

**Asunto C-488/07**

**Royal Bank of Scotland Group plc**

**contra**

**The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs**

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Court of Session (Escocia)]

«Sexta Directiva IVA — Deducción del impuesto soportado — Bienes y servicios utilizados indistintamente para operaciones gravadas y para operaciones exentas — Deducción a prorrata — Cálculo — Métodos previstos en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero — Obligación de aplicar la regla del redondeo del artículo 19, apartado 1, párrafo segundo»

Sumario de la sentencia

*Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado — Bienes y servicios utilizados indistintamente para operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho*

*(Directiva 77/388/CEE del Consejo, arts. 17, ap. 5, párr. 3, y 19, ap. 1)*

Los Estados miembros no están obligados a aplicar la regla de redondeo prevista en el artículo 19, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, cuando la prorrata del derecho a deducción del impuesto soportado se calcula según alguno de los métodos especiales del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letras a), b), c) o d), de esta Directiva.

El artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva sólo se remite a la prorrata de deducción, prevista en el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de esta Directiva, y, por tanto, sólo establece una regla detallada de cálculo para la prorrata a la que se refiere esta última norma. De ello resulta que, en la medida en que un caso determinado se someta a un régimen excepcional, como el establecido en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letras a) a d) de la Sexta Directiva, queda excluido de la regla de cálculo de la prorrata de deducción del artículo 19 de esta Directiva. Por consiguiente, los Estados miembros no están obligados a aplicar la regla de redondeo de esta última disposición cuando recurren a los métodos de cálculo previstos en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letras a), b), c) o d), de esta misma Directiva, y pueden adoptar reglas propias de redondeo respetando los principios subyacentes en el sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

(véanse los apartados 22, 25 y 29 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 18 de diciembre de 2008 (\*)

«Sexta Directiva IVA – Deducción del impuesto soportado – Bienes y servicios utilizados indistintamente para operaciones gravadas y para operaciones exentas – Deducción a prorrata – Cálculo – Métodos previstos en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero – Obligación de aplicar la regla de redondeo del artículo 19, apartado 1, párrafo segundo»

En el asunto C-488/07,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por la Court of Session (Escocia) (Reino Unido), mediante resolución de 31 de octubre de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de noviembre de 2007, en el procedimiento entre

**Royal Bank of Scotland Group plc**

y

**The Commissioners of Her Majesty's Revenue & Customs,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. T. von Danwitz (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. E. Juhász y G. Arestis, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 8 de octubre de 2008;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Royal Bank of Scotland Group plc, por el Sr. C. Tyre, QC, y el Sr. D. Small, advocate;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. Z. Bryanston-Cross y el Sr. S. Ossowski, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. I. Hutton, Barrister;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. R. Lyal y la Sra. M. Afonso, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 17, apartado 5, párrafo tercero, y 19, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Royal Bank of Scotland Group plc (en lo sucesivo, «Royal Bank of Scotland») y los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (en lo sucesivo, «Commissioners»), autoridad competente en el Reino Unido en materia de percepción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), acerca del alcance del derecho a deducción de la cuota del IVA adeudado por esta sociedad.

## **Marco jurídico**

### *Derecho comunitario*

3 A tenor del duodécimo considerando de la Sexta Directiva, «[...], el cálculo de la prorrata de deducción debe realizarse de forma análoga en todos los Estados miembros».

4 El artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva dispone:

«En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

Esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19.

Esto no obstante, los Estados miembros podrán:

- a) autorizar a los sujetos pasivos a determinar una prorrata por cada uno de los sectores de su actividad, siempre que se lleven contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;
- b) obligar a los sujetos pasivos a determinar una prorrata por cada sector de su actividad, llevando obligatoriamente contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;
- c) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios;
- d) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción, conforme a la regla prevista en el párrafo primero, por todos los bienes y servicios utilizados para todas las operaciones allí enunciadas;
- e) disponer que no se tenga en cuenta la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido que no

pueda ser objeto de deducción por el sujeto pasivo, cuando dicha cuota sea insignificante.»

5 El artículo 19, apartado 1, de la Sexta Directiva está redactado como sigue:

«La prorrata de deducción, establecida en el párrafo primero del apartado 5 del artículo 17, será la resultante de una fracción en la que figuren:

- en el numerador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 17;
- en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el Impuesto sobre el Valor Añadido, relativa a las operaciones reflejadas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción. [...]

La cifra de prorrata, válida para el año natural, quedará determinada en un porcentaje que será redondeado en la unidad superior.»

#### *Derecho nacional*

6 A tenor del artículo 101 del Value Added Tax Regulations 1995 (Reglamento de 1995 relativo al impuesto sobre el valor añadido):

«1. Sin perjuicio del artículo 102 [...] el importe de impuesto soportado que el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir [...] será el importe imputable a las operaciones gravadas de conformidad con la presente norma.

2. Con respecto a cada ejercicio económico prescrito:

[...]

d) Se imputará a las operaciones gravadas la parte proporcional del impuesto soportado sobre los bienes o servicios que sean afectados o vayan a ser afectados por el sujeto pasivo a operaciones tanto gravadas como exentas que guarde la misma relación con el total del impuesto soportado que la que existe entre el valor de las operaciones gravadas efectuadas por dicho sujeto pasivo y el valor de todas las operaciones que realice en ese período.

[...]

4. La relación calculada a efectos del apartado 2, letra d), del presente artículo, se expresará como un porcentaje y, si dicho porcentaje no es un número entero, se redondeará al alza hasta el siguiente número entero.

[...]»

7 El artículo 102, apartado 1, de este Reglamento dispone:

«Sin perjuicio del apartado 2 del presente artículo y de los artículos 103, 103A y 103B, los Commissioners podrán aprobar u ordenar el uso por un sujeto pasivo de un método distinto del especificado en el artículo 101 [...]»

#### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

8 Royal Bank of Scotland es el miembro representante de un grupo de sociedades cuya actividad principal es la prestación de servicios bancarios y otros servicios financieros. En el

desempeño de su actividad, esta sociedad efectúa tanto operaciones gravadas como exentas. Los bienes y los servicios cuya adquisición ha dado lugar al pago del IVA por Royal Bank of Scotland se utilicen tanto para operaciones gravadas como para operaciones exentas.

9 De la resolución de remisión resulta que, si una parte del impuesto soportado por Royal Bank of Scotland no puede imputarse íntegramente a operaciones gravadas o a operaciones exentas, dicha parte es calificada de «residual» por las partes del litigio principal.

10 El 31 de mayo de 2002, las partes del litigio principal celebraron un contrato de aprobación de los métodos especiales de exención parcial en relación con el impuesto soportado residual del grupo de IVA de Royal Bank of Scotland. Dicho contrato establece determinados parámetros en cuyo marco puede acordarse con esta sociedad un método especial para cada uno de sus sectores de actividad. En particular, este contrato prevé que, cuando el método aplicable a un sector o a una parte de un sector de las actividades comerciales de Royal Bank of Scotland exija que la recuperación del impuesto soportado se base en un porcentaje calculado, dicho porcentaje deberá redondearse al alza hasta el segundo decimal, sin que deba aplicarse el artículo 101, apartado 4, del Reglamento de 1995 relativo al impuesto sobre el valor añadido.

11 Royal Bank of Scotland consideró que esta última disposición del contrato de 31 de mayo de 2002 era contraria a los artículos 17 y 19 de la Sexta Directiva y que, en consecuencia, carecía de efectos. En su opinión, esta Directiva exigía el redondeo hasta el siguiente número entero y solicitó el consentimiento de los Commissioners para llevar a cabo un cálculo a prorrata, dirigido a cuantificar el impuesto residual deducible en relación con un determinado sector de su actividad, que incluía el redondeo hasta el siguiente número entero. Dado que aquéllos emitieron una resolución por la que se negaban a aceptar dicho método, Royal Bank of Scotland impugnó dicha resolución ante el VAT and Duties Tribunal, que, en su resolución de 20 de enero de 2006, declaró que un método especial acordado que estableciera el redondeo al alza hasta el segundo decimal, se ajustaba tanto a la legislación del Reino Unido como a la Sexta Directiva.

12 Royal Bank of Scotland apeló esta resolución ante la Court of Session (Escocia). Por considerar que la solución del litigio dependía de la interpretación de la Sexta Directiva, este último órgano jurisdiccional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Exige el artículo 19, apartado 1, párrafo segundo, de la [Sexta Directiva] que la cifra de prorrata deducible por un sujeto pasivo con arreglo al artículo 17, apartado 5, [de la Sexta Directiva], válida para el año natural, se determine en un porcentaje que será redondeado a la unidad superior cuando:

a) dicha prorrata sea una prorrata determinada para un sector de la actividad del sujeto pasivo de conformidad con cualquiera de los supuestos de las letras a) o b) del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, [de esta Directiva;] o

b) dicha prorrata sea una prorrata determinada en función del uso de todos o parte de los bienes y servicios por el sujeto pasivo de conformidad con el supuesto de la letra c) del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, [de dicha Directiva;] o

c) dicha prorrata sea una prorrata determinada con respecto a todos los bienes y servicios utilizados por el sujeto pasivo para todas las operaciones indicadas en el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, [de la Sexta Directiva,] de conformidad con el supuesto del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letra d)[, de la misma Directiva]?

2. ¿Permite dicho artículo 19, apartado 1, párrafo segundo, [de la Sexta Directiva] a los

Estados miembros que exijan que la prorrata deducible por un sujeto pasivo con arreglo al artículo 17, apartado 5, [de la misma Directiva] sea redondeada al alza hasta una cifra distinta del siguiente número entero?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### *Sobre la primera cuestión*

13 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si los Estados miembros están obligados a aplicar la regla del redondeo prevista en el artículo 19, apartado 1, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, cuando la prorrata del derecho de deducción del impuesto soportado se calcule según alguno de los métodos especiales del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letras a), b), c) o d), de esta Directiva.

14 Según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducción establecido en los artículos 17 y siguientes de la Sexta Directiva forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (sentencia de 6 de octubre de 2005, Comisión/Francia, C?243/03, Rec. p. I?8411, apartado 28 y jurisprudencia citada).

15 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. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, 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 (véase la sentencia de 22 de febrero de 2001, Abbey National, C?408/98, Rec. p. I?1361, apartado 24 y jurisprudencia citada).

16 En consecuencia, cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado (sentencia de 14 de septiembre de 2006, Wollny, C?72/05, Rec. p. I?8297, apartado 20).

17 El artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva establece el régimen aplicable al derecho a deducción del IVA, cuando éste se refiere a bienes o servicios que son utilizados por el sujeto pasivo «para realizar indistintamente operaciones con derecho a deducción, contempladas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conllevan tal derecho». En ese caso, de conformidad con el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de la Sexta Directiva, solo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las primeras operaciones mencionadas (sentencias Abbey National, antes citada, apartado 37, y de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C?16/00, Rec. p. I?6663, apartado 34).

18 En virtud del artículo 17, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, el derecho a deducción se calcula según una prorrata determinada conforme a las disposiciones del artículo 19 de esta misma Directiva.

19 No obstante, dicho artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, autoriza la excepción a esta norma al permitir a los Estados miembros prever alguno de los otros métodos de determinación del derecho a deducción enumerados en este párrafo, a saber, el establecimiento de una prorrata distinta para cada sector de actividad o la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios a una actividad precisa, o incluso a prever la exclusión del derecho a deducción en determinadas condiciones.

20 Por lo que respecta a la cuestión de qué método deben utilizar los Estados miembros para

redondear la cantidad deducible determinada de este modo, esta última disposición no contiene norma específica alguna.

21 Contrariamente a lo que alega Royal Bank of Scotland, la regla del redondeo prevista en el artículo 19, apartado 1, párrafo segundo, de la Sexta Directiva no es aplicable cuando un caso determinado esté sometido a un régimen especial conforme al artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de esta misma Directiva.

22 Como resulta claramente del texto de los artículos 17, apartado 5, y 19, apartado 1, de la Sexta Directiva, esta última disposición sólo se remite a la prorrata de deducción, prevista en el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de esta Directiva, y, por tanto, sólo establece una regla detallada de cálculo para la prorrata a la que se refiere esta última norma.

23 Es más, este resultado se desprende asimismo de la sistemática de las disposiciones de que se trata. Mientras que el párrafo segundo de dicho artículo 17, apartado 5, establece, para el cálculo de la cuantía deducible, que la aplicación de dicho artículo 19 es la regla, su párrafo tercero, que comienza con la expresión «esto no obstante», autoriza a los Estados miembros a prever excepciones de mayor o menor magnitud a esta regla e incluso la exclusión del derecho a deducción.

24 Por último, esto se ve asimismo confirmado por la finalidad del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letras a) a d), de la Sexta Directiva, con el que, como ha alegado la Comisión, se pretende, en particular, permitir que los Estados miembros lleguen a resultados más precisos teniendo en cuenta las características específicas propias de las actividades del sujeto pasivo. Por tanto, estos Estados deben poder aplicar reglas de redondeo más precisas que la prevista en el artículo 19, apartado 1, párrafo segundo, de la Sexta Directiva. Sería contrario al objetivo de dichas excepciones obligar, por razones de simplificación, a los Estados miembros a hacer el redondeo según este último método, siendo así que es menos preciso.

25 De ello resulta que, en la medida en que un caso determinado se someta a tal régimen excepcional, queda excluido de la regla de cálculo de la prorrata de deducción del artículo 19 de la Sexta Directiva. Por consiguiente, los Estados miembros no están obligados a aplicar la regla de redondeo de esta última disposición cuando recurren a los métodos de cálculo previstos en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letras a), b), c) o d), de esta misma Directiva, y pueden adoptar reglas propias de redondeo respetando los principios subyacentes en el sistema común del IVA (véase la sentencia de 10 de julio de 2008, Koninklijke Ahold, C-484/06, Rec. p. I-0000, apartado 33).

26 Contrariamente a lo que alega Royal Bank of Scotland, esta afirmación no se ve cuestionada en absoluto por el objetivo de la Sexta Directiva, previsto en su duodécimo considerando, según el cual el cálculo de la prorrata de deducción debe realizarse de forma análoga en todos los Estados miembros. Por un lado, este considerando no exige que el cálculo de la prorrata de deducción se realice de manera idéntica en todos los Estados miembros. Por otra parte, la Sexta Directiva, al prever expresamente la posibilidad de que los Estados miembros establezcan excepciones al método de cálculo previsto en su artículo 19, apartado 1, por métodos diferentes, permite que el cálculo de la prorrata del derecho a deducción se realice de forma diferente en los Estados miembros.

27 Además, el principio de neutralidad fiscal, que refleja el principio de igualdad de trato, así como el principio de proporcionalidad tampoco pueden exigir la aplicación de un solo método de redondeo para todos esos métodos de cálculo (véase, en este sentido, la sentencia Koninklijke Ahold, antes citada, apartados 37 y 41).

28 Por último y, contrariamente a lo que alega Royal Bank of Scotland, esta afirmación tampoco se ve cuestionada por la interpretación que pudiera darse de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), pues ésta no es aplicable, dado que entró en vigor el 1 de enero de 2007, por tanto, con posterioridad a los hechos de que se trata en el litigio principal.

29 Vistas las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión que los Estados miembros no están obligados a aplicar la regla de redondeo prevista en el artículo 19, apartado 1, párrafo segundo, de la Sexta Directiva cuando la prorrata del derecho a deducción del impuesto soportado se calcula según alguno de los métodos especiales del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letras a), b), c) o d), de esta Directiva.

#### *Sobre la segunda cuestión*

30 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el artículo 19, apartado 1, párrafo segundo, de la Sexta Directiva autoriza a los Estados miembros a exigir que la prorrata deducible se redondee a una cifra distinta de la unidad superior, cuando se determine de conformidad con el artículo 17, apartado 5, de la misma Directiva.

31 Esta cuestión de interpretación del artículo 19, apartado 1, párrafo segundo, de la Sexta Directiva no se plantea, dado que los Estados miembros no están obligados a aplicar la regla de redondeo prevista en esta misma disposición cuando recurren a los métodos de cálculo previstos en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de esta Directiva.

32 Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión y de cuanto precede, resulta que no procede responder a la segunda cuestión prejudicial.

#### **Costas**

33 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

**Los Estados miembros no están obligados a aplicar la regla de redondeo prevista en el artículo 19, apartado 1, párrafo segundo, 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, cuando la prorrata del derecho a deducción del impuesto soportado se calcula según alguno de los métodos especiales del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, letras a), b), c) o d), de esta Directiva.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: inglés.