

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 6 de octubre de 2005 (*)

«Incumplimiento de Estado – Artículos 17 y 19 de la Sexta Directiva IVA – Subvenciones – Limitación del derecho a deducción»

En el asunto C-204/03,

que tiene por objeto un recurso por incumplimiento interpuesto, con arreglo al artículo 226 CE, el 14 de mayo de 2003,

Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. E. Traversa y la Sra. L. Lozano Palacios, en calidad de agentes, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandante,

contra

Reino de España, representado por la Sra. N. Díaz Abad, en calidad de agente, que designa domicilio en Luxemburgo,

parte demandada,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. J.-P. Puissochet, S. von Bahr (Ponente), J. Malenovský y U. Lõhmus, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;

Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de marzo de 2005;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante su recurso, la Comisión de las Comunidades Europeas solicita al Tribunal de Justicia que declare que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 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»), al prever una prorrata de deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

- 2 El artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva dispone que la base imponible estará constituida:

«en las entregas de bienes y prestaciones de servicios [...], por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones».
- 3 El artículo 17, apartado 2, letra a), de la citada Directiva, en la versión resultante de su artículo 28 séptimo, prevé que, «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 [...] 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».

- 4 El apartado 5 del mismo artículo señala lo siguiente:

«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.

[...]»

- 5 El artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva, titulado «Cálculo de la prorrata de deducción», dispone lo siguiente:

«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. Los Estados miembros estarán facultados para incluir igualmente en el denominador la cuantía de las subvenciones que no sean las enunciadas en la letra a) del apartado 1 [de la parte A] del artículo 11.

[...]»

Normativa nacional

- 6 El artículo 102 de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE nº 312, de 29 de diciembre de 1992, p. 44247), en su versión modificada por la Ley 66/1997, de 30 de diciembre (BOE nº 313, de 31 de diciembre de 1997, p. 38517) (en lo sucesivo, «Ley 37/1992»), está dedicado a la regla de prorrata de deducción de dicho impuesto. El primer apartado de este artículo prevé lo siguiente:

«La regla de prorrata será de aplicación cuando el sujeto pasivo, en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional, efectúe conjuntamente entregas de bienes o prestaciones de servicios que originen el derecho a la deducción y otras operaciones de análoga naturaleza que no habiliten para el ejercicio del citado derecho.

Asimismo, se aplicará la regla de prorrata cuando el sujeto pasivo perciba subvenciones que, con arreglo al artículo 78, apartado dos, número 3º de esta Ley, no integren la base imponible, siempre que las mismas se destinen a financiar actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo.»

- 7 El artículo 104 de la misma Ley se refiere a la prorrata general. Su apartado 2, número 2º, párrafo segundo, dispone lo siguiente:

«Las subvenciones de capital se incluirán en el denominador de la prorrata, si bien podrán imputarse por quintas partes en el ejercicio en el que se hayan percibido y en los cuatro siguientes. No obstante, las subvenciones de capital concedidas para financiar la compra de determinados bienes o servicios, adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas del impuesto, minorarán exclusivamente el importe de la deducción de las cuotas soportadas o satisfechas por dichas operaciones, en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación.»

Procedimiento administrativo previo

- 8 La Comisión inició el procedimiento por incumplimiento regulado en el artículo 226 CE mediante el envío, el 20 de abril de 2001, de un escrito de requerimiento al Gobierno español, en el que manifestaba que los artículos 102 y 104, apartado 2, número 2º, párrafo segundo, de la Ley 37/1992 limitan, de forma contraria a lo dispuesto en los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Sexta Directiva, el derecho a la deducción del IVA.
- 9 El Reino de España presentó sus observaciones en respuesta a este requerimiento mediante escrito de 28 de mayo de 2001.
- 10 Al no considerar satisfactoria dicha respuesta, la Comisión emitió el 27 de junio de 2002 un dictamen motivado, en el que instaba al citado Estado miembro a adoptar las medidas necesarias para atenerse a él en un plazo de dos meses desde su notificación.

- 11 Mediante escrito de 20 de septiembre de 2002, el Reino de España contestó al dictamen motivado reiterando su disconformidad con la postura de la Comisión.

Sobre el recurso

Observaciones preliminares

- 12 Procede señalar que las disposiciones de la Ley 37/1992 mencionadas en los apartados 6 y 7 de la presente sentencia contienen una norma general y una norma especial.
- 13 En virtud de la norma general, establecida en el artículo 102 de esta Ley en relación con la primera frase de las disposiciones de su artículo 104 citadas en el apartado 7 de la presente sentencia, las subvenciones destinadas a financiar las actividades empresariales o profesionales del sujeto pasivo, que no integren la base imponible del IVA, se tienen en cuenta para el cálculo de la prorrata de deducción mediante su inclusión en el denominador de la fracción de la que resulta dicha prorrata. Por tanto, estas subvenciones reducen, de forma general, el derecho a deducción que se reconoce a los sujetos pasivos. Lo anterior no afecta sólo a los sujetos pasivos que utilizan los bienes y servicios previamente adquiridos para realizar de manera indistinta operaciones gravadas con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho (en lo sucesivo, «sujetos pasivos mixtos»), sino también a los sujetos pasivos que emplean dichos bienes y servicios para efectuar únicamente operaciones gravadas con derecho a deducción (en lo sucesivo, «sujetos pasivos totales»).
- 14 La norma especial figura recogida en la segunda frase de las disposiciones del artículo 104 de la Ley 37/1992 citadas en el apartado 7 de la presente sentencia. Con arreglo a dicha norma, las subvenciones destinadas de forma específica a financiar la compra de determinados bienes o servicios, adquiridos en virtud de operaciones sujetas y no exentas del IVA, minoran exclusivamente el importe de la deducción del IVA soportado o satisfecho por dichas operaciones, en la misma medida en que hayan contribuido a su financiación. Por consiguiente, en el caso de una subvención que ascienda, por ejemplo, al 20 % del precio de compra de un bien o de un servicio, el derecho a deducir el IVA específicamente soportado por la adquisición de dicho bien o servicio quedará reducido en un 20 %.

Alegaciones de las partes

- 15 La Comisión sostiene que la norma general que figura en la Ley 37/1992 amplía de forma ilegal la limitación del derecho a deducción prevista en el artículo 17, apartado 5, en relación con el artículo 19 de la Sexta Directiva, ya que dicha limitación no sólo se aplica a los sujetos pasivos mixtos, sino también a los sujetos pasivos totales. Por otra parte, la Comisión estima que la norma especial establecida por esta misma Ley introduce un criterio para el cálculo de la deducción que no está previsto en la Sexta Directiva y que es contrario a ésta.
- 16 El Gobierno español considera, por su parte, que la Comisión interpreta de forma literal la Sexta Directiva, sin tener en cuenta los objetivos que persigue dicha norma ni, en particular, el principio de neutralidad del IVA.
- 17 Según dicho Gobierno, el artículo 19 de la Sexta Directiva no se limita a fijar una regla para el cálculo de la prorrata señalada en el artículo 17, apartado 5, de esta Directiva, a fin de determinar, en el caso de los sujetos pasivos mixtos, cuál es el porcentaje que representan las actividades gravadas con derecho a deducción respecto de la totalidad de las actividades gravadas y exentas del sujeto pasivo. El legislador, al disponer en dicho artículo 19 que los Estados miembros podrán incluir en el denominador de la fracción las subvenciones que no estén directamente vinculadas al precio de las operaciones ni se integren, por ello, en la base imponible definida en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la citada Directiva, introdujo, a juicio de la parte demandada, una excepción a la norma establecida en el artículo 17, apartado 5, relativa a los sujetos pasivos mixtos, excepción que permite limitar el derecho a deducción de los sujetos pasivos totales.
- 18 El Gobierno español alega que el artículo 19 de la Sexta Directiva tiene como finalidad permitir que los Estados miembros restablezcan el equilibrio en materia de competencia, para así dar cumplimiento al principio de neutralidad del impuesto. En apoyo de su postura, toma como ejemplo la situación de un transportista que recibe una subvención para la adquisición de un vehículo. La subvención le permite disminuir el precio de los servicios que presta y, por ende, el importe del IVA aplicable a éstos. Según el Gobierno español, si dicho transportista tuviera además la posibilidad de deducir la totalidad del IVA aplicable a los gastos financiados con la subvención, dispondría de una ventaja añadida frente a sus competidores que no perciban subvenciones.
- 19 El citado Gobierno añade que la norma especial prevista en la Ley 37/1992 limita el derecho a deducción en menor medida que

lo que resultaría de la aplicación del artículo 19 de la Sexta Directiva, ya que sólo afecta a la deducción del IVA correspondiente al bien o servicio financiado con la subvención y no a la relativa al resto de bienes o servicios adquiridos por el sujeto pasivo.

- 20 Con carácter subsidiario, el Gobierno español solicita al Tribunal de Justicia que, en el caso de que no comparta su interpretación, limite en el tiempo los efectos de la sentencia. Dicho Gobierno fundamenta la irretroactividad de la sentencia, por una parte, en el hecho de que las autoridades españolas actuaron de buena fe al adoptar la normativa controvertida y, por otra, en los trastornos que la sentencia del Tribunal de Justicia podría causar.

Apreciación del Tribunal de Justicia

- 21 El artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva enuncia el principio del derecho a la deducción del IVA. Éste se aplica al impuesto soportado por la adquisición de los bienes o servicios que el sujeto pasivo utilice para las necesidades de sus operaciones gravadas.
- 22 Cuando el sujeto pasivo efectúe indistintamente operaciones gravadas con derecho a deducción y operaciones exentas que no conlleven tal derecho, el artículo 17, apartado 5, de la citada Directiva prevé que sólo se admitirá la deducción por la parte del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones gravadas. Esta prorrata se calcula con arreglo a la fórmula establecida en el artículo 19 de la Directiva.
- 23 Como ha recordado el Tribunal de Justicia en numerosas ocasiones, toda limitación del derecho a deducción incide en el nivel de la carga fiscal y debe aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros. Por ello, sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Sexta Directiva (véanse, en particular, las sentencias de 21 de septiembre de 1988, Comisión/Francia, 50/87, Rec. p. 4797, apartado 17; de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 18, y de 8 de enero de 2002, Metropol y Stadler, C-409/99, Rec. p. I-81, apartado 42).
- 24 A este respecto, debe advertirse que el artículo 19 de la Sexta Directiva, titulado «Cálculo de la prorrata de deducción», remite de forma expresa al artículo 17, apartado 5, de la misma Directiva, al que está íntegramente vinculado.

- 25 Por tanto, las disposiciones del artículo 19, apartado 1, segundo guión, relativas a las subvenciones que no sean las enunciadas en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, esto es, a las subvenciones que no estén vinculadas al precio del bien o servicio suministrado y que no formen parte de la base imponible del IVA, deben ser interpretadas a la luz de dicho artículo 17, apartado 5. Pues bien, este último precepto sólo se refiere a los sujetos pasivos mixtos, como se desprende expresamente de su tenor literal. De ahí que el citado artículo 19, apartado 1, segundo guión, al no tratarse de una excepción aplicable a los sujetos pasivos mixtos y totales, únicamente permite limitar el derecho a deducción, mediante la toma en consideración de las subvenciones antes definidas, en el caso de los sujetos pasivos mixtos.
- 26 Por consiguiente, la norma general contenida en la Ley 37/1992, que amplía la limitación del derecho a deducción mediante su aplicación a los sujetos pasivos totales, introduce una restricción mayor que la prevista expresamente en los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva e incumple las disposiciones de dicha Directiva.
- 27 En lo que se refiere a la norma especial establecida por la citada Ley, basta con señalar que instaura un criterio de limitación del derecho a deducción que no está previsto en los artículos 17, apartado 5, y 19 de la Sexta Directiva ni en ninguna otra disposición de ésta. En consecuencia, tal criterio no está autorizado por la citada Directiva.
- 28 La alegación del Gobierno español, según la cual la interpretación que propone del artículo 19 de la Sexta Directiva es más adecuada para garantizar el equilibrio en materia de competencia y, por tanto, el cumplimiento del principio de neutralidad del IVA, debe ser rechazada. En efecto, los Estados miembros están obligados a aplicar la Sexta Directiva aunque la consideren mejorable. Como se desprende de la sentencia de 8 de noviembre de 2001, Comisión/Países Bajos (C-338/98, Rec. p. I-8265), apartados 55 y 56, aunque la interpretación propuesta por algunos Estados miembros permitiese alcanzar mejor determinados objetivos perseguidos por la Sexta Directiva, como la neutralidad del impuesto, sigue siendo cierto que dichos Estados no pueden eludir la aplicación de las disposiciones expresamente establecidas en ella, en este caso mediante la introducción de limitaciones del derecho a deducción distintas de las previstas en los artículos 17 y 19 de la citada Directiva.

- 29 Por lo que respecta a la limitación en el tiempo de los efectos de la sentencia del Tribunal de Justicia que ha solicitado el Gobierno español, debe recordarse que sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico comunitario, verse inducido a establecerla.
- 30 Para ello, como ha señalado el Abogado General en el punto 24 de sus conclusiones, es necesario que pueda acreditarse que las autoridades estatales fueron incitadas a adoptar una normativa o a observar una conducta contraria al Derecho comunitario en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias en cuestión (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Reino Unido, C-359/97, Rec. p. I-6355, apartado 92). Pues bien, en este caso no existía tal incertidumbre. No procede, por tanto, limitar los efectos en el tiempo de la presente sentencia.
- 31 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la Sexta Directiva, al prever una prorrateo de deducción del IVA soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones.

Costas

- 32 A tenor del artículo 69, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento, la parte que pierda el proceso será condenada en costas, si así lo hubiera solicitado la otra parte. Puesto que la Comisión ha pedido que se condene en costas al Reino de España y al haber sido desestimados los motivos formulados por este último, procede condenarlo en costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) decide:

- 1) Declarar que el Reino de España ha incumplido las obligaciones que le incumben en virtud del Derecho comunitario y, en particular, de los artículos 17, apartados 2 y 5, y 19 de la 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, al prever una prorrata de deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por los sujetos pasivos que efectúan únicamente operaciones gravadas y al instaurar una norma especial que limita el derecho a la deducción del IVA correspondiente a la compra de bienes o servicios financiados mediante subvenciones.

- 2) Condenar en costas al Reino de España.