SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 6 de marzo de 2008 *

En el asunto C-98/07,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Højesteret (Dinamarca), mediante resolución de 19 de febrero de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de febrero de 2007, en el procedimiento entre

Nordania Finans A/S,

BG Factoring A/S

y

Skatteministeriet,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de Sala, y el Sr. G. Arestis, la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. E. Juhász y J. Malenovský (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;
Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

* Lengua de procedimiento: danés.

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 6 de diciembre de 2007;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Nordania Finans A/S y BG Factoring A/S, por los Sres. H.S. Hansen y T.K. Kristjánsson, advokater;

— en nombre del Gobierno danés, por la Sra. B. Weis Fogh, en calidad de agente, asistida por el Sr. K. Lundgaard Hansen, advokat;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. D. Triantafyllou y S. Schønberg, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 13 de diciembre de 2007;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 19, apartado 2, 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, por una parte, Nordania Finans A/S (en lo sucesivo, «Nordania Finans») y BG Factoring A/S (en lo sucesivo, «BG Factoring»), sucesoras de los derechos de BG Erhvervsfinans A/S (en lo sucesivo, «Erhvervsfinans»), todas ellas sociedades danesas, y, por otra, el Skatteministeriet (Ministerio de Hacienda), en relación con el derecho a deducción parcial del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que podía corresponder a Erhvervsfinans por sus gastos generales.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 A tenor del duodécimo considerando de la Sexta Directiva:

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

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

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

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

[…]»

5 El artículo 19 de la Sexta Directiva, titulado «Cálculo de la prorrata de deducción», tiene el siguiente tenor:

«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 [A] del artículo 11.

La cifra de prorrata, válida para el año natural, quedará determinada en un porcentaje que será redondeado en la unidad superior.

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 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. Cuando los Estados miembros hagan uso de la posibilidad prevista en el apartado 5 del artículo 20 de no exigir la regularización para los bienes de inversión, podrán incluir el producto de la cesión de estos bienes en el cálculo de la prorrata de deducción.

[…]»

6 El artículo 20 de la Sexta Directiva, que fija determinadas reglas relativas a la regularización de las deducciones, prevé:

«1. Las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros, […]

[…]

2. En lo que concierne a los bienes de inversión, la regularización se practicará durante un período de cinco años, que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos. […]

[…]

3. En los casos de entregas durante el período de regularización, el bien de inversión se considerará como si hubiera quedado afectado a una actividad económica del sujeto pasivo hasta la expiración del período de regularización. […]

[…]

4. En la aplicación de los apartados 2 y 3 los Estados miembros podrán:

— definir la noción de bienes de inversión;

[…]

5. Si en un Estado miembro la aplicación de lo dispuesto en los apartados 2 y 3 diese un resultado insignificante, dicho Estado podrá proceder, sin perjuicio de la consulta prevista en el artículo 29, a su no aplicación, habida cuenta de la incidencia global del impuesto en el Estado miembro de que se trate y de la necesidad de simplificaciones administrativas y siempre que no se deriven de ello distorsiones de la competencia.

[…]»

Normativa nacional

7 La Ley relativa al IVA (momsloven) adapta el Derecho danés a la Sexta Directiva. A tenor del artículo 38, apartado 1, de dicha Ley, en su versión de 18 de mayo de 1994:

«Respecto de bienes y servicios que una empresa registrada utiliza tanto para actividades que dan derecho a deducción en virtud del artículo 37 como para otras actividades en su empresa, podrá practicarse una deducción respecto de aquella parte del impuesto que sea proporcional a la cuantía del volumen de negocios de la parte de la actividad que tiene que registrarse. Se excluirán del cálculo de la cuantía del volumen de negocios las cantidades accesorias a la entrega de bienes de inversión utilizados en la empresa. Se considerarán bienes de inversión la maquinaria, equipos y bienes de empresa similares cuyo precio de venta (excluido el IVA en virtud de esta Ley) sea superior a 50.000 DKK [desde 1996, 75.000 DKK] […].»

Litigio principal y cuestión prejudicial

8 Nordania Finans y BG Factoring son dos sociedades que pertenecen a un mismo grupo, nacidas de la reestructuración de éste tras la liquidación, en 2001, de Erhvervsfinans.

9 Durante el período que abarca los años 1995 a 1998, Erhvervsfinans ejerció una actividad de arrendamiento-venta de vehículos de motor, sometida al IVA. En 1998, dicha actividad abarcó 4.500 vehículos. Asimismo, Erhvervsfinans desarrollaba una actividad de prestación de servicios financieros, exenta de IVA. Por ello, estaba obli-

gada a calcular la prorrata para determinar la cuantía a la que se refería el derecho a deducción parcial del IVA al que podía tener derecho sobre sus gastos generales.

10 En el marco de este cálculo, Erhvervsfinans tomó en consideración el volumen de negocios resultante de la venta de los vehículos a la expiración de los contratos de arrendamiento-venta. En efecto, consideró que dichos vehículos no eran «bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa» en el sentido del artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva.

11 Mediante resolución de 17 de noviembre de 1999, las autoridades tributarias locales danesas se opusieron a dicha apreciación, considerando que los referidos vehículos constituían tales bienes y, por tanto, que el volumen de negocios resultante de la venta de los referidos vehículos no podía ser tomado en consideración para el cálculo de la citada prorrata.

12 Erhvervsfinans impugnó dicha resolución ante el Landsskatteret (tribunal en materia tributaria) que, mediante auto de 27 de abril de 2001, estimó su recurso.

13 El Skatteministeriet interpuso recurso de apelación contra dicho auto ante el Østre Landsret (tribunal regional oriental), el cual, estimando que los vehículos de que se trataba eran bienes de inversión, revocó la resolución del Landsskatteret mediante sentencia de 16 de diciembre de 2003.

14 Nordania Finans y BG Factoring, que, entre tanto, sucedieron en sus derechos a Erhvervsfinans, impugnaron dicha sentencia ante el Højesteret (Tribunal Supremo) el 9 de febrero de 2004.

15 En este contexto, el Højesteret decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse la expresión "bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa", que figura en el artículo 19, apartado 2, de la […] [Sexta Directiva] […], en el sentido de que comprende los bienes que compra una empresa de arrendamiento financiero con la finalidad, por una parte, de arrendarlos y, por otra, de revenderlos a la expiración de los contratos de arrendamiento-venta?»

Sobre la cuestión prejudicial

16 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide concretamente que se dilucide si el artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa» incluye los vehículos que una empresa de arrendamiento financiero adquiere con el fin —como sucede en el asunto principal—, de arrendarlos y posteriormente venderlos a la expiración de los contratos de arrendamiento-venta.

17 Con carácter preliminar, es preciso recordar que, para determinar el alcance de una disposición de Derecho comunitario, hay que tener en cuenta tanto sus términos como su contexto y su finalidad (sentencias de 15 de octubre de 1992, Tenuta il Bosco, C-162/91, Rec. p. I-5279, apartado 11; de 16 de enero de 2003, Maierhofer, C-315/00, Rec. p. I-563, apartado 27, y de 8 de diciembre de 2005, Jyske Finans, C-280/04, Rec. p. I-10683, apartado 34). Además, debe recordarse que de las exigencias tanto de la aplicación uniforme del Derecho comunitario como del principio de igualdad se desprende que el tenor de una disposición de Derecho comunitario que no contenga una remisión al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance normalmente debe ser objeto en toda la Comunidad de una interpretación autónoma y uniforme que debe buscarse teniendo en cuenta el contexto de dicha disposición y el objetivo que la normativa de que se trate pretende alcanzar (véanse,

en particular, las sentencias de 15 de julio de 2004, Harbs, C-321/02, Rec. p. I-7101, apartado 28, y de 18 de octubre de 2007, Österreichischer Rundfunk, C-195/06, Rec. p. I-8817, apartado 24).

18 A este respecto, debe señalarse que el artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva no incluye ninguna remisión expresa al Derecho de los Estados miembros para determinar su sentido y su alcance, y que su redacción no permite, por sí misma, considerar con certeza que haga referencia a bienes como de los que se trata en el litigio principal. Por ello, es preciso tener en cuenta el contexto y la finalidad de dicha disposición.

19 En cuanto a su contexto, procede recordar que el artículo 19 de la Sexta Directiva forma parte de su título XI, consagrado al régimen de las deducciones. El derecho a deducir, establecido en el artículo 17, apartado 2, de la citada Directiva, el impuesto soportado por los bienes o servicios utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véase en este sentido, en particular, la sentencia de 8 de febrero de 2007, Investrand, C-435/05, Rec. p. I-1315, apartado 22 y la jurisprudencia citada).

20 Cuando el sujeto pasivo efectúe indistintamente operaciones gravadas con derecho a deducción y operaciones exentas que no conllevan tal derecho, el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva prevé que la deducción sólo se admitirá por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones gravadas. Dicha prorrata se calcula según las modalidades definidas en el artículo 19 de la citada Directiva. Así, tal como ha señalado el Abogado General en el punto 65 de sus conclusiones, estas disposiciones persiguen permitir a un sujeto pasivo que adquiere

bienes o servicios para el ejercicio, a la vez, de actividades gravadas y de actividades exentas, deducir enteramente la parte del IVA que haya gravado la adquisición de estos bienes o servicios que se supone corresponde a la proporción en la cual son utilizados para las necesidades de las actividades gravadas.

21 En este contexto, si bien el apartado 1 del artículo 19 de la Sexta Directiva prevé que la prorrata de deducción resulta de una fracción en la que figuran, en el numerador, el volumen de negocios relativo a las operaciones gravadas y, en el denominador, el volumen de negocios total incrementado, en su caso, con determinadas subvenciones, el apartado 2 del mismo artículo dispone que, no obstante, se excluye, en particular, la cuantía del volumen de negocios relativa a las entregas de bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa o relativas a operaciones accesorias inmobiliarias y financieras.

22 La finalidad del citado apartado 2 se desprende de la exposición de motivos de la Propuesta de Sexta Directiva, presentada por la Comisión de las Comunidades Europeas al Consejo de las Comunidades Europeas, el 29 de junio de 1973 (véase el *Boletín de las Comunidades Europeas,* suplemento 11/73, p. 20), según la cual «los elementos contemplados en este apartado deben excluirse del cálculo de la prorrata, a fin de evitar que puedan falsear el significado real en la medida en que tales elementos no reflejan la actividad profesional del sujeto pasivo. Tal es el caso de ventas de bienes de inversión y de operaciones accesorias inmobiliarias y financieras, es decir, que sólo tienen una importancia secundaria o accidental con relación al volumen de negocios global de la empresa. Estas operaciones únicamente están además excluidas cuando no tienen relación con la actividad profesional habitual del sujeto pasivo».

23 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado 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. 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 (sentencia de 11 de julio de 1996, Régie dauphinoise, C-306/94, Rec. p. I-3695, apartado 21).

24 Por consiguiente, al adoptar las disposiciones del artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva, el legislador comunitario excluyó deliberadamente del cálculo de la prorrata la cuantía del volumen de negocios relativa a la venta de bienes cuando dicha venta reviste un carácter inhabitual en relación con la actividad corriente del sujeto pasivo de que se trate y no requiera, por tanto, la utilización de bienes o servicios de uso mixto de una manera que sea proporcional al volumen de negocios que genera. Como ha subrayado el Abogado General en el punto 68 de sus conclusiones, la inclusión de este volumen de negocios en el cálculo de la prorrata de deducción falsearía el resultado de ésta, en el sentido de que no reflejaría la parte respectiva de utilización de los bienes o servicios afectados a un uso mixto para las actividades gravadas y las actividades exentas.

25 Por tanto, el concepto de «bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa» en el sentido del artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva no incluye aquellos cuya venta reviste, para el sujeto pasivo interesado, el carácter de una actividad económica habitual. En efecto, para el interesado, la adquisición y posterior venta de tales bienes requiere la utilización corriente de bienes y servicios de uso mixto. Dado que dicha venta está incluida entre las actividades habituales y gravadas del sujeto pasivo, el volumen de negocios correspondiente a éstas debe tenerse en cuenta para el cálculo de la prorrata de deducción de modo que ésta refleje adecuadamente la cuota de uso, para dichas actividades, de los bienes y servicios adscritos a un uso mixto, a fin de evitar que se vulnere el objetivo de neutralidad del sistema común de IVA.

26 Por ello, si, como sucede en el asunto principal, la venta, a la expiración de los contratos de arrendamiento-venta, de vehículos que son objeto de dichos contratos tiene el carácter de actividad corriente del sujeto pasivo interesado que procede a

dichas operaciones de manera profesional y sistemática, sería contrario al referido objetivo de neutralidad que este sujeto pasivo no sea liberado de la parte de la cuota de IVA que grava los gastos generales que han servido para la realización de tal venta, y, por tanto, al ejercicio de la actividad económica habitual gravada. De ello resulta que no puede considerarse que el volumen de negocios relativo a una venta de este tipo tenga por objeto «bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa» en el sentido del artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva.

27 Esta conclusión no queda desvirtuada por el hecho de que, en el marco de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de impuesto sobre el valor añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6; en lo sucesivo, «Segunda Directiva»), el Tribunal de Justicia haya considerado que el concepto de «bienes de inversión» que figura en el artículo 17, párrafo primero, tercer guión, de la citada Directiva, se refería a los bienes que, utilizados para los fines de una actividad económica, se distinguen por su carácter duradero y su valor, que hacen que los costes de adquisición normalmente no sean contabilizados como gastos corrientes, sino amortizados en el curso de varios ejercicios (sentencia de 1 de febrero de 1977, Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Rec. p. 113, apartado 12).

28 En el asunto que dio lugar a la sentencia Nederlandse Ondernemingen, antes citada, el órgano jurisdiccional remitente pretendía que se determinase, habida cuenta de la normativa neerlandesa en vigor, si un material de oficina de poco valor podía ser considerado como bienes de inversión susceptibles, en virtud del artículo 17 de la Segunda Directiva, de ser excluidos del derecho a deducir el IVA previsto por la citada Directiva. Pues bien, aun suponiendo que vehículos comprados por una empresa para el ejercicio de sus actividades económicas puedan constituir bienes de inversión en el sentido de la interpretación dada, en este contexto, al artículo 17 de la Segunda Directiva, no puede, sin embargo, deducirse exclusivamente de los criterios elaborados por el Tribunal de Justicia en dicha sentencia, que tales vehículos tengan esta calificación para la aplicación del artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva.

29 En efecto, excluir del cálculo de la prorrata de deducción, con carácter general, bienes que, utilizados para los fines de una actividad económica, se distinguen ciertamente por su carácter duradero y su valor, que hacen que los costes de adquisición no sean contabilizados normalmente como gastos corrientes, sino amortizados durante varios ejercicios, sin tener en cuenta el hecho de que su venta, a la expiración de los contratos de arrendamiento-venta, forma parte integrante de la actividad corriente del sujeto pasivo, iría directamente contra el objetivo de neutralidad del sistema común de IVA.

30 Así pues, la definición de los bienes de inversión citados en el artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva, que determina el régimen particular del cálculo de la prorrata de deducción, no coincide necesariamente con la que se ha utilizado para la aplicación del régimen general de deducción establecido por la Segunda Directiva.

31 La interpretación dada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Nederlandse Ondernemingen, antes citada, no es, por tanto, pertinente para responder a la cuestión planteada.

32 Tampoco es pertinente el hecho de que el artículo 20, apartado 4, de la Sexta Directiva atribuya a los Estados miembros la facultad de definir el concepto de bienes de inversión.

33 En efecto, por una parte, del tenor de dicha disposición resulta claramente que la facultad así concedida a los Estados miembros sólo es válida para la aplicación de los apartados 2 y 3 del citado artículo 20, que fija el régimen de regularización de las deducciones.

34 Por otra parte, la referida facultad no puede reconocerse a los Estados miembros para la aplicación de las reglas de cálculo de la prorrata definidas en el artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva sin ir contra la voluntad del legislador comunitario expresada en el duodécimo considerando de la citada Directiva, según el cual el cálculo de la prorrata debe realizarse de forma análoga en todos los Estados miembros.

35 En estas circunstancias, el régimen de regularización de las deducciones tal como se determina en el artículo 20 de la Sexta Directiva y la regla particular contenida en su artículo 19, apartado 2, última frase, que prevé la inclusión, en el cálculo de la prorrata, del producto de la cesión de los bienes de inversión a que se hace referencia, en el marco de este régimen de regularización, en el artículo 20, apartado 5, de la misma Directiva, carecen de pertinencia en relación con la interpretación que debe darse al concepto de bienes de inversión excluidos del cálculo de la prorrata en virtud de la primera frase del artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva, dado que el citado concepto debe determinarse de manera autónoma y uniforme en la Comunidad.

36 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa» no incluye los vehículos que una empresa de arrendamiento financiero adquiere con el fin —como sucede en el asunto principal— de arrendarlos y posteriormente venderlos a la expiración de los contratos de arrendamiento-venta, dado que la venta de los referidos vehículos al término de tales contratos forma parte integrante de las actividades económicas habituales de dicha empresa.

Costas

37 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 Cuarta) declara:

El artículo 19, apartado 2, 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 el concepto de «bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa» no incluye los vehículos que una empresa de arrendamiento financiero adquiere con el fin —como sucede en el asunto principal— de arrendarlos y posteriormente venderlos a la expiración de los contratos de arrendamiento-venta, dado que la venta de los referidos vehículos al término de tales contratos forma parte integrante de las actividades económicas habituales de dicha empresa.

Firmas