

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 19 de julio de 2012 (*)

«Sexta Directiva IVA — Artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letras a) y b), 11, parte A, apartado 1, letra c), y 17, apartado 2 — Parte de un bien de inversión afectado a una empresa — Utilización temporal con fines privados — Reformas duraderas realizadas a dicho bien — Pago del IVA por reformas duraderas — Derecho a deducción»

En el asunto C-334/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 11 de junio de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 12 de julio de 2010, en el procedimiento entre

X

y

Staatssecretaris van Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits y J.-J. Kasel (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. C.M. Wissels y M. Noort, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. W. Roels y la Sra. L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 1 de marzo de 2012;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letras a) y b), 11, parte A, apartado 1, letra c), y 17, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible

uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre X (en lo sucesivo, «sujeto pasivo»), asociación sujeta al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), y el Staatssecretaris van Financiën, en relación con la deducción, por dicho sujeto pasivo, del IVA soportado por los gastos de las reformas duraderas realizadas a un bien de inversión afectado a la empresa, para su utilización temporal por el sujeto pasivo con fines privados.

Marco jurídico

3 A tenor del artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva:

«Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso:

- a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del [IVA];
- b) las prestaciones de servicios a título gratuito efectuadas por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.

Los Estados miembros estarán facultados para proceder en contra de lo dispuesto en este apartado 2 a condición de que ello no sea causa de distorsiones de la competencia.»

4 El artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), de la Sexta Directiva, establece:

«A) *En el interior del país*

1. La base imponible estará constituida:

[...]

c) en las operaciones enunciadas en el apartado 2 del artículo 6, por el total de los gastos hechos por el sujeto pasivo para la realización de la prestación de servicios».

5 El artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva dispone:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

- a) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

6 Como se desprende de la resolución de remisión, el sujeto pasivo es una asociación sin personalidad jurídica que se constituyó en forma de sociedad colectiva entre dos personas físicas. En 2000, el sujeto pasivo se dedicaba al comercio al por mayor de pinturas para automóviles. En 1999 los dos socios fundadores del sujeto pasivo habían adquirido un almacén que utilizaron inmediatamente para su actividad económica.

7 A comienzos del año 2000 se acondicionó una parte del desván del almacén para servir

temporalmente de vivienda a los dos socios y a sus hijos, en espera de la entrega de una vivienda junto al almacén. Con este fin se instalaron dos tragaluces y asimismo un vestíbulo, un cuarto de baño y un retrete. Con motivo de estas obras se facturó el IVA.

8 Durante las obras y tras la terminación de las mismas, el desván fue utilizado durante 23 meses como vivienda de los dos socios. Posteriormente el desván fue acondicionado para utilizarse, tal como se había previsto, para las necesidades de la empresa como oficina y sala de formación.

9 El sujeto pasivo dedujo el IVA relativo a los gastos de reforma. El inspector tributario sostiene que esta deducción es improcedente con excepción de la deducción del IVA soportado por la instalación del cuarto de baño y del retrete, dado que por lo que respecta a estas dos instalaciones el sujeto pasivo pudo demostrar que también servían para las necesidades profesionales de la empresa.

10 El sujeto pasivo interpuso recurso contra dicha resolución. El órgano jurisdiccional de primera instancia consideró que las obras de instalación de dos tragaluces y de un vestíbulo se realizaron exclusivamente para la vivienda y que jamás se había sostenido y aún menos demostrado que dichas obras se realizaran para las necesidades de la empresa, de modo que no existía derecho a deducción.

11 Este mismo órgano jurisdiccional consideró que el sujeto pasivo tampoco gozaba de derecho a deducción con arreglo al artículo 17 de la Sexta Directiva, porque los equipamientos instalados no se utilizaban para las necesidades de operaciones gravadas. Por otra parte, a su juicio, el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva no es aplicable porque las obras de reforma debían calificarse de prestación de servicios y, en este contexto, no podía afirmarse que hubiera «uso de bienes afectados a una empresa para fines ajenos a la empresa». Por último, a su entender, el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra b), de la Sexta Directiva tampoco es aplicable porque esta disposición excluye los servicios no prestados por el propio sujeto pasivo.

12 En apoyo de su recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden, el sujeto pasivo alega que, en el presente caso, se aplica el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letras a) o b), de la Sexta Directiva. A este respecto, afirma que había utilizado temporalmente una parte de un bien afectado a la empresa para fines ajenos a ésta, lo que constituye por tanto una operación gravada a efectos de dicha disposición. Alega que la base imponible de las operaciones está constituida por el total de los gastos en que incurrió el sujeto pasivo para la ejecución de la prestación de servicios, incluidos no sólo los costes de adquisición, sino también los de mantenimiento y mejora. Dado que estos costes forman parte de la base imponible del uso con fines privados, el principio de neutralidad implica que no sólo el IVA que grava los costes de adquisición es íntegra e inmediatamente deducible sino también el que grava los costes de mantenimiento y mejora.

13 Este órgano jurisdiccional precisa que, en el caso de autos, consta que, tras la adquisición del almacén, éste fue utilizado para las necesidades de la empresa. También consta que, a partir de un determinado momento, una parte de dicho almacén fue afectado provisionalmente a fines privados y que —a los solos efectos de dicha utilización— se realizaron obras en éste. Afirma que las partes no han mencionado si con motivo de la adquisición del almacén se facturó el IVA al sujeto pasivo y que los órganos jurisdiccionales inferiores no han hecho constar nada a este respecto. El órgano jurisdiccional remitente concluye que deben examinarse ambos supuestos.

14 En este contexto, el Hoge Raad der Nederlanden ha decidido suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Un sujeto pasivo que utiliza temporalmente para sus necesidades privadas una parte de un bien de inversión perteneciente a su empresa —habida cuenta del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letras a) y b), del artículo 11, parte A, apartado 1, letra c), y del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva— ¿tiene derecho a deducir el IVA sobre los gastos contraídos para adaptaciones duraderas, realizadas exclusivamente a los efectos de dicho uso para necesidades privadas?

2) ¿Es distinta la respuesta a esta cuestión si, con motivo de la adquisición del bien de inversión, se facturó el IVA al sujeto pasivo, que éste posteriormente dedujo?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

15 Mediante las referidas cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letras a) y b), 11, parte A, apartado 1, letra c), y 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, deben interpretarse, por un lado, en el sentido de que un sujeto pasivo que utiliza temporalmente para sus necesidades privadas una parte de un bien de inversión afectado a su empresa goza, en aplicación de dichas disposiciones, del derecho a deducir el IVA soportado por los gastos en que incurrió para realizar reformas duraderas a dicho bien aunque dichas reformas se realizaran a los efectos de dicha utilización con fines privados y, por otro, en el sentido de que ese derecho a deducción existe con independencia de si, al adquirirse el bien de inversión al que se realizaron dichas reformas, se facturó el IVA al sujeto pasivo o éste lo dedujo.

16 Para responder a dichas cuestiones, procede aclarar en primer lugar que el órgano jurisdiccional remitente ha precisado que el litigio principal se limita al derecho a deducir vinculado a determinadas reformas realizadas a un bien afectado totalmente a la empresa y, más precisamente, a la instalación duradera de dos tragaluces y de un vestíbulo. Por los motivos desarrollados por la Abogado General en los puntos 59 a 63 de sus conclusiones, puede considerarse que estas reformas han originado un bien de inversión distinto.

17 Ha de recordarse, en segundo lugar, que de la jurisprudencia se desprende que la adquisición de los bienes por un sujeto pasivo que actúe como tal es lo que determina la aplicación del sistema del IVA y, por ende, del mecanismo de deducción. La utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de un bien únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho en virtud del artículo 17 y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores (sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 15). En cambio, cuando un sujeto pasivo adquiere un bien exclusivamente para fines privados, actúa a título privado y no como sujeto pasivo con arreglo a la Sexta Directiva IVA (sentencia de 6 de mayo de 1992, De Jong, C-20/91, Rec. p. I-2847, apartado 17).

18 Por consiguiente, procede examinar en qué medida, en una situación como de la que se trata en el litigio principal, puede considerarse que un sujeto pasivo actuó «como tal» al efectuar reformas duraderas a un bien, que dieron lugar a un nuevo bien de inversión.

19 A este respecto, de la jurisprudencia se deriva que la intención del sujeto pasivo, confirmada por elementos objetivos, de utilizar un bien o un servicio para las necesidades de su empresa es, en particular, lo que permite determinar si, en el momento en que efectúa la operación por la que se soporta el IVA, dicho sujeto pasivo actúa como tal y, por consiguiente, ha

de poder gozar del derecho a deducir el IVA devengado o ingresado por dichos bienes o servicios (véanse, en este sentido, las sentencias Lennartz, antes citada, apartado 8, y de 8 de junio de 2000, Breitsohl, C-400/98, Rec. p. I-4321, apartado 34).

20 Por lo que se refiere a la intención del sujeto pasivo del litigio principal, debe por un lado indicarse, como se desprende de la resolución de remisión, que la Administración tributaria consideró que los tragaluces y el vestíbulo, a diferencia de los demás elementos que sirvieron para habilitar el almacén como vivienda, se habían instalado con una finalidad exclusivamente privada.

21 Por otro lado, como señala acertadamente la Abogado General en el punto 88 de sus conclusiones, la propia resolución de remisión también permite concluir que, desde el inicio de las reformas, la utilización como vivienda de la parte del almacén habilitada con este fin sólo se había previsto con carácter temporal. Además, de la resolución dictada en primera instancia se desprende que ya se sabía de antemano que dicha parte del almacén se habilitaría nuevamente para ser utilizada para las necesidades exclusivas de la empresa como oficina y sala de formación.

22 Por consiguiente, en el asunto principal no resulta claramente demostrado que, en el momento en que se efectuaron las reformas de que se trata, el sujeto pasivo tuviera la intención de destinarlas exclusivamente a sus necesidades privadas.

23 Por lo que respecta a los elementos objetivos que pueden tenerse en cuenta para valorar si un sujeto pasivo, en un caso concreto, adquirió unos bienes para las necesidades de sus actividades económicas, procede recordar que, entre esos elementos, figuran en particular la naturaleza de los bienes de que se trate y el período transcurrido entre la adquisición de éstos y su utilización para las actividades económicas del sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia Lennartz, antes citada, apartado 21).

24 Aunque corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar cuál es la situación de hecho en un caso concreto, el Tribunal de Justicia puede proporcionarle todos los elementos de interpretación que le sean útiles para resolver el litigio.

25 A este respecto, procede señalar, en primer lugar, que en lo que atañe a la naturaleza del bien de inversión de que se trata en el litigio principal, constituido por los tragaluces y el vestíbulo, no puede discutirse que éstos, en principio, pueden utilizarse tanto para necesidades privadas como profesionales.

26 A continuación, en la medida en que el bien de inversión se conservó en el mismo lugar y estado tras el cambio de afectación de la parte del almacén utilizada temporalmente como vivienda, puede considerarse que dicho bien se ha utilizado posteriormente para las necesidades de la empresa. Además, dicho bien se integra en un inmueble afectado en su totalidad a la empresa.

27 Por último, el período de 23 meses durante el cual el bien de inversión de que se trata en el litigio principal, al igual que los demás bienes que sirvieron para habilitar una parte del almacén como vivienda, se utilizó para necesidades exclusivamente privadas, en principio no puede considerarse, habida cuenta del carácter duradero de dicho bien así como de su esperanza de vida, una circunstancia que permita concluir que el sujeto pasivo no tenía intención de utilizar dicho bien para las necesidades de su empresa.

28 En el supuesto de que, en el presente caso, el órgano jurisdiccional nacional llegue a la conclusión de que, en el momento de contraer los gastos para las reformas de que se trata, el

sujeto pasivo no tenía la intención de utilizar el bien de inversión que resultó de éstas para las necesidades de su empresa, no se le podrá conceder el derecho a deducir el IVA relativo a las reformas.

29 En cambio, para el supuesto de que el órgano jurisdiccional nacional, a la luz de los elementos de interpretación proporcionados por el Tribunal de Justicia, compruebe que el sujeto pasivo tenía la intención de utilizar el bien de inversión de que se trata en el litigio principal para las necesidades de su empresa, procede aún examinar tres factores.

30 En primer lugar, como ha señalado la Abogado General en el punto 67 de sus conclusiones, debe examinarse si la circunstancia de que un bien de inversión se utilice, en una primera fase, exclusivamente con fines privados y, en una segunda fase, exclusivamente para las necesidades de la empresa puede obstaculizar el nacimiento del derecho a deducción.

31 Pues bien, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, la circunstancia de que los bienes adquiridos para las necesidades de una actividad económica no se utilicen inmediatamente para tales actividades no puede, en principio, poner en entredicho el derecho a deducir el IVA soportado (véase, en este sentido, la sentencia Lennartz, antes citada, apartados 14 y 15).

32 La interpretación en el sentido de que una utilización inicial exclusivamente con fines privados de un bien afectado a la empresa, seguida de un uso exclusivamente para las necesidades de ésta, no puede afectar al derecho a deducir el IVA soportado es, además, conforme al principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA.

33 En efecto, como se desprende de la jurisprudencia relativa a los bienes de inversión de uso mixto variable en el tiempo, toda interpretación contraria podría tener como consecuencia que se denegara al sujeto pasivo la deducción del IVA soportado por utilizations profesionales posteriores gravadas, pese a la intención inicial del sujeto pasivo de afectar el bien en cuestión en su totalidad a su empresa, con vistas a futuras operaciones. Sin embargo, en tal situación, el sujeto pasivo no podría ser liberado completamente del impuesto correspondiente al bien que utiliza para las necesidades de su actividad económica y la imposición de sus actividades profesionales daría lugar a una doble imposición contraria al principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA del que forma parte la Sexta Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de abril de 2009, Puffer, C-460/07, Rec. p. I-3251, apartados 45 y 46).

34 De ello se sigue que una utilización como la proyectada en el asunto principal puede considerarse que constituye un uso mixto, en el sentido de la jurisprudencia, de un bien de inversión afectado a la empresa.

35 En segundo lugar, para determinar si el sujeto pasivo puede deducir íntegramente el IVA soportado, procede analizar en qué medida puede considerarse que un bien de inversión como el contemplado en el asunto principal, a saber, los tragaluces y el vestíbulo, fue utilizado para las operaciones gravadas del sujeto pasivo.

36 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente se ha referido en particular a dos disposiciones.

37 Por un lado, en relación con el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva, ha de recordarse que, en virtud de dicha disposición, el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal se asimila a la prestación de servicios a título oneroso.

38 Habida cuenta de que, en el supuesto contemplado, el bien de inversión de que se trata en

el litigio principal se afecta en su totalidad a la empresa, su uso con fines privados debe asimilarse a una prestación de servicios a título oneroso en el sentido del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra a), de la Sexta Directiva y gravarse como tal.

39 Por otro lado, en relación con la eventual aplicación del artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra b), de la Sexta Directiva a una situación como la examinada en el litigio principal, basta señalar que dicha disposición no se refiere a la puesta a disposición de un bien afectado a la empresa, sino a los servicios prestados por el propio sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal.

40 En la medida en que, en el caso de autos, la operación por la que se repercute el IVA y que puede considerarse efectuada por el sujeto pasivo se analiza, como se desprende del apartado 37 de la presente sentencia, en tanto utilización de un bien afectado a la empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo, el artículo 6, apartado 2, párrafo primero, letra b), de la Sexta Directiva no puede aplicarse a una situación como la examinada en el asunto principal.

41 En tercer lugar, debe precisarse que la circunstancia de que el bien afectado a la empresa, al que se ha incorporado de forma duradera un bien de inversión como del que se trata en el litigio principal, a saber, los tragaluces y el vestíbulo, haya originado o no un derecho a deducción no influye en el carácter deducible del IVA relativo a dicho bien de inversión.

42 En efecto, esta circunstancia sólo incidirá en el cálculo de la base imponible de la operación por la que se repercute el IVA, efectuada por el sujeto pasivo. En el presente caso, en el supuesto de que se haya facturado el IVA al sujeto pasivo al comprar el almacén, la base imponible por la utilización privada del desván estará constituida por una parte del coste de adquisición del almacén y por los gastos de reforma. En cambio, en el supuesto de que no se haya facturado el IVA al sujeto pasivo al adquirir el almacén, la base imponible por la utilización privada de una parte de dicho almacén estará sólo constituida por los gastos de reforma.

43 Habida cuenta de todo lo que antecede, procede responder a las cuestiones planteadas que los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letras a) y b), 11, parte A, apartado 1, letra c), y 17, apartado 2, de la Sexta Directiva deben interpretarse, por un lado, en el sentido de que un sujeto pasivo que utiliza temporalmente para sus necesidades privadas una parte de un bien de inversión afectado a su empresa goza, en aplicación de dichas disposiciones, del derecho a deducir el IVA soportado por los gastos en que incurrió para realizar reformas duraderas a dicho bien aunque dichas reformas se realizaran a los efectos de dicha utilización temporal con fines privados y, por otro, en el sentido de que ese derecho a deducción existe con independencia de si, al adquirirse el bien de inversión al que se realizaron dichas reformas, se facturó el IVA al sujeto pasivo o éste lo dedujo.

Costas

44 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, 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 Primera) declara:

Los artículos 6, apartado 2, párrafo primero, letras a) y b), 11, parte A, apartado 1, letra c), y 17, apartado 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, deben interpretarse, por un lado, en el sentido

de que un sujeto pasivo que utiliza temporalmente para sus necesidades privadas una parte de un bien de inversión afectado a su empresa goza, en aplicación de dichas disposiciones, del derecho a deducir el IVA soportado por los gastos en que incurrió para realizar reformas duraderas a dicho bien aunque dichas reformas se realizaran a los efectos de dicha utilización temporal con fines privados y, por otro, en el sentido de que ese derecho a deducción existe con independencia de si, al adquirirse el bien de inversión al que se realizaron dichas reformas, se facturó el IVA al sujeto pasivo o éste lo dedujo.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.