



Recopilación de la Jurisprudencia

Asunto C-332/14

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

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 77/388/CEE — Artículo 17, apartado 5, párrafo tercero — Ámbito de aplicación — Deducción del impuesto soportado — Bienes y servicios utilizados al mismo tiempo en operaciones imponibles y en operaciones exentas (bienes y servicios de uso mixto) — Determinación de la afectación de los bienes y servicios adquiridos para la construcción, la utilización, la conservación y el mantenimiento de un inmueble que se emplea, en parte, en operaciones con derecho a deducción y, en parte, en operaciones que no conllevan tal derecho — Modificación de la normativa nacional que prevé el método de cálculo de la prorata de deducción — Artículo 20 — Regularización de las deducciones — Seguridad jurídica — Confianza legítima»

Sumario — Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 9 de junio de 2016

1. *Armonización de las legislaciones fiscales — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado — Bienes y servicios utilizados indistintamente para operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho — Arrendamiento de un inmueble para uso comercial y residencial — Deducción a prorata — Cálculo — Obligación de afectar los bienes y servicios utilizados a las operaciones de construcción, adquisición, utilización, conservación o mantenimiento del inmueble antes de calcular la prorata para los bienes y servicios de uso mixto — Inexistencia — Criterio de reparto distinto del basado en el volumen de negocios — Procedencia — Requisito*

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, en su versión modificada por Directiva 95/7/CE, art. 17, ap. 5)

2. *Armonización de las legislaciones fiscales — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado — Regularización de la deducción inicialmente practicada — Bienes y servicios utilizados indistintamente para operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho — Elementos que se toman en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones — Adopción de un criterio de reparto distinto del basado en el volumen de negocios — Inclusión*

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, en su versión modificada por Directiva 95/7/CE, art. 20)

3. *Armonización de las legislaciones fiscales — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado — Regularización de la deducción inicialmente practicada — Modificación de los elementos que se toman en consideración para la determinación de la cuantía de la deducción — Inexistencia de régimen transitorio — Procedencia a la luz de los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica — Requisitos*

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, en su versión modificada por Directiva 95/7/CE, art. 20)

1. El artículo 17, apartado 5, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en su versión modificada por la Directiva 95/7, debe interpretarse en el sentido de que, en el caso de que un inmueble se utilice para realizar operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, los Estados miembros no están obligados a prever que los bienes y los servicios por los que se haya soportado impuesto sobre el valor añadido (IVA) empleados para la construcción, la adquisición, la utilización, la conservación o el mantenimiento de dicho inmueble se afecten, en un primer momento, a estas distintas operaciones, cuando esta afectación sea difícilmente realizable, para que, en un segundo momento, sólo el derecho a deducción relativo a aquellos de esos bienes y servicios que se utilicen al mismo tiempo en operaciones con derecho a deducción y en operaciones que no conlleven tal derecho se fije mediante un criterio de reparto basado en el volumen de negocios o, a condición de que se garantice una determinación más precisa de la prorrata de deducción, en la superficie.

Es cierto que, dado el diferente alcance del derecho a deducción en función del uso al que se destinen los bienes o servicios gravados con IVA, los Estados miembros están obligados a prever, en principio, que la determinación del importe del derecho a deducción exige en un primer momento que los sujetos pasivos afecten los bienes y servicios adquiridos por los que hayan soportado IVA a las diversas operaciones a que se destinen y, en un segundo momento, apliquen a esos bienes y servicios el régimen de deducción correspondiente a su afectación, teniendo en cuenta que, en lo que atañe a los bienes y servicios que no se destinan a un único tipo de operación, ha de aplicarse el régimen previsto en el artículo 17, apartado 5, de dicha Directiva.

Sin embargo, una normativa nacional puede efectivamente autorizar a los sujetos pasivos a no efectuar la afectación de esos bienes y servicios, con independencia del uso a que se destinen, cuando estén ligados a la adquisición o a la construcción de un inmueble de uso mixto y esta afectación sea en la práctica difícilmente realizable.

Asimismo, cuando recurran a alguna de las opciones previstas en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, los Estados miembros pueden aplicar un método de cálculo distinto del que supone la aplicación de un criterio de reparto basado en el volumen de negocios, a condición de que el método seleccionado garantice una determinación de la prorrata de deducción del IVA soportado más precisa que la resultante de aplicar ese primer método. Dicha condición no implica, sin embargo, que el método escogido sea necesariamente el más preciso posible. Únicamente se exige que el método escogido garantice un resultado más preciso que el que resultaría de la aplicación del criterio de reparto basado en el volumen de negocios.

Por último, la facultad de que dispone un Estado miembro para prever que los sujetos pasivos no están obligados a vincular a una operación particular posterior cada uno de los bienes o servicios utilizados para la adquisición o la construcción de un inmueble de uso mixto no se ve cuestionada por el hecho de que ese Estado recurra a un método de deducción diferente del previsto por la Sexta Directiva, en la medida en que la exigencia de precisión se refiere a las modalidades de cálculo de la prorrata del importe del IVA con derecho a deducción y no a la afectación de los bienes y servicios utilizados.

(véanse los apartados 26, 28, 32, 33, 35 y 36 y el punto 1 del fallo)

2. El artículo 20 de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en su versión modificada por la Directiva 95/7, debe interpretarse en el sentido de que exige que se proceda a la regularización de las deducciones del impuesto sobre el valor añadido practicadas por bienes o servicios incluidos en el artículo 17, apartado 5, de dicha Directiva, como consecuencia de la adopción, durante el período de regularización de que se trate, de un criterio de reparto del impuesto utilizado para el cálculo de esas deducciones que difiera del método de determinación del derecho a deducción previsto por dicha Directiva.

En efecto, el artículo 20, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva prevé que las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán cuando con posterioridad a la declaración que haya dado lugar a la deducción se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones.

Ahora bien, el criterio de reparto y, por tanto, el método de cálculo del importe de la deducción aplicada constituyen elementos que se toman en consideración para determinar el importe de las deducciones, en el sentido del artículo 20, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva.

(véanse los apartados 38, 42 y 47 y el punto 2 del fallo)

3. Los principios generales del Derecho de la Unión de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una legislación nacional aplicable que no prevé expresamente la regularización, en el sentido del artículo 20 de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en su versión modificada por la Directiva 95/7, del impuesto sobre el valor añadido soportado tras la modificación del criterio de reparto del impuesto utilizado para el cálculo de ciertas deducciones, ni adopta un régimen transitorio, aun cuando el Tribunal Supremo haya estimado razonable, de manera general, el reparto del impuesto soportado efectuado por el sujeto pasivo siguiendo el criterio de reparto aplicable antes de dicha modificación.

En efecto, por lo que respecta a la omisión de una mención expresa, en una normativa nacional, a la obligación de regularizar en caso de que se modifique el método de cálculo del derecho a deducción, debe recordarse que esta obligación resulta de lo dispuesto en el artículo 20 de la Sexta Directiva. Ahora bien, cuando apliquen normas de Derecho interno por las que se transponga una directiva, los Estados miembros están obligados a interpretarlas, en la medida de lo posible, conforme a lo dispuesto en dicha Directiva.

De lo anterior se deriva que los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima no pueden interpretarse en el sentido de que, para que pueda imponerse la regularización del derecho a deducción por modificación del método de cálculo, la obligación de efectuarla debe reiterarse expresamente en la legislación nacional por la que se haya procedido a la modificación.

No obstante, en situaciones particulares, cuando lo exijan los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, puede resultar necesaria la introducción de un régimen de este tipo, adaptado a las circunstancias. De hecho, el legislador nacional puede vulnerar los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima al adoptar, de modo repentino e imprevisible, una nueva ley que suprima un derecho del que hayan disfrutado hasta entonces los sujetos pasivos, sin dejarles el tiempo necesario para adaptarse y sin que el fin perseguido lo requiera. Así sucede, en particular, cuando los sujetos pasivos deben disponer de un período de adaptación, si la supresión del derecho de que hayan venido disfrutando les obliga a efectuar ajustes económicos consiguientes.

Ahora bien, aun suponiendo que una modificación de la legislación nacional que defina el método de cálculo del derecho a deducción pueda considerarse repentina e imprevisible, debe señalarse, por un lado, que la modificación del método de cálculo no tiene por efecto suprimir el derecho a deducción de que disponen los sujetos pasivos, sino regular su alcance.

Por otro lado, esta modificación no implica por sí misma, en principio, que los sujetos pasivos procedan a ajustes económicos consiguientes y, por tanto, no parece estrictamente necesario prever un período de adaptación.

(véanse los apartados 52 a 54, 57 a 62 y 65 y el punto 3 del fallo)