

# EL DERECHO A LA DEDUCCIÓN DEL IVA EN LA DEDUCCIÓN DE LOS BIENES DE USO MIXTO: ALCANCE Y LÍMITES EN LA APLICACIÓN DE LA REGLA DE PRORRATA

**Análisis de la STJUE de 9 de junio de 2016, Asunto C-332/14**

**Francisco Javier Sánchez Gallardo**

*Inspector de Hacienda del Estado*

## 1. SUPUESTO DE HECHO

Según se describe en la sentencia, entre 1999 y 2004, la entidad demandante, Rey, había llevado a cabo trabajos de demolición de un viejo edificio y de construcción de un inmueble destinado a viviendas y locales comerciales. 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.

De 1999 a 2003, Rey calculó su impuesto sobre el valor añadido (IVA) deducible conforme a un criterio de reparto basado en la relación o prorrata existente entre el volumen de negocios que habría de generar el alquiler de los locales comerciales o de las plazas de aparcamiento ligadas a estos (sujeto al IVA) y el resultante de las demás operaciones de alquiler (exentas del IVA), esto es, aplicando lo que en España calificaríamos como una regla de prorrata, que resultó en un 78,15 %.

La Administración tributaria alemana discrepó de estos cálculos, basándose en que, a raíz de la entrada en vigor, el 1 de enero de 2004, de una modificación de la normativa reguladora del impuesto en su país, únicamente podía recurrirse al criterio de reparto basado en la cifra relativa de negocios y no era posible utilizar ningún otro método de afectación de los bienes y servicios de uso mixto. Dado que, en su opinión, era posible y más preciso determinar la afectación 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 de los locales comerciales y la de las viviendas, consideró que Rey debería haber aplicado este último criterio, lo que determinaba un porcentaje de deducción del 38,74 %. Esta discrepancia dio lugar al correspondiente procedimiento judicial, en el desarrollo del cual se planteó la cuestión prejudicial.

## 2. DOCTRINA DEL TRIBUNAL

La **primera cuestión prejudicial** planteada ante el Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) consistía en determinar si el artículo 17.5 de la Sexta Directiva del IVA, 173 de la vigente Directiva 2006/112/CE, de refundición de la anterior, debe interpretarse en el sentido de que, en el caso de que un inmueble se utilice para realizar operaciones generadoras del derecho a la deducción y operaciones que no generen tal derecho, los Estados miembros están obligados a prever y admitir, se entiende, que los bienes y los servicios por los que se haya soportado IVA empleados para la construcción o la adquisición se afecten inicialmente, y en exclusiva, a una u otra de estas distintas operaciones, de forma que únicamente se aplique la deducción a prorrata a las cuotas soportadas por los bienes y servicios que no sean susceptibles de dicha afectación o, a condición de que se garantice una determinación más precisa de la prorrata de deducción, en proporción a la superficie. Se preguntaba asimismo si la respuesta a esta cuestión 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.

En última instancia, lo que se estaba suscitando ante el TJUE es el alcance que ha de darse a la aplicación de la regla de prorrata, limitándola estrictamente a las cuotas correspondientes a bienes y servicios que no admiten su afectación a actividades generadoras o no, según sea el caso, del derecho a la deducción. En otras palabras, y por referencia a la terminología de la Ley 37/1992, reguladora del impuesto en nuestro país (Ley del IVA), lo que se planteaba era el alcance de la regla de prorrata especial, que reserva la deducción a prorrata a los bienes y servicios que no se pueden afectar a operaciones específicas, generadoras o no del derecho a la deducción, y son tales que la deducción del IVA soportado por ellos ha de realizarse en proporción a algún tipo de porcentaje.

El punto de partida para esta cuestión era la Sentencia del TJUE de 8 de noviembre de 2012, recaída en el asunto C-511/10 (NFJ049293), BLC Baumarkt, en la que el mismo TJUE había concluido que el Derecho de la Unión: «permite a los Estados miembros dar preferencia como criterio de reparto a efectos del cálculo de la prorrata de deducción del impuesto sobre el valor añadido 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». Parece, pues, que la **precisión** en la determinación del **derecho a la deducción** es una premisa importante, debiendo dirigirse las disposiciones de los Estados a su consecución.

El apartado 26 de la sentencia Rey es ilustrativo en cuanto al proceder que ha de observarse para la correcta delimitación del derecho a la deducción, que concreta del siguiente modo:

«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».

La **actuación en dos fases** que prescribe el TJUE puede esquematizarse como sigue:

- a) En primer lugar, ha de procederse a la **afectación** de los bienes y servicios adquiridos a las diferentes operaciones que se realicen.
- b) El IVA soportado por los bienes y servicios que se utilicen indistintamente en operaciones generadoras del derecho a la deducción y en otras que no sean generadoras de dicho derecho habrá de deducirse conforme a los procedimientos establecidos en el artículo 17.5 de la Sexta Directiva, antecedente del 173 de la Directiva 2006/112/CE, esto es, a **prorrata** o conforme a cualquier otro de los criterios que allí se prevén.

En estas primeras consideraciones ya el TJUE está asentando un criterio de gran relevancia, por cuanto está excluyendo de la deducción a prorrata las cuotas soportadas por los bienes y servicios que pueden imputarse de manera específica a operaciones específicas, generadoras o no del derecho a la deducción, limitando la aplicación de la regla de prorrata para los de uso mixto. Ni que decir tiene que la generalidad con la que se prescribe en nuestro ordenamiento la aplicación de la regla de prorrata general se puede ver cuestionada con ello.

A la concreción de la forma en la que se ha de proceder en esta **afectación** se dedican los siguientes apartados de la sentencia.

Así, en lo que concierne a los **gastos de construcción** de un inmueble de uso mixto, se admite la posibilidad de que la citada afectación pueda resultar excesivamente compleja y, por tanto, difícilmente realizable, ante lo que se concluye que: «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**» (apartado 28).

Curiosamente, no se establece el mismo criterio para los bienes y servicios adquiridos para la **utilización, la conservación o el mantenimiento** del inmueble, respecto a los cuales se indica que su imputación a las diferentes operaciones efectuadas con el inmueble parece, por lo general, fácilmente realizable. Con esta premisa, se dispone que: «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» (apdo. 30).

Parece, pues, que el alcance de las prerrogativas del Estado legislador en lo que a este particular se refiere depende de la **dificultad en la afectación** de los bienes y servicios adquiridos, de forma que cuando dicha afectación es difícil –gastos de construcción–, le es dado al Estado llevar a los contribuyentes de la susodicha afectación y tratar los citados bienes y servicios como de uso mixto. En otro caso, esto es, cuando cabe la afectación a operaciones concretas –gastos de utilización, conservación y mantenimiento–, la deducción del IVA soportado habrá de realizarse en atención al uso de los bienes y servicios adquiridos. Los Estados de la Unión no pueden actuar contra este principio, concluye el TJUE.

Centrados en la determinación del IVA deducible por los **bienes y servicios de uso indistinto**, de entrada, el TJUE recordó la procedencia de su determinación en atención a la proporción en la que se encuentre el volumen de operaciones correspondiente a las operaciones generadoras del derecho a la deducción respecto al total de las efectuadas, esto es, **a prorrata**. Así se expresan el artículo 17.5 de la Sexta Directiva o el 173 de la Directiva 2006/112/CE.

Ello no obstante, los Estados pueden establecer otras disposiciones: «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», tal y como ya se había indicado en la Sentencia de 8 de noviembre de 2012, BLC Baumarkt, asunto C-511/10 (NFJ049293) o, en un sentido similar, la de 10 de julio de 2014, Banco Mais, asunto C-183/13 (NFJ054665). Con todo, no se exige que el método que se disponga sea el más preciso posible, basta con que sea más preciso que la aplicación de la estricta proporción resultante de las cifras relativas de negocio.

Para el caso controvertido, se concluyó que correspondía 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 la cifra relativa de negocios.

Esta exigencia de precisión adicional, se aclaró por el TJUE, concierne únicamente a la determinación del IVA deducible por bienes y servicios de uso mixto, sin que pueda afectar a la facultad que tienen los Estados comunitarios para admitir que los sujetos pasivos no estén obligados a vincular a una operación particular cada uno de los bienes o servicios adquiridos en relación con un inmueble de uso mixto, cuestión esta que ya se había analizado, como hemos visto con anterioridad.

Con todas estas premisas, el TJUE contestó a la primera cuestión prejudicial disponiendo 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, solo 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» (apdo. 36).

Podemos resumir las consideraciones que se hacen por el TJUE apuntando a la **precisión** como principio fundamental en la concreción del derecho a la deducción del IVA soportado, precisión que incide en la necesaria admisión, por parte de los Estados comunitarios, de la deducción completa de las cuotas soportadas por bienes o servicios que se utilizan en operaciones generadoras del derecho a la deducción (cabe concluir que el resultado habría de ser el contrario cuando el uso es de tenor distinto), así como en la posibilidad que les asiste para aplicar criterios distintos al de la cifra relativa de negocios, aunque limitados a bienes o servicios de uso indistinto en operaciones generadoras del derecho a la deducción y en otras no generadoras de dicho derecho.

La facilidad en la aplicación de las disposiciones correspondientes se antoja como igualmente relevante, ya que en supuestos de dificultad en la individualización que, de alguna manera, se preconiza en su sentencia, los Estados comunitarios quedan eximidos de la obligación de admitir la referida imputación individualizada en la exacción del tributo.

La **segunda cuestión prejudicial** planteada se dirigía a dilucidar si el artículo 20 de la Sexta Directiva, 184 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE, se opone a la **regularización** de las deducciones practicadas por bienes o servicios de uso mixto como consecuencia de la **modificación**, durante el periodo de regularización, **del criterio de reparto** utilizado para su cálculo.

Para la contestación a esta cuestión, el TJUE partió de la dicción del referido artículo 20 de la Sexta Directiva, que enuncia los supuestos en los que procede su aplicación, sin excluir otros, como podría ser el controvertido. De igual modo, se apeló al contenido de los preceptos reguladores del derecho a la deducción en el caso de las cuotas soportadas por bienes y servicios de uso mixto, interpretado a la luz de las consideraciones explicadas anteriormente, en cuyo contexto ha de incardinarse el precepto, concluyéndose que: «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» (apdo. 42).

Considerando igualmente que el objetivo perseguido por el mecanismo de regularización consiste en aumentar la precisión de las deducciones del IVA [Sentencias de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04 (NFJ021960), y de 18 de octubre de 2012, TETS Haskovo, C-234/11 (NFJ048738)], criterio en el que se insistió (apdo. 45), se admitió que el ajuste en las deducciones practicadas, por la vía de su regularización, cuando se modifica el criterio para la determinación del IVA deducible en relación con bienes y servicios de uso mixto, también tuviera cabida dentro del ámbito objetivo de aplicación del referido artículo 20 de la Sexta Directiva.

A partir de estas consideraciones, concluyó el TJUE 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 periodo 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» (apdo. 47). De nuevo el principio de precisión conduce a la regularización del IVA soportado. Como veremos en la contestación a la tercera cuestión prejudicial, el vínculo entre una y otra cuestión se señala de forma expresa por el TJUE.

Mediante su **tercera cuestión prejudicial**, se preguntaba si **principios generales** del Derecho de la Unión tales como los de **seguridad jurídica** y de **protección de la confianza legítima** se oponen a una legislación nacional aplicable que no prevé expresamente la regularización del IVA soportado, regulada en el artículo 20 de la Sexta Directiva, 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.

El TJUE partió en su juicio de la relevancia que tienen estos principios, que han de ser respetados tanto por las instituciones de la Unión como por sus Estados miembros. No habiéndose cuestionado la validez del precepto, se entró en el análisis de su interpretación a la luz de dichos principios (pauta general para la interpretación de las normas de Derecho derivado, como son las directivas).

Asimismo, se hizo referencia al encaje de la regularización controvertida en el Derecho de la Unión, tal y como ya se había señalado. Considerando igualmente la **obligación de interpretación** de las normas de Derecho interno por las que se transponga una directiva conforme a lo dispuesto en dicha directiva [Sentencia de 27 de junio de 2000, Océano Grupo Editorial y Salvat Editores, C-240/98 a C-244/98 (NCJ061417)], entre otras], se concluyó 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» (apdo. 54).

En la medida en que la norma interna admita, interpretada a la luz de la comunitaria, la conclusión a la que se pretende llegar, la relativa excepción que supone la introducción de normas de derecho transitorio es prescindible. La relevancia que con ello se da a la necesaria interpretación de las normas del Derecho nacional a la luz del de la Unión es grande, aunque no novedosa, por cuanto se trata de un principio ya consagrado en la jurisprudencia comunitaria.

Apuntando a la consideración del régimen transitorio de una normativa novedosa como como el conjunto de disposiciones que, con el objetivo de excluir provisionalmente su aplicación, establecen un régimen especial creado al efecto para ser aplicado durante un periodo intermedio, se recordó igualmente 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. Por consiguiente, por sí mismos, **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.

Este aserto general, sin embargo, no está exento de excepciones. Así, 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 [Sentencia de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep, C-487/01 y C-7/02 (NFJ016698)]. Más concretamente, los sujetos pasivos deben disponer de un periodo de adaptación cuando la supresión de un derecho del que habían venido disfrutando les obligue a efectuar los correspondientes ajustes económicos.

Por referencia al supuesto en discusión, el TJUE indicó que aun suponiendo que una modificación de la legislación nacional que defina el método de cálculo del derecho a deducción pudiera considerarse repentina e imprevisible, no parece que concurren en este caso las circunstancias que justifican la adopción de un régimen transitorio adaptado, en los términos señalados anteriormente, ello por las siguientes razones:

- a) Por un lado, porque 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.
- b) Por otro, porque la modificación no implicaba por sí misma la realización de ajuste alguno por parte de los sujetos pasivos, por lo que no parece que fuera estrictamente necesario prever un periodo de adaptación. Esta afirmación habría de entenderse como realizada en términos generales, referida al total de contribuyentes, ya que, como ilustra la propia controversia que dio lugar a la cuestión prejudicial, determinados contribuyentes sí que vieron afectadas sus deducciones.

Finalmente, el hecho de que el Tribunal Supremo alemán hubiera considerado razonables los criterios aplicados con anterioridad no fue considerado relevante, por cuanto el nuevo régimen que se introducía en la normativa alemana tenía encaje dentro del Derecho de la Unión.

La **conclusión** del TJUE fue la siguiente:

«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».

Aunque por referencia a la legislación alemana aplicable, el TJUE dio por buena la modificación del criterio de cálculo del IVA deducible por bienes y servicios de uso mixto junto con la regularización correspondiente, sin necesidad de adoptar medidas específicas de adaptación.

### 3. COMENTARIO CRÍTICO

Varias son las cuestiones que se suscitan a raíz de la sentencia Rey y diversos también los ámbitos a los que se refieren.

El primero de ellos es el alcance del derecho a la deducción en lo que se refiere a **bienes y servicios de uso mixto**. En este ámbito, las cuestiones que se suscitan son diversas:

- a) En primer lugar, la propia consideración de lo que cabe entender como bienes y servicios de uso mixto.
- b) A continuación, el alcance de las prerrogativas del Estado legislador a la hora de establecer el régimen de deducción aplicable a dichos bienes y servicios.
- c) Finalmente, la posición en la que queda la legislación nacional a la luz de las consideraciones hechas por el TJUE en esta sentencia.

La calificación conceptual de un bien o servicio como de **uso mixto** no debería, de suyo, suscitar mayores problemas: habría que considerar como tal a cualquier bien o servicio que se utilice de manera indistinta en la realización de operaciones generadoras del derecho a la deducción y en otras que no generen este derecho. Bienes o servicios que se usen de forma exclusiva en unas u otras habrían de quedar excluidos de esta calificación.

La duda principal se suscita por la necesidad de individualización a la que conduce el criterio que se ha propuesto en el párrafo anterior, esto es, hasta qué punto cabe considerar divisible o individualizable un bien o servicio para determinar sus condiciones de uso exclusivo.

Así, y por referencia a la construcción de una edificación que generará ingresos por arrendamiento exentos y no exentos, ¿hasta qué punto ha de considerarse el total del edificio como un bien de uso mixto o de qué forma cabría la individualización de algunas de sus partes? La contestación a esta pregunta no es fácil. Elementos tales como la existencia de accesos independientes, con la capacidad de uso separado que ello implica, la misma configuración objetiva del mismo, que bien podría apuntar a intenciones de uso separadas, residenciales o terciarias, o la posible división horizontal del edificio son elementos que podrían ser tenidos en cuenta.

En otros supuestos, distintos del ámbito inmobiliario, habría que ir a otro tipo de consideraciones, quizá referidas igualmente a la capacidad de uso separado, las características específicas de los bienes o servicios o su individualización por cualquier otro medio.



En última instancia, lo que se trataría es de determinar qué partes de un mismo bien o servicio son tales que admiten la individualización que preconiza el TJUE, vicaria de la precisión en la determinación del derecho a la deducción que se procura.

Ni que decir tiene que bienes o servicios intrínsecamente individualizables habrían de quedar al margen de estas consideraciones, debiendo especificarse la deducibilidad de las cuotas soportadas por ellos en atención a su destino (efectivo o previsible).

De igual modo, la tentación, en la que a veces se cae, de proceder a una separación de las prestaciones en factura artificiosa y alejada de la realidad, debería descartarse. Siendo que el IVA es un tributo que se caracteriza, entre otras, por la relevancia que tienen en su gestión las obligaciones formales, carece por completo de sentido que la forma prevalezca sobre el fondo y, so pretexto de la facturación separada de determinadas prestaciones, se procure una división ajena a la realidad de las transacciones. Será el uso de los bienes o servicios, o de partes de los mismos, lo que determine el derecho a la deducción del IVA soportado por ellos.

De vuelta a la sentencia, la distinción que en ella se hace de las cuotas soportadas por la adquisición o construcción del edificio y por su utilización o mantenimiento es ilustrativa de la dificultad que puede entrañar la aplicación efectiva de las anteriores consideraciones, que no se entiende necesaria en el primer caso, pero sí en el segundo.

En cuanto a **las prerrogativas y obligaciones del Estado** a la luz de la sentencia, su apartado 36, equivalente a la conclusión final, exime a los Estados de la obligación de admitir en sus ordenamientos la procedencia de la determinación del derecho a la deducción, para bienes y servicios cuya imputación a operaciones generadoras o no de dicho derecho sea difícil, conforme a criterios de afectación real. Dicho con otras palabras, en estos casos, de dificultad en la afectación, los Estados de la Unión pueden obligar a sus contribuyentes a determinar el derecho a la deducción del IVA soportado en atención a otros parámetros, como puede ser la cifra relativa de negocios o la superficie construida (a condición, en este segundo caso, de que el resultado sea más preciso que el obtenido por la aplicación del criterio basado en la cifra de negocios). Estas consideraciones admiten igualmente varias reflexiones.

La primera de ellas es obvia y se refiere a los **bienes y servicios** que se citan expresamente por el TJUE en su conclusión, que son los de uso mixto y **que no admiten una fácil especificación ulterior**. Para ellos, aunque con una dicción que no es precisamente sencilla (la lectura en inglés es probablemente más ilustrativa), lo que parece indicarse es la posibilidad que asiste a los Estados de disponer directamente la deducción de las cuotas soportadas por ellos bien a prorrata, bien conforme a métodos distintos, como sería el de la superficie construida (a condición de que estos últimos sean más precisos). Dicho con otras palabras, los Estados miembros no están obligados a admitir la afectación de una parte de los citados bienes y servicios a la realización de actividades específicas, generadoras, o no, del derecho a la deducción.

En buena lógica, no siendo obligatoria esta imputación para los Estados, nada debería impedir que, si lo tienen por oportuno, la admitan en sus ordenamientos.

Más compleja es la conclusión a la que haya de llegarse para el resto de bienes y servicios. De entrada, podría concluirse que respecto a los mismos sí que es obligatoria para los Estados de la Unión la admisión de la individualización en cuanto a su afectación que hemos proscrito con anterioridad, ello con la dificultad que siempre entraña la interpretación *a contrario sensu*.

La dificultad, en términos estrictamente legislativos, viene más bien referida a la frontera que habría de trazarse entre los bienes y servicios a los que es aplicable el criterio establecido por el TJUE y aquellos otros extramuros del mismo. La distinción parece venir referida a la dificultad en la imputación, pero, en términos *de lege ferenda*, una norma nacional que admitiese o no la imputación específica de los bienes y servicios adquiridos exclusivamente en atención a la dificultad de la misma se nos antoja fuente de previsibles controversias.

Para terminar en cuanto a la determinación del derecho a la deducción, hemos de reflexionar acerca del lugar en el que queda **la normativa interna** a la luz de las consideraciones que se hacen en esta sentencia.

Como es de todos sabido, el régimen que, por defecto, se establece en la Ley del IVA para la determinación del derecho a la deducción por parte de los contribuyentes que, simultáneamente, realizan operaciones generadoras del derecho a la deducción y otras que no lo generan es el de **la prorrata general**, conforme al cual el total del IVA soportado por dichos contribuyentes se determina conforme a la proporción que resulta del volumen de operaciones que corresponde a las operaciones que generan el derecho a la deducción respecto al total de las realizadas. Esta proporción o prorrata se aplica al total del IVA soportado, tanto por los bienes y servicios de uso mixto como por los que admiten una especificación más precisa de su utilización. El anclaje en el Derecho de la Unión de esta regulación parecía encontrarse en el artículo 173.2 d) de la Directiva 2006/112/CE. Únicamente siendo de aplicación la regla de prorrata especial, o en presencia de sectores diferenciados de la actividad, cabe una conclusión diferente.

Las consideraciones que se hacen por el TJUE en la sentencia Rey bien pueden cuestionar lo anterior, por cuanto, para bienes y servicios cuya imputación específica es factible, parece indicarse una aproximación diferente, en la que la deducibilidad del IVA se determine en atención a su destino específico. La deducción a prorrata se reservaría, pues, para bienes y servicios cuya imputación no sea posible o resulte excesivamente difícil.

Nótese que la preferencia que parece estarse dando a lo que en nuestro país calificamos como prorrata especial no es la primera vez que aparece. Amén de ser el régimen que se dispone por defecto en la directiva, y que se refuerza con las consideraciones que se contienen en la sentencia Rey, la propia normativa interna se dirige igualmente a este fin cuando admite, como ya es así, un cierto efecto retroactivo en la opción por ella y limita el margen de holgura que se permite en aplicación de la prorrata especial (*vide* modificación del art. 103.dos.2.º en vigor desde el 1 de enero de 2015).

El segundo ámbito sobre el que despliega efectos la sentencia es el alcance de la **obligación de regularización** de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos.

En este caso, el TJUE fue bastante más claro en sus conclusiones, a la vez que lapidario. En la medida en que la regularización de las cuotas soportadas sirve al principio de incremento en la precisión de la determinación del IVA deducible por parte de los sujetos pasivos, una modificación del criterio conforme al que se determinan puede dar lugar a la obligación de regularizar el IVA deducido (cabe entender que para bienes de inversión, como son los inmuebles arrendados, a los que se refiere la sentencia).

Esta vocación de precisión es relevante por lo que se refiere a supuestos en los que puedan producirse circunstancias que afecten al IVA deducido, siempre que las mismas impliquen un incremento en el detalle del mismo, como pueden ser casos en los que pasen a aplicarse técnicas de deducción como los sectores diferenciados de la actividad o la prorrata especial, todos los cuales habrían de implicar los consiguientes ajustes. De igual modo, cualquier modificación de la norma que abunde en una mayor precisión en el IVA deducible podría, quizá debería, dar lugar a las consiguientes regularizaciones.

Finalmente, hay que hacer referencia a los **principios de seguridad jurídica y confianza legítima**, tal y como se aplican por el TJUE en el caso controvertido.

Como ya hemos explicado, el TJUE toma como punto de partida la incardinación de lo actuado en el seno de lo dispuesto por el artículo 20 de la Sexta Directiva, 184 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE. Considerando, y esto es muy importante, la necesaria interpretación de la normativa nacional de los Estados miembros a la luz del Derecho de la Unión, así como la inexistencia de una limitación de derechos como consecuencia de la modificación legislativa adoptada, se entendió como innecesaria la previsión de un régimen transitorio para lo actuado.

Esta conclusión es de gran relevancia por lo que se refiere a posibles modificaciones legislativas que se puedan acometer y el tan a veces olvidado régimen transitorio que las habría de acompañar.

De entrada, es fundamental la determinación de si la norma de referencia puede, interpretada a la luz de la comunitaria, dar pábulo a la actuación administrativa controvertida, esto es, si la misma, sin necesidad de su adaptación, admite una interpretación como la pretendida. Como ya dijimos, este principio de interpretación de la norma nacional conforme a la comunitaria es una constante en la jurisprudencia comunitaria, partiendo de la importante Sentencia de 10 de abril de 1984, Von Colson, asunto 14/83 (NSJ054434).

En segundo lugar, hay que determinar si la normativa que se introduce *ex novo* puede suponer algún tipo de limitación de derechos o, en términos más generales, puede obligar a la realización de ajustes económicos de consideración. De ser este el caso, cabe entender, a partir tanto de la sentencia Rey como del resto de sentencias que se citan en ella, que sí sería preceptiva la definición del citado régimen de transitoriedad. Así puede ocurrir en supuestos en los que se incide en derecho a la deducción, obviamente, pero también en otros en los que se puedan afectar el resto de magnitudes del tributo.

A modo de **conclusión**, y sin dejar de destacar el elevado carácter técnico de la sentencia, hemos de insistir en la relevancia de la materia que le da origen, como es la correcta determinación del derecho a la deducción del IVA soportado, y en el creciente anacronismo de nuestra norma, la cual, como es sabido, opta por la prorrata general como régimen normal de determinación del IVA deducible, cuando son reiterados los pronunciamientos del TJUE en los que se indica la pertinencia de ajustar con algo más de **precisión** la **deducción** del IVA soportado.