previsto en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de la Sexta Directiva.

21 Así las cosas, se ha de considerar que, mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si los artículos 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), y 19 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a normativas y prácticas nacionales que, como las controvertidas en el asunto principal, exijan que los sujetos pasivos:

— apliquen al conjunto de bienes y servicios que hayan adquirido una prorrata de deducción cuyo fundamento sea el volumen de negocios, sin establecer un método de cálculo basado en la naturaleza y el uso efectivo de cada uno de los bienes y servicios adquiridos y que refleje objetivamente la cuota de imputación real de los gastos soportados a cada actividad, gravada o no gravada; y

— tengan en cuenta la composición de sus volúmenes de negocios respectivos a la hora de identificar las operaciones que puedan calificarse como «accesorias».

Respuesta del Tribunal de Justicia

22 De entrada, se ha de recordar que, en virtud del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, los sujetos pasivos tienen la posibilidad de deducirse la cuota del impuesto que haya gravado la adquisición o el suministro de bienes o servicios destinados a utilizarse exclusivamente para realizar operaciones gravadas.

23 En lo concerniente a bienes y servicios destinados a utilizarse para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Directiva establece que sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

24 No obstante, el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva permite que los Estados miembros recurran a métodos concretos y excepcionales para determinar el derecho a deducción, y entre ellos está el mencionado en la letra d) de dicha disposición (véase en ese sentido la sentencia de 8 de noviembre de 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, apartado 24).

25 De conformidad con el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de la Sexta Directiva, los Estados miembros podrán autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción, conforme a la regla prevista en el párrafo primero del mismo apartado de la disposición, por todos los bienes y servicios utilizados para todas las operaciones allí enunciadas.

26 En primer lugar, es preciso analizar si, interpretado en su contexto, el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de la Sexta Directiva, debe entenderse en el sentido de que el método que establece de cálculo del derecho a deducción del IVA supone que se deba utilizar una prorrata de deducción basada en el volumen de negocios.

27 Procede señalar a ese respecto que, a diferencia de los demás métodos excepcionales de cálculo que se mencionan en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, respecto del establecido en su letra d) se establece explícitamente que se aplicará de conformidad con la regla a que se refiere el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de dicha Directiva.

28 Pues bien, tal como se indica en el apartado 23 de la presente sentencia, la regla a que se refiere el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva no precisa cómo se determinará en concreto la parte del IVA proporcional a la cuantía de las operaciones con derecho a deducción.

29 Eso sí, el párrafo segundo del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, que está situado inmediatamente a continuación del párrafo primero y comienza con la expresión «esta prorrata» (por lo que se está refiriendo a la prorrata de deducción establecida en el párrafo primero), precisa que la prorrata mencionada deberá aplicarse conforme a las disposiciones del artículo 19 de la Directiva.

30 Pues bien, el artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva dispone que la prorrata de deducción establecida en el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, se determinará basándose en una fracción en la que figurarán, en el numerador, el volumen de negocios relativo a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción y, en el denominador, el volumen de negocios relativo a dichas operaciones y a las operaciones que no conlleven el derecho a la deducción.

31 Así pues, procede entender que la referencia a la conformidad con la regla del párrafo primero del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva que se hace en el párrafo tercero, letra d), de ese mismo apartado sí supone que, al aplicar dicha disposición, se deba usar una prorrata de deducción basada en el volumen de negocios.

32 De ello se deduce que el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), en relación con los párrafos primero y segundo del mismo apartado de la disposición y con el artículo 19, apartado 1, todos ellos de la Sexta Directiva, se interpretará en el sentido de que el método de cálculo del derecho a deducción del IVA que se prevé en la primera de esas disposiciones supone que se deba utilizar una prorrata basada en el volumen de negocios.

33 En segundo lugar, es preciso analizar si el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de la Sexta Directiva se opone a que los Estados miembros exijan que los sujetos pasivos apliquen al conjunto de bienes y servicios que hayan adquirido una prorrata de deducción basada en el volumen de negocios, sin tener en cuenta la naturaleza y el uso efectivo de cada uno de esos bienes y servicios.

34 A ese respecto, por una parte, el propio tenor del artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva indica que el cálculo de la prorrata de deducción para determinar el importe deducible de IVA se reservará, en principio, únicamente a los bienes y servicios que utilicen los sujetos pasivos para

efectuar indistintamente operaciones económicas con derecho a deducción y operaciones económicas que no conlleven tal derecho (véanse en ese sentido las sentencias de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 40, y de 9 de junio de 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, apartado 25).

35 Por otra parte, en virtud del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de la Sexta Directiva, se permite a los Estados miembros 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».

36 Dado que el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, al que se refiere explícitamente el párrafo tercero, letra d), del mismo apartado de la disposición, tiene por objeto tanto las operaciones con derecho a deducción como las que no conllevan tal derecho, procede interpretar que la expresión «todas las operaciones allí enunciadas» se refiere por igual a los dos tipos de operaciones mencionados en el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Directiva.

37 Ahora bien, a diferencia de lo dispuesto en el párrafo primero del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, el párrafo tercero, letra d), del mismo apartado de la disposición no utiliza el término «indistintamente».

38 Al faltar dicha precisión, debe interpretarse que el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de la Sexta Directiva se refiere al conjunto de bienes y servicios utilizados por el sujeto pasivo de que se trate para realizar tanto operaciones con derecho a deducción como operaciones que no conllevan tal derecho, sin que sea necesario que dichos bienes y servicios sirvan para efectuar indistintamente ambos tipos de operaciones.

39 Ello es así puesto que debe recordarse a este respecto que, cuando una disposición de Derecho de la Unión puede ser objeto de varias interpretaciones, procede quedarse con la que garantice su efecto útil (véase en particular la sentencia de 9 de marzo de 2000, EKW y Wein & Co, C-437/97, EU:C:2000:110, apartado 41).

40 Pues bien, interpretar el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de la Sexta Directiva en el sentido de que es de aplicación únicamente a los bienes y servicios utilizados para realizar «indistintamente» operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho sería tanto como dar a esa disposición el mismo alcance que tiene el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Directiva, cuando en realidad aquélla constituye una excepción a ésta.

41 Es cierto que el órgano jurisdiccional remitente parece expresar dudas sobre la compatibilidad de la interpretación realizada en el apartado 38 de la presente sentencia con los principios de proporcionalidad de las deducciones, efectividad del derecho a deducción y neutralidad del IVA.

42 No obstante, sin que sea necesario aquí analizar la incidencia precisa que tienen los principios mencionados en la interpretación del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, procede observar que dichos principios, que regulan el régimen del IVA pero a los que el legislador puede perfectamente establecer excepciones, no justifican en ninguno de los casos una interpretación que prive a tales excepciones (establecidas explícitamente por el legislador) de cualquier efecto útil.

43 Por otra parte, los razonamientos del apartado 38 de la presente sentencia se ven corroborados por uno de los objetivos que persigue la Sexta Directiva, cual es, tal como indica su decimoséptimo considerando, el de autorizar el uso de normas cuya aplicación sea relativamente sencilla (véase en ese sentido la sentencia de 8 de marzo de 2012, Comisión/Portugal, C-524/10, EU:C:2012:129, apartado 35).

44 Ello es así puesto que, al aplicarse la regla de cálculo establecida en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), de la Sexta Directiva, los sujetos pasivos no tienen obligación de afectar los bienes y servicios que compran o a operaciones con derecho a deducción o a operaciones que no conllevan tal derecho o a ambos tipos de operaciones, por lo que las administraciones tributarias nacionales no tienen que comprobar si dicha afectación se ha efectuado de manera correcta.

45 En tercer lugar, es preciso determinar si, habida cuenta del artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva, los Estados miembros pueden exigir a los sujetos pasivos que tengan en cuenta asimismo la composición de sus volúmenes de negocios respectivos a la hora de identificar, entre las operaciones realizadas, las que puedan calificarse como «accesorias».

46 Es preciso recordar a ese respecto que, en virtud del artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva, para determinar la prorrata a la que se refiere el apartado 1 del mismo artículo se excluirá la cuantía del volumen de negocios relativa a las «operaciones accesorias inmobiliarias y financieras». Ahora bien, la Sexta Directiva no define ese concepto.

47 No obstante, el Tribunal de Justicia ya precisó en su momento que, si bien la magnitud de los ingresos generados por las operaciones financieras comprendidas en el ámbito de aplicación de la Sexta Directiva puede constituir un indicio de que estas operaciones no deben considerarse accesorias en el sentido de su artículo 19, apartado 2, el hecho de que tales operaciones generen ingresos superiores a los producidos por la actividad indicada como principal por la empresa de que se trata no puede excluir, por sí solo, la calificación de aquéllas como «operaciones accesorias» en el sentido de dicha disposición (véase en ese sentido la sentencia de 29 de abril de 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, apartado 77).

48 Además, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia indica que, a efectos del artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva, se calificarán como «accesorias» las actividades económicas que no constituyan la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible de la empresa y no impliquen ningún empleo significativo de bienes o de servicios por los que deba pagarse el IVA (véanse en ese sentido las sentencias de 11 de julio de 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, EU:C:1996:290, apartado 22; de 29 de abril de 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, apartado 76, y de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, apartado 31).

49 Por lo tanto, hay que declarar que la composición del volumen de negocios del sujeto pasivo sí es pertinente a la hora de dilucidar si debe considerarse que determinadas operaciones son, a efectos del artículo 19, apartado 2, segunda frase, de la Sexta Directiva, «accesorias», pero que es preciso tener en cuenta asimismo la relación que existe entre dichas operaciones y las actividades imponibles del sujeto pasivo y que es preciso tener en cuenta, en su caso, el empleo que dichas operaciones impliquen de bienes o de servicios por los que deba pagarse el IVA.

50 De todos los razonamientos anteriores se deriva que los artículos 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), y 19 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a normativas y prácticas nacionales que, como las controvertidas en el asunto principal, exijan que los sujetos pasivos:

— apliquen al conjunto de bienes y servicios que hayan adquirido una prorrata de deducción cuyo fundamento sea el volumen de negocios, sin establecer un método de cálculo basado en la naturaleza y el uso efectivo de cada uno de los bienes y servicios adquiridos y que refleje objetivamente la cuota de imputación real de los gastos soportados a cada actividad, gravada o no gravada; y

— tengan en cuenta la composición de sus volúmenes de negocios respectivos a la hora de identificar las operaciones que puedan calificarse como «accesorias», siempre que cuando se analice si efectivamente son accesorias se tenga asimismo en cuenta la relación que existe entre dichas

operaciones y las actividades imponibles de cada sujeto pasivo y se tenga asimismo en cuenta, en su caso, el empleo que dichas operaciones impliquen de bienes o de servicios por los que deba pagarse el IVA.

Costas

51 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 Tercera) declara:

Los artículos 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d), y 19 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, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a normativas y prácticas nacionales que, como las controvertidas en el asunto principal, exijan que los sujetos pasivos:

— **apliquen al conjunto de bienes y servicios que hayan adquirido una prorrata de deducción cuyo fundamento sea el volumen de negocios, sin establecer un método de cálculo basado en la naturaleza y el uso efectivo de cada uno de los bienes y servicios adquiridos y que refleje objetivamente la cuota de imputación real de los gastos soportados a cada actividad, gravada o no gravada; y**

— **tengan en cuenta la composición de sus volúmenes de negocios respectivos a la hora de identificar las operaciones que puedan calificarse como «accesorias», siempre que cuando se analice si efectivamente son accesorias se tenga asimismo en cuenta la relación que existe entre dichas operaciones y las actividades imponibles de cada sujeto pasivo y se tenga asimismo en cuenta, en su caso, el empleo que dichas operaciones impliquen de bienes o de servicios por los que deba pagarse el impuesto sobre el valor añadido.**

Firmas