

Edición provisional

**SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)**

de 18 de octubre de 2018 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 168 y 173 — Deducción del impuesto soportado — Operaciones de venta a plazos de vehículos — Bienes y servicios utilizados indistintamente para operaciones sujetas al impuesto y para operaciones exentas — Nacimiento y alcance del derecho a deducir — Prorrata de deducción»

En el asunto C-153/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Supreme Court of the United Kingdom (Tribunal Supremo del Reino Unido), mediante resolución de 22 de marzo de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de marzo de 2017, en el procedimiento entre

**Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs**

y

**Volkswagen Financial Services (UK) Ltd,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de la Sala Quinta, en funciones de Presidente de la Sala Sexta, y los Sres. C.G. Fernlund (Ponente) y S. Rodin, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sra. L. Hewlett, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 8 de febrero de 2018;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Volkswagen Financial Services (UK) Ltd, por la Sra. N. Shaw, QC, y el Sr. M. Jones, Barrister, designados por la Sra. A. Brown, Solicitor;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. S. Brandon, en calidad de agente, asistido por el Sr. O. Thomas, QC, y por la Sra. A. Mannion, Barrister;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. N. Gossement y el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 3 de mayo de 2018;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 168 y 173 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 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre los Commissioners for Her Majesty's Revenue and Customs (Administración tributaria y aduanera, Reino Unido) (en lo sucesivo, «Administración tributaria») y Volkswagen Financial Services (UK) Ltd (en lo sucesivo, «VWFS») en relación con el método aplicable para determinar la parte recuperable del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por dicha sociedad en el marco de aquella parte de su actividad consistente concretamente en ofrecer prestaciones de venta a plazos de automóviles.

### **Marco jurídico**

#### **Derecho de la Unión**

3 El artículo 1, apartado 2, párrafos primero y segundo, de la Directiva sobre el IVA dispone lo siguiente:

«El principio del sistema común de IVA consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de operaciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.»

4 Del artículo 135, apartado 1, letra b), de la referida Directiva se desprende que los Estados miembros eximen «la concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos efectuada por quienes los concedieron».

5 El artículo 168 de dicha Directiva establece lo siguiente:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

- a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro 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;
- b) el IVA devengado por operaciones asimiladas a entregas de bienes y a prestaciones de servicios conforme a la letra a) del artículo 18 y al artículo 27;
- c) el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforme al inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2;
- d) el IVA devengado por las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias

conforme a los artículos 21 y 22;

e) el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro.»

6 El artículo 173 de la misma Directiva dispone lo siguiente:

«1. Por lo que se refiere a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los artículos 168, 169 y 170, y operaciones que no generen tal derecho, solo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

La prorrata de deducción se aplicará, de conformidad con los artículos 174 y 175, para el conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo.

2. Los Estados miembros podrán adoptar las siguientes medidas:

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, y a llevar 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 del apartado 1, 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.»

## **Derecho del Reino Unido**

7 Las disposiciones de la Directiva sobre el IVA relativas a la deducción del IVA soportado han sido traspuestas al Derecho del Reino Unido mediante el artículo 26 de la Value Added Tax Act 1994 (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1994) y los artículos 101 y 102 del Value Added Tax Regulations 1995 (Reglamento del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1995). El artículo 101, apartado 2, letra d), de dicho Reglamento fija el método normal de determinación del derecho a deducción.

8 En el artículo 102 del referido Reglamento se establece una excepción a este método normal, la cual permite a la Administración tributaria adoptar un método especial para determinar la prorrata deducible del IVA soportado.

## **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

9 VWFS es una sociedad financiera propiedad al 100 % de Volkswagen Financial Services AG y que forma parte del grupo Volkswagen AG. Este grupo fabrica y vende automóviles bajo diversas marcas, como Volkswagen, Audi y Škoda.

10 La financiación que ofrece VWFS se destina únicamente a la adquisición de vehículos de las marcas de dicho grupo. Además de ofrecer financiación, la referida sociedad contribuye a la comercialización de los automóviles de estas marcas mediante la formación del personal de

ventas de los distribuidores. Sin embargo, los gastos relacionados con dicha contribución se amortizan generalmente en todo el presupuesto de funcionamiento de VWFS y no se facturan a otras empresas del grupo que, aun perteneciendo al mismo grupo de sociedades, no se hayan adherido con VWFS a un régimen de agrupación a efectos del IVA.

11 Las actividades de VWFS se reparten en varios sectores, entre otros el sector minorista. En dicho sector, esta sociedad ofrece tres clases de productos, tanto a profesionales como a particulares, entre ellos la venta a plazos de automóviles. Cuando celebra un contrato de venta a plazos, VWFS adquiere el vehículo del distribuidor y lo pone a disposición del cliente; el contrato establece que la propiedad del vehículo no se transfiere al cliente mientras no se hayan efectuado todos los pagos debidos con arreglo al contrato.

12 Según la normativa aplicable en el Reino Unido, a VWFS, cuando celebra un contrato de este tipo, se la considera proveedora del vehículo objeto de dicho contrato, el cual, entre otras cosas, debe incluir la condición de que ese vehículo sea de una calidad satisfactoria. Así, el servicio que presta la referida sociedad no se limita a la concesión de un crédito, sino que incluye la asistencia respecto del propio vehículo, por ejemplo la gestión de las quejas que versen sobre la calidad de este.

13 Según los términos de tal contrato de venta a plazos, el precio pagado a VWFS en concepto de adquisición del vehículo se corresponde con el precio pagado por VWFS al distribuidor, sin margen de beneficio. En cambio, al fijar el tipo de interés relativo a la «financiación» de la operación, VWFS añade a sus propios gastos de financiación un margen para gastos generales, un margen de beneficio y una provisión para créditos de cobro dudoso. Así, según el sistema de contabilidad que VWFS utiliza para este tipo de operaciones, la parte de los pagos correspondiente a los intereses se incluye en el volumen de negocios, a diferencia de lo que ocurre con la parte correspondiente al pago del precio de adquisición del vehículo.

14 Es pacífico entre las partes que, a pesar de constituir una sola operación comercial, un contrato de venta a plazos incluye, a efectos del Derecho del Reino Unido en materia de IVA, varias prestaciones diferentes, entre las que se cuentan, por una parte, la entrega de un vehículo, operación sujeta al impuesto, y, por otra parte, la concesión de un crédito, operación exenta.

15 En cuanto al IVA soportado por VWFS por todas sus actividades, una parte de dicho impuesto se refiere exclusivamente o bien a operaciones sujetas al impuesto o bien a operaciones exentas, mientras que la otra parte se refiere operaciones de los dos tipos. En el Reino Unido esta última parte del IVA se denomina «residual». En concreto, se trata de gastos generales de la administración diaria como son los relacionados con la formación y la contratación de personal, la manutención de este, el mantenimiento y la mejora de la infraestructura informática, así como los relacionados con las instalaciones y los gastos de papelería. Habida cuenta de la condición de operador parcialmente exento de VWFS, las partes discrepan sobre en qué medida puede deducir VWFS este IVA residual.

16 Para determinar la cuantía del impuesto soportado que podía deducirse, VWFS acordó con la Administración tributaria un «método especial de exención parcial». Según este método, es deducible el impuesto soportado por los gastos efectuados únicamente para la realización de operaciones gravadas, mientras que el correspondiente a los gastos efectuados únicamente para la realización de operaciones exentas no lo es.

17 El 2 de febrero de 2007, VWFS remitió un escrito a la Administración tributaria con el fin de proponerle que, en el contexto de dicho método especial, el IVA residual soportado se repartiese entre sus sectores de actividad en función, en particular, del volumen de negocios de cada sector, que, no obstante, se determinaría sin tener en cuenta el valor de los vehículos revendidos en el

marco de los contratos de venta a plazos. En adelante se aplicaría un método particular para cuantificar el IVA residual deducible correspondiente a cada sector.

18 Objeto del litigio entre la Administración tributaria y VWFS es la cuestión de en qué medida debe considerarse, con arreglo a un método particular de ese tipo, que VWFS «utiliza o va a utilizar» el IVA residual asignado de este modo al sector minorista para efectuar operaciones sujetas al impuesto en ese sector.

19 A este respecto, VWFS propone basarse en la relación entre el número de operaciones sujetas al impuesto y el número total de operaciones en dicho sector. Con arreglo a su método, las operaciones de venta a plazos deberían considerarse dos operaciones distintas, una sujeta al impuesto y la otra exenta, y el número de operaciones no coincidiría con el número de contratos sino con el de los pagos, normalmente mensuales, efectuados en virtud de dichos contratos.

20 Por su parte, la Administración tributaria estima que todos los importes de IVA residual asignados a los contratos de venta a plazos deben repartirse entre las operaciones sujetas al impuesto y las operaciones exentas según el valor de tales operaciones, pero excluyendo el valor inicial del vehículo en el momento de la entrega. Dado que, de este modo, el valor de la operación de venta a plazos se imputaría principalmente a la concesión de financiación, que es una prestación exenta, solo resultaría deducible la parte del IVA residual relativa al valor de las otras operaciones sujetas al impuesto realizadas en el marco de dichos contratos, como los cargos por liquidación o los gastos de opción.

21 El 16 de junio de 2008, la Administración tributaria giró una liquidación del IVA adeudado por VWFS con arreglo a su interpretación del derecho a deducción. Posteriormente, el 30 de septiembre de 2008, la Administración tributaria dictó una resolución en la que fijó la base imponible.

22 VWFS impugnó dicha liquidación ante el First-tier Tribunal (Tax Chamber) [Tribunal de Primera Instancia (Sala de lo Tributario), Reino Unido], que estimó su recurso mediante resolución dictada el 18 de agosto de 2011.

23 La Administración tributaria interpuso recurso contra dicha resolución ante el Upper Tribunal (Tax and Chancery Chamber) [Tribunal Superior (Sala de lo Tributario y de Asuntos Económicos), Reino Unido]. El 12 de noviembre de 2012 dicho órgano jurisdiccional dictó una resolución estimatoria del recurso.

24 El recurso interpuesto por VWFS ante la Court of Appeal (England & Wales) (Civil Division) [Tribunal de Apelación (Inglaterra y Gales) (Sala de lo Civil), Reino Unido] fue estimado por esta mediante resolución de 28 de julio de 2015.

25 El órgano jurisdiccional remitente, la Supreme Court of the United Kingdom (Tribunal Supremo del Reino Unido), autorizó a la Administración tributaria a interponer recurso el 23 de diciembre de 2015 y lo examinó el 3 de noviembre de 2016.

26 En estas circunstancias, la Supreme Court of the United Kingdom (Tribunal Supremo del Reino Unido) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) Cuando los gastos generales imputados a operaciones de venta a plazos (que consisten en operaciones de financiación exentas y en operaciones de entrega de vehículos sujetas al impuesto) se han incluido solo en el precio de la concesión de financiación por parte del sujeto pasivo, que es una operación exenta, ¿puede deducir el sujeto pasivo la totalidad o parte del IVA

soportado por dichos gastos?

2) ¿Cómo debe interpretarse el apartado 31 de la sentencia de 8 de junio de 2000, *Midland Bank* (C-98/98, EU:C:2000:300), concretamente la afirmación de que los gastos generales “forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos integrantes del precio de los productos de una empresa”?

En particular:

a) ¿Procede interpretar dicho pasaje en el sentido de que un Estado miembro debe imputar en todo caso parte del impuesto soportado a cada operación en cualquier método especial que se adopte con arreglo al artículo 173, apartado 2, letra c), de la Directiva sobre el IVA?

b) ¿Ocurre así incluso cuando los gastos generales no se incluyen de hecho en el precio de las operaciones sujetas al impuesto realizadas por la empresa?

3) El hecho de que los gastos generales se hayan utilizado efectivamente, al menos en cierta medida, para efectuar entregas de vehículos, que son operaciones sujetas al impuesto,

a) ¿implica que parte del impuesto soportado por dichos gastos debe ser deducible?

b) ¿Ocurre así incluso cuando los gastos generales no se incluyen de hecho en el precio de las entregas de vehículos, que son operaciones sujetas al impuesto?

4) ¿Es legítimo en principio ignorar las entregas de vehículos, que son operaciones sujetas al impuesto, (o su valor) para lograr adoptar un método especial con arreglo al artículo 173, apartado 2, letra c), de la Directiva?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

27 Mediante sus cuatro cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si los artículos 168 y 173, apartado 2, letra c), de la Directiva sobre el IVA deben interpretarse, por una parte, en el sentido de que, aun cuando los gastos generales correspondientes a prestaciones de venta a plazos de bienes muebles como las controvertidas en el litigio principal no se reflejen en el importe adeudado por el cliente en concepto de entrega del bien en cuestión, es decir, la parte sujeta al impuesto de la operación, sino en el importe del interés debido por la parte «financiación» de la operación, esto es, la parte exenta de esta, tales gastos generales deben considerarse, a efectos del IVA, elemento constitutivo del precio de dicha entrega, y, por otra parte, en el sentido de que los Estados miembros pueden aplicar un método de reparto que no tenga en cuenta el valor inicial del bien de que se trate en el momento de la entrega de este.

### **Observaciones preliminares**

28 Con carácter previo debe determinarse si, desde el punto de vista del IVA, las diferentes operaciones correspondientes a prestaciones de venta a plazos como las controvertidas en el litigio principal, esto es, la concesión de financiación y la entrega de vehículos, deben ser tratadas como operaciones distintas sujetas al impuesto por separado o como operaciones complejas únicas, compuestas de varios elementos.

29 Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión para determinar si dicha operación da lugar, a efectos del IVA, a dos o más prestaciones distintas o a una prestación única

(sentencia de 18 de enero de 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, apartado 21 y jurisprudencia citada).

30 El Tribunal de Justicia también ha declarado que, por una parte, del artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva sobre el IVA resulta que cada operación ha de considerarse normalmente distinta e independiente y que, por otra parte, la operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. Procede considerar que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza en beneficio del cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial (véanse, en este sentido, el auto de 14 de abril de 2016, Gabarel, C-555/15, no publicado, EU:C:2016:272, apartado 44, y la sentencia de 4 de octubre de 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, apartados 37 y 38 y jurisprudencia citada).

31 Además, se trata de una prestación única si debe considerarse que uno o varios elementos constituyen la prestación principal, mientras que, a la inversa, otros elementos deben ser considerados como una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. En particular, una prestación debe considerarse accesorial de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia de 18 de enero de 2018, Stadion Amsterdam, C-463/16, EU:C:2018:22, apartado 23 y jurisprudencia citada).

32 En el marco de la cooperación establecida en virtud del artículo 267 TFUE, corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales determinar si ocurre así en un caso concreto y formular todas las apreciaciones de hecho definitivas al respecto (sentencia de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C-499/09, C-501/09 y C-502/09, EU:C:2011:135, apartado 55 y jurisprudencia citada).

33 Así, para determinar si una operación comercial consiste en varias prestaciones independientes o en una única prestación a efectos del IVA, corresponde al juez nacional determinar los elementos característicos de la operación considerada, teniendo en cuenta el objetivo económico de tal operación y el interés de sus destinatarios (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de diciembre de 2016, Stock '94, C-208/15, EU:C:2016:936, apartados 28 y 29 y jurisprudencia citada).

34 En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente considera que cada contrato de venta a plazos de vehículos está formado por varias prestaciones distintas, esto es, por una parte, la entrega de un vehículo y, por otra parte, la concesión de un crédito. A este respecto, es preciso señalar que no se desprende ni de la resolución de remisión ni de las observaciones presentadas al Tribunal de Justicia que dicha calificación no se haya efectuado de conformidad con los criterios antes mencionados.

35 En particular, como ha afirmado el Gobierno del Reino Unido, tal descomposición de la operación de venta a plazos es compatible con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual, aun cuando las exenciones establecidas en el artículo 135 de la Directiva sobre el IVA son de interpretación estricta, no es menos cierto que, a falta de precisión acerca de la identidad del prestamista o del prestatario, la expresión «la concesión y la negociación de créditos» en el sentido del apartado 1, letra b), de dicho artículo no puede referirse únicamente a los préstamos y créditos concedidos por entidades bancarias y financieras.

36 Por tanto, el pago aplazado del precio de compra de un bien, mediando el pago de intereses, puede considerarse una concesión de crédito, que es una operación exenta en virtud

de la referida disposición, siempre que el pago de intereses no constituya un elemento de la contraprestación obtenida por la entrega de bienes o las prestaciones de servicios, sino la retribución de ese crédito (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de octubre de 1993, Muys' en De Winter's Bouw- en Aannemingsbedrijf, C?281/91, EU:C:1993:855, apartados 12, 13 y 19).

### **Sobre el método de cálculo de la prorrata de deducción del IVA**

37 A efectos de responder a las cuestiones prejudiciales planteadas, tal como se han reformulado en el apartado 27 de la presente sentencia, es preciso recordar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al nacimiento y al alcance del derecho a la deducción del IVA.

38 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que del artículo 168 de la Directiva sobre el IVA se desprende que, en principio, un sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA soportado en la medida en que se haya determinado que ese sujeto pasivo utiliza los bienes o servicios invocados como base de este derecho para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que tales bienes o servicios han sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de junio de 2016, Gemeente Woerden, C?267/15, EU:C:2016:466, apartados 34 y 35).

39 Es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que este derecho de los sujetos pasivos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión Europea, de modo que dicho derecho forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de junio de 2016, Gemeente Woerden, C?267/15, EU:C:2016:466, apartados 30 y 31 y jurisprudencia citada).

40 En efecto, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. Por tanto, el sistema común del IVA garantiza la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA (sentencia de 22 de junio de 2016, Gemeente Woerden, C?267/15, EU:C:2016:466, apartado 32).

41 De reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende también que para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho es necesaria en principio la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducción. El derecho a deducir el IVA que ha gravado la adquisición de bienes o servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para su adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción (sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, apartado 28 y jurisprudencia citada).

42 No obstante, es admisible también un derecho a deducción en favor del sujeto pasivo, incluso cuando no exista una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducción, siempre que los costes de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales de aquel y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto (sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C?132/16, EU:C:2017:683, apartado 29 y jurisprudencia citada).

43 En el presente asunto se desprende de la resolución de remisión que los gastos generales objeto del litigio principal presentan una relación directa e inmediata con el conjunto de las actividades de VWFS y no solo con algunas de ellas. A este respecto, el hecho de que VWFS decidiese no incluir tales gastos en el precio de las operaciones sujetas al impuesto sino únicamente en el precio de las operaciones exentas no puede tener consecuencia alguna sobre esta apreciación de hecho.

44 Así, en la medida en que los gastos generales se han utilizado efectivamente, al menos en cierto grado, para efectuar entregas de vehículos, que son operaciones gravadas, los referidos gastos forman parte, como tales, de los elementos constitutivos del precio de las citadas operaciones. Por consiguiente, con arreglo a las consideraciones expuestas en los apartados 38 a 42 de la presente sentencia, se genera, en principio, el derecho a deducir el IVA.

45 En cuanto al hecho de que los gastos generales objeto del litigio principal no se reflejen aparentemente en el precio de las operaciones gravadas de entrega de vehículos, es preciso recordar que el resultado de tales operaciones económicas carece de pertinencia para el derecho a la deducción, siempre que la propia actividad esté sujeta al IVA (sentencia de 22 de junio de 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, apartado 40 y jurisprudencia citada).

46 En efecto, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, debe garantizarse el derecho a deducir el IVA sin supeditarlo a un criterio referente, en especial, al resultado de la actividad económica del sujeto pasivo, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, en virtud del cual serán considerados sujetos pasivos «quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad» (sentencia de 5 de julio de 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, apartado 44).

47 Sin embargo, el alcance de este derecho a deducción varía según el uso al que estén destinados los bienes y servicios de que se trate. En efecto, mientras que, en el caso de los bienes y servicios destinados a ser utilizados exclusivamente en operaciones gravadas, los sujetos pasivos pueden deducir la totalidad del impuesto que haya gravado su adquisición o entrega, en el caso de los bienes y servicios de uso mixto se deriva del artículo 173, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA que el derecho a deducción se limita a la cuota del IVA proporcional a la cuantía correspondiente a las operaciones con derecho a deducción que se hayan efectuado con esos bienes o servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de junio de 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, apartado 25).

48 En el presente asunto, dado que los gastos generales asignados al sector minorista de VWFS afectan a bienes y servicios utilizados para efectuar indistintamente operaciones que dan derecho a deducción y operaciones sin derecho a deducción, debe fijarse una prorrata de deducción, de conformidad con las disposiciones pertinentes de la referida Directiva.

49 Por regla general, con arreglo al tenor del artículo 173, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva sobre el IVA, la prorrata de deducción se determina, de conformidad con los artículos 174 y 175 de dicha Directiva, para el conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, haciendo referencia al volumen de negocios.

50 No obstante, de acuerdo con la redacción del artículo 173, apartado 2, letra c), de dicha Directiva, los Estados miembros pueden 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 de los servicios.

51 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que, gracias a esta disposición, los Estados miembros pueden aplicar, respecto de una operación determinada, un método o un criterio de reparto distinto del método basado en el volumen de negocios, a condición de que el método seleccionado garantice una determinación de la prorratea de deducción del IVA soportado más precisa que la resultante de aplicar el método basado en el volumen de negocios (sentencia de 8 de noviembre de 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, apartado 24).

52 Así, cualquier Estado miembro que decida 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 de los servicios debe velar por que los métodos de cálculo del derecho a deducción permitan determinar con la máxima precisión la parte del IVA correspondiente a las operaciones que dan derecho a deducción. En efecto, el principio de neutralidad, inherente al sistema común del IVA, exige que los métodos de cálculo de la deducción reflejen objetivamente la parte real de los gastos ocasionados por la adquisición de bienes y servicios de uso mixto que puede imputarse a las operaciones que dan derecho a deducción (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de julio de 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, apartados 30 y 31).

53 No obstante, a este respecto, el Tribunal de Justicia ha puntualizado que el método seleccionado no debe ser necesariamente el más preciso posible, sino que, como se deduce del apartado 51 de la presente sentencia, debe garantizar un resultado más preciso que el que resultaría de aplicar el criterio de reparto basado en el volumen de negocios (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de junio de 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft, C-332/14, EU:C:2016:417, apartado 33).

54 Es cierto que el Tribunal de Justicia, en el apartado 33 de la sentencia de 10 de julio de 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), declaró, a propósito de una entidad bancaria que realizaba operaciones de arrendamiento financiero en el sector de los automóviles, que, sin perjuicio de su comprobación por el juez nacional, si bien la realización de tales operaciones por un banco puede requerir la utilización de determinados bienes o servicios de uso mixto, como edificios, consumo de electricidad o ciertos servicios transversales, con gran frecuencia tal utilización vendrá ocasionada sobre todo por la financiación y la gestión de los contratos celebrados por el arrendador financiero (entidad de *leasing*) con sus clientes y no por la puesta a disposición de los vehículos.

55 En tales circunstancias específicas, el Tribunal de Justicia consideró, en el apartado 34 de la sentencia citada, que el cálculo del derecho a deducción mediante la aplicación del método basado en el volumen de negocios, que tiene en cuenta las cantidades correspondientes a la parte de las rentas abonadas por los clientes que sirve para compensar la puesta a disposición de los vehículos, lleva a determinar una prorratea de deducción del IVA soportado menos precisa que la resultante del método que se basa exclusivamente en la parte de las rentas que corresponde a los intereses que constituyen la contrapartida de los costes ligados a la financiación y a la gestión de los contratos que soporta el arrendador financiero, ya que estas dos últimas tareas suponen lo esencial de la utilización de los bienes y servicios de uso mixto con vistas a realizar operaciones de arrendamiento financiero en el sector de los automóviles.

56 Sin embargo, no puede deducirse del razonamiento seguido por el Tribunal de Justicia en relación con las operaciones de arrendamiento financiero de que se trata en el asunto que dio lugar a la sentencia de 10 de julio de 2014, Banco Mais (C-183/13, EU:C:2014:2056), que el artículo 173, apartado 2, letra c), de la Directiva sobre el IVA permita a los Estados miembros, con carácter general, aplicar a todos los tipos de operaciones similares en el sector de los automóviles, como las operaciones de venta a plazos de que trata el litigio principal, un método de reparto que no tenga en cuenta el valor del vehículo en el momento de su entrega.

57 En particular, habida cuenta del carácter fundamental del derecho a la deducción, recordado en el apartado 39 de la presente sentencia, cuando los métodos de cálculo de la deducción no tengan en cuenta la afectación real y apreciable de una parte de los gastos generales a operaciones que dan derecho a la deducción, no cabrá considerar que tales métodos reflejan objetivamente la parte real de los gastos ocasionados por la adquisición de bienes y servicios de uso mixto que puede imputarse a esas operaciones. Por consiguiente, tales métodos no permiten garantizar una asignación más precisa que la que resultaría de aplicar el criterio de reparto basado en el volumen de negocios.

58 Así, en el presente asunto, por lo que respecta al método de cálculo de la prorrata de deducción del IVA aplicado por la Administración tributaria, corresponde al juez nacional comprobar si este método tiene en cuenta la afectación real y apreciable de una parte de los gastos generales a las operaciones que dan derecho a deducción.

59 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que los artículos 168 y 173, apartado 2, letra c), de la Directiva sobre el IVA deben interpretarse, por una parte, en el sentido de que, aun cuando los gastos generales correspondientes a operaciones de venta a plazos de bienes muebles como las controvertidas en el litigio principal no se reflejen en el importe adeudado por el cliente en concepto de entrega del bien en cuestión, es decir, la parte sujeta al impuesto de la operación, sino en el importe del interés debido por la parte «financiación» de la operación, esto es, la parte exenta de esta, tales gastos generales deben considerarse, a efectos del IVA, elemento constitutivo del precio de dicha entrega, y, por otra parte, en el sentido de que los Estados miembros no pueden aplicar un método de reparto que no tenga en cuenta el valor inicial del bien de que se trate en el momento de la entrega de este, en la medida en que dicho método no permite garantizar una asignación más precisa que la que resultaría de aplicar el criterio de reparto basado en el volumen de negocios.

## **Costas**

60 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este 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 Sexta) declara:

**Los artículos 168 y 173, apartado 2, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse, por una parte, en el sentido de que, aun cuando los gastos generales correspondientes a operaciones de venta a plazos de bienes muebles como las controvertidas en el litigio principal no se reflejen en el importe adeudado por el cliente en concepto de entrega del bien en cuestión, es decir, la parte sujeta al impuesto de la operación, sino en el importe del interés debido por la parte «financiación» de la operación, esto es, la parte exenta de esta, tales gastos generales deben considerarse, a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA), elemento constitutivo del precio de dicha entrega, y, por otra parte, en el sentido de que los Estados miembros no pueden aplicar un método de reparto que no tenga en cuenta el valor inicial del bien de que se trate en el momento de la entrega de este, en la medida en que dicho método no permite garantizar una asignación más precisa que la que resultaría de aplicar el criterio de reparto basado en el volumen de negocios.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: inglés.