

Sentencia del TJCE de 6 de marzo de 2008

■ **Asunto:** C-98/07

■ **Partes:** Nordania Finans A/S, BG Factoring A/S y Skatteministeriet

■ **Síntesis:** Sexta Directiva IVA – Artículo 19, apartado 2 – Cálculo de la prorrata de deducción – Exclusión de la cuantía del volumen de negocios relativa a las entregas de bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa – Concepto de “bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa” – Vehículos adquiridos por una sociedad de arrendamiento financiero para ser arrendados y posteriormente vendidos a la expiración del contrato de arrendamiento-venta.

I. Comentario y legislación española

La Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, transpuso a nuestro Derecho interno de las previsiones contenidas en la Directiva 77/388/CEE de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre volumen de negocios.

Conviene tener en cuenta que, a raíz de la Sentencia del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas de 6 de octubre de 2005, asunto C-204/03, Comisión contra el Reino de España, la Ley 3/2006, de 29 marzo, modificó la Ley 37/1992, para adecuar la aplicación de la regla de prorrata a la Sexta Directiva europea, porque desde la Ley 66/1997, de 30 de diciembre, de Medidas Fiscales, Administrativas y del Orden Social, la percepción de subvenciones que no formaran parte de la base imponible del Impuesto implicaba una limitación en el derecho a la deducción para los empresarios o profesionales. El legislador español optó por eliminar toda restricción en el derecho a la deducción como consecuencia de la percepción de subvenciones no vinculadas al precio de las operaciones, según la Exposición de motivos: “evitando de esta manera que la realización de operaciones limitativas del derecho a la deducción pueda traer como consecuencia una limitación desproporcionada en este derecho al incluir estas subvenciones en el denominador de la prorrata, cuando a falta de dichas operaciones no cabe la citada inclusión”.

Sin embargo, el objeto de discusión en el caso que nos ocupa son los bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa de arrendamiento financiero, que primero los arrienda y a la expiración de los contratos, los revende. Finalmente se recalca que el concepto de bien de inversión no incluye los vehículos comprados y revendidos, pues forman parte integrante de su actividad económica habitual.

En nuestro país, el artículo 108 de la Ley del IVA ofrece un concepto positivo de bienes de inversión: “Uno. A los efectos de este impuesto, se considerarán de inversión los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén nor-

malmente destinados a ser utilizados por un período de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación"; que complementa en el apartado dos con una delimitación negativa (referida a accesorios y piezas de recambio adquiridos para la reparación de los bienes de inversión, a las ejecuciones de obra, envases y embalajes, etcétera). Sobre la posición administrativa en relación con el propio concepto de bien de inversión, pueden encontrarse Resoluciones de la DGT de 25 de septiembre de 2007, de 2 abril de 2003, de 23 febrero y de 14 abril de 2000, de 23 de noviembre de 1999, de 18 de mayo de 1999, de 8 de febrero de 1999, de 20 de febrero y de 11 junio de 1998.

No está de más recordar que el artículo 9.1.d) de la Ley del IVA, al incluir entre las operaciones asimiladas a las entregas de bienes realizadas sin contraprestación el autoconsumo de bienes alude a la afectación o el cambio de afectación de bienes adquiridos en el ejercicio de la actividad empresarial del sujeto pasivo para su utilización como bienes de inversión. Y que el artículo 95.3 desarrolla las limitaciones del derecho a deducir las cuotas soportadas por la adquisición, importación, arrendamiento o cesión de uso por otro título de los bienes de inversión que se empleen en todo o en parte en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional; encontrándose regulado el procedimiento para la deducción y regularización de las cuotas soportadas por la adquisición de los bienes de inversión en el Capítulo I del Título VIII de dicha Ley (particularmente, en el artículo 107).

El Abogado General en este caso fue el Sr. Y. Bot, quien presentó sus conclusiones en audiencia pública el 13 de diciembre de 2007.

2. Antecedentes

Las sentencias de 1 de febrero de 1977, *Nederlandse Ondernemingen*, 51/76, Rec. p.I 113; de 15 de octubre de 1992, *Tenuta il Bosco*, C-162/91, Rec. p.I-5279; de 11 de julio de 1996, *Régie dauphinoise*, C-306/94, Rec. p.I-3695; de 16 de enero de 2003, *Maierhofer*, C-315/00, Rec. p.I-563; de 15 de julio de 2004, *Harbs*, C-321/02, Rec. p.I-7101; de 8 de diciembre de 2005, *Jyske Finans*, C-280/04, Rec. p.I-10683; de 8 de febrero de 2007, *Investrand*, C-435/05, Rec. p.I-1315; de 18 de octubre de 2007, *Österreichischer Rundfunk*, C-195/06, Rec. p.I-0000.

3. Cuestión planteada

¿Debe interpretarse la expresión "bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa", que figura en el artículo 19, apartado 2, de la Sexta Directiva, en el sentido de que comprende los bienes que compra una empresa de arrendamiento financiero con la finalidad, por una parte, de arrendarlos y, por otra, de revenderlos a la expiración de los contratos de arrendamiento-venta?

4. Fallo

El artículo 19, apartado 2, 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, debe interpretarse en el sentido de que el

concepto de «bienes de inversión utilizados por el sujeto pasivo en su empresa» no incluye los vehículos que una empresa de arrendamiento financiero adquiere con el fin de arrendarlos y posteriormente venderlos a la expiración de los contratos de arrendamiento-venta, dado que la venta de los referidos vehículos al término de tales contratos forma parte integrante de las actividades económicas habituales de dicha empresa. ■