

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 9 de junio de 2016 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 77/388/CEE — Artículo 17, apartado 5, párrafo tercero — Ámbito de aplicación — Deducción del impuesto soportado — Bienes y servicios utilizados al mismo tiempo en operaciones imponibles y en operaciones exentas (bienes y servicios de uso mixto) — Determinación de la afectación de los bienes y servicios adquiridos para la construcción, la utilización, la conservación y el mantenimiento de un inmueble que se emplea, en parte, en operaciones con derecho a deducción y, en parte, en operaciones que no conllevan tal derecho — Modificación de la normativa nacional que prevé el método de cálculo de la prorratea de deducción — Artículo 20 — Regularización de las deducciones — Seguridad jurídica — Confianza legítima»

En el asunto C-332/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario, Alemania), mediante resolución de 5 de junio de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de julio de 2014, en el procedimiento entre

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR

y

Finanzamt Krefeld,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. L. Bay Larsen, Presidente de la Sala Tercera, en funciones de Presidente de la Sala Cuarta, y los Sres. J. Malenovský (Ponente) y M. Safjan y las Sras. A. Prechal y K. Jürimäe, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. K. Malacek, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 9 de julio de 2015;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. J. Kraehling y el Sr. L. Christie, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. R. Hill, Barrister;

— en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. M. Wasmeier y G. Braun y por la Sra. C. Soulay, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 25 de

noviembre de 2015;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 17, 19 y 20 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 1977, 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 1995, L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se suscitó en el marco de un litigio sustanciado entre Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (en lo sucesivo, «Rey Grundstücksgemeinschaft»), y el Finanzamt Krefeld (administración tributaria de Krefeld), en relación con el método de cálculo que ha de seguirse para determinar el derecho a deducción de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido (IVA) debidas o pagadas por los bienes y servicios empleados en la construcción, el mantenimiento, la utilización y la conservación de un inmueble de uso mixto, que sirve para la realización, en parte, de operaciones con derecho a deducción y, en parte, de operaciones que no conllevan tal derecho (en lo sucesivo, «inmueble de uso mixto»).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 17 de la Sexta Directiva, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», dispone:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) el [IVA] 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 pasivo;

[...]

5. 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 [IVA] 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 para 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 [IVA] que no pueda ser objeto de deducción por el sujeto pasivo, cuando dicha cuota sea insignificante.»

4 El artículo 19 de la Sexta Directiva, titulado «Cálculo de la prorrata de deducción», establece lo siguiente en su apartado 1:

«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 [IVA], relativa a las operaciones que conlleven el derecho a la deducción, de acuerdo con lo dispuesto en los apartados 2 y 3 del artículo 1;
- en el denominador, la cuantía total determinada para el año natural del volumen de negocios, excluido el [IVA], relativa a las operaciones reflejadas en el numerador y a las restantes operaciones que no conlleven el derecho a la deducción. [...]

[...]»

5 El artículo 20 de la misma Directiva, «Regularización de las deducciones», dispone:

«1. Las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros, en concreto:

- a) cuando la deducción sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar;
- b) cuando con posterioridad a la declaración se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, especialmente en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios. [...]

2. En lo que concierne a los bienes de inversión, la regularización se practicará durante un período de cinco años, que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos. La regularización se limitará cada anualidad a la quinta parte de las cuotas impositivas que hayan gravado los bienes. Tal regularización se efectuará en función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido o fabricado.

No obstante lo dispuesto en el apartado anterior los Estados miembros podrán tomar como base en el momento de la regularización un período de cinco años naturales completos a partir del comienzo de la utilización del bien.

Por lo que respecta a los bienes inmuebles de inversión, la duración del período que sirve de

base para el cálculo de las regularizaciones podrá extenderse hasta veinte años.»

Derecho alemán

6 Las disposiciones pertinentes de la normativa alemana aplicable en materia de IVA se recogen en la Umsatzsteuergesetz 1999 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1999; BGBl. 1999 I, p. 1270; en lo sucesivo, «UStG»).

7 El artículo 15 de la UStG establece:

«1) El empresario podrá deducir las siguientes cuotas del impuesto soportado:

1. el impuesto legalmente debido por entregas de bienes y otras prestaciones de servicios efectuadas a favor de su empresa por otros empresarios;

[...]

2) No se podrán deducir las cuotas soportadas por las entregas, importación o adquisición intracomunitaria de bienes, ni por las prestaciones de servicios, que el empresario utilice para realizar las siguientes operaciones:

1. las operaciones exentas;

[...]

4) Si el empresario utiliza sólo parcialmente para realizar operaciones excluidas del derecho a deducción un bien entregado, importado o adquirido dentro de la Comunidad para su empresa, u otra prestación, no será deducible la parte de las cuotas soportadas imputable económicamente a dichas operaciones. El sujeto pasivo podrá determinar los importes parcialmente no deducibles mediante una estimación razonable.»

8 La Steueränderungsgesetz 2003 (Ley de reforma fiscal de 2003), de 15 de diciembre de 2003 (BGBl. 2003 I, p. 2645), que entró en vigor el 1 de enero de 2004, añadió una tercera frase al artículo 15, apartado 4, de la UStG, con el siguiente tenor:

«Sólo será posible determinar la parte no deducible de las cuotas soportadas en función de la relación entre las operaciones que excluyen la deducción del impuesto soportado y las que dan derecho a deducción si no es posible ninguna otra imputación económica.»

9 Las razones que motivaron esta modificación se exponen del siguiente modo en la petición de decisión prejudicial:

«Esta disposición va dirigida a que se reparta equitativamente el IVA soportado en las entregas de bienes u otras prestaciones. Este nuevo régimen restringe el uso del criterio de reparto basado en el volumen de negocios como criterio único. Sólo se admite dicho criterio de reparto cuando no sea posible ninguna otra imputación económica.

Esta modificación es necesaria por cuanto el Bundesfinanzhof [(Tribunal Supremo Tributario, Alemania)] consideró, en su sentencia de 17 de agosto de 2001 [...], que el reparto de cuotas soportadas basado en la relación entre cifras de volumen de negocios debía ser reconocido como una estimación razonable en el sentido del artículo 15, apartado 4, de la [UStG].

Sin embargo, la aplicación del criterio de reparto basado en el volumen de negocios como criterio general de reparto conduciría, en particular, en el caso de construcción de inmuebles de uso

mixto, a repartos inexactos; [...]

Pues bien, la aplicación de dicho criterio de reparto basado en el volumen de negocios como criterio general de reparto no está establecida con carácter imperativo en la Sexta Directiva. Un régimen de “prorrata” como éste [...] no es obligatorio para los Estados miembros, dado que éstos pueden, en virtud del artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, establecer criterios de reparto que se aparten de ese régimen.

Para la adquisición de inmuebles, sigue siendo también posible el reparto del IVA soportado en función de la relación entre los valores productivos y los valores venales [...]»

10 El artículo 15a de la UStG, «Regularización del impuesto soportado», dispone en sus apartados 1 y 2:

«1) Cuando los elementos que se tomen en consideración para determinar las deducciones iniciales se modifiquen dentro de los cinco años siguientes al primer uso de un bien de inversión, deberá efectuarse una compensación por cada año natural correspondiente a cada modificación, mediante una regularización de la deducción de los impuestos soportados que hayan gravado los costes de adquisición o de producción. Por lo que respecta a los inmuebles, incluidos sus componentes esenciales, a los derechos a los que resulten aplicables las disposiciones de Derecho civil relativas a los inmuebles y a las construcciones sobre suelo ajeno, les será de aplicación un plazo de diez años en lugar del plazo de cinco años.

2) Para la regularización prevista en el apartado 1 se aplicará por cada año natural correspondiente a las modificaciones, en los casos previstos en la primera frase de dicho apartado, una proporción de un quinto, y, en los casos previstos en la segunda frase, de un décimo de los importes de las cuotas soportadas que hayan gravado el bien [...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 Entre 1999 y 2004, la sociedad de gestión inmobiliaria Rey Grundstücksgemeinschaft llevó a cabo trabajos de demolición de un viejo edificio y de construcción de un inmueble destinado a viviendas y locales comerciales en un terreno de su propiedad. El edificio se terminó en 2004 e incluía seis unidades de viviendas y locales comerciales más diez plazas de aparcamiento subterráneas. Algunas de estas unidades y plazas de aparcamiento se alquilaron ya en octubre de 2002.

12 En los ejercicios fiscales 1999 a 2003, Rey Grundstücksgemeinschaft calculó su derecho a deducción por las cuotas soportadas en los trabajos de demolición y construcción según un criterio de reparto basado en la relación existente entre el volumen de negocios que habría de generar el alquiler de los locales comerciales o de las plazas de aparcamiento ligadas a éstos (sujeto al IVA) y el resultante de las demás operaciones de alquiler (exentas del IVA) (en lo sucesivo, «criterio de reparto basado en el volumen de negocios»). Según dicho criterio de reparto, las cuotas deducibles del IVA representaban un porcentaje del 78,15 %. A raíz de dos recursos interpuestos ante el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributario de Düsseldorf, Alemania) en relación con el importe del IVA deducible correspondiente a los ejercicios 2001 y 2002, la administración tributaria de Krefeld admitió dicho criterio de reparto.

13 En 2004, algunas partes del inmueble objeto del litigio principal que, en un principio, iban a ser destinadas a un uso sujeto al IVA fueron alquiladas con exención del IVA. Para regularizar las deducciones inicialmente practicadas, Rey Grundstücksgemeinschaft calculó, en la declaración correspondiente al ejercicio 2004, un importe compensatorio, que fijó aplicando el criterio de reparto basado en el volumen de negocios. En esta declaración, Rey Grundstücksgemeinschaft

declaró también importes de IVA deducibles que habían gravado bienes y servicios adquiridos para la utilización, la conservación y el mantenimiento del inmueble. En total, el importe del IVA que había de devolverse a Rey Grundstücksgemeinschaft era, según sus propios cálculos, de unos 3 500 euros.

14 Mediante liquidación complementaria de 1 de septiembre de 2006, la administración tributaria de Krefeld cuestionó este resultado basándose en que, a raíz de la entrada en vigor, el 1 de enero de 2004, del artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la UStG, sólo podía recurrirse al criterio de reparto basado en el volumen de negocios si no era posible utilizar ningún otro método de afectación económica de los bienes y servicios de uso mixto. Dado que es posible y más preciso determinar la afectación económica de los bienes y servicios utilizados para la demolición o la construcción de un inmueble atendiendo a un criterio de reparto basado en la relación entre la superficie, en metros cuadrados, de los locales comerciales y la de las unidades destinadas a vivienda (en lo sucesivo, «criterio de reparto basado en la superficie»), la administración tributaria de Krefeld consideró que Rey Grundstücksgemeinschaft debería haber aplicado este último criterio de reparto. En consecuencia, estableció el porcentaje de deducción del IVA en el 38,74 %, que corresponde a la parte de la superficie total del inmueble cuyo arrendamiento está sujeto al IVA, fijando en unos 950 euros el importe del IVA que debía devolverse a Rey Grundstücksgemeinschaft por el ejercicio 2004.

15 El Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributario de Düsseldorf) anuló parcialmente esta liquidación complementaria, por el motivo de que el criterio de reparto basado en la superficie sólo podía aplicarse respecto al IVA debido por los costes generados a partir del 1 de enero de 2004. En consecuencia, fijó en poco más de 1 700 euros el importe del IVA que había de restituirse a Rey Grundstücksgemeinschaft por el ejercicio 2004.

16 Ambas partes en el litigio principal interpusieron recurso de casación contra dicha sentencia ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario).

17 Según el órgano jurisdiccional remitente, el litigio suscita, en primer lugar, interrogantes relacionados con la interpretación del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva proporcionada por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 8 de noviembre de 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).

18 Por una parte, el órgano jurisdiccional remitente observa que, en dicha sentencia, el Tribunal de Justicia consideró que sólo puede acudirse a un método de reparto de los bienes y servicios de uso mixto diferente al establecido por la Sexta Directiva, basado en el volumen de negocios, si dicho método conduce a determinar de un modo más preciso el derecho a deducción. Ahora bien, el método que consiste en determinar para qué parte del inmueble se ha devengado el IVA y en aplicar un criterio de reparto únicamente a las cuotas del IVA que no puedan afectarse específicamente a ninguna de esas partes o que correspondan a las zonas comunes de un inmueble de uso mixto conduce a resultados más precisos. Por consiguiente, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si no debería darse preferencia a este método.

19 Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente señala esencialmente que, en el apartado 19 de la sentencia de 8 de noviembre de 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), el Tribunal de Justicia precisó que la posibilidad de los Estados miembros de acudir a un método de reparto de los bienes y servicios de uso mixto distinto del establecido en la Sexta Directiva sólo se da en el caso de «una operación determinada, como es la construcción de un inmueble de uso mixto». Ahora bien, el método alternativo empleado por la administración tributaria alemana para repartir los bienes y servicios utilizados en la construcción o la adquisición de un inmueble de uso mixto se aplica también a los bienes y servicios adquiridos para la utilización, la conservación o el mantenimiento de tales inmuebles. El órgano jurisdiccional remitente, se pregunta si la aplicación

de un mismo método a estas dos categorías de gastos es conforme con la Sexta Directiva.

20 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente observa que, aunque el Tribunal de Justicia ya ha tenido la ocasión de reconocer que una modificación legislativa puede dar lugar a la obligación de regularizar algunas deducciones del IVA, hasta ahora sólo se ha pronunciado en relación con modificaciones legislativas que afectan a la propia existencia del derecho a deducir. En estas circunstancias, considera que cabe albergar dudas en cuanto a si el artículo 20 de la Sexta Directiva se opone a la normativa de un Estado miembro que impone la regularización del IVA con motivo de la modificación, por ese mismo Estado, del método de imputación del IVA pagado por los bienes y servicios de uso mixto.

21 En tercer lugar, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, en circunstancias como las del procedimiento principal, los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica se oponen a que se proceda a una regularización del IVA. A este respecto, señala, en primer lugar, que la normativa alemana no incluye ninguna disposición expresa que prevea que la entrada en vigor del artículo 15, apartado 4, tercera frase, de la UStG pueda implicar regularizaciones. Subraya, asimismo, que la mencionada normativa no establece ningún régimen transitorio, cuando del apartado 70 de la sentencia de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep (C-487/01 y C-7/02, EU:C:2004:263) se desprende que es necesario adoptar un régimen transitorio cuando la aplicación inmediata de una norma nueva pueda coger desprevenidos a sus destinatarios. Por último, subraya que el método de afectación de los bienes y servicios de uso mixto empleado por Rey Grundstücksgemeinschaft había sido admitido por las autoridades tributarias, para los ejercicios fiscales 2001 y 2002, a raíz de procedimientos sustanciados ante el Finanzgericht Düsseldorf (Tribunal Tributario de Düsseldorf).

22 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) El Tribunal de Justicia de la Unión Europea ha declarado que el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la [Sexta Directiva], permite a los Estados miembros dar preferencia como criterio de reparto a efectos del cálculo de la prorrata de deducción del IVA soportado por una operación determinada, como es la construcción de un inmueble de uso mixto, a un criterio de reparto distinto del basado en el volumen de negocios que figura en el artículo 19, apartado 1, de esta Directiva, a condición de que el método seleccionado garantice una determinación más precisa de dicha prorrata de deducción (sentencia de 8 de noviembre de 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689).

a) En caso de adquisición o construcción de un inmueble de uso mixto, ¿se han de asignar inicialmente las prestaciones cuya base imponible forma parte de los costes de adquisición y producción, para una determinación más precisa de las cuotas soportadas deducibles, en función de las operaciones de uso (sujetas a tributación o exentas) del inmueble y repartir únicamente las restantes cuotas soportadas con arreglo a un criterio basado en la superficie o el volumen de negocios?

b) ¿Cabe aplicar los principios establecidos por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 8 de noviembre de 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), y la respuesta a la cuestión anterior también a cuotas soportadas por prestaciones relacionadas con el uso, la conservación y el mantenimiento de un inmueble de uso mixto?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 20 de la [Sexta Directiva] en el sentido de que la regularización de las deducciones inicialmente practicadas prevista en dicha norma también es aplicable a un caso en que un sujeto pasivo haya repartido las cuotas del IVA soportadas por la

construcción de un inmueble de uso mixto [con arreglo al criterio de reparto basado en el volumen de negocios], que figura en el artículo 19, apartado 1, de la [Sexta Directiva] y que está admitido por el Derecho nacional, y posteriormente, durante el período de regularización, el Estado miembro haya dado preferencia a otro criterio de reparto?

3) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión anterior, ¿se oponen los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima a la aplicación del artículo 20 de la [Sexta Directiva], si, en casos como el descrito previamente, el Estado miembro no establece expresamente una regularización del impuesto soportado ni prevé un régimen transitorio y si el reparto del impuesto soportado que haya efectuado el sujeto pasivo [en función del criterio basado en el volumen de negocios] ha sido considerado razonable, con carácter general, por el Bundesfinanzhof [(Tribunal Supremo Tributario)]?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

23 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, en el caso de que un inmueble se utilice para realizar operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, los Estados miembros están obligados a prever que los bienes y los servicios por los que se haya soportado IVA empleados para la construcción o la adquisición se afecten exclusivamente, en un primer momento, a una u otra de estas distintas operaciones, para que, en un segundo momento, sólo el derecho a deducción relativo a aquellos de esos bienes y servicios que no sean susceptibles de la afectación descrita se fije mediante un criterio de reparto basado en el volumen de negocios o, a condición de que se garantice una determinación más precisa de la prorata de deducción, en la superficie. El órgano jurisdiccional remitente pregunta asimismo si la respuesta que dé a esta cuestión el Tribunal de Justicia debe aplicarse también a los bienes y servicios que se empleen en la utilización, la conservación o el mantenimiento de un inmueble de uso mixto.

24 Procede señalar, con carácter preliminar, que esta cuestión prejudicial alude a las disposiciones del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva sin referirse específicamente a ninguna de las opciones previstas en su párrafo tercero. Por tanto, ha de entenderse que esta cuestión versa sobre la interpretación que debe darse, de modo general, al artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva.

25 A este respecto, debe recordarse que el alcance del derecho a deducción varía según el uso a que se destinen los bienes y servicios de que se trate. Mientras que el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva prevé, para los bienes y servicios destinados a ser utilizados exclusivamente en operaciones gravadas, que los sujetos pasivos pueden deducir la totalidad del impuesto que haya gravado su adquisición o entrega, el artículo 17, apartado 5, párrafo primero, de dicha Directiva limita el derecho a deducción, en el caso de los bienes y servicios de uso mixto, a la cuota del IVA proporcional a la cuantía debida por las operaciones con derecho a deducción que se hayan efectuado con esos bienes o servicios de uso mixto.

26 Dado el diferente alcance del derecho a deducción en función del uso al que se destinen los bienes o servicios gravados con IVA, los Estados miembros están obligados a prever, en principio, que la determinación del importe del derecho a deducción exige en un primer momento que los sujetos pasivos afecten los bienes y servicios adquiridos por los que hayan soportado IVA a las diversas operaciones a que se destinen. En un segundo momento, incumbe a las autoridades competentes de esos Estados aplicar a esos bienes y servicios el régimen de deducción correspondiente a su afectación, teniendo en cuenta que, en lo que atañe a los bienes

y servicios que no se destinan a un único tipo de operación, ha de aplicarse el régimen previsto en el artículo 17, apartado 5, de dicha Directiva.

27 En primer lugar, por lo que respecta a la primera fase, es decir, a la afectación de los bienes y servicios a las operaciones en que se utilicen, sin perjuicio de la aplicación de las disposiciones específicas contenidas en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si, en el caso de que se empleen para la construcción de un inmueble de uso mixto, esta afectación resulta excesivamente compleja en la práctica y, por tanto, difícilmente realizable.

28 Una normativa nacional puede efectivamente autorizar a los sujetos pasivos a no efectuar la afectación de esos bienes y servicios, con independencia del uso a que se destinen, cuando estén ligados a la adquisición o a la construcción de un inmueble de uso mixto y esta afectación sea en la práctica difícilmente realizable.

29 En lo que atañe a los bienes y servicios adquiridos para la utilización, la conservación o el mantenimiento de un inmueble de uso mixto, imputar esos bienes y servicios a las diferentes operaciones efectuadas con ese inmueble parece, por lo general, fácilmente realizable en la práctica; sin embargo, corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar este extremo en cuanto a los bienes y servicios de que se trata en el asunto principal.

30 De ser así, no puede autorizarse que los Estados miembros eximan a los sujetos pasivos de la necesidad de afectar los bienes y servicios adquiridos para la utilización, la conservación o el mantenimiento de un inmueble de uso mixto a las diferentes operaciones realizadas con este inmueble.

31 Por lo que respecta a la segunda fase, es decir, al cálculo del importe de la deducción, debe recordarse, en relación con los bienes y servicios que se afecten al mismo tiempo a operaciones con derecho a deducción y a operaciones que no conllevan tal derecho, que, conforme al artículo 17, apartado 5, párrafo segundo, de la Sexta Directiva, este importe se calcula en principio sobre la base de una prorrata que, para el conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, se determina con arreglo al artículo 19 de dicha Directiva, mediante la aplicación de un criterio de reparto basado en el volumen de negocios.

32 En este contexto, el Tribunal de Justicia ha admitido que, cuando recurran a alguna de las opciones previstas en el artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, los Estados miembros pueden aplicar un método de cálculo distinto del mencionado en el apartado anterior de la presente sentencia, a condición de que el método seleccionado garantice una determinación de la prorrata de deducción del IVA soportado más precisa que la resultante de aplicar ese primer método (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, apartado 24).

33 Dicha condición no implica, sin embargo, que el método escogido sea necesariamente el más preciso posible. Tal como ha señalado el Abogado General en el punto 90 de sus conclusiones, el fallo de la sentencia de 8 de noviembre de 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), se limita a exigir que el método escogido garantice un resultado más preciso que el que resultaría de la aplicación del criterio de reparto basado en el volumen de negocios (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de julio de 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, apartado 29).

34 Por consiguiente, si las operaciones de que se trate consisten, como las que son objeto del litigio principal, en el arrendamiento de distintas partes de un inmueble, que en algunos casos dan derecho a deducción y en otros no, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente comprobar si

el recurso a un método de cálculo del derecho a deducción mediante la aplicación de un criterio de reparto en función de la superficie puede conducir a un resultado más preciso que el derivado de la aplicación del método basado en el volumen de negocios.

35 La facultad de que dispone, en su caso, un Estado miembro para prever que los sujetos pasivos no están obligados a vincular a una operación particular posterior cada uno de los bienes o servicios utilizados para la adquisición o la construcción de un inmueble de uso mixto no se ve cuestionada por el hecho de que ese Estado recurra a un método de deducción diferente del previsto por la Sexta Directiva, en la medida en que la exigencia de precisión subrayada en el apartado 32 de la presente sentencia se refiere a las modalidades de cálculo de la prorrata del importe del IVA con derecho a deducción y no a la afectación de los bienes y servicios utilizados.

36 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, en el caso de que un inmueble se utilice para realizar operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, los Estados miembros no están obligados a prever que los bienes y los servicios por los que se haya soportado IVA empleados para la construcción, la adquisición, la utilización, la conservación o el mantenimiento de dicho inmueble se afecten, en un primer momento, a estas distintas operaciones, cuando esta afectación sea difícilmente realizable, para que, en un segundo momento, sólo el derecho a deducción relativo a aquellos de esos bienes y servicios que se utilicen al mismo tiempo en operaciones con derecho a deducción y en operaciones que no conlleven tal derecho se fije mediante un criterio de reparto basado en el volumen de negocios o, a condición de que se garantice una determinación más precisa de la prorrata de deducción, en la superficie.

Segunda cuestión prejudicial

37 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si el artículo 20 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a que se proceda a la regularización de las deducciones del IVA practicadas por bienes o servicios incluidos en el artículo 17, apartado 5, de dicha Directiva, como consecuencia de la modificación, durante el período de regularización de que se trate, del criterio de reparto del IVA utilizado para el cálculo de esas deducciones.

38 A este respecto, debe señalarse que el artículo 20, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva prevé que las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán cuando con posterioridad a la declaración que haya dado lugar a la deducción se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, «especialmente» en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios. El adverbio «especialmente» indica que las hipótesis descritas no constituyen una enumeración exhaustiva.

39 De lo anterior se deriva que si bien esta disposición no prevé expresamente la hipótesis de la modificación del método de cálculo del derecho a deducción aplicable a los bienes y servicios de uso mixto, tampoco la excluye.

40 Por lo tanto, para determinar si dicha disposición contempla esta hipótesis, debe tenerse en cuenta su contexto y los objetivos perseguidos por la normativa de la que forma parte (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, apartado 34).

41 En lo que atañe al contexto en el que se inserta el artículo 20, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, del artículo 17, apartado 5, en relación con el artículo 19, apartado 1, de la misma

Directiva, se desprende que el importe deducible del IVA soportado por los bienes entregados o los servicios prestados de uso mixto se determina mediante la aplicación de un criterio de reparto que puede ser el previsto en esas disposiciones, que se basa en el volumen de negocios, u otro criterio que se escoja conforme al artículo 17, apartado 5, párrafo tercero, de dicha Directiva, a condición de que garantice, para la actividad de que se trate, la consecución de resultados más precisos en el cálculo de la prorrata de deducción (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2012, BLC Baumarkt, C?511/10, EU:C:2012:689, apartado 24).

42 En consecuencia, el criterio de reparto y, por tanto, el método de cálculo del importe de la deducción aplicada constituyen elementos que se toman en consideración para determinar el importe de las deducciones, en el sentido del artículo 20, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva.

43 Por lo que respecta al objetivo perseguido por el mecanismo de regularización establecido en dicha Directiva, éste consiste, en particular, en aumentar la precisión de las deducciones del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 30 marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, apartado 25, y de 18 de octubre de 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, apartado 31).

44 Ahora bien, como se ha recordado en los apartados 32 y 33 de la presente sentencia, en lo que atañe a los bienes y servicios de uso mixto, sólo puede admitirse una excepción al método de determinación del derecho a deducción previsto por la misma Directiva si supone aplicar otro método que garantice un resultado más preciso.

45 Por lo tanto, la regularización de las deducciones mediante la aplicación de otro método sólo puede contribuir a aumentar la precisión de estas deducciones y, en consecuencia, facilita la consecución del objetivo subyacente al mecanismo de regularización.

46 De este modo, se desprende del contexto del artículo 20, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva y del objetivo que preside el mecanismo de regularización de las deducciones establecido por dicha Directiva que esta disposición debe interpretarse en el sentido de que prevé la hipótesis de la modificación del método de cálculo del derecho a deducción aplicable a los bienes y servicios de uso mixto.

47 Habida cuenta del conjunto de consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 20 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que exige que se proceda a la regularización de las deducciones del IVA practicadas por bienes o servicios incluidos en el artículo 17, apartado 5, de dicha Directiva, como consecuencia de la adopción, durante el período de regularización de que se trate, de un criterio de reparto del IVA utilizado para el cálculo de esas deducciones que difiera del método de determinación del derecho a deducción previsto por dicha Directiva.

Tercera cuestión prejudicial

48 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si los principios generales del Derecho de la Unión de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación nacional aplicable que no prevé expresamente la regularización, en el sentido del artículo 20 de la Sexta Directiva, del impuesto soportado tras la modificación del criterio de reparto del IVA utilizado para el cálculo de ciertas deducciones, ni adopta un régimen transitorio, aun cuando el Tribunal Supremo haya estimado razonable, de manera general, el reparto del impuesto soportado efectuado por el sujeto pasivo siguiendo el criterio de reparto aplicable antes de dicha modificación.

49 Con carácter preliminar, ha de recordarse que los principios de protección de la confianza legítima y de seguridad jurídica forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión Europea. Por esta razón, deben ser respetados no sólo por las instituciones de la Unión, sino también por los Estados miembros en el ejercicio de los poderes que les confieren las directivas de la Unión (sentencia de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep, C-487/01 y C-7/02, EU:C:2004:263, apartado 57).

50 Por otro lado, si bien el órgano jurisdiccional remitente parece albergar dudas sobre el modo en que puede conciliarse el artículo 20 de la Sexta Directiva con los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, no ha cuestionado formalmente la validez de esta disposición.

51 No obstante, una norma de Derecho derivado de la Unión, como el artículo 20 de la Sexta Directiva, ha de ser interpretada, en la medida de lo posible, de la manera que mejor se adecúe a los principios generales del Derecho de la Unión y, más concretamente, a los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de abril de 2010, M y otros, C-340/08, EU:C:2010:232, apartado 64).

52 Por lo que respecta a la omisión de una mención expresa, en una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, a la obligación de regularizar en caso de que se modifique el método de cálculo del derecho a deducción, debe recordarse, como se subraya en el apartado 47 de la presente sentencia, que esta obligación resulta de lo dispuesto en el artículo 20 de la Sexta Directiva.

53 Es jurisprudencia reiterada que, cuando apliquen normas de Derecho interno por las que se transponga una directiva, los Estados miembros están obligados a interpretarlas, en la medida de lo posible, conforme a lo dispuesto en dicha directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de junio de 2000, Océano Grupo Editorial y Salvat Editores, C-240/98 a C-244/98, EU:C:2000:346, apartado 31).

54 De lo anterior se deriva que los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima no pueden interpretarse en el sentido de que, para que pueda imponerse la regularización del derecho a deducción por modificación del método de cálculo, la obligación de efectuarla debe reiterarse expresamente en la legislación nacional por la que se haya procedido a la modificación.

55 Asimismo, en lo que atañe a la modificación del método de cálculo del derecho a deducción sin previsión de un régimen transitorio, por parte de una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, del contexto en que se inserta la petición de decisión prejudicial se desprende, en primer lugar, que el órgano jurisdiccional remitente concibe el «régimen transitorio» como las disposiciones que, con el objetivo de excluir provisionalmente la aplicación de una nueva normativa, establecen un régimen especial creado al efecto para ser aplicado durante un

período intermedio.

56 A este respecto, procede recordar que, en principio, es compatible con el Derecho de la Unión una norma jurídica nueva que se aplique a partir de la entrada en vigor del acto que la contiene (sentencia de 7 de noviembre de 2013, *Gemeinde Altrip y otros*, C-72/12, EU:C:2013:712 apartado 22). Por consiguiente, los principios de seguridad jurídica y de confianza legítima no se oponen, en principio, a que un Estado miembro modifique una normativa anterior con efecto inmediato sin prever un régimen transitorio.

57 No obstante, en situaciones particulares, cuando lo exijan los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, puede resultar necesaria la introducción de un régimen de este tipo, adaptado a las circunstancias.

58 De hecho, como señala el órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal de Justicia ha declarado que el legislador nacional puede vulnerar los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima al adoptar, de modo repentino e imprevisible, una nueva ley que suprima un derecho del que hayan disfrutado hasta entonces los sujetos pasivos, sin dejarles el tiempo necesario para adaptarse y sin que el fin perseguido lo requiera (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de abril de 2004, *Gemeente Leusden y Holin Groep*, C-487/01 y C-7/02, EU:C:2004:263, apartado 70).

59 En particular, los sujetos pasivos deben disponer de un período de adaptación, cuando la supresión del derecho de que hayan venido disfrutando les obligue a efectuar ajustes económicos consiguientes (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de junio de 2015, *Berlington Hungary y otros*, C-98/14, EU:C:2015:386, apartado 87).

60 Ahora bien, aun suponiendo que una modificación de la legislación nacional que defina el método de cálculo del derecho a deducción pueda considerarse repentina e imprevisible, no parece que concurren en un contexto como el que subyace en el litigio principal las circunstancias que justifican la adopción de un régimen transitorio adaptado, mencionadas en los dos apartados que preceden.

61 Debe señalarse, por un lado, que la modificación del método de cálculo no tiene por efecto suprimir el derecho a deducción de que disponen los sujetos pasivos, sino regular su alcance.

62 Por otro lado, esta modificación no implica por sí misma, en circunstancias como las que concurren en el litigio principal, que los sujetos pasivos procedan a ajustes económicos consiguientes y, por tanto, no parece estrictamente necesario prever un período de adaptación.

63 En lo que atañe, por último, a la modificación por parte de una normativa nacional, como la que es objeto del litigio principal, de un método de cálculo del derecho a deducción que ya haya sido considerado «razonable» por un tribunal supremo del Estado miembro en cuestión, procede señalar que los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, que deben presidir la interpretación del artículo 20 de la Sexta Directiva, no impiden en principio que el legislador nacional modifique la normativa interna por la que se dé ejecución al Derecho de la Unión (véase, por analogía, la sentencia de 14 de enero de 2010, *Stadt Papenburg*, C-226/08, EU:C:2010:10, apartado 46 y jurisprudencia citada).

64 De esta apreciación se desprende, en particular, que el mero hecho de que un tribunal supremo del Estado miembro en cuestión haya considerado «razonables» ciertas normas nacionales no impide que el legislador proceda a su modificación ni que se efectúen regularizaciones a resultas de esta modificación.

65 De las consideraciones anteriores se desprende que los principios generales del Derecho de la Unión de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una legislación nacional aplicable que no prevé expresamente la regularización, en el sentido del artículo 20 de la Sexta Directiva, del impuesto soportado tras la modificación del criterio de reparto del IVA utilizado para el cálculo de ciertas deducciones, ni adopta un régimen transitorio, aun cuando el Tribunal Supremo haya estimado razonable, de manera general, el reparto del impuesto soportado efectuado por el sujeto pasivo siguiendo el criterio de reparto aplicable antes de dicha modificación.

Costas

66 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 Cuarta) declara:

1) **El artículo 17, apartado 5, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, debe interpretarse en el sentido de que, en el caso de que un inmueble se utilice para realizar operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conlleven tal derecho, los Estados miembros no están obligados a prever que los bienes y los servicios por los que se haya soportado IVA empleados para la construcción, la adquisición, la utilización, la conservación o el mantenimiento de dicho inmueble se afecten, en un primer momento, a estas distintas operaciones, cuando esta afectación sea difícilmente realizable, para que, en un segundo momento, sólo el derecho a deducción relativo a aquellos de esos bienes y servicios que se utilicen al mismo tiempo en operaciones con derecho a deducción y en operaciones que no conlleven tal derecho se fije mediante un criterio de reparto basado en el volumen de negocios o, a condición de que se garantice una determinación más precisa de la prorrata de deducción, en la superficie.**

2) **El artículo 20 de la Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 95/7, debe interpretarse en el sentido de que exige que se proceda a la regularización de las deducciones del impuesto sobre el valor añadido practicadas por bienes o servicios incluidos en el artículo 17, apartado 5, de dicha Directiva, como consecuencia de la adopción, durante el período de regularización de que se trate, de un criterio de reparto del impuesto utilizado para el cálculo de esas deducciones que difiera del método de determinación del derecho a deducción previsto por dicha Directiva.**

3) Los principios generales del Derecho de la Unión Europea de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una legislación nacional aplicable que no prevé expresamente la regularización, en el sentido del artículo 20 de la Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 95/7, del impuesto sobre el valor añadido soportado tras la modificación del criterio de reparto del impuesto utilizado para el cálculo de ciertas deducciones, ni adopta un régimen transitorio, aun cuando el Tribunal Supremo haya estimado razonable, de manera general, el reparto del impuesto soportado efectuado por el sujeto pasivo siguiendo el criterio de reparto aplicable antes de dicha modificación.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.