Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 16 de febrero de 2012*

«Fiscalidad — Sexta Directiva IVA — Deducción del impuesto soportado — Artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 — "Subvenciones" utilizadas para la compra de bienes y servicios — Limitación del derecho a deducción»

En el asunto C-25/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), mediante resolución de 10 de noviembre de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de enero de 2011, en el procedimiento entre

Varzim Sol — Turismo, Jogo e Animação S.A.

y

Fazenda Pública,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por la Sra. A. Prechal, Presidenta de Sala, y los Sres. L. Bay Larsen (Ponente) y E. Jarašiūnas, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Varzim Sol — Turismo, Jogo e Animação S.A., por el Sr. A. Jacinto y la Sra. M. Brás, abogados;

— en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L. Inez Fernandes, en calidad de agente;

— en nombre del la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. P. Guerra e Andrade, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

* Lengua de procedimiento: portugués.

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 17, apartados 2 y 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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Varzim Sol — Turismo, Jogo e Animação S.A. (en lo sucesivo, «Varzim Sol») y Fazenda Pública en relación con las liquidaciones complementarias del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») y con los intereses de demora correspondientes a los ejercicios de 2002 a 2004.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva dispone que estarán sujetas al IVA lo mismo «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal» que «las importaciones».

4 El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, tiene la siguiente readacción:

«A.En el interior del país

«1. La base imponible estará constituida:

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

5 En los apartados 2 y 5, el artículo 17 de la Sexta Directiva, que regula el nacimiento y alcance del derecho a deducir, dispone lo siguiente:

«2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del [IVA], devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

b) las cuotas del [IVA], devengadas o ingresadas, por los bienes importados;

c) las cuotas del [IVA] devengadas conforme a la letra a) del apartado 7 del artículo 5, y al apartado 3 del artículo 6;

[...]

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

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

Esto no obstante, los Estados miembros podrán:

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

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

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

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

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

[...]»

6 El artículo 19 de la misma Directiva, que establece las reglas aplicables para el cálculo de la prorrata de deducción, establece en su apartado 1:

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

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

— en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el [IVA], relativa a las operaciones reflejadas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción. Los Estados miembros estarán facultados para incluir igualmente en el denominador la cuantía de las subvenciones que no sean las enunciadas en la letra a) del apartado 1 del punto B 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 nacional

7 El artículo 23 del Código del IVA dispone lo siguiente:

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

2. No obstante lo dispuesto en el apartado anterior, el sujeto pasivo podrá efectuar la deducción en función de la afectación real de la totalidad o de una parte de los bienes y servicios utilizados, siempre que informe previamente de ello a la Dirección General de Impuestos Directos e Indirectos, sin perjuicio de la facultad que asiste a esta última de imponer condiciones especiales al sujeto pasivo o poner fin a dicho procedimiento en caso de que se produzcan distorsiones importantes en la aplicación del impuesto.

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

a) cuando el sujeto pasivo realice actividades económicas diferenciadas;

b) cuando de la aplicación del procedimiento contemplado en el apartado 1 se deriven distorsiones importantes en la aplicación del impuesto.

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

[...]»

8 A las sociedades beneficiarias de una concesión de la explotación de juegos de azar en una zona destinada al juego les resultarán aplicables, en particular, las disposiciones del Decreto-ley nº 422/89, de 2 de diciembre de 1989, en su versión modificada. El artículo 16 de este Decreto-ley dispone:

«1. Sin perjuicio de las restantes obligaciones contempladas en la presente norma, en la legislación complementaria y en los respectivos contratos de concesión, las sociedades concesionarias deberán asumir los siguientes compromisos:

[...]

b) organizar con regularidad, en locales del casino previstos al efecto, programas de animación de un elevado nivel artístico;

c) promover y organizar manifestaciones turísticas, culturales y deportivas; participar en iniciativas oficiales de la misma naturaleza, destinadas a fomentar el turismo en la zona de juego de que se trate, y prestar apoyo o llevar a cabo directamente la promoción de la zona de juego en el extranjero [...].

2. A fin de cumplir las obligaciones previstas en las letras b) y c) del apartado anterior, los concesionarios deberán destinar una cantidad que corresponda como mínimo al 3 % de los ingresos brutos obtenidos del juego a lo largo del año precedente, o del año en curso si se trata del primer año de vigencia de la concesión. En cada caso, la cantidad destinada al cumplimiento de dichas obligaciones no podrá ser inferior al 1 % de los mencionados ingresos.»

9 El régimen contractual de las concesiones de explotación de los juegos de azar en las zonas destinadas al juego resultó modificado por el Decreto-ley nº 275/2001, de 17 de octubre de 2001. El artículo 2, de dicho Decreto-ley dispone lo siguiente:

«4.Las contrapartidas anuales a las que seguirán estando sujetos los concesionarios de las zonas destinadas al juego de Algarve, Espinho, Estoril y Póvoa de Varzim no podrán ser inferiores a las cantidades indicadas en el cuadro que figura en anexo [...]»

10 El artículo 5 de dicho Decreto-ley, que contiene el régimen de deducción de las cargas en el sector de la animación y de la promoción turística, dispone lo siguiente:

«1. En el marco de las contrapartidas anuales de la explotación que deben prestar las sociedades concesionarias [...] se aplicará una deducción, hasta el 1 % de los ingresos brutos derivados del juego, sobre las cargas relativas al cumplimiento de las obligaciones previstas en el artículo 16, apartado 1, letras b) y c) del Decreto-ley nº 422/89 [...], cargas que no podrán ser inferiores al 3 % de los ingresos brutos derivados del juego.

2. En el supuesto de que dichas cargas, sumadas al coste líquido de las actividades de animación y de restauración y a las cargas de publicidad y marketing, superen un importe equivalente al 3 % de los ingresos brutos derivados del juego, los concesionarios […] tendrán derecho, con carácter complementario, a deducir el 50 % de las cargas en exceso del referido mínimo exigible, sin que esta deducción adicional pueda exceder del 3 % de los ingresos brutos derivados del juego.

3. En lo que atañe a las zonas destinadas al juego de Póvoa de Varzim [...], esta última deducción sólo podrá practicarse, en su caso, dentro del límite del 25 % del incremento de los ingresos brutos derivados del juego correspondientes a cada ejercicio en relación con el ejercicio anterior.»

11 Las mencionadas normas sobre deducción de las cargas en el sector de la animación y de la promoción turística se reproducen en el contrato de concesión de la explotación de los juegos de azar en la zona permanente de Póvoa de Varzim, atribuida a la sociedad Varzim Sol.

Litigio principal y cuestión prejudicial

12 Varzim Sol gestiona un casino basándose en un contrato de concesión de la explotación de los juegos de azar en la zona permanente de Póvoa de Varzim, celebrado el 14 de diciembre de 2001. En virtud del mencionado contrato, está obligada a llevar a cabo una serie de acciones de animación artística y cultural, así como a participar en la promoción de la zona en donde radica el casino.

13 Varzim Sol realiza indistintamente actividades en el sector del juego, que están exentas del IVA; en los sectores de la restauración y de la animación, que están sujetos al IVA, y en el sector administrativo y financiero, con deducción parcial del IVA. En los sectores sujetos al IVA, la deducción del impuesto soportado se efectúa según el método de la afectación real, de conformidad con el artículo 23, apartado 2, del Código del IVA.

14 Por otro lado, en virtud de la normativa aplicable y del contrato de concesión, Varzim Sol está obligada a abonar al Estado portugués no sólo una contrapartida inicial, sino también una contrapartida anual calculada sobre la base de los ingresos obtenidos en el sector del juego. Tiene la facultad de deducir

de dicha contrapartida una parte de los gastos en que haya incurrido a fin de dar cumplimiento a las obligaciones de animación y de promoción turística que le incumben. La cuantía de dicha deducción depende tanto del importe de los gastos realizados como de la cuantía de los ingresos obtenidos con la actividad del juego.

15 A raíz de una inspección de Hacienda, Varzim Sol fue objeto de varias liquidaciones complementarias por importe de 496 697,14 euros, correspondientes a los ejercicios de 2002 a 2004. Tales correcciones obedecen a discrepancias con el método empleado por Varzim Sol para calcular el importe deducible del IVA soportado en los sectores de la restauración y la animación.

16 En efecto, la Fazenda Pública sostiene que la deducción practicada sobre la contrapartida anual en compensación de las cargas relativas a la animación y a la promoción debe calificarse de subvención de explotación en el sentido del artículo 23, apartado 4, del Código del IVA. A juicio de la Fazenda Pública, en la medida en que dicha subvención no está sujeta al IVA, las actividades de restauración y de animación deben tener la consideración de actividades mixtas. Por consiguiente, la deducción del IVA soportado en los mencionados sectores deberá efectuarse sobre la base de una prorrata que permita tener en cuenta simultáneamente las actividades exentas y las actividades sujetas a gravamen.

17 Varzim Sol abonó las cantidades que se le reclamaban, pero interpuso un recurso contencioso-administrativo, que fue desestimado por el tribunal administrativo e fiscal do Porto. Varzim Sol interpuso recurso de apelación ante el Supremo Tribunal Administrativo.

18 Varzim Sol sostiene que, aun suponiendo que el importe deducido deba calificarse de subvención —lo que según ella, desde luego, no es así—, no puede tener incidencia en la deducción del IVA correspondiente a sujetos pasivos que, en el marco del método de afectación real, realizan únicamente operaciones sujetas a imposición, y no exentas, tales como las actividades de restauración y de animación, que confieren derecho a la deducción del IVA soportado.

19 Con carácter subsidiario, Varzim Sol sostiene que la argumentación de la Fazenda Pública, que hizo suya el tribunal administrativo e fiscal do Porto, conduce a una distorsión en materia de deducción del IVA, y ello contraviniendo la Sexta Directiva tal como la interpretó el Tribunal de Justicia en las sentencias de 6 de octubre de 2005, Comisión/España (C-204/03, Rec. p. I-8389), y Comisión/Francia (C-243/03, Rec. p. I-8411).

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

«1) ¿Es compatible el artículo 23 del Código […] del IVA con los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Sexta Directiva […]?

2) En caso [de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial], ¿resulta conforme con los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la citada Directiva establecer una prorrata específica de deducción del [IVA] soportado por sujetos pasivos que realizan únicamente operaciones sujetas a imposición, aunque sea por afectación real, basándose en la existencia de subvenciones no sujetas a tributación en dicho sector (“inputs”), con arreglo al citado artículo 23?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad

21 La República Portuguesa invoca, con carácter principal, la inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial.

22 En efecto, por lo que se refiere a la primera cuestión prejudicial, dicho Estado miembro alega que ésta tiene por objeto la apreciación de la compatibilidad del Derecho nacional portugués —a saber, el artículo 23 del Código del IVA— con determinadas normas del sistema común del IVA.

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

24 Añade que la imprecisión de que adolece la primera cuestión prejudicial implica, incluso, que deba considerarse que mediante dicha cuestión se pide al Tribunal de Justicia una opinión de carácter genérico, lo que no puede admitirse en el marco del artículo 267 TFUE.

25 Según dicho Estado miembro, las anteriores consideraciones resultan asimismo aplicables, en lo sustancial, a la segunda cuestión prejudicial.

26 Por consiguiente, concluye la República Portuguesa, las lagunas de la resolución de remisión no permiten que el Tribunal de Justicia dé una respuesta útil, ni tampoco que los Estados miembros y los demás interesados presenten observaciones en el presente asunto.

27 A este respecto, procede recordar, en primer lugar, que el sistema de cooperación instaurado por el artículo 267 TFUE se basa en una clara separación de funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia. En el marco de un procedimiento entablado con arreglo a dicho artículo, la interpretación de las normas nacionales es tarea de los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros y no del Tribunal de Justicia, sin que corresponda a éste pronunciarse sobre la compatibilidad de normas de Derecho interno con el Derecho de la Unión. Sin embargo, el Tribunal de Justicia es competente para proporcionar al órgano jurisdiccional nacional todos los elementos de interpretación relacionados con el Derecho de la Unión que puedan permitirle apreciar la compatibilidad de las normas de Derecho interno con la normativa de la Unión (sentencias de 6 de marzo de 2007, Placanica y otros, C-338/04, C-359/04 y C-360/04, Rec. p. I-1891, apartado 36, así como de 8 de septiembre de 2009, Liga Portuguesa de Futebol Profissional y Bwin International, C-42/07, Rec. p. I-7633, apartado 37).

28 Si bien es verdad que las cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente instan literalmente al Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre la compatibilidad de una disposición de Derecho interno con el Derecho de la Unión, no es menos cierto que nada le impide al Tribunal de Justicia dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente proporcionándole los elementos de interpretación relativos al Derecho de la Unión que le permitan pronunciarse sobre la compatibilidad con éste del Derecho interno (véase, en este sentido, la sentencia Placanica y otros, antes citada, apartado 37).

29 En segundo lugar, debe recordarse que la negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder adecuadamente a las cuestiones que se le hayan planteado (véanse, entre otras, las sentencias de 15 de diciembre de 1995, Bosman, C-415/93, Rec. p. I-4921, apartado 61, y de 31 de marzo de 2011, Schröder, C-450/09, Rec. p. I-2497, apartado 17).

30 Por lo que se refiere, más concretamente, a la información que ha de proporcionarse al Tribunal de Justicia en el marco de una resolución de remisión, tal información no sólo sirve para que el Tribunal de Justicia pueda dar respuestas útiles al órgano jurisdiccional remitente, sino que también ha de ofrecer a los Gobiernos de los Estados miembros y a los demás interesados la posibilidad de presentar observaciones conforme al artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia de la Unión Europea. A estos efectos, es necesario que el juez nacional defina el contexto fáctico y el régimen normativo en el que se inscriben las cuestiones que plantea o que, al menos, explique los supuestos de hecho en los que se basan tales cuestiones (véase la sentencia Schröder, antes citada, apartado 18).

31 Así pues, cuando la información que proporciona el órgano jurisdiccional remitente sea suficiente para exponer el objeto del litigio principal y las principales cuestiones debatidas en él en relación con el ordenamiento jurídico de la Unión, así como para permitir, tanto que los Estados miembros presenten observaciones conforme al artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia y participen eficazmente en el procedimiento entablado ante éste, como que el Tribunal de Justicia ofrezca una respuesta útil al tribunal remitente, deberá considerarse admisible la petición de decisión prejudicial (véase, en este sentido, la sentencia Schröder, antes citada, apartados 19, 21 y 22).

32 En el caso de autos, la resolución de remisión indica que, por lo que respecta a las actividades de restauración y de animación que Varzim Sol lleva a cabo y que están sujetas al IVA, la deducción del IVA soportado se practica según el método de afectación real. Por otra parte, en lo que atañe a la contrapartida anual calculada sobre la base de los ingresos obtenidos en el sector del juego, que Varzim Sol está obligada a abonar al Estado, esta sociedad está autorizada a deducir de dicha contrapartida una parte de los gastos en que haya incurrido para dar cumplimiento a las obligaciones de animación y de promoción turística que le incumben. Según la Administración tributaria, en la medida en que la mencionada deducción constituye una subvención de explotación que no está sujeta al IVA, las actividades de restauración y de animación deben tener la consideración de actividades mixtas y, en consecuencia, la deducción del IVA soportado en los referidos sectores deberá efectuarse sobre la base de una prorrata que permita tener en cuenta a la vez las actividades exentas y las actividades sujetas a gravamen. Varzim Sol, por su parte, sostiene que esta supuesta subvención no puede tener incidencia en la deducción del IVA correspondiente a sujetos pasivos que, en el marco del método de afectación real, realizan únicamente operaciones sujetas a gravamen y no exentas, tales como las actividades de restauración y de animación, que confieren derecho a la deducción del IVA soportado.

33 Los anteriores elementos son suficientes con arreglo a la jurisprudencia recordada en los apartados 30 y 31 de la presente sentencia. Por lo demás, no existe ningún indicio que permita considerar que la información proporcionada por el órgano jurisdiccional nacional no haya permitido que los interesados a que se refiere el artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia presenten observaciones conforme a dicho artículo y participen eficazmente en el procedimiento entablado ante éste.

34 De todo lo expuesto se deduce que la petición de decisión prejudicial es admisible.

Sobre el fondo

35 Mediante las cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide sustancialmente que se dilucide si los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que, cuando un Estado miembro autoriza a los sujetos pasivos mixtos a efectuar la deducción prevista en las citadas disposiciones según el procedimiento de afectación real de la totalidad o de una parte de los bienes y servicios, dicho Estado miembro proceda a calcular, respecto de todos los sectores en los que tales sujetos pasivos realicen únicamente operaciones sujetas a gravamen, el importe deducible incluyendo las «subvenciones» no sujetas a gravamen en el denominador de la fracción que sirve para determinar la prorrata de deducción.

36 Procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducir establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores. Toda limitación del derecho a la deducción del IVA incide en el nivel de la carga fiscal y debe aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros. Por ello, sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Sexta Directiva (véase, en particular, la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 28).

37 A este respecto, el artículo 17, apartado 1, de dicha Directiva dispone que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible y el apartado 2 de este artículo autoriza al sujeto pasivo, en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, a deducir del impuesto del que es deudor el IVA debido o pagado 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 (véase la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 29).

38 Por lo que respecta a los sujetos pasivos mixtos, del artículo 17, apartado 5, párrafos primero y segundo, de la Sexta Directiva se desprende que el derecho de deducción se calcula según una prorrata determinada conforme al artículo 19 de esa misma Directiva. El referido artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, faculta no obstante a los Estados miembros a prever alguno de los otros métodos de determinación del derecho de deducción enumerados en dicho párrafo, en particular, el establecimiento de una prorrata separada 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 concreta (véase la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 30).

39 El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva dispone que las subvenciones directamente vinculadas al precio de un bien o de un servicio están sujetas a tributación al igual que éste. Por lo que respecta a las demás subvenciones distintas de las directamente vinculadas a los precios, el artículo 19, apartado 1, de la referida Directiva establece que los Estados miembros tienen la facultad de incluirlas en el denominador del cálculo de la prorrata aplicable cuando un sujeto pasivo efectúa indistintamente operaciones que conlleven derecho a deducción y operaciones exentas (véase la sentencia Comisión/Francia, antes citada, apartado 31).

40 En lo que atañe al litigio principal, consta que se autorizó a Varzim Sol a efectuar la deducción según un método distinto del método de prorrata determinada en virtud del artículo 19 de la Sexta Directiva, a saber, según el procedimiento de afectación real de la totalidad o de una parte de los bienes y servicios a una actividad concreta, método contemplado en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la misma Directiva.

41 Pues bien, como quiera que las actividades que Varzim Sol realiza en los sectores de la restauración y de la animación están sujetas al IVA, el derecho a deducción según el método de afectación real abarca la totalidad del IVA que haya gravado las operaciones realizadas en fases anteriores.

42 En efecto, teniendo en cuenta que el sujeto pasivo fue autorizado a practicar la deducción siguiendo el método de afectación real, las disposiciones del artículo 19 de la Sexta Directiva no resultan aplicables y, en consecuencia, no pueden limitar el derecho a la deducción en los mencionados sectores de la restauración y de la animación, tal como resulta de dicha Directiva.

43 Habida cuenta de las precedentes consideraciones, procede responder a las cuestiones planteadas que los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que, cuando un Estado miembro autoriza a los sujetos pasivos mixtos a efectuar la deducción prevista en las citadas disposiciones según el procedimiento de afectación real de la totalidad o de una parte de los bienes y servicios, dicho Estado miembro proceda a calcular, respecto de todos los sectores

en los que tales sujetos pasivos realicen únicamente operaciones sujetas a gravamen, el importe deducible incluyendo las «subvenciones» no sujetas a gravamen en el denominador de la fracción que sirve para determinar la prorrata de deducción.

Costas

44 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:

Los artículos 17, apartados 2 y 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, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que, cuando un Estado miembro autoriza a los sujetos pasivos mixtos a efectuar la deducción prevista en las citadas disposiciones según el procedimiento de afectación real de la totalidad o de una parte de los bienes y servicios, dicho Estado miembro proceda a calcular, respecto de todos los sectores en los que tales sujetos pasivos realicen únicamente operaciones sujetas a gravamen, el importe deducible incluyendo las «subvenciones» no sujetas a gravamen en el denominador de la fracción que sirve para determinar la prorrata de deducción.

Firmas