

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 23 de abril de 2009*

En el asunto C-74/08,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Nógrád Megyei Bíróság (Hungría), mediante resolución de 16 de julio de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de enero de 2008, en el procedimiento entre:

PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó kft

y

Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

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

* Lengua de procedimiento: húngaro.

Abogado General: Sra. J. Kokott;
Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 4 de marzo de 2009;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno húngaro, por las Sras. R. Somssich, J. Fazekas y K. Borvölgyi y el Sr. M. Fehér, en calidad de agentes;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. D. Triantafyllou y la Sra. K. Talabér-Ritz, 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

Sentencia

¹ La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 17, apartados 2 y 6, 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 planteó en el marco de un litigio entre la empresa PARAT Automotive Cabrio Textiltetőket Gyártó kft (en lo sucesivo, «PARAT») y Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (oficina tributaria local que depende de la oficina tributaria de la región del Norte de Hungría de la administración de contribuciones y del control financiero; en lo sucesivo, «APEH»), con respecto a la determinación del ámbito de aplicación del Derecho fiscal nacional relativo al derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por la compra de bienes subvencionados.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

- 3 El artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3), está redactado en los siguientes términos:

«El principio del sistema común de [IVA] consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada transacción será exigible el [IVA], liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

[...]»

⁴ A tenor del artículo 17, apartados 2, 6 y 7, de la Sexta Directiva, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18):

«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 [IVA] debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]

6. Antes de cuatro años, contados a partir de la fecha de la entrada en vigor de la presente Directiva, el Consejo determinará, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del [IVA]. Del derecho de deducción se excluirán en todo caso los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

Hasta la entrada en vigor de las normas del apartado anterior, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional en el momento de la entrada en vigor de la presente Directiva.

7. Sin perjuicio de la reserva prevista en el artículo 29, cada Estado miembro estará facultado, por razones coyunturales, para excluir total o parcialmente del régimen de deducciones algunos o todos los bienes de inversión u otros bienes. En orden a mantener unas condiciones de competencia idénticas, los Estados miembros podrán, en vez de negar la deducción, gravar los bienes que el sujeto pasivo haya fabricado por sí mismo o haya comprado en el interior del país, o haya importado, de manera que esta tributación no sobrepase la cuantía del [IVA] que gravaría la adquisición de bienes similares.»

Normativa nacional

- 5 El capítulo VIII de la Ley húngara n° LXXIV de 1992, relativa al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), en vigor el 1 de mayo de 2004 –fecha de la adhesión de la República de Hungría a la Unión Europea– contenía, en el momento de los hechos controvertidos en el litigio principal, en su artículo 38, apartado 1, letra a), relativo al desglose del impuesto soportado, bajo el título «Deducción del impuesto», la siguiente disposición:

«Desglose del impuesto soportado

El sujeto pasivo indicará en sus cuentas de manera diferenciada el importe del impuesto soportado deducible y no deducible [...]. El sujeto pasivo beneficiario de subvenciones con fondos públicos no comprendidos en la base imponible del impuesto [...] podrá, a menos que la ley anual de hacienda disponga otra cosa,

- a) en caso de subvenciones obtenidas para la adquisición de determinados bienes, ejercer su derecho a deducción únicamente con respecto a la adquisición en cuestión y hasta un importe máximo igual a la parte no subvencionada.

[...]»

- 6 La disposición antes mencionada fue derogada con efectos a 1 de enero de 2006. Sin embargo, esta medida no era retroactiva. Así, para todas las compras de bienes efectuadas con anterioridad al 31 de diciembre de 2005 se hacía un cálculo a prorrata de las subvenciones financiadas con fondos públicos.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 7 En virtud de un contrato de subvención celebrado el 11 de mayo de 2005 con el Magyar Fejlesztési Bank (Banco húngaro de desarrollo), que actuaba en nombre del Gazdasági és Közlekedési Minisztérium (Ministerio de Economía y de Transporte), PARAT efectuó una inversión a fin de ampliar a lo largo del año 2005 su capacidad de producción de techos descapotables para coches. De conformidad con este contrato, se concedió a PARAT una subvención a fondo perdido equivalente al 47 % del importe total de los gastos de inversión.
- 8 En concepto de esta inversión, PARAT contabilizó cuatro facturas emitidas por la compra de máquinas, por un total de 43.882.853 HUF, y dedujo la totalidad del IVA desglosado en estas facturas, equivalente a 10.971.718 HUF, en su declaración del IVA para el mes de septiembre de 2005.

- 9 A continuación, la Nógrád Megyei Igazgatóság Kiutalás Előtti Ellenőrzési Osztálya (división de inspección de la dirección de la Administración tributaria territorial de Nógrád) revisó la declaración antes mencionada y concluyó que PARAT debía reducir el importe del IVA deducido por la compra de las máquinas en el marco de la inversión realizada, a causa de la subvención a fondo perdido que había recibido.
- 10 A continuación, el APEH calculó el importe del IVA deducible, sobre la base de la parte de la financiación percibida (un 47%), y declaró que, en vez del importe de 10.971.718 HUF que PARAT había deducido en concepto de IVA soportado por la compra de bienes de equipo, dicha empresa tenía derecho a una deducción de 5.748.000 HUF. El APEH fijó entonces el importe del IVA no deducible, después de calcular la prorrata restante, en 5.223.718 HUF, y se lo imputó a PARAT como deuda fiscal. Además, este importe fue incrementado con una multa y una penalización por mora.
- 11 En su reclamación formulada contra la referida decisión, PARAT solicitó la anulación de dicha deuda fiscal, así como de la multa y de la penalización por mora. En particular, alegó que la normativa nacional aplicable en el momento de los hechos en el litigio principal constituía una restricción del derecho a la deducción del IVA que era incompatible con lo dispuesto en la Sexta Directiva. El APEH desestimó la reclamación de PARAT.
- 12 PARAT interpuso entonces un recurso de anulación contra la decisión por la que se ordenaba el pago de la deuda fiscal, incrementada con una multa y una penalización por mora. En particular, subrayó que el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva le permitía deducir la totalidad del IVA que figuraba en las facturas correspondientes a los bienes de equipo adquiridos.

13 En estas circunstancias, el N6grád Megyei Bír6s6g decidi6 suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) El 1 de mayo de 2004, fecha de adhesi6n de la Rep6blica de Hungría a la Uni6n Europea, ¿era compatible el r6gimen establecido en el artícuo 38, apartado 1, letra a), de la Ley [del IVA] con lo dispuesto en el artícuo 17 de la Sexta Directiva [...]?»

2) En caso de respuesta negativa, ¿puede la demandante invocar directamente el artícuo 17 de la Sexta Directiva en el momento de ejercer el derecho a deducci6n, frente a lo dispuesto en el artícuo 38, apartado 1, letra a), de la Ley [del IVA]?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuesti6n

14 Mediante su primera cuesti6n, el 6rgano jurisdiccional remitente pregunta fundamentalmente si lo dispuesto en el artícuo 17 de la Sexta Directiva se opone a que un Estado miembro excluya el derecho a la deducci6n del IVA con respecto a la parte del precio de compra de un bien que se paga con una subvenci6n financiada con fondos p6blicos.

15 Para responder a esta cuesti6n, procede recordar con car6cter preliminar que el derecho a la deducci6n del IVA constituye, como parte del mecanismo del IVA, un

principio fundamental inherente al sistema común del IVA y, en principio, no puede limitarse (véanse las sentencias de 21 de marzo de 2000, *Gabalfria y otros*, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 43; de 8 de enero de 2002, *Metropol y Stadler*, C-409/99, Rec. p. I-81, apartado 42, y de 26 de mayo de 2005, *Kretztechnik*, C-465/03, Rec. p. I-4357, apartado 33).

- 16 Asimismo, en los referidos apartados de las sentencias antes citadas, el Tribunal de Justicia declaró que, según los principios que regulan el sistema común del IVA, este impuesto se aplica en cada operación de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente las operaciones anteriores. El derecho a deducción se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores. En consecuencia, 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.
- 17 Por otra parte, es preciso señalar que el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva enuncia en términos explícitos y precisos el principio de la deducción de los importes facturados en concepto de IVA por los bienes entregados o los servicios prestados al sujeto pasivo, en la medida en que tales bienes o servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas (véanse las sentencias *Metropol y Stadler*, antes citada, apartado 43; de 11 de diciembre de 2008, *Danfoss y AstraZeneca*, C-371/07, Rec. p. I-9549, apartado 27, y de 22 de diciembre de 2008, *Magoora*, C-414/07, Rec. p. I-10921, apartado 29).
- 18 En estas circunstancias, sólo se permiten excepciones en los casos expresamente previstos por la Sexta Directiva (véanse la sentencia de 19 de septiembre de 2000, *Ampafrance y Sanofi*, C-177/99 y C-181/99, Rec. p. I-7013, apartado 34, y las sentencias antes citadas *Danfoss y AstraZeneca*, apartado 26, y *Magoora*, apartado 28).
- 19 En lo que se refiere a una normativa nacional como la examinada en el asunto principal, titulada «Deducción del impuesto», es preciso observar que dicha normativa contiene una limitación general del derecho a la deducción del IVA que resulta aplicable a cualquier adquisición de un bien que se beneficie de una subvención financiada con fondos públicos.

- 20 Tal normativa introduce, por lo que respecta a la compra de bienes o de servicios financiados mediante una subvención, una limitación del derecho a deducción que el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva no autoriza (véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de octubre de 2005, Comisión/España, C-204/03, Rec. p. I-8389, apartados 26 y 27, y Comisión/Francia, C-243/03, Rec. p. I-8411, apartado 32).
- 21 No obstante, el principio del derecho a la deducción del IVA está sujeto a la excepción que figura en el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva. En virtud de esta disposición, se autoriza a los Estados miembros a mantener su legislación en materia de exclusión del derecho a la deducción del IVA, existente en el momento en que entró en vigor la Sexta Directiva, hasta que el Consejo determine los gastos que no conlleven este derecho (véanse las sentencias antes citadas Metropol y Stadler, apartado 44, y Danfoss y AstraZeneca, apartado 28).
- 22 El artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, contiene una cláusula de «standstill» que prevé el mantenimiento de las exclusiones nacionales del derecho a la deducción del IVA que eran aplicables antes de la entrada en vigor de la Sexta Directiva en el Estado miembro de que se trate. El objetivo de dicha disposición es permitir que los Estados miembros mantengan su legislación nacional en materia de exclusión del derecho a deducción efectivamente aplicada por sus autoridades públicas en el momento en que entró en vigor la Sexta Directiva, hasta que el Consejo establezca el régimen comunitario de las exclusiones del derecho a la deducción del IVA (véanse las sentencias antes citadas Metropol y Stadler, apartado 48; Danfoss y AstraZeneca, apartados 30 y 31, y Magoora, apartado 35).
- 23 Sin embargo, al tratarse de un régimen que establece una excepción al principio del derecho a la deducción del IVA, que ha sido instituido de manera general en el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva y que tiene por objeto garantizar la neutralidad de dicho impuesto, este régimen ha de interpretarse estrictamente (véanse las sentencias antes citadas Metropol y Stadler, apartado 59, y Magoora, apartado 28).
- 24 En lo que se refiere a una situación como la que se produce en el litigio principal y a la aplicabilidad de la excepción antes mencionada, debe observarse en primer lugar que la Sexta Directiva entró en vigor en Hungría en la fecha de adhesión de este Estado

miembro a la Unión Europea, es decir, el 1 de mayo de 2004. Por lo tanto, ésta es la fecha pertinente a efectos de aplicar el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva en lo que respecta a dicho Estado miembro (véase, en este sentido, la sentencia Magoora, antes citada, apartado 27).

- 25 Con el fin de apreciar una normativa nacional como la del asunto principal con respecto al referido régimen excepcional comunitario, procede hacer constar que, como resulta del apartado 19 de la presente sentencia, se trata de una medida de carácter general que restringe el derecho a la deducción íntegra del IVA soportado relativo a cualquier adquisición de bienes financiada mediante una subvención con fondos públicos.
- 26 Ahora bien, esta normativa contiene una limitación del derecho a deducción que va más allá de lo que autoriza el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva.
- 27 En efecto, el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe leerse a la luz del párrafo primero de esta misma disposición, que confiere al Consejo la competencia para determinar, a propuesta de la Comisión, los gastos que no conlleven el derecho a la deducción de las cuotas del IVA, si bien precisa que, en todo caso, quedarán excluidos de tal derecho los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.
- 28 Por consiguiente, habida cuenta de que el artículo 17, apartado 6, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, como excepción, debe ser objeto de una interpretación estricta, no puede considerarse que esta disposición autorice a un Estado miembro a mantener una restricción del derecho a la deducción del IVA que pueda aplicarse de manera general a cualquier gasto relacionado con la adquisición de bienes, con independencia de su naturaleza o de su objeto.

29 Tal interpretación se impone también si se tiene en cuenta la trayectoria histórica de esta disposición, que traduce una voluntad continua del legislador comunitario de autorizar únicamente la exclusión de determinados bienes o servicios del régimen de deducción, y no exclusiones generales de dicho régimen (véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de octubre de 1999, Royscot y otros, C-305/97, Rec. p. I-6671, apartado 22, y de 14 de julio de 2005, Charles y Charles-Tijmens, C-434/03, Rec. p. I-7037, apartados 32 y 35).

30 En consecuencia, procede responder a la primera cuestión que el artículo 17, apartados 2 y 6, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que, en caso de adquisición de bienes subvencionada con fondos públicos, sólo permite deducir el IVA soportado por la parte no subvencionada de esta adquisición.

Sobre la segunda cuestión

31 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional nacional pregunta, en esencia, si un sujeto pasivo puede invocar la aplicación del artículo 17 de la Sexta Directiva frente a una normativa nacional que limita el derecho a la deducción del IVA de una manera no compatible con los apartados 2 y 6 de dicho artículo 17.

32 Para responder a esta cuestión, es preciso recordar que el Tribunal de Justicia, en su sentencia de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883), apartado 35, señaló que el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva indica con precisión los requisitos del nacimiento y el alcance de este derecho y no deja a los Estados miembros ningún margen de apreciación en lo que se refiere a su aplicación.

33 Por consiguiente, el Tribunal de Justicia declaró, en los apartados 35 y 36 de dicha sentencia, que el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva confiere a los particulares

derechos que pueden invocar ante el juez nacional para oponerse a una normativa nacional incompatible con esta disposición.

34 El Tribunal de Justicia también subrayó que, a no ser que se haya establecido una exclusión del régimen de deducciones de conformidad con lo dispuesto en la Sexta Directiva, las autoridades fiscales nacionales no podrán oponer a un sujeto pasivo una excepción al principio del derecho a la deducción del IVA (véase la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Stradasfalti, C-228/05, Rec. p. I-8391, apartado 66).

35 El sujeto pasivo al que se haya aplicado tal medida debe, pues, poder recalcular su deuda de IVA, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, en la medida en que se hayan utilizado los bienes y servicios para las necesidades de operaciones gravadas (véase la sentencia Stradasfalti, antes citada, apartado 68).

36 En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva confiere a los sujetos pasivos derechos que pueden invocar ante el juez nacional para oponerse a una normativa nacional incompatible con esta disposición.

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:

- 1) **El artículo 17, apartados 2 y 6, 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 se opone a una normativa nacional que, en caso de adquisición de bienes subvencionada con fondos públicos, sólo permite deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado por la parte no subvencionada de esta adquisición.**

- 2) **El artículo 17, apartado 2, de la Directiva 77/388 confiere a los sujetos pasivos derechos que pueden invocar ante el juez nacional para oponerse a una normativa nacional incompatible con esta disposición.**

Firmas