

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala)

de 14 de julio de 2005*

En el asunto C-434/03,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 10 de octubre de 2003, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de octubre de 2003, en el procedimiento entre

P. Charles,

T. S. Charles-Tijmens

y

Staatssecretaris van Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Gran Sala),

integrado por el Sr. V. Skouris, Presidente, los Sres. P. Jann, C.W.A. Timmermans, A. Rosas, la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. K. Lenaerts y A. Borg Barthet, Presidentes de Sala, y los Sres. S. von Bahr (Ponente), J.N. Cunha Rodrigues, J. Makarczyk, P. Küris, E. Juhász y G. Arestis, Jueces;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;
Secretaria: Sra. K. Sztranc, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 16 de de noviembre de 2004;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre del Sr. Charles y la Sra. Charles-Tijmens, por los Sres. E.H. van den Elsen, adviseur, y G. Volkerink, belastingsadviseur;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. H.G. Sevenster y C. ten Dam, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno alemán, por la Sra. A. Tiemann, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. L. Ström van Lier y el Sr. A. Weimar, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de de enero de 2005;

dicta la siguiente

Sentencia

- ¹ La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 6, apartado 2, y 17, apartados 1, 2 y 6, de la Directiva 77/388/CEE del

Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

- 2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre el Sr. Charles y la Sra. Charles-Tijmens, por una parte, y el Staatssecretaris van Financiën, por otra, en relación con la negativa de este último a estimar su solicitud de devolución de la totalidad del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») pagado por ellos en relación con una residencia de vacaciones destinada a arrendamiento durante un 87,5 % de su tiempo de uso y ocupada con carácter privado durante el 12,5 % restante.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

- 3 El artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva dispone:

«Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso:

- a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido;

- b) las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.

Los Estados miembros estarán facultados para proceder en contra de lo dispuesto en este apartado 2 a condición de que ello no sea causa de distorsiones de la competencia.»

- 4 A tenor del artículo 17, apartados 2 y 6, de la Sexta Directiva:

«2. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

- a) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]

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

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

Normativa nacional

- 5 El artículo 2 de la Ley de 1968 relativa al impuesto sobre el volumen de negocios (Wet op de omzetbelasting 1968, en lo sucesivo, «Ley del IVA») dispone:

«El impuesto soportado por las entregas de bienes y prestaciones de servicios al empresario, por las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas por dicho empresario y por las importaciones de mercancías destinadas al mismo se deducirá del impuesto devengado por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por él.»

- 6 El artículo 15 de la Ley del IVA concreta el derecho a la deducción en los términos siguientes:

«1. El impuesto deducido por el empresario con arreglo al artículo 2, incluirá:

- a) el impuesto que le hayan facturado otros empresarios mediante una factura expedida conforme a las normas aplicables, durante el período correspondiente a la declaración, por los bienes que le hayan entregado y los servicios que le hayan prestado;

[...]

en la medida en que el empresario utilice tales bienes y servicios para las necesidades de la empresa [...]

[...]

4. La deducción del impuesto se efectuará teniendo en cuenta el destino de los bienes y de los servicios en el momento en que se facture el impuesto al empresario o en el momento en que el impuesto sea exigible. Si en el momento en que el empresario se dispone a utilizar los bienes y los servicios resultara que éste dedujo el impuesto que los gravaba en una proporción superior o inferior a la que le autoriza el uso de dichos bienes o servicios, la cantidad deducida en exceso será exigible en ese momento. El impuesto así exigible se abonará conforme al artículo 14 [de la Ley del IVA].

La parte del impuesto que podía ser deducida y no lo fue le será devuelta si así lo solicita.

[...]»

El litigio principal y la cuestión prejudicial

- 7 De la resolución de remisión se desprende que el Sr. Charles y la Sra. Charles-Tijmens adquirieron conjuntamente, en marzo de 1997, una residencia de vacaciones situada en los Países Bajos que estaba destinada tanto al arrendamiento como al uso privado y que, durante el período controvertido en el litigio principal, es decir, del 1 de abril al 30 de junio de 1997, ambos incluidos, fue objeto de arrendamiento durante un 87,5 % de su tiempo de uso y ocupada con carácter privado un 12,5 %.

- 8 El Hoge Raad der Nederlanden observa que, en virtud de este arrendamiento, el Sr. Charles y la Sra. Charles-Tijmens son sujetos pasivos a efectos de la Sexta Directiva y empresarios con arreglo a la Ley del IVA. Teniendo en cuenta que dicha residencia se alquila a personas que sólo la ocupan durante períodos muy breves y que el arrendamiento se efectúa por medio de una «empresa de vacaciones», no es aplicable a dicho arrendamiento la exención del IVA de la que se beneficia el arrendamiento de bienes inmuebles en los Países Bajos, conforme al artículo 13, parte B, letra b), punto 1, de la Sexta Directiva.
- 9 En su declaración del IVA correspondiente al segundo trimestre de 1997, el Sr. Charles y la Sra. Charles-Tijmens dedujeron el 87,5 % del IVA soportado en relación con la residencia. En consecuencia, solicitaron la devolución del importe correspondiente a dicho porcentaje al inspector de Hacienda competente para conocer de su solicitud (en lo sucesivo, «inspector de Hacienda»).
- 10 Mediante resolución de 1 de octubre de 1997, éste concedió al Sr. Charles y a la Sra. Charles-Tijmens la devolución que habían solicitado. No obstante, al considerar que el IVA que habían abonado podía beneficiarse de una deducción del 100 %, los interesados solicitaron una devolución complementaria correspondiente al 12,5 % del tiempo de utilización de la residencia con carácter privado.
- 11 El inspector de Hacienda declaró la inadmisibilidad de dicha solicitud, por lo que el Sr. Charles y la Sra. Charles-Tijmens interpusieron un recurso ante el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. Dicho órgano jurisdiccional anuló la declaración de inadmisibilidad, pero confirmó la decisión del citado inspector en cuanto al fondo, precisando que dado que la residencia se ocupaba con carácter privado un 12,5 % de su tiempo total de uso, los interesados no podían deducir íntegramente el IVA soportado en relación con ella.

- 12 El Sr. Charles y la Sra. Charles-Tijmens interpusieron un recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden contra la sentencia del Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. En apoyo de su recurso, alegaron que del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva resulta que el uso privado de la residencia es una operación imponible, ya que habían optado por integrarla en su totalidad en el patrimonio de la empresa, lo cual, en virtud del artículo 17, apartado 2, de la misma Directiva, confiere el derecho a deducir íntegramente el IVA soportado en relación con ella (véanse, en particular, las sentencias de 4 de octubre de 1995, Armbrecht, C-291/92, Rec. p. I-2775, y de 8 de marzo de 2001, Bakcsi, C-415/98, Rec. p. I-1831).
- 13 El Sr. Charles y la Sra. Charles-Tijmens añaden que el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva no altera esta interpretación, ya que, en la fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva, la normativa neerlandesa no había establecido ninguna exclusión del derecho a la deducción de las contempladas en dicha disposición, excepto para los automóviles destinados al transporte de personas.
- 14 El Hoge Raad der Nederlanden afirma que la normativa neerlandesa relativa a los bienes y servicios afectados a fines mixtos, como el controvertido en el litigio principal, se introdujo en 1969 en los Países Bajos, conforme al artículo 11, apartado 1, de la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de Impuesto sobre el Valor Añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6; en lo sucesivo, «Segunda Directiva»).
- 15 Según el órgano jurisdiccional remitente, la citada normativa conlleva consecuencias diferentes a las de la Sexta Directiva, en algunos casos, más favorables para el sujeto pasivo y, en otros, menos. Dicha Directiva confiere al sujeto pasivo un derecho a la deducción inmediato y total, pues la regularización por utilizar un bien para fines ajenos a la empresa sólo tiene lugar cuando dicha utilización se produce. En cambio, en el sistema instaurado por la Ley del IVA, es preciso determinar directamente, o al menos durante el primer año, en qué porcentaje se utilizará el bien para fines ajenos a la empresa en el futuro.

16 El Hoge Raad der Nederlanden puntualiza al respecto que el artículo 12, apartado 3, del Reglamento de 1968 de aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968, Stcrt. 1968, n° 169), adoptado en desarrollo del artículo 15, apartado 6, de la Ley del IVA, dispone que, cuando se efectúe la declaración correspondiente al último período de imposición de un ejercicio fiscal determinado, el IVA deducido se calculará de nuevo a partir de los datos aplicables a todo el año fiscal. Tras dicho ejercicio fiscal no se realizará ningún nuevo cálculo o revisión de la deducción.

17 En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Es compatible con la Sexta Directiva, en particular con el artículo 17, apartados 1, 2 y 6, y con el artículo 6, apartado 2, de dicha Directiva, un sistema legal [...], que ya existía antes de que fuera adoptada la Sexta Directiva:

— que excluye la posibilidad de optar por integrar completamente en el patrimonio de la empresa un bien de inversión, o un bien o un servicio asimilados, cuando el adquirente utilice dicho bien o servicio tanto para las necesidades de la empresa como para fines ajenos a ella (en particular, para fines privados);

— que, en consecuencia, excluye también la posibilidad de deducir completa e inmediatamente los impuestos soportados por la adquisición de dicho bien o servicio, y

- que no prevé la percepción del IVA con arreglo al artículo 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva?»

Sobre la cuestión prejudicial

- 18 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en lo esencial, si los artículos 6, apartado 2, y 17, apartados 2 y 6, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal, adoptada antes de la entrada en vigor de dicha Directiva, que no permite que un sujeto pasivo afecte a su empresa la totalidad de un bien de inversión utilizado en parte para necesidades de la empresa y en parte para fines ajenos a ésta, y que, en una situación como la descrita, no autoriza la deducción íntegra e inmediata del IVA soportado por la adquisición de dicho bien y no prevé que la utilización de éste con fines ajenos a la empresa se asimile a una prestación de servicios efectuada a título oneroso.

Observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia

- 19 El Sr. Charles y la Sra. Charles-Tijmens consideran que una normativa como la controvertida en el asunto principal es contraria a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de IVA, y en particular a la sentencia de 8 de mayo de 2003, Seeling (C-269/00, Rec. p. I-4101).
- 20 Los Gobiernos neerlandés y alemán alegan que el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva permite que un Estado miembro excluya un bien de inversión, o un bien o servicio asimilados, del derecho a la deducción del IVA en la medida en que el sujeto pasivo utilice dicho bien o servicio para fines ajenos a su empresa, en particular para

finés privados, cuando el citado Estado, amparándose en la posibilidad de establecer excepciones prevista en el artículo 6, apartado 2, párrafo segundo, de la misma Directiva, considere que tal utilización no constituye una operación imponible.

- 21 En el supuesto de que el Tribunal de Justicia declare que los artículos 17, apartado 2, y 6, apartado 2, de la Sexta Directiva no autorizan una exclusión del derecho a la deducción del IVA como la controvertida en el asunto principal, el Gobierno neerlandés sostiene que el apartado 6 del citado artículo 17 permite que un Estado miembro mantenga una normativa nacional existente antes de la entrada en vigor de dicha Directiva que excluye del derecho a la deducción del IVA un bien de inversión, o un bien o servicio asimilados, cuando el sujeto pasivo utilice dicho bien o dicho servicio para fines ajenos a su empresa, en particular para fines privados.
- 22 La Comisión considera compatible con la Sexta Directiva un régimen legal que, al amparo de la facultad de establecer excepciones prevista en el artículo 6, apartado 2, párrafo segundo, de la citada Directiva, no grava la utilización para fines privados de un bien de inversión, o de un bien o servicio asimilados, y que, por tanto, no autoriza deducción alguna para este tipo de bienes o de servicios cuando se utilicen para fines privados.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 23 En primer lugar, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, en caso de utilización de un bien de inversión al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de optar, a efectos del IVA, entre incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa, o conservarlo enteramente en su patrimonio privado y excluirlo así completamente del sistema del IVA, o integrarlo en su empresa sólo en proporción a su utilización profesional efectiva (véanse en este sentido, entre otras, las sentencias antes citadas, Armbrecht, apartado 20; Bakcsi, apartados 25 y 26, Seeling, apartado 40, y la de 21 de abril de 2005, HE, C-25/03, Rec. p. I-3123, apartado 46).

- 24 Si el sujeto pasivo opta por tratar los bienes de inversión utilizados al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados como bienes empresariales, el IVA soportado por la adquisición de dichos bienes es, en principio, deducible íntegra e inmediatamente (véase, en particular, la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 26, y las sentencias, antes citadas, Bakcsi, apartado 25, y Seeling, apartado 41).
- 25 Del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva se desprende que cuando un bien afectado a la empresa haya originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA soportado, su utilización para las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal o para fines ajenos a su empresa se asimilará a una prestación de servicios a título oneroso. Dicha utilización, que constituye, pues, una operación imponible según el artículo 17, apartado 2, de esta Directiva, se gravará, con arreglo al artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la misma, tomando como base imponible el total de los gastos efectuados para la realización de la prestación de servicios (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Lennartz, apartado 26; Bakcsi, apartado 30, y Seeling, apartado 42).
- 26 En cuanto al artículo 6, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, es preciso recordar, en primer lugar, que las excepciones a la armonización deben definirse de manera estricta, ya que cada vez que se recurre a regímenes que establecen excepciones al IVA se producen diferencias entre los niveles de presión fiscal de los Estados miembros.
- 27 En segundo lugar, el artículo 6, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva debe interpretarse, en principio, en el sentido de que los Estados miembros pueden abstenerse de asimilar determinadas prestaciones de servicios o utilizaciones de bienes a prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso, en particular a fin de simplificar los procedimientos administrativos de recaudación del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de septiembre de 2003, Cookies World, C-155/01, Rec. p. I-8785, apartado 59).

- 28 Sin embargo, del artículo 6, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva no se desprende que los Estados miembros puedan denegar a los sujetos pasivos que han optado por tratar como bienes empresariales los bienes de inversión utilizados al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados la deducción íntegra e inmediata del IVA soportado por la adquisición de dichos bienes, a la que tienen derecho conforme a la reiterada jurisprudencia mencionada en el apartado 24 de la presente sentencia. Una limitación de esta índole del derecho a deducción sería contraria a la citada disposición.
- 29 Por otra parte, una renuncia general, basada en el artículo 6, apartado 2, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, a gravar la utilización parcial de un bien de inversión para los fines privados de un sujeto pasivo cuando éste ha podido deducir íntegramente el IVA soportado por la adquisición del bien de que se trata tampoco respetaría la citada disposición, ya que causaría inevitablemente una distorsión de la competencia.
- 30 Por consiguiente, un sujeto pasivo tiene derecho, por un lado, a optar por afectar a su empresa la totalidad de un bien de inversión que utiliza en parte para las necesidades de la empresa y en parte para fines ajenos a ésta así como, en su caso, a deducir íntegra e inmediatamente el IVA soportado por la adquisición de dicho bien; por otro lado, tiene, en principio, la obligación, que se corresponde con el citado derecho, de pagar el IVA aplicable al importe de los gastos efectuados para utilizar el bien de que se trate con fines ajenos a la empresa (véase, en este sentido, la sentencia Seeling, antes citada, apartado 43).
- 31 En cuanto al artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, es cierto que permite, como sostiene el Gobierno neerlandés, que un Estado miembro mantenga un régimen nacional existente antes de la entrada en vigor de dicha Directiva. Sin embargo, esta disposición presupone que las exclusiones que los Estados miembros pueden mantener con arreglo a la misma respetaban la Segunda Directiva, que es anterior a la Sexta Directiva (véase la sentencia de 5 de octubre de 1999, Royscot y otros, C-305/97, Rec. p. I-6671, apartado 21).

- 32 El artículo 11 de la Segunda Directiva, pese a introducir en su apartado 1 el derecho a deducción, establecía, en su apartado 4, que los Estados miembros podían excluir del régimen de las deducciones «determinados bienes y servicios, en especial aquellos que sean susceptibles de ser exclusiva o parcialmente utilizados para la satisfacción de las necesidades privadas del sujeto pasivo o de su personal».
- 33 Por consiguiente, esta disposición no concedió a los Estados miembros una facultad discrecional absoluta para excluir todos o casi todos los bienes y servicios del régimen del derecho a deducción vaciando de esta forma de contenido el régimen establecido mediante el artículo 11, apartado 1, de la Segunda Directiva (véase la sentencia Royscot y otros, antes citada, apartado 24).
- 34 En consecuencia, aunque el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva autorizara a los Estados miembros a excluir determinados bienes, como los vehículos automóviles, del régimen de las deducciones, esta disposición no les permitía excluir de dicho régimen todos los bienes en la medida en que se utilizaran para las necesidades privadas del sujeto pasivo.
- 35 De lo anterior se desprende que el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 11, apartado 4, de la Segunda Directiva, no autoriza a los Estados miembros a mantener una norma que excluye con carácter general del régimen de las deducciones todos los bienes del sujeto pasivo en la medida en que se utilicen para sus necesidades privadas.
- 36 Por consiguiente, procede responder a la cuestión planteada que los artículos 6, apartado 2, y 17, apartados 2 y 6, de la Sexta Directiva deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal, adoptada antes de la entrada en vigor de dicha Directiva, que no permite que un sujeto pasivo afecte a su empresa la totalidad de un bien de inversión utilizado en parte para necesidades de la empresa y en parte para fines ajenos a ésta ni que, en su caso, deduzca íntegra e inmediatamente el IVA soportado por la adquisición de dicho bien.

Costas

- 37 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Gran Sala) declara:

Los artículos 6, apartado 2, y 17, apartados 2 y 6, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal, adoptada antes de la entrada en vigor de dicha Directiva, que no permite que un sujeto pasivo afecte a su empresa la totalidad de un bien de inversión utilizado en parte para necesidades de la empresa y en parte para fines ajenos a ésta ni que, en su caso, deduzca íntegra e inmediatamente el impuesto sobre el valor añadido soportado por la adquisición de dicho bien.

Firmas