



# Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
SR. PAOLO MENGOZZI  
presentadas el 25 de noviembre de 2015<sup>1</sup>

**Asunto C-332/14**

**Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR  
contra  
Finanzamt Krefeld**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Tribunal federal de lo económico-administrativo) (Alemania)]

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Derecho a deducir el IVA soportado — Bienes y servicios utilizados a la vez para operaciones sujetas a tributación y para operaciones exentas — Arrendamiento de un inmueble con fines comerciales y residenciales — Cálculo de la prorrata de deducción basada en el volumen de negocios imputada a los inquilinos de locales comerciales — Normativa nacional que prevé el cálculo de la prorrata en función de la superficie del inmueble afectada a los inquilinos de locales comerciales — Efecto retroactivo — Seguridad jurídica — Confianza legítima»

## I. Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 17, 19 y 20 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,<sup>2</sup> en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995<sup>3</sup> (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), así como de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima.

2. Esta petición se ha planteado en el marco de un litigio entre Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR y el Finanzamt Krefeld (Delegación de Hacienda de Krefeld) en relación con la regla de cálculo que ha de seguirse para determinar el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente al ejercicio 2004, así como la regularización de las deducciones de dicho impuesto en el contexto de la construcción y el mantenimiento de un inmueble de uso mixto, es decir, aquél que se destina a un uso que implica a la vez operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho.

1 — Lengua original: francés.

2 — DO L 145, p. 1.

3 — DO L 102, p. 18.

3. El presente asunto ha de llevar, en particular, al Tribunal de Justicia a realizar una serie de aclaraciones sobre el alcance de la sentencia BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), así como sobre la posibilidad de que un Estado miembro pueda imponer, a raíz de una modificación legislativa, una regularización de las deducciones iniciales del IVA correspondiente a los ejercicios anteriores a la entrada en vigor de dicha modificación, incluso en relación con aquellas partes del inmueble cuyo uso no difiere del que se había previsto inicialmente.

4. Puedo adelantar desde ahora que, en mi opinión, las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente podrían recibir, con arreglo a la sentencia BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), una respuesta relativamente sencilla, en el sentido de que el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, y el artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva se oponen a que un Estado miembro dé preferencia, de forma sistemática e indiferenciada para todos los bienes y servicios de uso mixto, a un método de cálculo del alcance del derecho a deducción del IVA soportado diferente del criterio de reparto basado en el volumen de negocios, establecido en las disposiciones antes citadas.

## II. Marco jurídico

### A. Derecho de la Unión

5. El artículo 17 de la Sexta Directiva, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», dispone:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

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

a) Las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas o ingresadas dentro del país por los bienes que le sean o le hayan ser entregados y por los servicios que le sean o la hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]

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

Esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19. Esto no obstante, los Estados miembros podrán:

[...]

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;

[...]»

6. El artículo 19 de la Sexta Directiva, titulado «Cálculo de la prorrata de deducción», establece lo siguiente en su apartado 1:

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

- en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción, 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 Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones reflejadas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción. [...]

[...]»

7. El artículo 20 de la Sexta Directiva, titulado «Regularización de las deducciones», dispone en sus apartados 1 y 2:

«1. Las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros, en concreto:

- a) cuando la deducción sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar;
  - b) cuando con posterioridad a la declaración se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, especialmente en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios. [...]
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. La regularización se limitará cada anualidad a la quinta parte de las cuotas impositivas que hayan gravado los bienes. Tal regularización se efectuará en función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido o fabricado.

No obstante lo dispuesto en el apartado anterior los Estados miembros podrán tomar como base en el momento de la regularización un período de cinco años naturales completos a partir del comienzo de la utilización del bien.

Por lo que respecta a los bienes de inversión inmobiliarios la duración del período que sirve de base para el cálculo de las regularizaciones podrá extenderse hasta veinte años.»

#### B. Derecho alemán

8. Las disposiciones pertinentes de la normativa alemana en materia de IVA están recogidas en la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz 1999, BGBl. 1999 I, p. 1270; en lo sucesivo, «Ley del impuesto sobre el volumen de negocios»).

9. El artículo 4 de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, titulado «Exenciones en caso de entregas de bienes y otras prestaciones», establece:

«Entre las operaciones a que se refiere el artículo 1, apartado 1, número 1, estarán exentas del impuesto:

[...]

12. a) el alquiler y arrendamiento de bienes inmuebles, [...]»

10. El artículo 15 de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios enuncia lo siguiente:

«(1) El sujeto pasivo podrá deducir las siguientes cuotas del impuesto soportado:

1. el impuesto legalmente debido por entregas de bienes y otras prestaciones de servicios efectuadas a favor de su empresa por otros empresarios.

[...]

(2) No se podrán deducir las cuotas soportadas por las entregas, importación o adquisición intracomunitaria de bienes, ni por las prestaciones de servicios, que el empresario utilice para realizar las siguientes operaciones:

1. Operaciones exentas;

[...]

(4) Si el sujeto pasivo utiliza sólo parcialmente para realizar operaciones excluidas del derecho a deducción un bien entregado, importado o adquirido dentro de la Comunidad para su empresa, u otra prestación, no será deducible la parte de las cuotas soportadas imputable económicamente a dichas operaciones que den lugar a la exclusión del derecho a deducción. El sujeto pasivo podrá determinar los importes parcialmente no deducibles mediante una estimación razonable.»

11. La Ley de reforma fiscal de 2003 (Steueränderungsgesetz 2003, BGBl. 2003 I, p. 2645), que entró en vigor el 1 de enero de 2004, añadió una tercera frase a dicha disposición, cuyo tenor literal es el siguiente:

«Sólo será posible determinar la parte no deducible de las cuotas soportadas en función de la relación entre las operaciones que excluyen la deducción del impuesto soportado y las que dan derecho a deducción si no es posible ninguna otra imputación económica.»

12. Estas son las razones, tal y como figuran en la citada Ley, por las que el legislador introdujo dicha frase:

«Esta disposición va dirigida a que se reparta equitativamente el IVA soportado en las entregas de bienes u otras prestaciones. Este nuevo régimen restringe el uso del criterio de reparto basado en el volumen de negocios como criterio único. Sólo se admite dicho criterio de reparto cuando no sea posible ninguna otra imputación económica. Esta modificación es necesaria por cuanto el Bundesfinanzhof consideró, en su sentencia de 17 de agosto de 2001 [...], que el reparto de cuotas soportadas basado en el volumen de negocios debía ser reconocido como una estimación razonable en el sentido del artículo 15, apartado 4, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios. Sin embargo, la aplicación del criterio de reparto basado en el volumen de negocios como criterio general de reparto conduciría, en particular, en el caso de construcción de inmuebles de uso mixto, a repartos inexactos; [...] Pues bien, la aplicación de dicho criterio de reparto basado en el volumen de negocios

como criterio general de reparto no está establecido con carácter imperativo en la Sexta Directiva. Un régimen de “prorrata” como éste [...] no es obligatorio para los Estados miembros, dado que éstos pueden, en virtud del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, establecer criterios de reparto que se aparten de ese régimen. Para la adquisición de inmuebles, sigue siendo también posible el reparto del IVA soportado en función de la relación entre los valores productivos y los valores venales [...]»

13. El artículo 15a, apartados 1 y 2, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, titulado «Regularización del impuesto soportado», dispone:

«(1) Cuando los elementos pertinentes para determinar las deducciones iniciales se modifiquen dentro de los cinco años siguientes al primer uso de un bien de inversión que no se ha utilizado una única vez a los efectos de operaciones, deberá efectuarse una compensación por cada año natural correspondiente a cada modificación, mediante una regularización de la deducción de los impuestos soportados que hayan gravado los costes de adquisición o de producción. Por lo que respecta a los inmuebles, incluidos sus componentes esenciales, a las regularizaciones a las que resulten aplicables las disposiciones de Derecho civil relativas a los inmuebles, y a las construcciones sobre suelo ajeno, les será de aplicación un plazo de diez años en lugar del plazo de cinco años.

(2) Para la regularización prevista en el apartado 1 se aplicará por cada año natural correspondiente a las modificaciones, en los casos previstos en ese apartado, frase primera, una proporción de un quinto, y en los previstos en la segunda frase, de un décimo, de los importes de las cuotas soportadas que gravaban el bien[...].»

### **III. Litigio principal, cuestiones prejudiciales y procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

14. Entre 1999 y 2004, la sociedad de gestión inmobiliaria Wolfgang und Dr. Wilfried Rey GbR llevó a cabo unos trabajos de demolición de un viejo edificio y de construcción de un inmueble destinado a viviendas y locales comerciales en un terreno de su propiedad. El edificio fue terminado en 2004 e incluía seis unidades de viviendas y locales comerciales más diez plazas de aparcamiento subterráneas. Algunas de estas unidades y plazas de aparcamiento fueron alquiladas ya en octubre de 2002.

15. En los ejercicios fiscales 1999 a 2003, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR calculó el IVA deducible en las cuotas soportadas en los trabajos de demolición y construcción, según un criterio de reparto calculado en función de la relación existente entre el volumen de negocios que habría de generar el alquiler de los locales comerciales (sujeto al IVA) y el resultante de las demás operaciones de alquiler (exentas del IVA) (en lo sucesivo, «criterio de reparto basado en el volumen de negocios»). Según dicho criterio de reparto, las cuotas deducibles del IVA representaban un porcentaje del 78,15 %. Con ocasión de dos recursos interpuestos en relación con el importe del IVA deducible correspondiente a los ejercicios 2001 y 2002, el Finanzamt Krefeld admitió dicho criterio de reparto.

16. En 2004, algunas partes del inmueble que, en un principio, iban a ser destinadas a un uso sujeto al IVA fueron alquiladas con exención del IVA. Para regularizar las deducciones practicadas en concepto de IVA soportado Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR calculó, en la declaración correspondiente al ejercicio 2004, un importe compensatorio, que fijó aplicando el criterio de reparto basado en el volumen de negocios. En total, el importe del IVA que había de devolverse a Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR era de unos 3 500 euros.

17. El Finanzamt Krefeld rechazó dicho método de cálculo basándose en que, a raíz de la entrada en vigor del artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, sólo podía recurrirse al criterio de reparto basado en el volumen de negocios si no era posible utilizar ningún otro método de imputación de los bienes y servicios de uso mixto. Dado que es posible y más preciso determinar la imputación de los bienes y servicios utilizados para la demolición o la

construcción de un inmueble atendiendo a la relación entre la superficie (en metros cuadrados) de los locales comerciales y la de las unidades destinadas a vivienda (en lo sucesivo, «criterio de reparto basado en la superficie»), el Finanzamt Krefeld consideró que Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR debió haber aplicado este último criterio de reparto. En consecuencia, el Finanzamt Krefeld repartió las cuotas del IVA soportadas en los ejercicios 1999 a 2004, correspondientes a los costes de construcción, entre los diferentes locales comerciales y las unidades destinadas a vivienda, fijando, para cada uno, un importe de corrección, incluso para aquellas unidades cuyo uso efectivo no difería del previsto inicialmente, con arreglo al criterio de reparto basado en la superficie. El Finanzamt Krefeld estableció el porcentaje de deducción en el 38,74 %, que corresponde a la superficie total del inmueble cuyo arrendamiento está sujeto al IVA, fijando en 950 euros el importe del IVA que debía devolverse a Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR por el ejercicio 2004.

18. El Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal económico-administrativo de Düsseldorf) anuló parcialmente esta liquidación complementaria, por el motivo de que el criterio de reparto basado en la superficie sólo podía aplicarse respecto al IVA soportado por los costes de mantenimiento del inmueble en cuestión soportados a partir de 2004. En consecuencia, fijó en poco más de 1 700 euros el importe del IVA que había de restituirse a Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR por el ejercicio 2004.

19. Ambas partes en el litigio principal interpusieron recurso de casación («Revision») contra dicha sentencia ante el Bundesfinanzhof.

20. Según el órgano jurisdiccional remitente, el litigio suscita, en primer lugar, interrogantes relacionados con la interpretación dada por el Tribunal de Justicia en la sentencia BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) al artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva.

21. Este órgano jurisdiccional recuerda, antes que nada, que, con ocasión del asunto que dio lugar a la sentencia Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 21 de su sentencia, que «la división [del precio de venta] entre la parte afectada al ejercicio de las actividades empresariales y la reservada al uso privado del sujeto pasivo debe realizarse basándose en la proporción de utilización empresarial y de utilización privada durante el año de adquisición y no basándose en la distribución geográfica».

22. Mediante sentencia de 17 de agosto de 2001, el Bundesfinanzhof (Tribunal federal de lo económico-administrativo) extrajo las consecuencias de dicha solución, estimando que, «si [...] se adquiere o construye un inmueble [...] para ser usado de forma “mixta”, la atribución de las cuotas soportadas no puede realizarse conforme a un “criterio de inversión” ni en función de una vinculación espacial (“geográfica”). Lo determinante es la división «porcentual» del uso de la totalidad del inmueble para operaciones exentas y sujetas al IVA [...]».

23. A raíz de dicha sentencia, la administración fiscal alemana modificó parcialmente su práctica anterior y estableció una distinción en función de si el IVA de que se trate se vincula a costes de adquisición o de construcción de un inmueble o si se vincula a costes de uso, conservación o mantenimiento del mismo. En el primer supuesto, la deducción se calcula en proporción a la parte del inmueble utilizada para las operaciones sujetas. En el segundo, la deducción sigue calculándose en función de la parte del inmueble en relación con la cual se ha devengado el IVA y sólo se utiliza un criterio de reparto para determinar el alcance del derecho a deducción con respecto al IVA soportado por entregas de bienes o prestaciones que no puedan imputarse a una parte precisa del inmueble o que corresponden a las zonas comunes.

24. En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, a su vez, la sentencia BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) no ha puesto en tela de juicio la práctica fiscal existente.

25. Por una parte, dicho órgano jurisdiccional señala que, en dicha sentencia, el Tribunal de Justicia consideró que sólo puede acudir a un criterio de reparto y, por lo tanto, a un método de imputación de los bienes y servicios de uso mixto, diferente al establecido por la Sexta Directiva, basado en el volumen de negocios, si dicho método no se aplica al conjunto de supuestos de uso mixto y si conduce a determinar de un modo más preciso el derecho de deducción. Según el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal de Justicia consideró que el artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios no era conforme a la Sexta Directiva en la medida en que adopta un sistema de cálculo de las deducciones de los bienes de uso mixto que exceptúa con carácter general el criterio de reparto basado en el volumen de negocios. No obstante, por lo que se refiere al requisito de que el método elegido debe garantizar un reparto más preciso de la deducción que haya de practicarse, el órgano jurisdiccional remitente manifiesta que se cumple en este caso, por cuanto la aplicación del criterio de reparto basado en la superficie es, en general, más preciso que el que se basa en el volumen de negocios. De ello se infiere, según el órgano jurisdiccional remitente, que debe darse preferencia al método aplicado por la administración y los órganos jurisdiccionales alemanes antes de la sentencia *Armbrecht* (C-291/92, EU:C:1995:304), que consiste en determinar para qué parte del inmueble se ha devengado el IVA y aplicar un criterio de reparto únicamente a las demás cuotas, vinculadas a las partes del inmueble que son efectivamente objeto de un uso mixto, por cuanto conduce a resultados más precisos que el criterio de reparto basado en el volumen de negocios.

26. Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en la sentencia *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689, apartado 19), el Tribunal de Justicia precisó que la posibilidad para un Estado miembro de acudir a un método de imputación de los bienes y servicios de uso mixto distinto del establecido en la Sexta Directiva sólo se da en el caso de «una operación determinada, como es la construcción de un inmueble de uso mixto». Por consiguiente, dicho órgano jurisdiccional, que considera que el mismo método, es decir, el basado en la superficie, debería aplicarse respecto a las cuotas del IVA relativas a la construcción o a la adquisición de un inmueble y a las cuotas relativas a los gastos de utilización, conservación o mantenimiento, se pregunta si tal ordenación de los distintos métodos es conforme a la citada sentencia.

27. En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente observa que, aunque el Tribunal de Justicia ya ha tenido la ocasión de reconocer que una modificación legislativa puede dar lugar a la obligación de regularizar algunas deducciones del IVA, hasta ahora, sólo se ha pronunciado en relación con modificaciones legislativas que afectan a la propia existencia del derecho a deducir. En estas circunstancias, considera que cabe albergar dudas en cuanto a si el artículo 20 de la Sexta Directiva autoriza a un Estado miembro a exigir a un sujeto pasivo que proceda a una regularización del IVA con motivo de la modificación, por ese mismo Estado, del método de imputación de los bienes y servicios de uso mixto, que incluso ha de aplicarse cuando dicho sujeto pasivo ha seguido utilizando las partes del inmueble para realizar operaciones sujetas conforme a su intención inicial y no ha cometido errores en el cálculo de las deducciones iniciales ni ha obtenido ventajas injustificadas de las deducciones inicialmente practicadas.

28. En tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, en circunstancias como las del procedimiento principal, los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica se oponen a que se proceda a una regularización del IVA. En efecto, dicho órgano jurisdiccional señala, en primer lugar, que el artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios podría no ser suficientemente preciso, al establecer en todos los supuestos de uso mixto una excepción a la norma general del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva. En segundo lugar, indica que el método de imputación de los bienes y servicios de uso mixto seguido por *Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR* había sido aprobado, con respecto a ciertos ejercicios, por las autoridades administrativas y judiciales competentes. En tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente precisa que la legislación nacional no ha establecido ninguna norma que prevea expresamente que la entrada en vigor del artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios pueda implicar regularizaciones del IVA y que no ha

previsto un régimen transitorio. Por último, subraya que la modificación del método de imputación de los bienes y servicios de uso mixto no tiene carácter obligatorio, por cuanto sigue reconociéndose que el criterio de reparto basado en el volumen de negocios constituye una estimación razonable, en el sentido del artículo 15, apartado 4, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, aun cuando se aplique con carácter subsidiario desde el 1 de enero de 2004.

29. En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado que el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la [Sexta Directiva], permite a los Estados miembros dar preferencia como criterio de reparto a efectos del cálculo de la prorrata de deducción del IVA soportado por una operación determinada, como es la construcción de un inmueble de uso mixto, a un criterio de reparto distinto del basado en el volumen de negocios que figura en el artículo 19, apartado 1, de esta Directiva, a condición de que el método seleccionado garantice una determinación más precisa de dicha prorrata de deducción (sentencia BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689).
- a) En caso de adquisición o construcción de un inmueble de uso mixto, ¿se han de asignar inicialmente los servicios cuya base imponible forma parte de los costes de adquisición y producción, para una determinación más precisa de las cuotas soportadas deducibles, en función de las operaciones de uso (sujetas a tributación o exentas) del inmueble y repartir únicamente las restantes cuotas soportadas con arreglo a un criterio basado en la superficie o el volumen de negocios?
- b) ¿Cabe aplicar los principios establecidos por el Tribunal de Justicia en la sentencia BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), y la respuesta a la cuestión anterior también a cuotas soportadas por servicios relacionados con el uso, la conservación y el mantenimiento de un inmueble de uso mixto?
- 2) ¿Debe interpretarse el artículo 20 de la [Sexta Directiva] en el sentido de que la regularización de las deducciones inicialmente practicadas prevista en dicha norma también es aplicable a un caso en que un sujeto pasivo haya repartido las deducciones por la construcción de un inmueble de uso mixto con arreglo a un criterio de reparto basado en el volumen de negocios que figura en el artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva 77/388/CEE y que está admitido por el Derecho nacional, y posteriormente, durante el período de regularización, un Estado miembro haya dado preferencia a otro criterio de reparto?
- 3) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior, ¿se oponen los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima a la aplicación del artículo 20 de la [Sexta Directiva], si, en casos como el descrito previamente, el Estado miembro no establece expresamente una regularización de las deducciones ni establece un régimen transitorio, y el criterio de reparto de las deducciones en función del volumen de negocios ha sido calificado, con carácter general, de correcto por el Bundesfinanzhof [(Tribunal federal de lo económico-administrativo)]?»

30. Estas cuestiones han sido objeto de observaciones presentadas por los Gobiernos alemán y del Reino Unido y la Comisión Europea. Estas partes interesadas fueron igualmente oídas en la vista celebrada el 9 de julio de 2015.

## IV. Análisis

### A. Observaciones preliminares

31. Con su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita fundamentalmente precisiones en relación con el alcance de la sentencia BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) con respecto a las modalidades de cálculo de la deducción del IVA relativo, por una parte, a los costes de construcción y realización de un inmueble destinado a un uso llamado «mixto», esto es, un uso que implica tanto operaciones con derecho a deducción (como los arrendamientos de unidades destinadas a locales comerciales concertados en relación con determinadas partes del inmueble) como operaciones que no confieren tal derecho (como los arrendamientos de unidades destinadas a viviendas) [primera cuestión, letra a)] y, por otra parte, a los costes de utilización y de mantenimiento de dicho inmueble [primera cuestión, letra b)]. Esta cuestión se refiere fundamentalmente a la interpretación del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva.

32. Con sus cuestiones segunda y tercera, que procede, en mi opinión, examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta acerca de los límites impuestos, bien por el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva, bien por los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, al derecho un Estado miembro a exigir a un sujeto pasivo, con motivo de una modificación legislativa de las modalidades de cálculo de la deducción del IVA, que regularice las deducciones de IVA practicadas con anterioridad a la entrada en vigor de dicha modificación.

33. Aunque dichas cuestiones se centren, ante todo, en el tratamiento fiscal de un inmueble de uso mixto, como el del asunto principal, procede, sin embargo, señalar que, como se desprende de la motivación de la petición de decisión prejudicial y de las observaciones de las partes interesadas, el presente asunto suscita ciertas preocupaciones desde el punto de vista de la compatibilidad de una norma nacional como la del artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, introducida desde el 1 de enero de 2004, tanto con el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, como con los principios de protección de la seguridad jurídica y de confianza legítima.

34. Estas preocupaciones son idénticas, salvando algunos matices, a las que se suscitaron en el asunto que dio lugar a la sentencia BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), cuya remisión también procedía del Bundesfinanzhof, en unas circunstancias similares. En efecto, dicho asunto, que, concretamente, se refería a las modalidades de cálculo de la deducción del IVA correspondiente a los costes de construcción de un inmueble de uso mixto, también traía causa de la modificación legislativa introducida por el artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios en las modalidades de cálculo de la deducción de IVA aplicable a todos los bienes y servicios de uso mixto, que relega el criterio de reparto basado en el volumen de negocios a una «posición decididamente subordinada»,<sup>4</sup> mientras que, según las disposiciones y la finalidad de la Sexta Directiva, debe darse preferencia, en principio, a ese criterio, como luego recordaré con mayor detalle.

35. Ciertamente, en la sentencia BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689, apartados 17 y 18), el Tribunal de Justicia estimó que «el hecho de permitir a un Estado miembro adoptar una legislación como la descrita por el órgano jurisdiccional remitente, que supondría una excepción general a las normas establecidas por los artículos 17, apartado 5, párrafos primero y segundo, y 19, apartado 1, de la Sexta Directiva, contravendría esta última», precisando que, «por lo demás, esta interpretación se ve confirmada por la finalidad del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, cuyas previsiones están destinadas a aplicarse en casos determinados [...]».

4 — Por utilizar la expresión utilizada por el Abogado General Cruz Villalón en el punto 44 de las conclusiones que presentó en el asunto BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245).

36. Sin embargo, ni el Gobierno alemán, ni, al parecer, el Bundesfinanzhof (Tribunal federal de lo económico-administrativo) han deducido las conclusiones de tal afirmación, expresamente referida a la adopción por parte del legislador alemán del artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, cuya aplicación vuelve a cuestionarse una vez más en el asunto principal.

37. En estas circunstancias, como explicaré más adelante, la declaración realizada por el Tribunal de Justicia en los apartados 17 a 19 de la sentencia BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) implica que la República Federal de Alemania ha infringido las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva, lo cual debe, a su vez, conllevar la inoponibilidad del artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios frente a los particulares. Esta consecuencia convierte en superflua, en gran medida, una respuesta a cada una de las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente, por lo que sólo las examinaré de forma detallada con carácter subsidiario.

*B. Con carácter principal, sobre la interpretación de los artículos 17, apartado 5, y 19, apartado 1, de la Sexta Directiva y la inoponibilidad del artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios*

38. El IVA, cuyo peso recae enteramente en el consumidor final, se caracteriza por su neutralidad en todas las etapas de producción y comercialización. Hasta la fase del consumidor final, los sujetos pasivos que participan en el proceso de producción y de comercialización abonan a la administración fiscal las cuotas de IVA que han facturado a sus clientes (IVA repercutido), una vez deducidas las cuotas de IVA que han abonado a sus proveedores (IVA soportado deducible).

39. En virtud del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, desde el momento en que un sujeto pasivo adquiere bienes o servicios para la realización de operaciones por las que se devenga el IVA, se le otorga el derecho a deducir el IVA soportado en la adquisición de dichos bienes o servicios. Como ha declarado reiteradamente el Tribunal de Justicia, el derecho de deducción, que se ejercita inmediatamente para la totalidad del IVA soportado en las operaciones imponibles anteriores, forma parte integrante del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse.<sup>5</sup>

40. No obstante, pueden surgir dificultades en el caso de bienes o servicios de «uso mixto», cuando un sujeto pasivo que haya adquirido bienes o servicios en el marco de su actividad económica los utilice en parte para operaciones sujetas y en parte para otros fines.

41. Como ya he tenido ocasión de exponer, la Sexta Directiva prevé dos categorías de reglas sobre el uso mixto.<sup>6</sup>

42. No obstante, en el presente asunto, la controversia versa sobre una única categoría. Se trata de aquella a la que pertenece el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva.<sup>7</sup>

5 — Véanse, en particular, las sentencias *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166), apartado 24, y *Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt* (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), apartado 22.

6 — Véanse las conclusiones que presenté en el asunto *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie* (C-515/07, EU:C:2008:769), puntos 23 a 30.

7 — La segunda categoría, a la que no afecta el presente asunto, se refiere al uso de bienes y de servicios indistintamente para operaciones económicas con derecho a deducción y para fines ajenos a la empresa del sujeto pasivo.

43. El régimen establecido por dicha disposición se refiere al IVA soportado por gastos vinculados exclusivamente a actividades económicas posteriores, algunas de las cuales conllevan derecho a deducción y otras, al estar exentas, no confieren tal derecho.<sup>8</sup> Tal es el caso, como ocurre en el asunto principal, de los costes correspondientes a operaciones de arrendamiento de un inmueble que se utiliza tanto con fines de negocio (sujetas) como con fines de vivienda (exentas).

44. En tal supuesto, con arreglo al artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las primeras operaciones gravadas.<sup>9</sup>

45. En virtud del artículo 17, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, el derecho a deducción se calcula según una prorata determinada conforme a las disposiciones del artículo 19, apartado 1, de esta misma Directiva,<sup>10</sup> a saber, un criterio de reparto basado en el volumen de negocios.

46. Sin embargo, como ha precisado el Tribunal de Justicia, el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, que comienza con la expresión «esto no obstante», autoriza una excepción a la regla enunciada en los párrafos primero y segundo de dicho artículo.<sup>11</sup>

47. En efecto, dicho artículo permite a los Estados miembros optar por uno u otro de los métodos de determinación del derecho a deducir, enumerados en su tercer párrafo, entre los que se cuenta, en particular, la posibilidad de «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» [artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra c)], y que incluyen, según el Tribunal de Justicia, el criterio de reparto basado en la superficie de las partes de un inmueble de uso mixto.<sup>12</sup>

48. No obstante, ha de considerarse que el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva constituye una disposición que establece una excepción a los párrafos primero y segundo del citado artículo.<sup>13</sup>

49. En el ejercicio de la facultad que les ofrece dicha disposición, los Estados miembros deben respetar el efecto útil del artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, la finalidad y la estructura de la misma, así como los principios en que se funda el sistema común del IVA, en particular, los de neutralidad fiscal y proporcionalidad.<sup>14</sup>

50. Por lo tanto, la competencia de los Estados miembros en la adopción de un método de cálculo de la deducción del IVA diferente del basado en el volumen de negocios tiene limitaciones.

51. Como se desprende, entre otras, de las sentencias BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) y Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), el ejercicio de la facultad ofrecida a los Estados miembros parece supeditada al cumplimiento de dos requisitos acumulativos.

8 — Véanse, en este sentido, en particular, las sentencias *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166), apartado 33, y *Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt* (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), apartados 26 y 27.

9 — Véanse, en particular, las sentencias *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773), apartado 53; *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750), apartado 17; *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689), apartado 13, y *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541), apartado 28.

10 — Sentencias *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750), apartado 18; *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689), apartado 14, y *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541), apartado 29.

11 — Véanse las sentencias *Royal Bank of Scotland* (C-488/07, EU:C:2008:750), apartado 19, y *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689), apartado 15.

12 — Véase la sentencia *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689), apartado 24.

13 — Sentencias *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689), apartado 16, y *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056), apartado 18.

14 — Véase las sentencias *BLC Baumarkt* (C-511/10, EU:C:2012:689), apartados 16 y 22; *Le Crédit Lyonnais* (C-388/11, EU:C:2013:541), apartado 52, y *Banco Mais* (C-183/13, EU:C:2014:2056), apartado 27.

52. En primer lugar, el Estado miembro debe haber optado por uno de los métodos de cálculo alternativos al que se basa en el volumen de negocios, para «una operación determinada»<sup>15</sup> o, cuando menos, para «casos determinados»<sup>16</sup> o con el fin de tener en cuenta «las características específicas propias de ciertas actividades».<sup>17</sup> En otras palabras y en cualquier caso, el método de cálculo alternativo no puede erigirse en un método que sustituya con carácter general al que se basa en el volumen de negocios.<sup>18</sup>

53. En segundo lugar, el método alternativo elegido debe garantizar una determinación del alcance del derecho a deducir el IVA soportado «más precisa»<sup>19</sup> que la que resultaría de aplicar el criterio de reparto basado en el volumen de negocios.<sup>20</sup>

54. En el razonamiento expuesto por el Tribunal de Justicia en la sentencia BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), estos dos requisitos parecen dar un cumplimiento concreto a la finalidad, a los objetivos y a los principios de la Sexta Directiva; permiten, en efecto, dar entera satisfacción al principio de neutralidad y alcanzar mayor precisión en el cálculo del alcance del derecho de deducción en cada caso en que esté justificado, sin desnaturalizar la estructura básica del régimen de cálculo de la deducción del IVA, que se basa en la preferencia acordada al criterio de reparto basado en el volumen de negocios.<sup>21</sup>

55. Considero que, sólo cumpliendo dichos requisitos, un Estado miembro está autorizado a optar por un método de cálculo del alcance del derecho a deducción de bienes o servicios de uso mixto diferente del que se basa en el volumen de negocios, como el establecido en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra c), de la Sexta Directiva.

56. Aunque el órgano jurisdiccional remitente dedica parte de su exposición al primero de dichos requisitos, se ha abstenido de interrogar directamente al Tribunal de Justicia acerca de las consecuencias que han de extraerse del incumplimiento de dicho requisito por parte de la República Federal de Alemania, a pesar de que este hecho consta en los apartados 17 a 19 de la sentencia BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

57. Por una parte, más concretamente, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, para el supuesto de que pueda aplicarse un método de cálculo de la deducción del IVA distinto del criterio de reparto basado en el volumen de negocios correspondiente a dichos gastos, como ocurre con el método aplicable a los costes de construcción de dicho inmueble, de que se trataba en el asunto BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), si tal extensión seguiría cumpliendo el requisito de referirse a «una operación determinada», únicamente desde la perspectiva del cálculo del derecho de deducción en relación con los gastos de conservación y mantenimiento de un inmueble de uso mixto.

58. Por otra parte, si bien es cierto que, en el contexto de la tercera cuestión que ha planteado al Tribunal de Justicia, el órgano jurisdiccional remitente da cumplida cuenta del carácter excesivamente general del artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, sus preguntas al respecto se circunscriben al cumplimiento del principio de seguridad jurídica en el supuesto de que dicha disposición incluyera una regla implícita y retroactiva de regularización de la deducción del IVA inicialmente efectuada por el sujeto pasivo.

15 — Sentencia BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), apartados 19 y 24.

16 — *Ibidem* (apartados 18 y 20).

17 — Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), apartado 29.

18 — Sentencia BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), apartado 17.

19 — Sentencia BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), apartados 18, 24, 26 y fallo de la sentencia.

20 — Véase igualmente la sentencia Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), apartado 32.

21 — Véanse, en este sentido, las conclusiones presentadas por el Abogado General Cruz Villalón en el asunto BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245), punto 44.

59. En cambio, el órgano jurisdiccional remitente no solicita ninguna aclaración en relación con la circunstancia de que la República Federal de Alemania haya mantenido sin cambios las disposiciones del artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios y el carácter eminentemente subsidiario del criterio de reparto basado en el volumen de negocios que resulta de dicha disposición, después de que se pronunciara la sentencia BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

60. En otras palabras, el órgano jurisdiccional remitente parece entender la sentencia BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) haciendo abstracción de la redacción general del artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, «como si» el Tribunal de Justicia hubiera autorizado al legislador alemán a dar preferencia a un método de cálculo distinto del criterio de reparto basado en el volumen de negocios, sin más requisito que el de la mayor precisión del método de cálculo alternativo aplicable.

61. Bien es cierto que la sentencia BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689) incurre en ciertas ambigüedades.

62. Desde el punto de vista que nos interesa en esta fase, debe señalarse que, mientras que el fallo de dicha sentencia señala que se permite a los Estados miembros dar preferencia a un criterio de reparto distinto del basado en el volumen de negocios para una operación determinada, como es la construcción de un inmueble de uso mixto, «a condición de que el método seleccionado garantice una determinación más precisa de [...] [la] prorrata de deducción», su apartado 19 añade que tal autorización se supedita a la «observan[cia de] los principios en que se funda el sistema común del IVA».

63. Esta precisión parece implicar, a la vista de los apartados 16 a 18 de la sentencia, el respeto de la estructura básica del régimen de cálculo de la deducción del IVA, que se basa en la preferencia concedida, en principio, en todos los supuestos de uso mixto, al criterio de reparto basado en el volumen de negocios o, en cualquier caso, la exclusión del carácter puramente subsidiario de dicho criterio que, sin embargo, se desprende del artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios.

64. Tratar, como lo hace el legislador alemán, el criterio del volumen de negocios como «una última opción subsidiaria»<sup>22</sup> una vez que se han agotado todos los demás métodos de imputación, sin diferenciar las operaciones de uso mixto afectadas, equivale a incumplir la norma general establecida en el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva y a separarse del «objetivo [de esta última], enunciado en su duodécimo considerando, según el cual el cálculo de la prorrata de deducción debe realizarse de forma análoga en todos los Estados miembros».<sup>23</sup>

65. Ciertamente, el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra c) de la Sexta Directiva establece que un Estado miembro puede «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 o servicios».

66. So pena de privar de cualquier efecto útil al artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, esta autorización no significa, sin embargo, que el cálculo de la deducción del IVA deba practicarse en función de la afectación real de *todos* los bienes y servicios de uso mixto. El artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra c) de la Sexta Directiva va dirigido simplemente a permitir, como ha

22 — Según la expresión del Abogado General Cruz Villalón en el asunto BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245), punto 52.

23 — Sentencia BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), apartado 17.

alegado, en síntesis, el Gobierno del Reino Unido en sus observaciones escritas, que el recurso al método de afectación real pueda referirse a un bien o a un servicio determinado en su integridad o simplemente en parte, en función de la diferente utilización que se hace del mismo en las operaciones posteriores del sujeto pasivo.

67. En mi opinión, la autorización concedida por el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra c) de la Sexta Directiva implica, por tanto, una elección previa, clara y precisa por el Estado miembro de las operaciones afectadas. Pues bien, el artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios se aplica indistintamente a todos los bienes o servicios de uso mixto y establece, de manera genérica, que el criterio de reparto basado en el volumen de negocios sólo se autorizará «si no es posible ninguna otra imputación económica», sin mayor especificación, lo cual vulnera la Sexta Directiva, como ha alegado con razón la Comisión.

68. Según el Gobierno alemán, el Bundesfinanzhof procede, desde una sentencia de 7 de mayo de 2014, a una interpretación del artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios conforme a la Sexta Directiva, con arreglo a la cual el criterio de reparto basado en el volumen de negocios se autoriza cuando no es posible ninguna otra imputación económica *más precisa*.

69. Es cierto que tal interpretación conforme restringe el ámbito de los métodos de imputación alternativos a aquellos que garantizan un resultado más preciso que el que resulta de la aplicación del criterio de reparto basado en el volumen de negocios.

70. No obstante, esa interpretación pretende simplemente cumplir el segundo requisito impuesto por la jurisprudencia BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689). En cambio, no subsana el carácter subsidiario del criterio de reparto basado en el volumen de negocios, como resulta del artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios. Tal carácter subsidiario sigue siendo contrario al primer requisito establecido en dicha sentencia en relación con la preeminencia de dicho criterio de reparto, a menos que un Estado miembro opte de manera delimitada por otro método de deducción, con arreglo al artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva.

71. En la medida en que parece especialmente difícil conciliar el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva con el artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios por vía del método de la interpretación conforme, extremo que el órgano jurisdiccional remitente debe, no obstante, comprobar,<sup>24</sup> corresponde entonces a dicho órgano jurisdiccional garantizar la plena eficacia de la primera de dichas disposiciones dejando de aplicar, por su propia autoridad, la segunda.<sup>25</sup>

72. La consecuencia de ello es que, hasta que el legislador nacional precise sin ambigüedades los supuestos de bienes o servicios de uso mixto a los que se aplique el método de afectación real, y siempre que tal método garantice un resultado más preciso, el criterio de reparto basado en el volumen de negocios, utilizado por el demandante en el procedimiento principal, al amparo de las disposiciones claras e incondicionales de los artículos 17, apartado 5, párrafo primero, y 19, apartado 1, de la Sexta Directiva, debería ser oponible frente a las autoridades fiscales alemanas.

24 — Deseo recordar que la obligación de interpretar el Derecho nacional de manera conforme con el Derecho de la Unión no puede, en particular, servir de base para una interpretación *contra legem* del Derecho nacional. Véanse, en particular, las sentencias Lopes Da Silva Jorge (C-42/11, EU:C:2012:517), apartado 55, y Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2), apartado 39.

25 — Véanse, en este sentido, la sentencia Taricco y otros (C-105/14, EU:C:2015:555), apartado 49 y jurisprudencia citada.

73. En otras palabras, considero que, a la vista de la incompatibilidad del artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios con la Sexta Directiva, debe considerarse que la República Federal de Alemania no ha ejercido de forma adecuada la facultad que le ofrece el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, lo que implica que, en dicho Estado miembro, sólo podrá aplicarse el criterio de reparto basado en el volumen de negocios.

74. En estas circunstancias, las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente en relación con la aplicación de un método de cálculo del alcance del derecho a deducción alternativo al criterio de reparto basado en el volumen de negocios ya no tienen objeto, por cuanto este último debe aplicarse a todos los supuestos de uso mixto, cualesquiera que sean los gastos soportados. Además, es evidente que no es necesaria ninguna regularización del IVA soportado con motivo de la entrada en vigor del artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, al no poder oponerse la aplicación de dicha disposición frente al demandante en el procedimiento principal.

75. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que declare que los artículos 17, apartado 5, párrafo primero, y 19, apartado 1, de la Sexta Directiva han de interpretarse en el sentido de que se oponen a que un Estado miembro dé preferencia, de forma sistemática e indiferenciada para todos los bienes y servicios de uso mixto, a cualquier método de cálculo del alcance del derecho a deducción del IVA soportado diferente del criterio de reparto basado en el volumen de negocios aplicable, con prioridad, en virtud de las disposiciones antes citadas. Si no ha identificado con claridad las operaciones para las que se aplica el método o los métodos de cálculo alternativos, los cuales deben, además, garantizar un resultado más preciso que el que resultaría de la aplicación del criterio de reparto basado en el volumen de negocios, el Estado miembro de que se trata no puede oponer frente a los sujetos pasivos la aplicación de esos otros métodos.

76. Para el supuesto de que el Tribunal de Justicia no compartiera el análisis anterior ni la respuesta que acabo de proponer, examinaré, con carácter subsidiario, las tres cuestiones prejudiciales formuladas por el órgano jurisdiccional remitente.

### *C. Con carácter subsidiario, sobre la primera cuestión prejudicial*

77. Con su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente quiere averiguar si el IVA soportado en relación con un inmueble de uso mixto ha de asignarse, respectivamente, a las operaciones de uso del inmueble sujetas y exentas, en cuyo caso sólo el IVA relativo a operaciones sin asignación (en particular, las zonas comunes del inmueble) debe repartirse según un criterio de reparto general (basado en la superficie o basado en el volumen de negocios), o si por el contrario el criterio de reparto (basado en la superficie o en el volumen de negocios) se aplica al conjunto de las operaciones relativas al inmueble.

78. El órgano jurisdiccional remitente subdivide esta cuestión en función de si los gastos soportados se refieren, por una parte, a los costes de adquisición y de construcción del inmueble de uso mixto [que ya fueron tratados en el asunto que dio lugar a la sentencia BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689)], o, por otra parte, a los costes de mantenimiento de dicho inmueble (que no fueron objeto de la cuestión planteada por el Bundesfinanzhof (Tribunal de lo económico-administrativo) en ese último asunto).

79. Esta distinción en función de la naturaleza de los costes soportados tiene su origen, al parecer, según las explicaciones del órgano jurisdiccional remitente, en la interpretación que las autoridades y los órganos jurisdiccionales fiscales alemanes han dado al apartado 21 de la sentencia Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304). Según esa interpretación, los costes de adquisición o de construcción de un inmueble de uso mixto sólo podrían repartirse con arreglo a una prorrata de uso del inmueble

para operaciones sujetas o exentas, y no en función de las superficies de dicho inmueble, mientras que, para los costes de mantenimiento del inmueble, las prestaciones en que se generan esos importes suelen presentar, según el órgano jurisdiccional, una relación más estrecha con las superficies del inmueble que con el volumen de negocios realizado en relación con dichas superficies.

80. Me parece que el origen de esta cuestión reside en otra ambigüedad o, cuando menos, en una deficiente redacción de la motivación de la sentencia BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

81. En efecto, mientras que, en sustancia, los apartados 24 y 26 y el fallo de dicha sentencia indican que el método de cálculo del alcance del derecho a deducción elegido por el Estado miembro en virtud del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva debe garantizar una determinación «más precisa» de la prorrata de deducción del IVA soportado que la que resulta de la aplicación del criterio de reparto basado en el volumen de negocios, el apartado 23 de la misma sentencia menciona que el cálculo de dicha prorrata ha de ser «lo más preciso posible».

82. Pues bien, aunque no se trasluzca nítidamente de la petición de decisión prejudicial, el análisis del órgano jurisdiccional remitente parece indicar que la primera parte de la alternativa por él sugerida, es decir, la aplicación de un criterio de reparto basado en el artículo 17, apartado 5, párrafos primero o tercero, de la Sexta Directiva sólo a aquellas partes del inmueble que son realmente objeto de un uso mixto puede ofrecer un resultado aún más preciso que el que resulta de un cálculo basado en la aplicación de tal criterio al conjunto del inmueble en cuestión.

83. Por lo tanto, se trata de precisar si, cuando un Estado miembro ejerce la facultad ofrecida en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, debe optar por el método de cálculo más preciso posible o, simplemente, por el método que garantice una determinación del alcance del derecho a deducir más precisa que la que resulta del criterio de reparto basado en el volumen de negocios.<sup>26</sup>

84. El análisis del órgano jurisdiccional remitente me inspira tres comentarios.

85. En primer lugar, no creo que la distinción realizada por el órgano jurisdiccional remitente, basada en la interpretación de la sentencia Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), pueda transponerse al contexto del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, que, a diferencia de la situación de la que dimana dicha sentencia, se refiere únicamente a operaciones realizadas por sujetos pasivos con fines profesionales.

86. En efecto, como ha subrayado pertinentemente el Gobierno del Reino Unido en sus observaciones escritas, la sentencia Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) trataba de la cuestión de si una persona que ha vendido un inmueble utilizado tanto con fines comerciales como con fines privados debía declarar el IVA en relación con la parte del inmueble utilizada con fines privados. Tras recordar que una persona que realizara una operación con carácter privado no actuaba como sujeto pasivo del IVA, el Tribunal de Justicia precisó, en el apartado 21 de dicha sentencia, que «la división entre la parte afectada al ejercicio de las actividades empresariales y la reservada al uso privado del sujeto pasivo debe realizarse basándose en la proporción de utilización empresarial y de utilización privada durante el año de adquisición y no basándose en la distribución geográfica», esto es, en otras palabras, en función de la utilización de las diferentes superficies del inmueble.

87. Esta apreciación, como resulta de la remisión realizada por el apartado 21 de la sentencia Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) al punto 50 de las conclusiones presentadas por el Abogado General Jacobs en ese mismo asunto (C-291/92, EU:C:1995:99), parece justificarse para descartar, a la vista de los ejemplos mencionados por el Abogado General, el riesgo de una doble imposición que

26 — El Gobierno del Reino Unido también ha entendido así el razonamiento que da origen a la primera cuestión prejudicial planteada por el órgano jurisdiccional remitente.

supondría «la afectación al uso privado [basada en] una división inmutable por reparto geográfico del bien», sin permitir, por tanto, a la persona interesada recurrir al mecanismo de la regularización previsto en el artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva, en el caso de que posteriormente se modificara el uso del espacio.

88. Por cierto, el Tribunal de Justicia descartó en el asunto que dio lugar a la sentencia Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304, apartado 54) la imposibilidad de optar por una división en función de las superficies del inmueble, que figura en el apartado 21 de la sentencia Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), por referirse la situación en ese asunto a las partes y al suelo de un inmueble que «estaban destinados a ser utilizados con fines profesionales», es decir para operaciones todas ellas incluidas en el ámbito de aplicación del IVA, y para las cuales siempre es posible la regularización.

89. Contrariamente a lo que sugiere el órgano jurisdiccional remitente, el apartado 21 de la sentencia Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304) no pone ningún obstáculo a que un Estado miembro autorice o exija un desglose del IVA soportado en función de la utilización de las diferentes superficies del inmueble en un supuesto como el del asunto principal.

90. En segundo lugar, por lo que respecta a la ambigüedad derivada de la redacción del apartado 23 de BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), ésta puede superarse fácilmente con sólo leer el fallo de la sentencia y los demás apartados concordantes de su motivación. En efecto, según dicha motivación, se exige únicamente que el método de cálculo de la deducción del IVA elegido por un Estado miembro para una operación determinada, al amparo de la facultad ofrecida por el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, garantice un resultado más preciso, y no el más preciso posible, que aquel que resultaría de la aplicación del criterio de reparto basado en el volumen de negocios.

91. En el ejercicio del margen de apreciación que los Estados miembros conservan cuando optan por uno de los métodos de cálculo previstos en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, no cabe exigirles que elijan aquél que ofrezca el resultado más preciso posible, si el método escogido garantiza el respeto del principio de neutralidad y, además, el Estado miembro estima que presenta ventajas en términos de simplicidad administrativa.

92. En efecto, en la medida en que el criterio de reparto basado en el volumen de negocios elegido por el legislador de la Unión Europea ya se basa en algunas simplificaciones que garantizan un cálculo equitativo y razonablemente exacto de la cuantía finalmente deducible,<sup>27</sup> el ejercicio por un Estado miembro del derecho a optar por otro criterio o método no puede, so pena de privar de efecto útil a dicha opción, supeditarse a la obligación de identificar el método que garantice el resultado más preciso posible, más aún, teniendo en cuenta la multiplicidad de supuestos a los que deben hacer frente las administraciones fiscales nacionales.

93. De ello se sigue que, como han defendido tanto la Comisión como el Gobierno del Reino Unido, un Estado miembro puede optar perfectamente por un criterio de reparto en función del uso (sujeto o exento) del conjunto de las partes de un inmueble de uso mixto o, en su caso, asignar los gastos soportados a determinadas partes del inmueble y aplicar únicamente el criterio de reparto a aquellas para las que no cabe asignación.

27 — Véanse, en este sentido, las conclusiones presentadas por el Abogado General Cruz Villalón en el asunto BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:245), punto 33.

94. En consecuencia, considero que no procede acoger la tesis del Gobierno alemán según la cual la elección de una asignación directa de los costes a determinadas partes de un inmueble (de uso mixto) no puede considerarse otro «criterio de reparto» contemplado en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, tal y como lo interpreta la sentencia BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), y que, en tal caso, sólo sería aplicable el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, al ser su apartado 5 pertinente únicamente para aquellos gastos que no pueden asignarse a partes individualizadas del inmueble, como son los gastos de mantenimiento de las zonas comunes.

95. Estoy dispuesto a reconocer que la asignación directa no refleja un porcentaje de uso, a diferencia de los métodos basados en una prorrata de reparto. Sin embargo, es preciso recordar que el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra c) de la Sexta Directiva concede a los Estados miembros la posibilidad de obligar o autorizar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación *de la totalidad o de parte* de los bienes y servicios de que se trate. Diga lo que diga el Gobierno alemán, la hipótesis de la asignación directa de los costes correspondientes a determinadas partes de un inmueble de uso mixto sí que se inscribe en el contexto del uso de la facultad prevista en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva.

96. Mi tercera y última observación se refiere al alcance del concepto de «operación determinada», en el sentido de la sentencia BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

97. En los apartados 19 y 26 de dicha sentencia, como también en su fallo, el Tribunal de Justicia precisó que «la construcción de un inmueble de uso mixto» constituía una operación de ese tipo. Como ha sostenido, en particular, la Comisión, ello no significa, sin embargo, que el uso, la conservación y el mantenimiento de tal inmueble queden excluidos del ejercicio de la facultad ofrecida a los Estados miembros por el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva. La diferenciación entre los costes de adquisición de un inmueble de uso mixto y los costes correspondientes a su uso o mantenimiento no se desprende ni del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, ni de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

98. Tampoco veo cuál es la razón por la que habría de prohibirse a un Estado miembro que ya ha optado por la aplicación de un método distinto del criterio de reparto basado en el volumen de negocios para la deducción del IVA soportado por los costes de construcción y de adquisición de un inmueble de uso mixto aplicar el mismo método para calcular el IVA deducible relativo a los costes correspondientes al uso o al mantenimiento de tal inmueble.

99. El requisito decisivo es, en mi opinión, dentro del respeto a los principios en los que se fundamenta el sistema común del IVA de la Sexta Directiva, que el método elegido garantice que el resultado del cálculo del alcance del derecho a deducción sea más preciso que el que resultaría de la aplicación del criterio de reparto basado en el volumen de negocios.

100. En consecuencia, si un Estado miembro estima que así suele ocurrir en el caso de las operaciones de uso, mantenimiento o conservación de un inmueble de uso mixto, debido, por ejemplo, al hecho de que los costes correspondientes a dichas operaciones presentan una relación más estrecha con las superficies del inmueble que con el volumen de negocios generado por las distintas partes del inmueble, nada se opone, en mi opinión, a que dicho Estado miembro ejerza, para ese tipo de operaciones, la facultad ofrecida por el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva.

101. Siempre que el Estado miembro haya respetado los principios en los que se asienta el sistema común del IVA, corresponderá, entonces, al órgano jurisdiccional remitente comprobar si, para el cálculo de la deducción del IVA relativo a los costes de uso, conservación y mantenimiento de un inmueble de uso mixto, el método de cálculo en función de la superficie garantiza un resultado más preciso que el que ofrece el criterio de reparto basado en el volumen de negocios.

D. *Con carácter subsidiario, sobre las cuestiones prejudiciales segunda y tercera*

102. Con su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si un Estado miembro está autorizado, al amparo del artículo 20 de la Sexta Directiva, a exigir a un sujeto pasivo que regularice las deducciones de IVA inicialmente practicadas en el caso de que dicho Estado miembro dé preferencia, durante el período de regularización, a un criterio de reparto del IVA soportado por la construcción de un inmueble de uso mixto, sobre el criterio de reparto (basado en el volumen de negocios) que era aplicable en el momento de la deducción inicial.

103. Como se desprende de la motivación de la petición de decisión prejudicial, las preguntas del órgano jurisdiccional remitente se inscriben en un contexto en el que la deducción inicialmente practicada por el demandante en el procedimiento principal corresponde a los cinco años (de 1999 a 2003) anteriores al año en que entró en vigor el artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (el 1 de enero de 2004), y en el que, tanto antes como después del día en que entró en vigor dicha disposición, las proporciones respectivas de uso del inmueble sujeto y exento no habían cambiado.

104. En caso de respuesta afirmativa a la segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, a través de su tercera cuestión, si los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima se oponen, no obstante, a la aplicación de tal regularización, cuando ésta no derive expresamente del Derecho nacional y no se haya previsto ningún régimen transitorio.

105. Con independencia de la cuestión de la aplicación retroactiva de la regularización, los Gobiernos alemán y del Reino Unido consideran que un Estado miembro tiene derecho a imponer una regularización a raíz de una modificación legislativa relativa a las modalidades de cálculo del alcance del derecho a deducción del IVA soportado. La Comisión sostiene lo contrario, siempre que no se conceda al sujeto pasivo ninguna ventaja injustificada y se preserve la neutralidad del IVA.

106. Si bien el derecho de deducción se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores y, en principio, no puede limitarse,<sup>28</sup> la Sexta Directiva establece asimismo normas de regularización del IVA inicialmente deducido, que, a su vez, forman parte del régimen de deducción del IVA establecido por la citada Directiva.<sup>29</sup>

107. Así, el artículo 20, apartado 1, de la Sexta Directiva establece que las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros, en concreto, cuando la deducción sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar o cuando con posterioridad a la declaración se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones.

108. El artículo 20, apartado 2, de esa misma Directiva precisa que, 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. La regularización se limitará cada anualidad a la quinta parte de las cuotas impositivas que hayan gravado los bienes. *Tal regularización se efectuará en función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido o fabricado.*

28 — Véase, en particular, la sentencia Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), apartado 32 y jurisprudencia citada.

29 — Véanse, en particular, las sentencias Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773), apartado 50, y Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), apartado 33.

109. Esa misma disposición faculta a los Estados miembros, respecto a los bienes de inversión inmobiliarios, a aumentar hasta veinte años el período de regularización.<sup>30</sup>

110. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el objetivo de las normas de la Sexta Directiva en materia de regularización de las deducciones consiste *en aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA, de forma que las operaciones realizadas en la fase anterior sigan dando lugar al derecho de deducción únicamente en la medida en que sirvan para las prestaciones sujetas a tal impuesto*. Por lo tanto, mediante las normas referidas, la finalidad de dicha Directiva es *establecer una relación estrecha y directa entre el derecho de deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes y de los servicios de que se trate para las operaciones sujetas a gravamen*.<sup>31</sup>

111. El Tribunal de Justicia también ha puntualizado, especialmente en lo que se refiere a los bienes inmuebles que se utilizan generalmente durante un período de varios años a lo largo del cual puede variar su destino, que el periodo de regularización de las deducciones *permite evitar que se produzcan inexactitudes en el cálculo de las deducciones*, así como ventajas o desventajas injustificadas para el sujeto pasivo, cuando, en particular, varíen, con posterioridad a la declaración, los datos que se hayan tenido en cuenta inicialmente para la determinación del importe de las deducciones.<sup>32</sup>

112. Con arreglo al artículo 20, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán cuando la deducción sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar o, conforme a su apartado 2, aplicable a los bienes inmuebles, en función de las *variaciones* del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes al año en que el bien haya sido adquirido o fabricado.

113. Sobre la base del artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva, en particular, el Tribunal de Justicia reconoció, en la sentencia Gemeente Leusden y Holin Groep (C-487/01 y C-7/02, EU:C:2004:263, apartado 53), que la regularización del IVA inicialmente deducido podía derivarse de una modificación legislativa del derecho de deducción correlativa a una modificación del derecho a optar por la tributación de una operación, en principio exenta, por la que se ha repercutido el impuesto.

114. Sin embargo, en sus observaciones, la Comisión sostiene, fundamentalmente, que tal regularización sólo debe admitirse en un contexto en el que la modificación altere el carácter gravado o no de la operación de que se trate, es decir, cuando afecte a la propia existencia del derecho a deducir. Sólo en tales supuestos existiría el riesgo de que el sujeto pasivo obtuviera una ventaja o una desventaja indebida.

115. Este enfoque, que conduce a dar preferencia a una de las finalidades de la regularización, parece, sin embargo, no tener en cuenta las indicaciones del Tribunal de Justicia según las cuales la regularización de las deducciones pretende incrementar la precisión de las mismas o permite evitar inexactitudes en su cálculo.

30 — Con arreglo al artículo 15a de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, la República Federal de Alemania escogió un período de regularización de diez años.

31 — Véanse, especialmente, las sentencias Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773), apartado 57, y Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), apartado 34 (la cursiva es mía).

32 — Véase, en este sentido, la sentencia Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), apartado 25, y el auto Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), apartado 20 (la cursiva es mía).

116. Es evidente que la regularización debe realizarse cuando un Estado miembro modifique el carácter gravado o exento de una determinada operación del sujeto pasivo, siempre que se cumpla lo dispuesto en la Sexta Directiva. No existe ninguna duda acerca del carácter obligatorio de tal regularización.<sup>33</sup>

117. Sin embargo, el artículo 20 de la Sexta Directiva no se opone a que un Estado miembro pueda también exigir que tal regularización se realice en virtud de su decisión de modificar las modalidades de cálculo del alcance del derecho a deducción y de optar, con arreglo al artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva y a los principios del sistema común del IVA, por un método que garantice un resultado más preciso que el que resultaría de la aplicación del criterio de reparto basado en el volumen de negocios.

118. En efecto, en tal caso, la regularización aumenta la precisión de las deducciones que han de practicarse en el curso de los años durante los cuales se amortizan los costes de adquisición de los bienes inmuebles.<sup>34</sup>

119. Por otra parte, como también alegó el Gobierno del Reino Unido durante la vista, permitir a un sujeto pasivo, como pretende la Comisión, que siga utilizando el criterio de reparto basado en el volumen de negocios durante el conjunto del período de regularización del bien inmueble cuando el Estado miembro ha adoptado una modificación legislativa que da preferencia a la aplicación de un método de cálculo alternativo que garantiza un resultado más preciso equivaldría a conceder ventaja a los sujetos pasivos que adquirieron bienes inmuebles antes de la entrada en vigor de dicha modificación legislativa. En efecto, en tal supuesto, pese a esta modificación legislativa, seguiría siendo posible calcular la regularización anual durante el conjunto del período de regularización (de cinco a veinte años, dependiendo de los Estados miembros), en función del método, menos preciso en su resultado, aplicable anteriormente a las operaciones de adquisición o de construcción de ese tipo de bienes.

120. Por lo tanto, considero que el artículo 20 de la Sexta Directiva no se opone a que un Estado miembro exija a un sujeto pasivo que regularice la deducción inicialmente practicada del IVA soportado correspondiente a los costes de construcción de un inmueble de uso mixto, en el supuesto de que dicho Estado miembro dé preferencia, por vía legislativa, durante el período de regularización, a un criterio de reparto que garantice un resultado más preciso de la deducción del IVA que el que resultaría de seguir el criterio de reparto aplicable en el momento de la deducción inicial.

121. No obstante, el ejercicio de tal prerrogativa por parte de un Estado miembro al amparo de la Sexta Directiva no deja de estar sujeto al respeto de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima de los sujetos pasivos, ambos integrantes del ordenamiento jurídico de la Unión.<sup>35</sup>

122. En cuanto al primero de dichos principios, exige, por una parte, que las normas de Derecho sean claras y precisas y, por otra, que su aplicación sea previsible para los justiciables.<sup>36</sup>

33 — Véase, en este sentido, la sentencia *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214), apartado 30, y el auto *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750), apartado 23.

34 — Recuérdese que el régimen especial de regularización reservado a los bienes de inversión, en particular inmobiliarios, se explica por la utilización duradera de dichos bienes y la amortización concomitante de sus costes de adquisición: véase, a este respecto, en particular, la sentencia *Centralan Property* (C-63/04, EU:C:2005:773), apartado 55 y jurisprudencia citada.

35 — Véanse, en este sentido, las sentencias *Gemeente Leusden y Holin Groep* (C-487/01 y C-7/02, EU:C:2004:263), apartado 57; «*Goed Wonen*» (C-376/02, EU:C:2005:251), apartado 32, y *Salomie y Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), apartado 30.

36 — Sentencia *Traum* (C-492/13, EU:C:2014:2267), apartado 28.

123. Por lo demás, el principio de seguridad jurídica se aplica con rigor especial cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud las obligaciones que les impone.<sup>37</sup>

124. Además, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el principio de seguridad jurídica se opone, salvo circunstancias excepcionales justificadas por un objetivo de interés general, a que un legislador nacional fije el punto de partida de aplicación temporal de un acto de Derecho de la Unión en una fecha anterior a su publicación.<sup>38</sup>

125. En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente expone un cierto número de circunstancias que le hacen dudar de que se respete dicho principio.

126. Además de las consideraciones expuestas en el análisis que he realizado con carácter principal, suscribo plenamente la argumentación del órgano jurisdiccional remitente según la cual el artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios no es lo bastante preciso para dar a entender que conlleva una regularización del IVA soportado en lo relativo a las deducciones ya concedidas por años anteriores a la entrada en vigor de dicha disposición.

127. En efecto, como subraya el órgano jurisdiccional remitente, esta disposición no se refiere en modo alguno al artículo 15a de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, que constituye la norma de transposición al Derecho interno del artículo 20 de la Sexta Directiva.<sup>39</sup>

128. Pues bien, en la medida en que la regularización exigida por las autoridades fiscales con arreglo al artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios no viene impuesta por el artículo 20 de la Sexta Directiva, el sujeto pasivo no puede razonablemente esperar que se le exija tal regularización si ésta no resulta clara y expresamente de la modificación legislativa de que se trata.

129. Además, el Gobierno alemán no puede pretender seriamente que la situación controvertida en el asunto principal sea parecida a la que dio lugar a la sentencia *Gemeente Leusden y Holin Groep* (C-487/01 y C-7/02, EU:C:2004:263).

130. En efecto, mientras que en ese asunto el Tribunal de Justicia declaró que el legislador neerlandés había tomado medidas para evitar que la aplicación de la Ley, en lo que atañe a las regularizaciones del derecho a deducir, cogiera por sorpresa a los sujetos pasivos, concediéndoles el tiempo necesario para adaptarse a la nueva situación,<sup>40</sup> en el presente caso, la situación no es en absoluto ésa, habiendo señalado el órgano jurisdiccional remitente, a este respecto, que no se ha establecido ningún régimen transitorio.

131. Por último, en la medida en que las autoridades fiscales hayan intentado, en el presente asunto, dotar de efecto retroactivo al artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios a través de la regularización del IVA soportado, procede recordar que tal efecto sólo es conciliable con el principio de seguridad jurídica en circunstancias excepcionales justificadas por la búsqueda de objetivos de interés general, tales como la necesidad de luchar contra actos

37 — *Ibidem*, apartado 29 y jurisprudencia citada.

38 — Véase, en este sentido, la sentencia «*Goed Wonen*» (C-376/02, EU:C:2005:251), apartados 33 y 34.

39 — El artículo 15a de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios sólo prevé por otra parte regularización en caso de modificación de los elementos tomados en consideración para la deducción inicialmente practicada, y transpone así el artículo 20, apartado 1, de la Sexta Directiva, y no el artículo 20, apartado 2, de ésta, en el Derecho interno.

40 — Sentencia *Gemeente Leusden y Holin Groep* (C-487/01 y C-7/02, EU:C:2004:263), apartado 81.

destinados a la evasión fiscal<sup>41</sup> o de prevenir indeseables operaciones de ingeniería financiera a gran escala.<sup>42</sup> En el presente asunto, ni el órgano jurisdiccional remitente ni el Gobierno alemán han mencionado que la adopción del artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios obedezca a la consecución de uno o varios objetivos similares.

132. En cuanto al principio de protección de la confianza legítima, debe recordarse que se extiende a todo justiciable al que una autoridad administrativa haya hecho concebir esperanzas fundadas basadas en las garantías concretas que le dio.<sup>43</sup>

133. En un contexto como el del asunto principal, ello implica comprobar si los actos de una autoridad administrativa generaron en un operador económico prudente y diligente una confianza razonable y, de ser así, determinar el carácter legítimo de esta confianza.<sup>44</sup>

134. A este respecto, de las explicaciones facilitadas en la resolución de remisión se desprende que las autoridades fiscales admitieron, con respecto a los ejercicios fiscales 2001 y 2002, y en unos procedimientos seguidos ante el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal económico-administrativo de Düsseldorf), el criterio de reparto utilizado por el demandante en el procedimiento principal.

135. El órgano jurisdiccional remitente debe tener en cuenta necesariamente esta circunstancia. En particular, si, al menos para esos dos ejercicios, queda demostrado que la conformidad de las autoridades fiscales era definitiva, ello debe impedir, en mi opinión, cualquier aplicación retroactiva del artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios. En efecto, tal retroactividad equivaldría a privar al sujeto pasivo del derecho definitivamente adquirido a deducir el IVA soportado, al amparo de la normativa anterior.<sup>45</sup> El órgano jurisdiccional remitente también deberá valorar si tal conformidad puede también incidir en el alcance del derecho a deducción del IVA por los ejercicios fiscales 1999 y 2000. En particular, deberá examinar si el demandante en el procedimiento principal también pudo recibir la garantía por parte de las autoridades fiscales de que esa conformidad era válida, con mayor motivo, para esos dos ejercicios fiscales, o si así lo pudo legítimamente deducir de la actuación de las mismas.

136. Deseo, sin embargo, recordar que este examen no será necesario si el Tribunal de Justicia suscribe el análisis, que he realizado con carácter principal, según el cual el artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, no es oponible frente al demandante en el procedimiento principal debido a su incompatibilidad con los artículos 17, apartado 5 y 19, apartado 1, de la Sexta Directiva.

## V. Conclusión

137. A la vista de todo lo expuesto en el análisis que he realizado con carácter principal, propongo al Tribunal de Justicia que se pronuncie en los siguientes términos sobre la petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Tribunal de lo económico-administrativo):

«Los artículos 17, apartado 5, párrafo primero, y 19, apartado 1, 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, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, deben ser interpretados en el sentido de que se oponen

41 — *Ibidem*, apartados 71 y 77.

42 — Sentencia «Goed Wonen» (C-376/02, EU:C:2005:251), apartados 38 y 39.

43 — Véase, sobre esta cuestión, en particular, la sentencia *Salomie y Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), apartado 44 y jurisprudencia citada.

44 — *Ibidem*, apartado 45 y jurisprudencia citada.

45 — Véase, en este sentido, la sentencia *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298), apartado 39 y jurisprudencia citada.

a que un Estado miembro dé preferencia, de forma sistemática e indiferenciada para todos los bienes y servicios llamados “de uso mixto”, a cualquier método de cálculo del alcance del derecho a deducción del Impuesto sobre el valor añadido soportado diferente del criterio de reparto calculado sobre la base de la relación existente entre el volumen de negocios que debe generar el arrendamiento de los locales comerciales (sujeto al impuesto sobre el valor añadido) y el derivado de las otras operaciones de arrendamiento (exentas de dicho impuesto). Si no ha identificado con claridad las operaciones para las que se aplica el método o los métodos de cálculo alternativos, los cuales deben, además, garantizar un resultado más preciso que el que resultaría de la aplicación del criterio de reparto mencionado, el Estado miembro de que se trata no puede oponer frente a los sujetos pasivos la aplicación de esos otros métodos.»