SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 11 de julio de 1996 *

En el asunto C-306/94,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por la cour administrative d'appel de Lyon (Francia), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Régie dauphinoise — Cabinet A. Forest SARL

y

Ministre du Budget,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del apartado 2 del artículo 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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: D. A. O Edward, Presidente de Sala; J.-P. Puissochet, J.C. Moitinho de Almeida (Ponente), C. Gulmann y M. Wathelet, Jueces;

* Lengua de procedimiento: francés.

Abogado General: Sr. C.O. Lenz;
Secretaria: Sra. L. Hewlett, administradora;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre de Régie dauphinoise — Cabinet A. Forest SARL, por M[e] J.-C. Cavaillé, Abogado de Lyon;

— en nombre del Gobierno francés, por la Sra. E. Belliard, directeur adjoint de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, y el Sr. J.-L. Falconi, secrétaire des affaires étrangères de la misma Dirección, en calidad de Agentes;

— en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. V. Kontolaimos, Consejero Jurídico adjunto del Consejo Jurídico del Estado, y la Sra. A. Rokofyllou, Consejera especial del Ministro adjunto de Asuntos Exteriores, en calidad de Agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. H. Michard y el Sr. E. Traversa, miembros del Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Régie dauphinoise — Cabinet A. Forest SARL, representada por M[es] J.-C. Cavaillé y J.-C. Bouchard, Abogado de Hauts-de-Seine; del Gobierno francés, representado por el Sr. F. Pascal, chargé de mission de la direction des affaires juridiques del ministère des Affaires étrangères, en calidad de Agente; del Gobierno helénico, representado por el Sr. V. Kontolaimos y la Sra. A. Rokofyllou, y de la Comisión, representada por la Sra. H. Michard, expuestas en la vista de 11 de enero de 1996;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 15 de febrero de 1996;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 26 de octubre de 1994, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de noviembre siguiente, la cour administrative d'appel de Lyon planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del apartado 2 del artículo 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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre la sociedad Régie dauphinoise — Cabinet A. Forest (en lo sucesivo, «Régie») y el ministre du Budget, en relación con el cómputo, en el cálculo de la prorrata de deducción, de los rendimientos financieros de depósitos de tesorería efectuados por Régie.

3 El artículo 17 de la Sexta Directiva regula el derecho a deducción. A tenor de su apartado 2, el sujeto pasivo sólo tiene derecho a deducción «en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas». Por lo que respecta a los bienes y los servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, la deducción sólo se admite, conforme al apartado 5 del mismo artículo, por la parte del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a las operaciones gravadas.

4 Esta prorrata se calcula de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 19, cuyo apartado 2 establece:

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

5 Los números 1 y 3 de la letra d) del punto B del artículo 13 disponen:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso:

[...]

d) las operaciones siguientes:

1. la concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos efectuada por quienes los concedieron;

[...]

3. las operaciones, incluidas las negociaciones, relativas a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales, con excepción del cobro de créditos;

[...]»

6 Régie ejerce, con carácter principal, la actividad de administrador de bienes. Dicha actividad consiste, por una parte, en la administración de fincas arrendadas en calidad de mandatario de los propietarios y, por otra, en el ejercicio de las funciones de administrador de comunidades de propietarios. En este marco, posee provisiones de fondos que le confían los copropietarios y los arrendatarios cuyas fincas administra. De acuerdo con sus clientes, deposita estas cantidades, por su propia cuenta, en entidades financieras. Durante la vista, se precisó que Régie se convierte en propietaria de los fondos desde que éstos se ingresan en su cuenta. Está obligada a devolverlos, pero adquiere los rendimientos de los depósitos, que representaron en el caso de autos alrededor del 14 % de sus ingresos anuales totales.

7 Durante el período al que se refiere el litigio, comprendido entre el 1 de julio de 1983 y el 30 de junio de 1986, Régie dedujo la totalidad del IVA soportado.

8 No obstante, como consecuencia de una inspección general de la contabilidad de Régie en 1987, la Administración Tributaria consideró que debía aplicarse el artículo 212 del Anexo II del code général des impôts francés, en la redacción que resulta del Decreto nº 1163, de 29 de diciembre de 1979, a tenor del cual:

«Los sujetos pasivos que no realicen exclusivamente operaciones con derecho a deducción pueden deducir una fracción del Impuesto sobre el Valor Añadido que haya gravado los bienes que forman parte del inmovilizado igual al importe de este

Impuesto multiplicado por el coeficiente resultante de la relación que existe entre la cuantía anual de los ingresos correspondientes a las operaciones con derecho a deducción y la cuantía anual de los ingresos correspondientes a la totalidad de las operaciones realizadas [...]»

9 Según la Administración Tributaria, dado que los rendimientos financieros de los depósitos de tesorería efectuados por Régie estaban exentos de IVA de conformidad con las letras a) y d) del número 1 del punto C del artículo 261 del code général des impôts, por las que se adapta el Derecho francés a los números 1 y 3 de la letra d) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva, sólo podía efectuarse una deducción a prorrata. Por otra parte, con arreglo a la circular administrativa 3 D, de 18 de febrero de 1981, vigente en el momento en que se produjeron los hechos, la Administración Tributaria consideró que el volumen de negocios correspondiente a las operaciones de depósito en entidades financieras no podía excluirse del cálculo de la prorrata en concepto de «operaciones accesorias financieras» en el sentido del apartado 2 del artículo 19 de la Sexta Directiva, ya que los ingresos producidos por dicha actividad excedían del umbral del 5 % de los ingresos totales de la empresa.

10 Por tanto, se notificó a Régie una liquidación de oficio relativa al IVA, que aquélla impugnó ante el tribunal administratif de Grenoble. Dado que éste desestimó su demanda, Régie interpuso recurso de apelación ante la cour administrative d'appel de Lyon.

11 En su resolución de 26 de octubre de 1994, este último órgano jurisdiccional consideró que, por no haber llevado una contabilidad separada sobre sus operaciones financieras y por no haber afectado medios humanos y materiales específicos a dichas operaciones, no podía considerarse que Régie hubiera cumplido todas las obligaciones que se imponen para que aquéllas constituyan actividades de sectores distintos. En consecuencia, no podía invocar la constitución de uno de tales sectores para sus depósitos de tesorería.

12 En cambio, la cour administrative d'appel de Lyon consideró que era necesario pedir al Tribunal de Justicia que se pronunciara sobre si la interpretación que hizo la Administración Tributaria del artículo 212 del Anexo II del code général des

impôts era compatible con la Sexta Directiva. A tal efecto, suspendió el procedimiento y pidió al Tribunal de Justicia que se pronunciara con carácter prejudicial a efectos de determinar si:

«— en primer lugar, teniendo en cuenta su tenor literal, las citadas disposiciones del artículo 19 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que cuando una empresa sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido, que también obtiene rendimientos financieros en concepto de remuneración de los depósitos de excedentes de tesorería, ejerce su derecho a deducción, dichas operaciones financieras deben, en principio, afectar o no al ejercicio de este derecho, teniendo en cuenta su naturaleza en relación con el ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido;

— en segundo lugar, en el supuesto de que afectasen al derecho a deducción, si los rendimientos financieros deben incluirse en el denominador de la prorrata, o quedar excluidos de él a causa de su naturaleza o en cuanto "operaciones accesorias financieras", contempladas en el apartado 2 del artículo 19 de la Sexta Directiva, habida cuenta de su cuantía o de su proporción respecto a los ingresos totales o también de la circunstancia de que las operaciones de que se trata constituyen una prolongación directa y permanente de la actividad imponible o, finalmente, por cualquier otro motivo.»

13 Mediante sus dos cuestiones, que deben examinarse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente, que se dilucide si el apartado 2 del artículo 19 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los rendimientos financieros percibidos por una empresa de administración de fincas como remuneración de depósitos, efectuados por su propia cuenta, de fondos entregados por los propietarios o los arrendatarios deben incluirse en el denominador de la fracción que se utiliza para el cálculo de la prorrata de deducción.

14 Para responder a esta cuestión, debe comprobarse en primer lugar si los depósitos de que se trata entran en el ámbito de aplicación del IVA.

15 A este respecto, del artículo 2 de la Sexta Directiva, que define el ámbito de aplicación del IVA, se desprende que sólo están sujetas a este impuesto las actividades de carácter económico. A tenor del apartado 1 del artículo 4, se considera sujeto pasivo quien realice con carácter independiente alguna de tales actividades económicas. El concepto de «actividades económicas» se define en el apartado 2 del artículo 4 como comprensivo de todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios y, en especial, de las operaciones que implican la explotación de un bien material o inmaterial con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo. Finalmente, del número 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva resulta que el sujeto pasivo debe actuar «como tal» para que una operación pueda estar sujeta al Impuesto sobre el Valor Añadido.

16 En el caso de autos, ha de indicarse que, como se ha señalado ya en el apartado 6 de la presente sentencia, Régie se convierte en propietaria de los fondos que le confían los copropietarios y los arrendatarios cuyas fincas administra, aun cuando esté obligada a devolverlos. Por otra parte, la constante renovación de las operaciones de depósito de dinero garantiza cierta permanencia en el saldo de las cuentas bancarias abiertas por Régie. Por tanto, los depósitos que esta última efectúa en las entidades financieras pueden analizarse como prestaciones de servicios realizados a las entidades financieras y que consisten en un préstamo de dinero de duración determinada, debidamente remunerado mediante el pago de intereses.

17 A diferencia de la percepción de dividendos por una sociedad holding respecto a la cual el Tribunal de Justicia consideró, en la sentencia de 22 de junio de 1993, Sofitam (C-333/91, Rec. p. I-3513), apartado 13, que, al no ser contraprestación de ninguna actividad económica, no estaba comprendida dentro del ámbito de aplicación del IVA, los intereses percibidos por una empresa de administración de fincas en concepto de remuneración de depósitos, efectuados por su propia cuenta, de fondos entregados por los copropietarios o los arrendatarios, no pueden excluirse del ámbito de aplicación del IVA, ya que el pago de intereses no resulta de la simple propiedad del bien, sino que constituye la contraprestación de la puesta a disposición de un tercero de un capital.

18 En efecto, las prestaciones de servicios, como los depósitos en los bancos realizados por un administrador de comunidades de propietarios, no quedarían sujetas al

Impuesto sobre el Valor Añadido si las efectuaran personas que no actúan en calidad de sujeto pasivo. No obstante, en el procedimiento principal, la percepción por un administrador de comunidades de propietarios de los intereses producidos por el depósito de las cantidades que recibe de sus clientes en el marco de la administración de sus fincas constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible, de forma que dicho administrador actúa como sujeto pasivo cuando efectúa dicho depósito.

19 En la medida en que los depósitos de Régie en entidades financieras se consideran prestaciones de servicios que entran en el ámbito de aplicación del IVA, procede declarar que tales depósitos están exentos con arreglo a los números 1 y 3 de la letra d) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva.

20 Por consiguiente, es necesario preguntarse si constituyen operaciones accesorias financieras en el sentido del apartado 2 del artículo 19.

21 A este respecto, hay que indicar que la no inclusión de las operaciones accesorias financieras en el denominador de la fracción que se utiliza para el cálculo de la prorrata, conforme al artículo 19 de la Sexta Directiva, tiene por objeto asegurar el respeto del objetivo de perfecta neutralidad que garantiza el sistema común de IVA. Como ha señalado el Abogado General en el punto 39 de sus conclusiones, si todos los resultados de las operaciones financieras del sujeto pasivo que tienen relación con una actividad imponible tuvieran que incluirse en dicho denominador, aun cuando la obtención de tales resultados no implique ningún empleo de bienes o de servicios por los que debe pagarse el IVA o, por lo menos, sólo implique una utilización muy limitada de estos bienes o servicios, se falsearía el cálculo de la deducción.

22 No obstante, procede recordar que los depósitos de las empresas de administración de fincas tienen su origen en las provisiones de fondos que les confían los copropietarios y arrendatarios cuyas fincas administran. De acuerdo con sus clientes, estas empresas pueden depositar tales cantidades, por su propia cuenta, en entidades financieras. De esta manera, como ha señalado el Tribunal de Justicia en el apartado 18 de la presente sentencia, la percepción de los intereses producidos por

dichos depósitos constituye la prolongación directa, permanente y necesaria de la actividad imponible de las empresas de administración de fincas. Por consiguiente, estos depósitos no pueden calificarse de operaciones accesorias en el sentido del apartado 2 del artículo 19 de la Sexta Directiva y su cómputo en el cálculo de la prorrata de deducción no puede afectar a la neutralidad del sistema del Impuesto sobre el Valor Añadido.

23 En estas circunstancias, procede responder a las dos cuestiones prejudiciales que el apartado 2 del artículo 19 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que los rendimientos financieros percibidos por una empresa de administración de fincas en concepto de remuneración de depósitos, efectuados por su propia cuenta, de fondos entregados por los propietarios o los arrendatarios, deben incluirse en el denominador de la fracción que se utiliza para el cálculo de la prorrata de deducción.

Costas

24 Los gastos efectuados por el Gobierno helénico y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por la cour administrative d'appel de Lyon mediante resolución de 26 de octubre de 1994, declara:

El apartado 2 del artículo 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, debe interpretarse en el sentido de que los rendimientos financieros percibidos por una empresa de administración de fincas en concepto de remuneración de depósitos, efectuados por su propia cuenta, de fondos entregados por los propietarios o los arrendatarios, deben incluirse en el denominador de la fracción que se utiliza para el cálculo de la prorrata de deducción.

Edward Puissochet Moitinho de Almeida

Gulmann Wathelet

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 11 de julio de 1996.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

D.A.O. Edward