

DEDUCCIÓN DE CUOTAS DE IVA SOPORTADAS AFECTAS CONJUNTAMENTE A ACTIVIDADES ECONÓMICAS Y NO ECONÓMICAS

(Comentario a la STJCE de 13 de marzo de 2008,
asunto C-437/06, *Securenta*) *

ANTONIO LONGÁS LAFUENTE

*Inspector de Hacienda del Estado
Profesor del CEF*

Extracto:

EL artículo 95.uno de la Ley del IVA recoge el principio de afectación exclusiva y directa para la actividad empresarial o profesional realizada por el sujeto pasivo de los bienes y servicios adquiridos para poder deducir las cuotas soportadas por el empresario, si bien el apartado tercero del citado precepto, respecto de los bienes de inversión, excepciona el anterior principio permitiendo la deducción en función de la afectación del bien a la actividad económica.

Frente a nuestra regulación interna, el artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE permite la deducción de las cuotas soportadas en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, respetando de esta forma el principio de neutralidad que preside este impuesto para el empresario o profesional.

Si bien nuestro precepto interno no plantea problemas en su aplicación cuando estamos ante cuotas afectas exclusivamente a la actividad económica o a la actividad no económica realizada por el empresario o profesional, sin embargo no se ajusta plenamente a la Directiva cuando examinamos aquellas cuotas que se afectan conjuntamente a ambos tipos de actividades.

La Sentencia del TJCE de 13 de marzo de 2008, asunto C-437/06, *Securenta*, examina esta cuestión. Si bien no estamos ante una cuestión prejudicial planteada por un órgano revisor español, su incidencia en la interpretación de nuestro artículo 95 es considerable en cuanto fija los criterios a tener en cuenta en la aplicación uniforme del precepto comunitario, que deben ser respetados por las legislaciones nacionales:

1. Cuando un sujeto pasivo realiza indistintamente actividades económicas, gravadas o exentas, y actividades no económicas la deducción del IVA soportado por los
.../...

* Véase el texto íntegro de esta Sentencia en la *Revista de Contabilidad y Tributación (Legislación, Consultas, Jurisprudencia)*. CEF, núm. 311, febrero 2009. La Sentencia también se recoge en la Base Documental *Normacef Fiscal y Contable* con la referencia NFJ027750.

.../...

gastos afectos conjuntamente a ambas actividades solo es admisible en la medida en que dichos gastos puedan imputarse a la actividad económica del sujeto pasivo. Incide por ello esta conclusión a la exigencia de afectación directa y exclusiva a la actividad económica que exige nuestro precepto interno.

2. Los Estados miembros tienen una potestad discrecional para establecer los métodos y criterios adecuados para permitir la deducción de las cuotas soportadas afectas indistintamente a actividades económicas y no económicas, cuestión esta no desarrollada en nuestra norma respecto de gastos ajenos a bienes de inversión.

Palabras clave: IVA, deducciones, requisitos materiales y afectación.

Sumario

1. El derecho de la deducción como garante de la neutralidad del IVA para el sujeto pasivo.
2. Examen de la Sentencia del TJCE de 13 de marzo de 2008.
 - 2.1. Antecedentes y cuestiones que se plantean al TJCE.
 - 2.2. Respuesta del TJCE.
 - 2.3. Antecedentes en la doctrina del TJCE.
3. Incidencia de la sentencia respecto de nuestra regulación interna.
 - 3.1. Deducción de cuotas afectas indistintamente a actividades económicas y no económicas en la Ley 37/1992.
 - 3.2. Interpretación doctrinal.
 - 3.3. La invocación de la norma comunitaria por el obligado tributario.

1. EL DERECHO DE LA DEDUCCIÓN COMO GARANTE DE LA NEUTRALIDAD DEL IVA PARA EL SUJETO PASIVO

El derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) soportado es considerado como el mecanismo garantizador de la neutralidad del impuesto, a fin de evitar la carga fiscal que el tributo representa para el sujeto pasivo, si bien se exige para ello que las cuotas se afecten a la actividad económica gravada por el impuesto realizada por el empresario o profesional.

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del IVA, nos recuerda que en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas interiores, el sujeto pasivo, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, tiene derecho a deducir del impuesto devengado (por el que es deudor frente al Estado miembro) las cuotas soportadas [tanto por operaciones interiores, adquisiciones intracomunitarias de bienes (AIB) e importaciones]. Asimismo podrá deducir las cuotas soportadas que afecten a las operaciones exentas que generan el derecho a deducir (exenciones plenas), como son las entregas intracomunitarias de bienes (EIB) y exportaciones y operaciones asimiladas, así como las cuotas afectas a operaciones realizadas fuera del territorio de aplicación del impuesto (TAI) siempre que, de haberse realizado en su interior, hubieran generado el derecho a deducir ¹.

El régimen de deducciones constituye pues un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria ², forma parte del mecanismo del IVA, y tiene por

¹ Artículos 168 y 169.

² Entre otras, Sentencias del Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas (TJCE) de 18 de diciembre de 1997, C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Molenheide y otros, apartado 47, y de 25 de octubre de 2001, C-78/00, Comisión/Italia, apartado 28.

objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de sus actividades económicas, garantizando así la neutralidad con respecto a la carga fiscal, cualesquiera que sean los fines o los resultados de tales actividades³. Este sistema es garantía de esta neutralidad en la medida o a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA⁴.

Como hemos advertido el impuesto soportado es recuperado por el sujeto pasivo a través de este sistema, siempre y cuando quede afecto a las actividades sujetas al impuesto generadoras del derecho a deducir. Esto es, no toda actividad económica efectuada por el empresario o profesional permite la aplicación de este sistema de deducción como acabamos de comprobar, pues solo aquellas que cita la norma comunitaria y que se han reseñado anteriormente dan derecho a deducir⁵.

En nuestro ordenamiento interno, la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA) recoge estos principios inspiradores del sistema común, permitiendo que el IVA devengado se minore o deduzca en el importe de las cuotas soportadas por entregas de bienes y prestaciones de servicio recibidas, importaciones de bienes, operaciones de inversión del sujeto pasivo y AIB. Ahora bien, este derecho a la deducción solo procede en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones realizadas en el TAI (las sujetas y no exentas, las prestaciones incluidas en la base imponible de las importaciones de bienes, las EIB y las exportaciones y operaciones asimiladas, así como los servicios prestados por agencias de viajes que estén exentos por aplicación del régimen especial), las realizadas fuera del TAI que originarían el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en el interior del mismo, así como ciertas operaciones de seguro, reaseguro, capitalización y servicios relativos a las mismas⁶.

Si consideráramos exclusivamente las operaciones realizadas en el TAI, podríamos simplificar y señalar que pueden deducirse las cuotas soportadas afectas a operaciones sujetas y no exentas o sujetas y exentas con carácter pleno (EIB, exportaciones y operaciones asimiladas).

Así, cuando un sujeto pasivo entrega bienes o presta servicios a otro sujeto pasivo que los utiliza para efectuar una operación exenta limitada (en nuestra LIVA las recogidas en el art. 20), el

³ Así, Sentencias del TJCE de 14 de febrero de 1985, C-268/83, Rompelman, apartado 19; de 15 de enero de 1998, C-37/95, Ghent Coal Terminal, apartado 15; y de 21 de febrero de 2006, C-223/03, University of Huddersfield, apartado 47.

⁴ Sentencias de 8 de febrero de 2007, C-435/05, Investrand, apartado 22; y de 6 de marzo de 2008, C-98/07, Jordania Finans.

⁵ Como pone de manifiesto la sentencia citada en la nota anterior (apartado 23), «en principio, es necesaria 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 deducción para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho (véanse las sentencias Midland Bank, antes citada, apartado 24; Abbey National, antes citada, apartado 26, así como la de 3 de marzo de 2005, Fini H, C-32/03, Rec. p. I-1599, apartado 26). El derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o la obtención de servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para esta adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción (véanse las sentencias Midland Bank, antes citada, apartado 30; Abbey National, antes citada, apartado 28, así como la de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C-16/00, Rec. p. I-6663, apartado 31)».

⁶ Artículos 92 y 94 de la LIVA.

segundo no tiene derecho, en principio, a deducir el IVA soportado dado que, en tal supuesto, los bienes y servicios de que se trate no son utilizados para operaciones gravadas, como ha señalado de forma reiterada el TJCE ⁷.

Cuando el sujeto pasivo realiza en el conjunto de su actividad económica sujeta al impuesto operaciones que generan el derecho a deducir y otras que no lo generan, las normas comunitaria e interna prevén un sistema de deducción basado en el cálculo de un porcentaje o prorrata que permite garantizar el principio del derecho a la deducción en función de la afectación de las cuotas soportadas a las operaciones generadoras de este derecho ⁸.

Esta delimitación de actividades realizadas por los empresarios o profesionales sujetos pasivos del impuesto no agota todas las posibilidades que pueden plantearse al sujeto pasivo. Este puede encontrarse ante cuotas soportadas afectas exclusivamente a actividades no económicas, no sujetas al IVA que, de acuerdo con los principios inspiradores del sistema común que se están exponiendo, no podrán deducirse.

Además de esta situación puede plantearse otra más que es la que interesa destacar en este comentario. El sujeto pasivo puede tener gastos afectos conjunta o simultáneamente a actividades económicas (sujetas al impuesto) y a actividades no económicas (no sujetas al impuesto), no siendo dificultoso encontrarnos ante esta situación, pues basta poner de manifiesto a las sociedades *holding* que además realicen actividades económicas (prestación de servicios a las sociedades del grupo, etc.), a las sociedades públicas (que suelen realizar actividades enmarcadas dentro de las funciones públicas no sujetas pero además pueden realizar otras actividades económicas), o entidades que no teniendo en principio fines de lucro (fundaciones, ONG, etc.) adicionalmente realizan actividades económicas (entregas de bienes o prestaciones de servicios remunerados) con el fin de nutrirse de ingresos con los que sufragar los costes de sus actividades no económicas.

La norma comunitaria no da respuesta precisa y clara al problema planteado en la situación que se acaba de describir. El sujeto pasivo que realiza actividades económicas y otras no económicas, tiene claro que no puede deducirse las cuotas soportadas afectas exclusivamente a estas últimas, como también conoce que puede deducirse las que solo lo están a las actividades económicas, aplicando en su caso los principios que se han expuesto (esto es, distinguirá a su vez si todas generan el derecho a deducir o no, aplicando en este último caso la regla de prorrata, para el conjunto de cuotas afectas a actividades económicas). La cuestión que se suscita es qué ocurrirá con el impuesto soportado que queda afecto tanto a las actividades económicas como a las no económicas: ¿puede deducir las cuotas?, ¿en qué medida puede hacerlo?, ¿qué sistema utilizará para ello?

Sobre estas cuestiones se pronuncia la Sentencia del TJCE de 13 de marzo de 2008, C-437/06, *Securenta*, que es objeto de estos comentarios.

⁷ Véanse, en este sentido, las Sentencias de 19 de enero de 1982, C-8/81, *Becker*, apartado 44; de 26 de septiembre de 1996, C-302/93, *Debouche*, apartado 16, y de 7 de diciembre de 2006, C-240/05, *Eurodental* (apartado 26).

⁸ Artículos 173 a 176 de la Directiva 2006/112/CE y 102 y siguientes de la LIVA.

2. EXAMEN DE LA SENTENCIA DEL TJCE DE 13 DE MARZO DE 2008

2.1. Antecedentes y cuestiones que se plantean al TJCE.

El supuesto de hecho planteado ante el TJCE es el de una sociedad que realiza actividades de adquisición, administración y venta de inmuebles, títulos-valor, participaciones e inversiones patrimoniales de todo tipo, que obtuvo el capital necesario para ello a través de la emisión de acciones y de participaciones instrumentales atípicas, incorporando a tal fin a una pluralidad de socios instrumentales, según el esquema ordinario de un tipo de sociedad comanditaria, que realizan aportaciones de capital a favor de la sociedad, capital que es invertido posteriormente.

La Administración tributaria consideró que no eran deducibles las cuotas soportadas por gastos incurridos con motivo de la emisión de acciones y de participaciones instrumentales atípicas, liquidando por ello al sujeto pasivo, quien recurre ante el órgano jurisdiccional, que plantea el proceso ante el TJCE con dos cuestiones prejudiciales que son las siguientes, en términos del propio Tribunal:

- Cómo debe determinarse el derecho a deducción del IVA soportado en los supuestos en que un sujeto pasivo ejerce indistintamente actividades económicas y actividades no económicas.
- En el supuesto de que la deducción del IVA soportado solo sea admisible en la medida en que los gastos en que ha incurrido el sujeto pasivo puedan imputarse a actividades económicas, el reparto de las cuotas de IVA debe efectuarse siguiendo un criterio que atienda a la naturaleza de la inversión o, en el supuesto de aplicación por analogía de la regla de pro-rata, que atienda a la naturaleza de la operación.

No es cuestión planteada la naturaleza económica o no de las actividades realizadas por la sociedad, reconociéndose por el TJCE, pues así se deducen de los autos presentados, que los gastos en que incurrió la sociedad para las operaciones financieras con motivo de la emisión de acciones y de participaciones instrumentales atípicas estaban destinados, al menos en parte, a la realización de actividades no económicas⁹.

⁹ Puede señalarse, como hace el Abogado General en sus conclusiones de 11 de diciembre de 2007, que en la medida en que la sociedad adquiera, posea y enajene participaciones financieras y otros derechos sin que, por otra parte, tenga la intención de prestar sistemáticamente servicios a título oneroso, su actividad no es de carácter económico y, en consecuencia, no está sujeta al IVA, debiendo excluirse la deducción del impuesto respecto de esta actividad. Solo será posible la deducción de las cuotas soportadas por los gastos relacionados con la emisión de participaciones financieras cuando el capital adquirido de esta forma quede afecto a la actividad económica de la sociedad.

Es reiterada en este mismo sentido la jurisprudencia del TJCE, pudiendo destacarse, entre otras, las Sentencias de 22 de febrero de 2001, C-408/98, Abbey Nacional; de 27 de septiembre de 2001, C-16/00, Cibo Participations; de 29 de abril de 2004, C-77/01, EDM; y de 26 de mayo de 2005, C-465/03, Kretztechnik.

2.2. Respuesta del TJCE ¹⁰.

A la primera de las cuestiones planteadas da respuesta el Tribunal indicando que «cuando un sujeto pasivo realiza indistintamente actividades económicas, gravadas o exentas, y actividades no económicas que no están incluidas en el ámbito de aplicación» de la Directiva 2006/112/CE, «la deducción del IVA soportado por los gastos incurridos con motivo de la emisión de acciones y de participaciones instrumentales atípicas solo es admisible en la medida en que dichos gastos puedan imputarse a la actividad económica del sujeto pasivo» en el sentido del artículo 2, apartado 1, letras a) y c) de la citada Directiva, esto es, entregas de bienes y prestaciones de servicios a título oneroso en el territorio del Estado miembro en el que actúa el sujeto pasivo como tal.

Si bien el TJCE en su conclusión hace referencia a un gasto concreto, de los fundamentos jurídicos que nos da para llegar a la misma, se deduce que es extrapolable a cualquier tipo de gasto afecto indistintamente a actividades económicas, gravadas o exentas, y no económicas.

La argumentación del Tribunal es sencilla pues estimando el derecho a la deducción como parte integrante del mecanismo del IVA que tiene por objeto liberar al empresario del peso del impuesto devengado, garantizando la neutralidad, nos da las siguientes consideraciones:

- El régimen de deducciones afecta a la totalidad de las actividades económicas de un sujeto pasivo, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA ¹¹. Esto es, el derecho a la deducción tiene su marco en el conjunto de actividades económicas sujetas al impuesto, bien se encuentren exentas o no exentas, aplicando en el primer caso la prorrata correspondiente.
- Los gastos que soporta un sujeto pasivo no conllevan derecho a deducción en la medida en que se vinculen o afecten a actividades que, habida cuenta de su carácter no económico, no están incluidos en el ámbito de aplicación de la Directiva comunitaria.

El TJCE distingue así los tres tipos de actividades que puede realizar un sujeto, si bien pueden agruparse en dos: el primero el de las actividades no económicas (quedan al margen de la Directiva y por tanto del derecho a la deducción); y el segundo el de las actividades económicas incluidas en el ámbito de la Directiva, distinguiendo las exentas del IVA y las actividades económicas gravadas (sujetas y no exentas). Teniendo en cuenta el principio de afectación de los gastos en correlación a las actividades a las que se destinan, recogido en el artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE, deli-

¹⁰ Aun cuando el TJCE examina las cuestiones planteadas haciendo referencia a 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, en este comentario se hace expresa mención a la norma actualmente en vigor, la Directiva 2006/112/CE del Consejo de 28 de noviembre de 2006, que refunde las disposiciones aplicables sobre el IVA, siendo el contenido de ambas en la materia que se trata en este comentario coincidente.

¹¹ Apreciación que ya había mantenido en las Sentencias de 21 de marzo de 2000, asuntos C-110/98 a C-147/98, Gabalfrixa, apartado 44; de 8 de junio de 2000, C-98/98, Midland Bank, apartado 19; y de 22 de febrero de 2001, C-408/98, Abbey Nacional, apartado 24.

mita el derecho a la deducción de estos grupos, y permite la deducción del IVA soportado común a ambos en la medida en que pueda imputarse a la actividad económica del sujeto pasivo.

Con todo, no es aquí donde se recoge la doctrina más novedosa del TJCE, sino en la segunda de las cuestiones planteadas, esto es, en el criterio de reparto del IVA soportado común de las actividades económica y no económica. ¿En qué medida es deducible este impuesto por el empresario que lo afecta solo parcialmente a su actividad económica? ¿Qué regla utilizaremos?

Si bien la cuestión anterior se amparaba en un precepto comunitario que recoge el principio básico de afectación a la actividad económica para estimar la deducción del impuesto soportado por el empresario o profesional, respecto de esta segunda cuestión, los criterios de reparto de las cuotas soportadas de IVA entre las actividades económica y no económica, indica el TJCE como punto de partida, no existe disposición en la Directiva que incluya reglas que tengan por objeto los métodos o criterios que deben acoger los Estados miembros cuando adopten disposiciones sobre esta materia concreta. La norma comunitaria exclusivamente se refiere a los criterios de reparto del impuesto soportado en el marco de las actividades económicas, esto es, regula la regla de prorrata para determinar el porcentaje de IVA soportado que podremos deducir pero siempre respecto de las cuotas afectas a las actividades sujetas (exentas y no exentas).

El hecho de que la norma comunitaria no recoja un precepto regulador que regule la cuestión no implica que los sujetos pasivos queden desprotegidos a la hora de solucionarla. Ahora bien, ¿cómo se integra la laguna normativa comunitaria?

El TJCE no se decanta por aplicar las disposiciones de la Directiva (en concreto las de la prorrata) por analogía o *mutatis mutandis*. Ante la ausencia de regulación, el órgano jurisdiccional concluye que los Estados miembros tienen una potestad discrecional para establecer los métodos y criterios adecuados para permitir la deducción de las cuotas soportadas afectas indistintamente a actividades económicas y no económicas.

Esta atribución a los Estados miembros no está exenta de límites y, así, deben ejercer esta facultad no ilimitada:

- Teniendo en cuenta la finalidad y la estructura de la Directiva 2006/112/CE ¹².
- Respetando los principios en que se basa el sistema común del IVA (tal como han sido interpretados por la jurisprudencia del propio TJCE) y, esencialmente, las medidas que deben adoptar los Estados miembros han de respetar el principio de neutralidad fiscal en el que se basa este sistema.

¹² La remisión a este marco limitativo en las facultades de los Estados miembros a la hora de regular internamente aquellas materias que la Directiva no desarrolla es habitual. Así, en este mismo sentido se expresa el TJCE en la Sentencia de 14 de septiembre de 2006, C-72/05, Wollny, respecto de los supuestos en que la Directiva no incluye las indicaciones necesarias para cálculos numéricos.

La fijación de estos límites tiene su causa en que su aplicación sobre el derecho a deducción incide en el nivel de la carga fiscal que pueden soportar los sujetos y por ello deben tener un tratamiento similar en el ámbito territorial comunitario ¹³.

El Tribunal, fijados los anteriores razonamientos, concreta ya cómo deben los Estados miembros ejercer esta facultad de delimitación de los criterios o métodos que garanticen la deducción de las cuotas soportadas en función de la afectación a las actividades económicas, resolviendo así la segunda de las cuestiones planteadas:

- Los Estados miembros deben ejercer su facultad de apreciación de modo que se garantice que la deducción se realiza solo por la parte del IVA que es proporcional a la cuota relativa a las operaciones que conllevan derecho a la deducción. Nuevamente reitera el principio de afectación de las cuotas soportadas a las actividades económicas.
- Deben velar por que el cálculo de la prorrata entre actividades económicas y no económicas refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades. Esto es, el TJCE obliga a los Estados miembros a regular una prorrata, entendida como porcentaje a calcular por los sujetos pasivos que permita la deducción en proporción a la afectación.
- En cuanto al método concreto de cálculo de esta prorrata o porcentaje de deducción, los Estados miembros están autorizados para aplicar, en su caso, bien un criterio de reparto que atienda a la naturaleza de la inversión, bien un criterio que atienda a la naturaleza de la operación, o bien cualquier otro criterio adecuado, sin estar obligados a limitarse a uno solo de estos métodos. No se fija por tanto un método de cálculo único, pero sí deben tener en cuenta unos parámetros que reflejen objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable, bien a la actividad económica o a la no económica.

Se traslada así al legislador de cada Estado miembro la concreción del método o métodos de cálculo, ya que no tiene por qué ser un único, para fijar la deducción del impuesto soportado por el sujeto pasivo. Es este precisamente el mayor problema con el que podemos encontrarnos y el Tribunal resuelve trasladando a los Estados miembros su solución, dada la ausencia de regulación específica en la Directiva. Hubiera sido deseable un desarrollo más pormenorizado en los razonamientos de la sentencia que hubieran acotado con mayor precisión entre los posibles métodos a adoptar por los Estados miembros, ya que las distintas soluciones que regulen pueden dar lugar a tratamientos diferentes en una materia tan sensible en el IVA como es el derecho a la deducción.

2.3. Antecedentes en la doctrina del TJCE.

No era esta la primera ocasión en que el TJCE planteaba el problema de la deducción de las cuotas soportadas por personas que no tienen la condición de sujetos pasivos por no realizar activi-

¹³ En este sentido se expresa el Abogado General en las conclusiones presentadas el 11 de diciembre de 2007, apartado 46.

dades económicas o bien por realizar también una actividad empresarial o profesional; al margen de los supuestos relativos a la deducción de cuotas soportadas por bienes de inversión ¹⁴ y siempre teniendo en consideración que las limitaciones del derecho de deducción por los Estados miembros solo son permitidas si vienen amparadas expresamente por la norma comunitaria ¹⁵.

Con carácter general ha mantenido que las sociedades que no realizan actividades económicas, no reúnan la calidad de sujeto pasivo y, por lo tanto, no tenían derecho a deducir. Así lo expresó esencialmente respecto de sociedades *holding* cuyo único objeto era la tenencia de valores o participaciones en el capital de otras entidades ¹⁶.

Junto a este supuesto, se encuentra el que analizamos en este comentario, esto es, personas o entidades que realizan actividades económicas y no económicas, sujetas y no sujetas al IVA.

El TJCE se ha planteado esta situación tanto respecto de personas físicas como jurídicas. Así en cuanto a las primeras examinó la situación de la afectación parcial de inmuebles a la actividad económica, considerando que es deducible la cuota soportada en su adquisición en la medida en que el bien se utiliza para las necesidades de las operaciones gravadas ¹⁷.

En relación con sociedades *holding* mixtas, también se ha puesto de manifiesto por el TJCE la independencia entre actividades económicas y no económicas respecto del cálculo de la prorrata en las primeras. Esto es, no se incluirá en el denominador de la prorrata el volumen de operaciones no sujetas por no constituir actividad económica. Con ello remarca la separación en el régimen de deducciones en base a la afectación, ya que las cuotas soportadas afectas a las actividades no económicas no generan el derecho a deducir, pero el volumen de estas no se tendrá en cuenta para calcular la prorrata de las actividades económicas, que incluirá exclusivamente las operaciones sujetas (exentas y no exentas) ¹⁸.

Más cercana a la cuestión que tratamos es la sentencia de 27 de septiembre de 2001, asunto C-16/00, *Cibo Participations*, que analiza un supuesto análogo al anterior, si bien en este caso entra a conocer de la deducción de las cuotas soportadas comunes. Tras recordar que para originar el derecho a la deducción «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» (apartado 28), añade que «si un sujeto pasivo utiliza bienes y servicios para realizar indis-

¹⁴ Un comentario a estas sentencias es el de A. BLÁZQUEZ LIDOY, «La no deducibilidad de las cuotas de IVA por elementos no afectos exclusivamente a la actividad económica (art. 95 de la LIVA) a la luz de la reciente jurisprudencia del TJCE», en *Aranzadi Jurisprudencia Tributaria, Revista de Actualización*, Thomson-Aranzadi, n.º 10, octubre 2006.

¹⁵ De forma reiterada ha manifestado el TJCE este principio, entre otras, en las Sentencias de 21 de febrero de 2006, C-255/02, *Halifax*, y de 30 de marzo de 2006, C-184/04, *Uudenkaupungin kaup.*

¹⁶ Así, en las Sentencias de 20 de junio de 1991, asunto C-60/90, *Polysar Investments Netherlands*, apartado 17; de 22 de junio de 1993, C-333/91, *Sofitam*, apartado 12; y de 14 de noviembre de 2000, asunto C-142/99, *Floridienne y Berginvest*, apartado 17.

¹⁷ Sentencia de 4 de octubre de 1995, asunto C-291/92, *Dieter Armbrrecht*, apartado 27. Concluye asimismo el TJCE en la repercusión del impuesto en el momento de la venta del inmueble por la parte afecta a la actividad económica.

¹⁸ Sentencias antes citadas de 22 de junio de 1993, apartado 15, y de 14 de noviembre de 2000, apartado 32.

tintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho, únicamente puede deducir la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones mencionadas en primer lugar» (apartado 34).

Con ello, el TJCE reconoce, de acuerdo con el actual artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE, el derecho a la deducción de las cuotas soportadas indistintamente para actividades económicas y no económicas, si bien no va más allá de este mero reconocimiento, no determinando la forma de cálculo de este porcentaje o proporción.

3. INCIDENCIA DE LA SENTENCIA RESPECTO DE NUESTRA REGULACIÓN INTERNA

3.1. Deducción de cuotas afectas indistintamente a actividades económicas y no económicas en la Ley 37/1992.

Es de destacar, por lo que a nuestro Estado se refiere, la importancia de la sentencia del TJCE en cuanto permite la deducción de las cuotas soportadas afectas indistintamente a actividades económicas y no económicas, no solo respecto de los gastos de inversión, sino también de los corrientes, además del deber de recoger normativamente los métodos de fijación de los porcentajes de deducción para estas cuotas comunes. Para ello es preciso examinar en primer lugar cómo regula nuestra LIVA esta materia.

La ley recoge el principio de afectación de las cuotas soportadas a las actividades económicas generadoras del derecho a la deducción como básico, y así lo reitera en el Capítulo I del Título VIII. Basta considerar así lo dispuesto en los artículos 92.dos, 93.cuatro y 94.uno. El primero sienta la base general al destacar que el derecho a la deducción solo procede en la medida en que los bienes y servicios adquiridos por el empresario o profesional se utilicen en la realización de aquellas operaciones de su actividad económica que generen el derecho a deducir y que vienen recogidas en el tercero de los preceptos; mientras que el segundo se refiere a la no deducción de aquellas cuotas soportadas sin intención de utilizar los bienes y servicios a que se refieren en la realización de actividades económicas y profesionales. Se establece así la dicotomía que recoge también la norma comunitaria: las cuotas soportadas afectas a actividades económicas no son deducibles¹⁹, mientras que las afectas a las actividades económicas son deducibles en la medida en que se corresponden con operaciones que generan este derecho a deducir (operaciones sujetas y no exentas y exentas plenas).

Con todo, el precepto que recoge este principio de afectación con mayor rigor es el artículo 95 de la LIVA. Su apartado primero sienta una regla general que luego excepciona para las cuotas soportadas afectas a bienes de inversión, pero que no deja lugar a dudas respecto de la exigencia de la

¹⁹ Como se indica en el propio precepto, no serán deducibles en ningún caso, aunque ulteriormente los bienes o servicios se afecten total o parcialmente a las citadas actividades. Esto es, la adquisición de un bien o servicio afecto a una actividad no económica no generará el derecho a deducir aun cuando en el futuro pueda afectarse a una actividad económica.

afectación, cuando se dispone que los sujetos pasivos no podrán deducir las cuotas soportadas o satisfechas por las adquisiciones o importaciones de bienes o servicios que no se afecten, «directa y exclusivamente», a su actividad empresarial o profesional ²⁰.

Para que el empresario o profesional pueda deducir es preciso que afecte las cuotas de manera directa y exclusiva a la actividad económica comprendida en el ámbito de aplicación del IVA. Los términos son imperativos en cuanto impide la deducción de las cuotas en otro supuesto, pues «no podrán» ejercer el derecho a la deducción en caso de que no se produzca esa afectación directa y exclusiva.

Para remarcar además esta idea, el propio apartado segundo se encarga de recoger unos supuestos concretos, mediante una lista no cerrada, en que se considera que las cuotas se afectan tanto a actividades económicas como no económicas y, por tanto, no generan el derecho a deducir. Así, no son deducibles las cuotas soportadas por bienes que se destinan habitualmente a la actividad empresarial o profesional y a otras de naturaleza no empresarial ni profesional por períodos alternativos ²¹, los bienes o servicios que se utilizan simultáneamente para las actividades empresariales o profesionales y para necesidades privadas ²², los bienes o derechos que no figuren en la contabilidad o registros oficiales de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo ²³, los bienes y derechos

²⁰ En este mismo sentido se pronuncian J.M. PÉREZ MARTÍNEZ y M. REDONDO BARCALA, «Manual del Impuesto sobre el Valor Añadido», *Consejo General de Colegios de Economistas y Registro de Economistas Asesores Fiscales*, Madrid, 2006, pág. 344; C. CHECA GONZÁLEZ, en *El derecho a la deducción del IVA. Criterios establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia Comunitario y su reflejo en el derecho interno*, Thomson-Aranzadi, 2006, págs. 51 y ss. y en «El derecho a la deducción del IVA en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de Luxemburgo», *Impuestos*, La Ley, n.º 18, septiembre 2006, págs. 10 y ss.; o E. ABELLA POBLET en *Manual del IVA*, La Ley-El Consultor, 2006, págs. 1.256 y ss. En la obra *Guía Impuesto sobre el Valor Añadido*, dirigida y coordinada por F.J. SÁNCHEZ GALLARDO, CISS, mayo 2006, págs. 719 y ss., se destaca la misma conclusión, si bien se pone de manifiesto ya la dudosa compatibilidad del principio de afectación exclusiva con la Directiva comunitaria cuando los bienes y servicios se utilizan parcialmente en la actividad empresarial o profesional.

²¹ Es el supuesto de un ordenador cuyo coste no supera los 3.005,06 euros (excluimos expresamente los bienes de inversión que son aquellos que superan este importe por cuanto el propio art. 95 establece una regla especial) que utilizamos durante cinco días a la semana en nuestro trabajo empresarial o profesional y los fines de semana en nuestro hogar para fines no empresariales o profesionales. Desde la resolución no vinculante de 12 de diciembre de 1986 (expediente 3.456/86) la DGT viene manteniendo así que no pueden ser objeto de deducción las cuotas soportadas por entidades locales por adquisiciones o importaciones de bienes o servicios cuando se utilicen total o parcialmente en la realización de actividades que no tengan naturaleza de empresariales.

²² Sería el mismo supuesto que el recogido en la nota anterior, pero considerando que el ordenador lo utilizamos simultáneamente para nuestra actividad empresarial o profesional y para un uso privado. También lo será el teléfono que utilizamos tanto para la actividad económica que desarrollamos y hacemos un uso privado del mismo. En este sentido se expresa la DGT en consulta 2077-99 de 4 de noviembre de 1999 en el caso de arrendamiento de un inmueble para vivienda y oficina, al indicar que el arrendamiento estará sujeto y no exento en su totalidad, pero en relación con los gastos de suministros como agua, luz, teléfono, saneamiento, etc., no podrán deducirse, conforme al artículo 95.dos.2.º, porque no están afectos directa y exclusivamente a la actividad económica, ya que se utilizan simultáneamente para actividades económicas y para necesidades privadas.

²³ La inclusión de este supuesto obedece más que a las razones que se vienen apuntando a la acreditación la afectación de los bienes y derechos adquiridos al patrimonio empresarial, estableciendo una presunción de afectación por el hecho de quedar registrados, si bien admitirá prueba en contrario. De otra parte, debe recordarse que el artículo 99.tres atempera este rigor al permitir la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes no contabilizados puestas de manifiesto mediante requerimiento de la Administración o actuación inspectora, a partir de la declaración-liquidación del período correspondiente a su contabilización o en las de los siguientes, siempre que no haya transcurrido cuatro años, contados a partir del nacimiento del derecho a la deducción.

adquiridos por el sujeto pasivo que no se integren en su patrimonio empresarial o profesional²⁴ y, finalmente, los bienes destinados a ser utilizados en la satisfacción de necesidades personales o particulares de los empresarios o profesionales, de sus familiares o del personal dependiente de los mismos, con excepción de los destinados al alojamiento gratuito en los locales o instalaciones de la empresa del personal encargado de la vigilancia y seguridad de los mismos, y a los servicios económicos y socio-culturales del personal al servicio de la actividad²⁵.

Nuestro legislador, sin embargo, en el artículo 95.tres excepciona la regla prevista en el apartado uno para los bienes de inversión²⁶, de forma que 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 pueden deducirse en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional, al margen de los vehículos de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas para los que establece a su vez otra regla específica, ya que se presume la afectación del 50 por 100, salvo prueba en contrario²⁷, permitiendo la deducción del 100 por 100 para determinados vehículos cuya naturaleza no permite abrigar dudas de su afectación a la actividad empresarial o profesional.

Ello no quiere decir que las cuotas soportadas por bienes de inversión sean deducibles en cualquier caso. Es preciso acreditar la afectación de los bienes a la actividad empresarial o profesional y solo en la medida en que se acredite esta afectación aplicaremos la regla contenida en el artículo 95.tres, de forma que si no se acredita que el bien se afecta no podrá deducirse cuota alguna, y así las reglas contenidas en el apartado dos, puntos 3.º y 4.º que antes hemos visto serán aplicables también a los bienes de inversión (exigencia de contabilización o registro en los libros o registros oficiales y destino a las necesidades empresariales).

²⁴ El motivo de incluir este supuesto es análogo al anterior, si bien en este caso se pretende diferenciar nuevamente los dos ámbitos en que puede actuar un empresario o profesional, el de su actividad económica que permite la deducción de las cuotas en la forma prevista en el Título VIII, con las limitaciones que se recogen en este artículo 95, y el de su actividad no económica que en ningún caso permite la deducción de las cuotas soportadas afectas exclusivamente a ella.

²⁵ La no deducción obedece precisamente a la afectación de los bienes al uso privado o no empresarial de los mismos, y por ello, excluye a aquellos que tienen relación con la actividad empresarial permitiendo su deducción. Así, no son deducibles las cuotas soportadas por la vivienda que utiliza el propietario en una finca rústica dedicada a la explotación agrícola y agraria, pero sí lo será el de los almacenes, garajes, etc., utilizados en la explotación de la finca y también la vivienda del personal encargado de la vigilancia y seguridad de la finca. Así, la DGT en consulta 0819-01 de 24 de abril de 2001, en base a este precepto, no permite la deducción de las cuotas soportadas por la adquisición de vehículos que no afecta directa y exclusivamente a la actividad empresarial.

²⁶ Bienes de inversión a efectos del IVA son los recogidos en el artículo 108: los bienes corporales, muebles, semovientes o inmuebles que, por su naturaleza y función, estén normalmente destinados a ser utilizados por un periodo de tiempo superior a un año como instrumentos de trabajo o medios de explotación; excluyéndose del concepto los bienes recogidos en el apartado segundo de este precepto, entre los que figuran todos aquellos cuyo valor de adquisición sea inferior a 3.005,06 euros.

²⁷ Como señala la DGT en consulta V0060-00 de 10 de julio de 2000, se establece una presunción legal de afectación de los vehículos a la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo del 50 por 100; estando ante una presunción que admite prueba en contrario. Se trata de una cuestión de hecho que debe valorarse en cada caso.

Vemos pues cómo el legislador, respecto de los bienes de inversión, plasma en la norma interna los postulados del artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE, pero no respecto del resto de bienes o servicios adquiridos por el empresario o profesional. Respecto de los primeros permite la deducción de las cuotas soportadas en la medida en que se utilicen para las necesidades de las operaciones gravadas, esto es, en cuanto se afectan a la actividad económica realizada por el sujeto pasivo que se encuentra dentro del ámbito del IVA; pero respecto del segundo grupo, esto es, lo que podríamos denominar cuotas soportadas por gastos corrientes establece una regla de afectación que, cuando menos en su literalidad, restringe el derecho a la deducción previsto en el precepto comunitario citado.

La conclusión a la que se llega no es otra que una interpretación gramatical o literal del precepto que estamos examinando impide la deducción de las cuotas soportadas por gastos corrientes afectas conjunta o indistintamente a actividades económicas incluidas en el ámbito de aplicación del IVA y actividades no económicas excluidas de este ámbito, no así respecto de las cuotas soportadas por bienes de inversión que serán deducibles en la medida en que se utilicen para el desarrollo de la actividad empresarial²⁸. Resulta pues conveniente una reforma legislativa que ajuste plenamente el precepto interno a los dictados de la Directiva comunitaria en la interpretación realizada por el TJCE.

Una última precisión que debe realizarse con el fin de completar el marco normativo de esta materia es la relativa a la posible existencia o no de sectores diferenciados como consecuencia de que el sujeto pasivo efectúe actividades económicas y no económicas. La existencia de estos no viene determinada por la diferenciación que se acaba de exponer. Como claramente se desprende del artículo 9.1.º c) de la LIVA los sectores diferenciados vienen a agrupar las distintas actividades económicas del sujeto pasivo, en ningún caso conforman o se integran en ellos actividades no económicas. Por ello, es erróneo considerar que la actividad no económica constituye un sector diferenciado²⁹.

3.2. Interpretación doctrinal.

La doctrina administrativa ha sido reacia a interpretar el precepto que venimos examinando bajo los parámetros de la norma comunitaria, de forma que el principio de afectación exclusiva primaba en la interpretación estricta del artículo 95, de forma que, con la excepción de los bienes de inversión respecto de los que el apartado tercero permite la deducción proporcional en función de la afectación del bien a la actividad económica, las cuotas soportadas en la adquisición de bienes y

²⁸ Esta interpretación lleva así a la conclusión de que una sociedad *holding* que realiza además otras actividades económicas (como pueden ser los servicios de asesoría, gestión de recursos, central de compras, etc.) respecto de las empresas del grupo, no podrá deducir las cuotas que soporte afectas indistintamente a las actividades no económicas (gestión de su patrimonio) de las actividades económicas (las prestaciones de servicios y entregas de bienes que realiza a las empresas del grupo). Sin embargo, las cuotas soportadas por los bienes de inversión (el edificio utilizado como sede) serán deducibles en la medida en que se emplean para la realización de la actividad económica, debiendo fijar el sujeto pasivo criterios fundados para determinar el porcentaje de deducción.

²⁹ En este mismo sentido se pronuncia también la DGT, entre otras, en consulta V1107-07 de 28 de mayo de 2007.

servicios no pueden ser deducidos en la medida en que se utilicen para fines ajenos a los de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo. En este sentido se pronunciaba la DGT³⁰ de forma reiterada así como el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC)³¹.

Pese a los términos en que se encuentra redactado el artículo 95 de la LIVA, recogiendo el principio de afectación exclusiva a la actividad económica de las cuotas soportadas por el sujeto pasivo, no cabe duda de que la misma planteaba una duda seria y razonable para considerar que no se ajusta a los términos de la Directiva 2006/112/CE ni a los principios que la inspiran.

Ello ha motivado que recientemente la Dirección General de Tributos (DGT) modifique su postura para adecuarse a la norma comunitaria y la jurisprudencia del TJCE, tomando como punto de partida que la incorporación al derecho interno del contenido de los artículos 168 y 173 de la citada Directiva, se establece esencialmente a través de los artículos 94.uno, 95 y 102 de la LIVA³².

Para la DGT, en los supuestos en que el empresario o profesional tiene un carácter dual (lleva a cabo actividades económicas y no económicas), deben distinguirse, del total de operaciones realizadas, las que no se encuentran sujetas al IVA, que no permiten la deducción de cuantía alguna por cuotas soportadas afectas a las mismas. De otra parte las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios que se destinen única y exclusivamente a la realización de operaciones sujetas al IVA, serán deducibles íntegramente siempre que se cumpla el resto de requisitos que para el ejercicio a la deducción se establecen en el Capítulo I del Título VIII de la LIVA.

Con lo expuesto nada nuevo se aporta en cuanto se aplica rigurosamente la norma comunitaria y la interna. Sin embargo, la DGT se plantea a continuación la deducción o no de las cuotas soportadas por la adquisición de bienes y servicios destinados de forma simultánea a la realización de operaciones sujetas al IVA y a aquellas que no lo estén. Sin extenderse en sus consideraciones, estima que el artículo 95 de la LIVA debe interpretarse a la luz del Derecho comunitario y, en particular, del artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE, y señala que:

³⁰ Así, en consultas 1907-00 de 25 de octubre de 2000 y 0215-02 de 11 de febrero de 2002; esta última relativa a la deducción de cuotas soportadas en la adquisición de un ordenador, que no constituye bien de inversión, por un sujeto pasivo que lo afecta a actividades empresariales y privadas, no permitiendo la deducción de parte alguna de la cuota.

³¹ Resoluciones de 27 de enero de 1999 y 7 de febrero de 2001 (RG 6346/1998), que pone de manifiesto la regla general de afectación exclusiva recogida en el artículo 95 de la Ley. Añade la Resolución de 11 de julio de 2007 (RG 1687/2006) que es el sujeto pasivo el que «deberá probar que, en el momento en que se soportaron las cuotas del impuesto, tenía la intención de destinarlos al ejercicio de la actividad económica y dicha prueba debe poder aportarse en el momento en que se pretenda ejercitar el derecho a la deducción de las correspondientes cuotas soportadas, correspondiendo a la Administración Tributaria efectuar la valoración conjunta y razonada de todas las pruebas que se aporten». En la Resolución de 7 de marzo de 2001, el TEAC indica que «la Ley establece una clara limitación del derecho a deducir, al permitirlo únicamente cuando se trate de cuotas soportadas en la adquisición de bienes y servicios que se afecten directamente al ejercicio de la actividad empresarial o profesional del sujeto pasivo».

³² Pueden citarse las consultas V1107-07 de 25 de mayo de 2007, V1501-07 de 5 de julio de 2007, V2686-07 de 18 de diciembre de 2007, V0079-08 de 16 de enero de 2008, V0886-08 de 28 de abril de 2008, V1497-08 de 21 de julio de 2008 y V1932-08 de 27 de octubre de 2008.

- Respecto de las cuotas soportadas correspondientes a los gastos corrientes distintos de los bienes de inversión, el empresario o profesional deberá adoptar un criterio razonable y homogéneo de imputación de las cuotas correspondientes a los bienes y servicios utilizados para el desarrollo de las operaciones gravadas, criterio que deberá ser mantenido en el tiempo salvo que por causas razonables haya de procederse a su modificación.
- Cuando se trate específicamente de cuotas soportadas por 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, aplicaremos el artículo 95.dos, esto es: cuando se trate de vehículos automóviles de turismo y sus remolques, ciclomotores y motocicletas, se presumirán afectos al desarrollo de la actividad empresarial o profesional en la proporción del 50 por 100. Y cuando se trate de bienes de inversión distintos de los que se acaban de citar, se deducirán las cuotas en la medida en que dichos bienes vayan a utilizarse previsiblemente, de acuerdo con criterios fundados, en el desarrollo de la actividad empresarial o profesional.

De ambos puntos, es el primero el que refleja una interpretación de la norma nacional de forma más adecuada con la Directiva comunitaria, que la que hasta el momento se venía postulando. Ahora bien, la ley no recoge procedimiento alguno que permita discriminar o determinar el porcentaje adecuado que es objeto de deducción cuando las cuotas soportadas se afectan indistintamente a actividades económicas y no económicas. El TJCE, en la sentencia que se analiza, encomienda a los Estados miembros fijar el método o procedimiento para concretar este porcentaje, lo que indudablemente debería efectuarse a través de la correspondiente reforma legislativa, de manera tal que garantizase el principio de seguridad jurídica y aplicación uniforme del Derecho comunitario por parte de todos los órganos encargados de la aplicación de los tributos así como de la revisión de los actos tributarios, bien sean los órganos económico-administrativos o los jurisdiccionales.

Y ello, porque teniendo en cuenta los efectos de las contestaciones a consultas tributarias escritas que recoge el artículo 89 de la LGT, no cabe duda de que los órganos y entidades de la Administración tributaria encargados de la aplicación de los tributos, deben ajustarse en la aplicación del precepto que se examina en sus relaciones con los obligados tributarios a los criterios mantenidos por la Dirección General de Tributos (DGT) siempre que exista identidad entre los hechos y circunstancias del obligado tributario comprobado y los que se incluyen en las consultas citadas. Pero esta doctrina no vincula a los órganos encargados de la revisión de los actos tributarios. Por el contrario, es la doctrina que de modo reiterado establezca el Tribunal Económico-Administrativo Central (TEAC) la que vinculará al resto de los órganos económico-administrativos así como a la Administración tributaria, de acuerdo con el artículo 239.7 de la LGT. Finalmente, serán los órganos jurisdiccionales los que revisan las actuaciones administrativas, pudiendo diferir del planteamiento de los órganos administrativos.

La DGT integra esta incorrecta transposición de la Directiva comunitaria fijando un método de cálculo del porcentaje de deducción que no es otro que trasladar al sujeto pasivo la determinación de unos criterios objetivos en base a los cuales se calcula el porcentaje de deducción. Los caracteres de estos criterios son la razonabilidad, la homogeneidad y la permanencia en el tiempo (salvo que por causas nuevamente razonables deban modificarse). Si bien se han ajustado en la solución dada a cuestiones semejantes

que se plantean en la ley ³³, no cabe desconocer que nos encontramos ante conceptos indeterminados y que la Administración traslada al sujeto pasivo la carga de determinar estos criterios. Su concreción exige un examen pormenorizado en cada caso, sin que el sujeto pasivo tenga más parámetros que los que se acaban de citar, lo que podría exigir en la mayoría de los casos unas apreciaciones técnicas cuyo análisis estaría limitado por los órganos revisores, en cuanto van más allá de un examen jurídico del asunto. Por ello, es de reiterar la necesidad de una reforma legislativa que, cuando menos, concrete el método de cálculo de este porcentaje de deducción para aquellas cuotas soportadas en bienes o servicios, distintos de los de inversión, afectos indistintamente a actividades económicas y no económicas.

Esta solución adoptada por la DGT, si bien desde el punto de vista de la norma y jurisprudencia comunitarias es más acorde con estas, sin embargo no oculta la necesidad de una modificación legislativa del artículo 95 de la LIVA, en cuanto que la interpretación de este precepto por el órgano administrativo parece excesivamente forzada a la vista de los términos claros empleados por el artículo, sin que puedan realizarse interpretaciones administrativas que vayan en contra del mismo, cuando lo adecuado y necesario es llevar a cabo la reforma legislativa. En este sentido se ha pronunciado el TJCE en la Sentencia de 10 de marzo de 2005, asunto C-33/03, Comisión-Reino Unido, en un asunto que también examinaba la contraposición de la norma interna con el artículo 17 de la Sexta Directiva ³⁴, declara el incumplimiento del Estado miembro al no ajustar su norma interna a la Directiva comunitaria, si bien la práctica administrativa corregía de hecho la diferencia entre ambas normas. Concluye el TJCE (apartado 25) que «debe recordarse que, con arreglo a jurisprudencia reiterada, la incompatibilidad de una legislación nacional con las disposiciones comunitarias solo puede quedar definitivamente eliminada mediante unas disposiciones internas de carácter vinculante que tengan el mismo valor jurídico que aquellas que deben modificarse. Simples prácticas administrativas no pueden ser consideradas como constitutivas de un cumplimiento válido de las obligaciones derivadas del Derecho comunitario (véanse, en este sentido, las Sentencias de 13 de marzo de 1997, Comisión/Francia, C-197/96, Rec. p. I-1489, apartado 14; de 9 de marzo de 2000, Comisión/Italia, C-358/98, Rec. p. I-1255, apartado 17, y de 7 de marzo de 2002, Comisión/Italia, C-145/99, Rec. p. I-2235, apartado 30)». A ello deberemos añadir que la práctica administrativa o las consultas, como se ha indicado anteriormente, no vinculan a los órganos de revisión ni a los jurisdiccionales.

3.3. La invocación de la norma comunitaria por el obligado tributario.

Al margen de cuanto acaba de señalarse, la cuestión que surge es la de si el obligado tributario puede hacer valer ante los órganos revisores, económico-administrativos y contencioso-administra-

³³ El mismo artículo 95.tres, cuando trata de la deducción de bienes de inversión distintos de los vehículos, la permite, en la medida en que vayan a utilizarse previsiblemente en la actividad empresarial o profesional, «de acuerdo con criterios fundados» que debe adoptar el sujeto pasivo. También el artículo 163 nonies, al tratar del régimen especial del grupo de entidades, en su nivel avanzado, exige la llevanza de un sistema de información analítica, que permita la imputación de bienes y servicios utilizados directa o indirectamente, total o parcialmente, en la realización de las operaciones intragrupo, que deberá estar basado en «criterios razonables de imputación».

³⁴ El artículo 17 de la Sexta Directiva se corresponde con los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE. En concreto el artículo 168 de esta última Directiva es el que recoge el principio que examinamos en este comentario y se encontraba en el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva.

tivos, la norma comunitaria y la interpretación que de la misma realiza el TJCE, lo que lleva al principio de primacía del ordenamiento comunitario sobre el interno ³⁵, que permite su invocación por los particulares frente al Estado miembro, cuando este no adopte las normas internas a las comunitarias o cuando dicha adaptación sea incorrecta ³⁶, en aquello que puede beneficiarle sin que pueda ser alegado por el Estado miembro en contra del particular, pues es responsabilidad de estos la transposición correcta del Derecho comunitario. Dicho de otro modo la Directiva obliga al Estado miembro destinatario en cuanto al resultado que deba conseguirse ³⁷.

Nuestro artículo 95.uno establece unas limitaciones al derecho de deducción por los sujetos pasivos que van más allá de lo dispuesto en la norma comunitaria, y el TJCE ya se ha pronunciado en alguna ocasión sobre la imposibilidad de que los Estados miembros introduzcan limitaciones que no se ajustan a los dictados de la Directiva. Basta recordar la Sentencia de 6 de octubre de 2005, asunto C-204/03, Comisión/Reino de España ³⁸, en la que el Tribunal nos recuerda que los Estados miembros están obligados a aplicar la Directiva comunitaria «aunque la consideren mejorable» o «aunque la interpretación propuesta por algunos Estados miembros permitiese alcanzar mejor determinados objetivos perseguidos» por la Directiva, como la neutralidad del impuesto. Esto es, los Estados miembros no pueden eludir la aplicación de las disposiciones expresamente establecidas en la Directiva «mediante la introducción de limitaciones del derecho a deducción» distintas de las previstas en los preceptos comunitarios reguladores del derecho a la deducción ³⁹. Y en la Sentencia de 8 de febrero de 2002, asunto C-409/99, Metropol Treuhand y Stadler, ha señalado que las autoridades

³⁵ Un examen más detenido de esta cuestión en materia tributaria lo hacen R. FALCÓN y TELLA y J.M. ALMUDÍ CID, «El Derecho Fiscal Europeo», en la obra colectiva *Manual de Fiscalidad Internacional*, Tomo I, IEF, 2007, Capítulo 5, págs. 178 y ss.; F.J. SÁNCHEZ GALLARDO, *Memento Experto, IVA: Jurisprudencia Comunitaria. Directiva 2006/112/CE*, págs. 27 y ss.; y A.M. DELGADO GARCÍA, «Los principios de efecto directo y de responsabilidad de los Estados miembros de la U.E. en materia tributaria», *Crónica Tributaria*, n.º 72/1994.

³⁶ Es reiterada esta precisión por el TJCE en materia de IVA, así en Sentencia de 8 de junio de 2006, C-430/04, Feuerbestattungsverein Halle: «28 (...) es jurisprudencia reiterada que las disposiciones incondicionales y suficientemente precisas de una directiva pueden ser invocadas por los particulares, si no se han adoptado dentro del plazo prescrito medidas de aplicación, contra cualquier disposición nacional no conforme a la directiva, o en la medida en que definen derechos que los particulares pueden alegar frente al Estado de que se trate (véanse, en particular, las Sentencias de 19 de enero de 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53, apartado 25, y de 20 de mayo de 2003, Österreichischer Rundfunk y otros, C-465/00, C-138/01 y C-139/01, Rec. p. I-4989, apartado 98). 29. Así pues, los particulares están legitimados para invocar ante los órganos jurisdiccionales nacionales, contra el Estado miembro de que se trate, las disposiciones de una directiva que parezcan, desde el punto de vista de su contenido, incondicionales y suficientemente precisas en todos aquellos casos en que no se garantice la aplicación plena de esta, es decir, no solo en los casos en que no se haya adaptado el Derecho nacional a la directiva o tal adaptación haya sido incorrecta, sino también en aquellos casos en que las medidas nacionales por las que el Derecho interno se ha adaptado correctamente a la referida directiva no se apliquen de manera que se alcance el resultado que esta persigue (Sentencia de 11 de julio de 2002, Marks & Spencer, C-62/00, Rec. p. I-6325, apartado 27)».

³⁷ Sentencia de 3 de febrero de 2000, C-12/98, Amengual Far, apartado 12.

³⁸ Analizaba la cuestión del tratamiento de las subvenciones que no forman parte del precio o contraprestación de las operaciones y su inclusión en el denominador de la prorrata y la no deducción proporcional de las cuotas de bienes y servicios cuya adquisición hubiese estado financiada total o parcialmente por subvenciones percibidas por el sujeto pasivo, introduciendo así una limitación al derecho a deducir.

³⁹ En el caso analizado se trataba de los artículos 17 y 19 de la Sexta Directiva, correspondientes con los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE.

fiscales nacionales no podrán oponer a un sujeto pasivo una disposición contraria al principio del derecho a la deducción del IVA enunciado en el actual artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE (apartado 64).

Añade la sentencia del TJCE de 10 de marzo de 2005, asunto C-33/03, Comisión/Reino Unido que, «sobre este particular, debe recordarse en primer lugar que las disposiciones del artículo 17 de la Sexta Directiva indican con precisión los requisitos que se exigen para el nacimiento del derecho a deducir y el alcance de este. Dichas disposiciones no dejan a los Estados miembros ningún margen de apreciación por lo que atañe a su aplicación (véanse las Sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 35, y de 8 de noviembre de 2001, Comisión/Países Bajos, C-338/98, Rec. p. I-8265, apartado 43)» (apartado 16).

La anterior conclusión del TJCE debe ser objeto de matización en nuestro caso, ya que si bien el precepto comunitario indica con precisión el derecho del sujeto pasivo a deducir en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, son los Estados miembros los que deben adoptar los métodos o procedimientos de cálculo del porcentaje de deducción, existe pues un cierto margen de apreciación a los Estados miembros, no en cuanto a la limitación del derecho a deducir, sino sobre la determinación del método de cálculo del porcentaje. No cabe duda de que el primer inciso del precepto es claro y no admite margen de apreciación, pudiendo ser invocado por los interesados, puesto que están legitimados para ello no solo cuando un Estado miembro no haya adaptado el Derecho nacional a la Directiva dentro de los plazos señalados para ello, sino también cuando se haya hecho una adaptación incorrecta, que es lo que sucede en el supuesto que examinamos ⁴⁰.

A la vista de la jurisprudencia comunitaria, puede concluirse que es suficiente esta precisión sobre el alcance del derecho a deducir para que el obligado tributario pueda invocarla ante los órganos revisores, haciendo valer así el efecto directo de las Directiva o primacía del ordenamiento comunitario.

Con reiteración el TJCE ha examinado situaciones en las que la norma comunitaria permitía un cierto margen de apreciación por parte de los Estados miembros, en cuanto a algún elemento no esencial, y ha mantenido la primacía del Derecho comunitario.

Es el caso habitual de las exenciones en IVA, así el de la gestión de fondos comunes de inversión, que deben ser definidos como tales por los Estados miembros ⁴¹, señalando el TJCE que el hecho de que el precepto comunitario «conceda a los Estados miembros una facultad de apreciación, al precisar que estos son competentes para seleccionar los fondos comunes de inversión, no impide que

⁴⁰ Sobre este punto es reiterada la jurisprudencia del TJCE en interpretación de la Sexta Directiva de IVA. Así, entre otras, Sentencias de 19 de noviembre de 1991, C-6/90 y C-9/90, Francovich y otros, apartado 11; de 11 de julio de 2002, C-62/00, Marks & Spencer, apartado 25; de 5 de octubre de 2004, C-397/01 a C-403/01, Pfeiffer y otros, apartado 103; y 17 de julio de 2008, C-226/07, Flughafen Köln/Bonn, apartado 23.

⁴¹ Artículo 135.1 g) de la Directiva 2006/112/CE, correspondiente con el artículo 13, parte B, letra d), número 6 de la Sexta Directiva.

los interesados invoquen directamente esta disposición (véase, por analogía, la sentencia Dornier, antes citada, apartado 81), cuando un Estado miembro que ejerce esa facultad de apreciación ha adoptado medidas nacionales incompatibles con esta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia Linneweber y Akriditis, antes citada, apartados 36 y 37)»⁴².

Incluso ha mantenido esta tesis respecto del artículo 17, apartado 2 de la Sexta Directiva (correspondiente con el art. 168 de la Directiva 2006/112/CE) en relación con la interpretación de una exención concreta, señalando que confiere a los particulares derechos que estos pueden invocar ante un órgano jurisdiccional nacional frente al Estado miembro de que se trate⁴³.

Al margen de estas consideraciones, como ha puesto de manifiesto también el TJCE⁴⁴, no puede desconocerse la obligación de los órganos revisores, tanto económico-administrativos como contencioso-administrativos, de interpretar la norma interna a la luz de la redacción y principios inspiradores de la Directiva comunitaria⁴⁵, dada la exigencia tanto de la aplicación uniforme del Derecho comunitario, como del principio de igualdad, esencialmente ante la facultad de los Estados miembros para apreciar o delimitar un elemento de la relación jurídico-tributaria⁴⁶.

⁴² Sentencia de 28 de junio de 2007, C-363/05, JP Morgan Fleming, apartado 61. Las Sentencias a las que alude son las de 6 de noviembre de 2003, C-45/01, Dornier; y de 17 de febrero de 2005, C-453/02 y C-462/02, Linneweber y Akriditis.

⁴³ Sentencia de 14 de diciembre de 2006, C-401/05, VDP Dental Laboratory, apartados 40 y 41; si bien debe precisarse que el Tribunal hace esta apreciación respecto del precepto que examinamos en relación con la exención recogida en el artículo 13, parte A, apartado 1, letra e) de la Sexta Directiva, actual artículo 132.1 e) de la Directiva 2006/112/CE.

⁴⁴ Entre otras Sentencias, las de 10 de abril de 1984, C-14/83, Von Colson; de 22 de septiembre de 1998, C-185/97, Coote; y en materia de IVA la de 8 de diciembre de 2005, C-280/04, Jyske Finans.

⁴⁵ Como señala el TJCE en la Sentencia de 11 de julio de 2002, C-62/00, Marks & Spencer: «24. A este respecto, es preciso recordar, en primer lugar, que la obligación de los Estados miembros, dimanante de una Directiva, de alcanzar el resultado que esta prevé, así como su deber, conforme al artículo 5 del Tratado (actualmente art. 10 CE), de adoptar todas las medidas generales o particulares adecuadas para asegurar el cumplimiento de dicha obligación, se imponen a todas las autoridades de los Estados miembros, con inclusión, en el marco de sus competencias, de las autoridades judiciales (véase, en particular, la Sentencia de 26 de septiembre de 1996, Arcaro, C-168/95, Rec. p. I-4705, apartado 41). De ello se desprende que, al aplicar el Derecho nacional, el órgano jurisdiccional nacional que debe interpretarla está obligado a hacer todo lo posible, a la luz de la letra y de la finalidad de la Directiva, para, al efectuar dicha interpretación, alcanzar el resultado que persigue la Directiva y de esta forma atenerse al artículo 189, párrafo tercero, del Tratado CE (actualmente art. 249 CE, párrafo tercero) (véanse, en particular, las Sentencias de 13 de noviembre de 1990, Marleasing, C-106/89, Rec. p. I-4135, apartado 8, y de 16 de diciembre de 1993, Wagner Miret, C-334/92, Rec. p. I-6911, apartado 20)».

⁴⁶ Sentencia del TJCE de 26 de mayo de 2005, C-43/04, Stadt Sundern.