

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE 14 DE JULIO DE 2005

■ **Asunto:** C-434/03

■ **Partes:** P. Charles, T. S. Charles-Tijmens y Staatssecretaris van Financiën

■ **Síntesis:** «Sexta Directiva IVA – Deducción del impuesto soportado – Bien inmueble utilizado en parte para la empresa y en parte a título privado»

1. Comentario

El artículo 11.4 de la Segunda Directiva autorizó a los Estados miembros a excluir del régimen de las deducciones determinados bienes, pero no todos los bienes en la medida en que se utilizaran para las necesidades privadas del sujeto pasivo. Así pues, el sujeto pasivo puede afectar totalmente un bien de inversión que usa en parte para la empresa y en parte para fines ajenos, y deducir íntegra e inmediatamente el IVA soportado por la adquisición de dicho bien. En tal caso, también tendría la obligación de pagar el IVA aplicable al importe de los gastos efectuados para utilizar ese bien con fines ajenos a la empresa. Es obvia la correlación existente entre el derecho y la obligación. En los artículos 95 y 96 de la Ley del IVA, Ley 37/1992, de 28 diciembre, se tratan respectivamente las limitaciones del derecho a deducir y de las exclusiones y restricciones del mismo.

2. Antecedentes

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 %.

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.

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»).

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.

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.

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).

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.

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»).

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.

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, nº 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.

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

3. Cuestiones planteadas

«¿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?»

4. Fallo

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.

5. Fundamentos de la Sentencia

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,, Rec. p.I-0000, 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).

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).

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.

... O ...