

SENTENCIA 8 DE JUNIO DE 2000

Asunto C-98/98

Commissioners of Customs & Excise / Midland Bank plc

Fiscalidad

SINTESIS: Prejudicial “Impuesto sobre el Valor Añadido - Primera Directiva y Sexta Directiva sobre el IVA - Deducción del impuesto soportado - Sujeto pasivo que realiza indistintamente operaciones sujetas al impuesto y operaciones exentas - Imputación de los servicios por los que se ha soportado el IVA a las operaciones por las que se repercute - Necesidad de una relación directa e inmediata» (Sala Segunda)

COMENTARIO. LEGISLACION ESPAÑOLA.

En este asunto se han planteado dos cuestiones:

a) Una primera cuestión en la que se plantea al Tribunal de Justicia de si para poder ejercer el derecho a deducción cuando se efectúan operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho, es o no necesario que los bienes adquiridos o los servicios obtenidos deben estar relacionados directa o indirectamente con las operaciones por las que se repercute el IVA, a lo que el Tribunal contesta interpretando el apartado 2, a la luz del apartado 5 del art. 17 de la Sexta Directiva, que teniendo en cuenta el término que utiliza de “para efectuarla” se deduce tal necesidad, siendo indiferente, matiza el Tribunal la finalidad última que el sujeto pasivo pretende alcanzar.

Es de destacar, la declaración de esta Sentencia a propósito de que una vez originado el derecho a deducir, aunque la actividad económica no haya dado lugar a operaciones sujetas a gravamen, aunque el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes o servicios que haya dado lugar a la deducción en operaciones sujetas al Impuesto, a causa de circunstancias ajenas a su voluntad, si tal derecho sigue existiendo.

De dicha Jurisprudencia, se desprende que con carácter excepcional –dice la Sentencia– y en circunstancias determinadas, existe el derecho a deducir, aunque no puede demostrarse la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por la que se represente con derecho a deducción.

La segunda cuestión que se plantea, con motivo de la diversidad de operaciones realizadas una de carácter comercial y otras de carácter profesional, resulta difícil dar una respuesta adecuada, respecto de la necesidad de la relación directa e inmediata entre las operaciones por las que se represente y el IVA por los que se soporta, y a lo que se remite esta cuestión al juez nacional, si bien, la Sentencia declara que en estos supuestos cuando se realizan operaciones exentas y operaciones sujetas, solo pueden deducir las cuotas del IVA que hayan gravado los servicios por los que soportan el IVA siempre que éstos se hayan utilizado no para la realización de una operación sujeta al impuesto, sino en actividades que no son sino consecuencia de ésta, excepto si mediante elementos objetivos ese sujeto pasivo demuestra que los gastos relacionados con la obtención de tales servicios forman parte del coste de los diversos elementos integrantes del precio de la operación.

De la lectura de esta Sentencia, puede apreciarse que el Tribunal de acuerdo con el espíritu de la Directiva, sobre la neutralidad del Impuesto, admite en el caso de concurrir circunstancias excepcionales ajenas a la voluntad del sujeto, la declaración del IVA soportado, aunque la actividad económica no se haya realizado, o no se haya utilizado los bienes o servicios que hayan dado lugar a la deducción. Y también admite la prueba en contrario a la aplicación de la prorata, si se demuestra que los gastos relacionados con la obtención de los servicios forman parte del coste de los diversos elementos integrantes del precio de la operación por la que se refiere el IVA.

Con lo cual el margen para la deducción, se ve ampliado con esta interpretación de la Sentencia.

1. ANTECEDENTES DE HECHO.

Mediante resolución de 31 de julio de 1997, la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division (Divisional Court), planteó tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, y del artículo 17, apartados 2, 3 y 5, 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.

Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre Midland Bank plc y los Commissioners of Customs & Excise, competentes en materia de recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido en el Reino Unido, a propósito de la deducción del IVA que había ingresado por servicios de asesoramiento jurídico.

Midland actúa como mandatario de un grupo de sociedades, que a efectos del IVA se considera una única entidad, y que comprende el banco comercial londinense Samuel Montagu & Co. Ltd., que presta indistintamente servicios sujetos al impuesto y servicios exentos.

En relación con un acuerdo entre las sociedades Quadrex Holdings Inc. y British and Commonwealth Holding plc (en lo sucesivo, "B & C), el bufete Clifford Chance prestó determinados servicios jurídicos a Samuel Montagu, que operaba como banco comercial para la primera. Entonces dicho bufete minutó a Samuel Montagu los honorarios devengados entre 1988 y 1995, y en el litigio principal se discute el carácter deducible del IVA que grava dichos honorarios.

Midland ha mantenido que los servicios jurídicos prestados por el bufete se refieren íntegramente a los servicios financieros prestados por Samuel Montagu a Quadrex, prestación que da derecho a deducción, de conformidad con el artículo 17, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva. En consecuencia, Midland ejerció su derecho a deducir la totalidad de la cuota del IVA pagado sobre los honorarios minutados por dicho bufete.

Los Commissioners, por su parte, consideraron que Samuel Montagu no había utilizado los servicios jurídicos de que se trata únicamente para efectuar operaciones con derecho a la deducción. Por lo tanto, resolvieron que Midland sólo estaba facultado a deducir una parte del IVA.

2. FUNDAMENTOS DE DERECHO.

Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pide, esencialmente que se dilucide si resulta necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute, que dan derecho a deducir, para que se reconozca a favor del sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho.

El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA. No obstante, con carácter excepcional, también el sujeto pasivo que, como Samuel Montagu, realiza operaciones exentas, puede, en virtud de dicha disposición, deducir el IVA en la medida en que haya utilizado bienes y servicios relativos a operaciones por las que se soporta el IVA por ser necesarios para dichas operaciones exentas.

El artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, a cuya luz debe interpretarse el apartado 2 de dicha disposición, establece el régimen aplicable al derecho a deducir el IVA, cuando éste se refiere a operaciones por las que se soporta el IVA utilizadas por el sujeto pasivo para "efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal

derecho". En esta norma, la utilización de los términos "para efectuar" demuestra que, para originar el derecho a la deducción establecido por el apartado 2, los bienes adquiridos o los servicios obtenidos deberán estar directa e inmediatamente relacionados con las operaciones por las que se repercute el IVA y que dan derecho a deducir y que, a este respecto, es indiferente la finalidad última que el sujeto pasivo pretenda alcanzar.

Confirma esta interpretación el artículo 2 de la Primera Directiva, según el cual sólo será deducible el importe de la cuota del IVA que haya gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio de una operación sujeta a gravamen.

No obstante, una vez originado, el derecho a deducir sigue existiendo, aunque la actividad económica considerada no haya dado lugar a operaciones sujetas a gravamen o aunque el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes o servicios que hayan dado lugar a la deducción en operaciones sujetas al impuesto a causa de circunstancias ajenas a su voluntad.

De dicha jurisprudencia se desprende que, con carácter excepcional y en circunstancias determinadas, existe el derecho a deducir aunque no pueda demostrarse la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducir.

Por lo que se refiere a la naturaleza de la "relación directa e inmediata", teniendo en cuenta la diversidad de las transacciones comerciales y profesionales resulta imposible dar una respuesta más apropiada en cuanto a la manera de determinar en todos los casos la relación necesaria que debe existir entre las operaciones por las que se soporta el IVA y aquellas por las que se repercute para que proceda deducir el IVA soportado. Corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales aplicar el criterio de la relación directa e inmediata a los hechos de cada uno de los asuntos de que conocen y tomar en consideración todas las circunstancias en las que se hayan desarrollado las operaciones controvertidas.

El órgano jurisdiccional remitente pide, además, que se dilucide si un sujeto pasivo que realiza indistintamente operaciones que dan derecho a la deducción y operaciones que no dan tal derecho puede deducir la totalidad del IVA que haya soportado por la entrega de bienes o la prestación de servicios, aunque éstos hayan sido utilizados no para la realización de una operación sujeta al impuesto sino en actividades que no son sino la consecuencia de ésta.

Según un principio fundamental, el IVA se aplica en cada transacción de producción o de distribución, previa deducción del IVA que haya gravado directamente los costes de los diversos elementos constitutivos del precio.

De dicho principio, así como de la regla según la cual para originar el derecho a la deducción los bienes adquiridos o los servicios obtenidos deben estar directa e inmediatamente relacionados con las operaciones sujetas al impuesto, resulta que el derecho a deducir el IVA que haya gravado tales bienes o servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para su adquisición u obtención, deban haber formado parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones sujetas a gravamen. Por lo tanto, dichos gastos deben formar parte de los costes de tales operaciones por las que se repercute el IVA que utilizan los bienes adquiridos o los servicios obtenidos. En consecuencia, dichos elementos del coste deben normalmente haberse originado antes de que el sujeto pasivo haya realizado las operaciones sujetas al impuesto a que se refieren.

De ello se deduce que normalmente no existe ninguna relación directa e inmediata entre la operación por la que se repercute el IVA y los servicios que un sujeto pasivo haya utilizado como consecuencia y a raíz de la realización de esa operación. En efecto, es cierto que los gastos efectuados para obtener dichos servicios constituyen la consecuencia de la operación por la que se repercute el IVA. No obstante, normalmente no forman parte de los elementos integrantes del coste de esta operación, lo que, sin embargo, exige el artículo 2 de la Primera Directiva. Por lo tanto, dichos servicios no tienen una relación directa e inmediata con la operación por la que se repercute el IVA. En cambio, los costes de tales servicios forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos integrantes del precio de los productos de una empresa. Por consiguiente, tales servicios presentan una relación directa e inmediata con la actividad del sujeto pasivo en su integridad, por lo que el derecho a deducir el IVA está sujeto al artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva y, conforme a esta disposición, sólo procede la deducción parcial del IVA.

Sólo sería distinto en el caso de que el sujeto pasivo probara, mediante elementos objetivos, que, con carácter excepcional, los gastos relativos a los bienes o servicios que hubiera utilizado como consecuencia de la realización de una operación con derecho a deducción forman parte de los elementos constitutivos del coste de ésta.

3. FALLO.

El Tribunal de Justicia declaró:

“1) El artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, y el artículo 17, apartados 2, 3 y 5, 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, deben interpretarse en el sentido de que, en principio, es necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el Impuesto sobre el Valor Añadido y una o varias

operaciones por las que se repercute con derecho a deducción para que se reconozca a favor del sujeto pasivo el derecho a deducir el Impuesto sobre el Valor Añadido soportado y para determinar el alcance de tal derecho.

2) Corresponde al órgano jurisdiccional nacional aplicar el criterio de la relación directa e inmediata a los hechos de cada uno de los asuntos de que conoce. Un sujeto pasivo que efectúe indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no llevan consigo tal derecho puede deducir el IVA que haya gravado los bienes que haya adquirido o los servicios que haya obtenido, siempre que éstos tengan una relación directa e inmediata con las operaciones por las que se repercute el IVA con derecho a deducción, sin que proceda distinguir según que se apliquen los apartados 2, 3 o 5 del artículo 17 de la Sexta Directiva. No obstante, tal sujeto pasivo no puede deducir la totalidad de las cuotas del IVA que hayan gravado los servicios por los que se soporta el IVA, siempre que éstos se hayan utilizado no para la realización de una operación sujeta al impuesto sino en actividades que no son sino la consecuencia de ésta, excepto si mediante elementos objetivos ese sujeto pasivo demuestra que los gastos relacionados con la obtención de tales servicios forman parte del coste de los diversos elementos integrantes del precio de la operación por la que se repercute el IVA.”

5. EL ABOGADO GENERAL PRESENTÓ SUS CONCLUSIONES EN AUDIENCIA PÚBLICA ANTE LA SALA SEGUNDA EL 30 DE SEPTIEMBRE DE 1.999.

Propuso al Tribunal de Justicia que respondiese del siguiente modo a las cuestiones planteadas por la High Court of Justice:

“1) El artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, en una situación como la sometida al conocimiento del Juez remitente, para determinar si puede deducirse la totalidad de las cuotas del IVA es necesario comprobar si existe una relación directa e inmediata entre un elemento concreto sujeto al impuesto, del que puede disponer un sujeto pasivo que actúe como tal, y una operación concreta u operaciones concretas sujetas a gravamen por las que se repercute el impuesto soportado realizadas por el mismo sujeto. Si se comprueba que existe dicha relación, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir la totalidad de las cuotas del IVA pagadas sobre la operación por la que se haya soportado dicho impuesto.

2) El artículo 17, apartados 2 y 3, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, para que sea deducible la totalidad de las cuotas del IVA ingresadas para un servicio por un sujeto pasivo que realizada indistintamente operaciones con derecho a deducir el IVA y operaciones en relación con las cuales no existe tal derecho, no es suficiente la mera circunstancia de que ese servicio se haya utilizado también como consecuencia de una operación comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 17, apartado 2, o del artículo 17, apartado 3, en particular, del artículo 17, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva.

En cambio, existe el derecho a deducir el IVA siempre que, según una valoración objetiva –que corresponde realizar al Juez Nacional–, resulte que un servicio es utilizado por el sujeto pasivo, según el orden normal y regular de la serie causal, para realizar una operación sujeta a gravamen o varias operaciones sujetas a gravamen comprendidas en el ámbito de los anteriores artículos. En particular, con arreglo al artículo 2, párrafo segundo, de la Primera Directiva, existe tal derecho si se confirmaba que la cuota del impuesto ingresada por la prestación de un servicio se ha gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio de la operación sujeta al impuesto.

Para apreciar si el criterio para determinar la cuota del impuesto soportado deducible es distinto en los apartados 2, 3 y 5 del artículo 17 de la Sexta Directiva, es preciso, en primer lugar, identificar cuál es el método adoptado por el Estado miembro de que se trate para calcular la “prorrata” del IVA a efectos del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva”.