Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 3 de marzo de 2016[1]

Asunto C-229/15

Minister Finansów
contra
Jan Mateusiak

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)]

«Legislación tributaria — Impuesto sobre el valor añadido — Artículo 18, letra c), de la Directiva 2006/112/CE — Gravamen de la tenencia de bienes en caso de cesación de la actividad económica — Incidencia de la expiración del período de regularización de deducciones conforme al artículo 187, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE»

I. **Introducción**

1. La presente petición de decisión prejudicial polaca versa sobre un hecho imponible muy especial del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»). Cuando un sujeto pasivo cesa en su actividad económica, los Estados miembros pueden gravar el patrimonio empresarial que aún exista en ese momento. Para ello se requiere que el sujeto pasivo haya adquirido previamente los correspondientes bienes del patrimonio empresarial sin la carga tributaria del IVA, gracias a la deducción del impuesto soportado. Con la citada tributación se pretende evitar que el sujeto pasivo pueda acabar usando dichos bienes con fines privados sin haber asumido la carga del IVA.

2. En el litigio principal, el sujeto pasivo tiene previsto cesar en su actividad económica. Su patrimonio empresarial comprende una parte de un inmueble que construyó hace tiempo, beneficiándose de la deducción del impuesto soportado. El sujeto pasivo cuestiona que proceda someter a tributación dicha parte del inmueble, debido al largo tiempo transcurrido desde su construcción. Aduce que ha expirado el período previsto para la regularización posterior de la deducción del impuesto soportado en la adquisición de dicha parte del inmueble y, si ya no es posible corregir por esta vía la deducción, tampoco hay motivos para efectuar indirectamente una rectificación sometiendo a gravamen esa parte del inmueble con ocasión del cese de actividad.

3. Por lo tanto, el presente asunto versa sobre las diferentes técnicas de rectificación posterior de la deducción del impuesto soportado. El Derecho de la Unión en materia de IVA establece a tal efecto diferentes sistemas normativos que, aparentemente, se solapan en parte. En consecuencia, el Tribunal de Justicia deberá delimitar dichos sistemas normativos.

1 — Lengua original: alemán.

II. **Marco legal**

A. *Derecho de la Unión*

4. El IVA está regulado en la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido [2] (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»). [3]

5. Conforme al artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, están sujetas este impuesto «las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

6. El artículo 18 de la Directiva del IVA añade lo siguiente:

«Los Estados miembros podrán asimilar a una entrega de bienes a título oneroso las operaciones siguientes:

[...]

c) con excepción de los casos enunciados en el artículo 19, la tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes, en el caso de cesación de su actividad económica imponible, siempre que dichos bienes hubieran dado derecho a la deducción total o parcial del IVA en el momento de su adquisición [...]»

7. El referido artículo 19 de la Directiva del IVA regula «la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes».

8. En su artículo 168, la Directiva del IVA concede al sujeto pasivo el derecho a deducir el impuesto soportado:

«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;

[...]»

9. Los artículos 184 a 192 de la Directiva del IVA contienen normas sobre la «regularización de las deducciones». El artículo 185, apartado 1, establece al respecto:

«1. La regularización se efectuará en particular cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones [...]».

2 — DO L 347, p. 1.

3 — Anteriormente, hasta el 31 de diciembre de 2006, era de aplicación la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»). En esencia, la Directiva del IVA sólo es una refundición de la Sexta Directiva (véase el considerando 3 de la Directiva del IVA). En consecuencia, en este asunto también debe atenderse a la jurisprudencia recaída respecto de las disposiciones correspondientes de la Sexta Directiva.

10. El artículo 187 de la Directiva del IVA añade lo siguiente:

«1. 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 o fabricados.

[...]

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 prorrogarse hasta veinte años.

2. La regularización se limitará cada año a la quinta parte o, en caso de que el período de regularización se haya prolongado, a la parte correspondiente del IVA que haya gravado los bienes de inversión.

La regularización contemplada en el párrafo primero 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, fabricado o, en su caso, utilizado por primera vez.»

B. *Derecho nacional*

11. La Ley polaca de 11 de marzo de 2004 relativa al impuesto sobre bienes y servicios (versión consolidada, Dz. U. 2011, n.º 177, pos. 1054, con modificaciones) regula el IVA en la República de Polonia. El artículo 14 de esta Ley establece:

«1. Se someten a tributación por el IVA los bienes de producción propia [...] en los siguientes casos

[...]

2) cuando un sujeto pasivo de los mencionados en el artículo 15, que sea una persona física [...], cese en el ejercicio de una actividad gravada.

[...]

4. Los apartados 1 y 3 se aplicarán a los bienes que hayan generado derecho a deducción.

5. En los casos mencionados en los apartados 1 y 3, en la fecha [...] de cese de la actividad gravada, el sujeto pasivo estará obligado a elaborar un inventario físico de los bienes [...]. El sujeto pasivo deberá adjuntar a la declaración del impuesto [...] la información sobre el inventario físico realizado [...].

[...]»

12. La Ley polaca prevé, en el artículo 91, apartado 2, un período de diez años para la regularización de las deducciones en el caso de los bienes inmuebles.

III. **Procedimiento principal**

13. Es objeto del procedimiento principal una cuestión interpretativa de la normativa sobre el IVA que el Sr. Mateusiak suscitó en 2013 ante la administración tributaria polaca.

14. En los años 1997 a 1999 el Sr. Mateusiak construyó un inmueble destinado a vivienda y oficinas. Desde el principio lo destinó en parte a fines privados y en parte a su actividad como notario. El Sr. Mateusiak ejerció el derecho a deducción solamente respecto de los bienes y servicios adquiridos para la construcción de la parte del inmueble dedicada a su actividad profesional.

15. En su cuestión interpretativa, el Sr. Mateusiak planteó ante la administración tributaria polaca si, en caso de cese de su actividad como notario, tendría que someter al IVA la parte del inmueble dedicada a su actividad profesional. Alegó que, una vez expirado el plazo de regularización de las deducciones, ya no cabe someter el inmueble a tal tributación. La Administración tributaria polaca no compartió tal opinión, ante lo cual el Sr. Mateusiak interpuso recurso contencioso-administrativo.

IV. **Procedimiento ante el Tribunal de Justicia**

16. El Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Polonia), que conoce actualmente del litigio, considera que el Derecho de la Unión es decisivo para el litigio, por lo que planteó el 19 de mayo de 2015 la siguiente cuestión al Tribunal de Justicia conforme al artículo 267 TFUE:

«¿Ha de interpretarse el artículo 18, letra c), de la Directiva sobre el IVA en el sentido de que, en caso de cesación de la actividad del sujeto pasivo, una vez expirado el período de regularización establecido en el artículo 187 de la Directiva, los activos fijos del sujeto pasivo —respecto de los cuales éste haya deducido el impuesto soportado por su adquisición— no están sujetos a tributación ni se deben incluir en el inventario de liquidación, siempre y cuando haya finalizado el período legalmente establecido para la regularización de la deducción del impuesto soportado por su adquisición, el cual se determina en función de la vida útil prevista de dichos activos en la empresa del sujeto pasivo, o bien en el sentido de que, en caso de cesación de la actividad económica del sujeto pasivo, los activos fijos están sujetos a tributación con independencia del período de regularización? »

17. En septiembre de 2015 presentaron observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia en relación con esta cuestión el Sr. Mateusiak, la República Helénica, la República de Polonia y la Comisión Europea.

V. **Apreciación jurídica**

18. Con su pregunta, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en resumen, si el artículo 18, letra c), de la Directiva sobre el IVA resulta aplicable a bienes de inversión, en el sentido del artículo 187, respecto de los cuales haya expirado el período previsto en el apartado 1 de este último artículo, de modo que ya no sea posible proceder a la regularización de las deducciones.

19. En mi opinión, procede responder afirmativamente a esta cuestión. La expiración del período de regularización de un bien contemplado en el artículo 187, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA carece de relevancia afectos de su tributación conforme al artículo 18, letra c).

20. El tenor del artículo 18, letra c), de la Directiva sobre el IVA no contiene una limitación temporal para la tributación ni hace referencia al artículo 187. Esto es especialmente relevante habida cuenta de que el artículo 168 *bis*, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva sobre el IVA, relativo a la tributación de la utilización privada de un bien inmueble conforme al artículo 26, se remite expresamente a lo dispuesto en los artículos 184 a 192.

21. Asimismo, como expondré a continuación, no hay motivos para aplicar por analogía el artículo 187 en el marco del artículo 18, letra c), de la Directiva sobre el IVA.

1. Características comunes de los sistemas normativos

22. Es cierto que existen algunas características comunes en la normativa sobre la regularización de las deducciones, que incluye el artículo 187 de la Directiva sobre el IVA, y en las disposiciones sobre la tributación del uso privado de bienes, que incluye el artículo 18, letra c).

23. En efecto, ambos sistemas normativos pretenden evitar que un sujeto pasivo pueda utilizar bienes que no han sido gravados por el IVA, por haberse acogido a la deducción del impuesto soportado, a pesar de que el uso posterior no permite tal deducción. Conforme a la jurisprudencia, un sujeto pasivo no debe obtener una ventaja injustificada con relación a un consumidor final, y con ayuda de ambos sistemas normativos se pretende garantizar una correspondencia entre la deducción del impuesto soportado y la percepción del impuesto repercutido. [4]

24. A tal efecto, las disposiciones sobre la regularización de las deducciones recogidas en los artículos 184 y siguientes de la Directiva sobre el IVA inciden directamente en la deducción del impuesto soportado. Conforme al artículo 167 en relación con el artículo 63 de la Directiva sobre el IVA, la deducción del impuesto soportado se concede por regla general en el momento de adquisición del bien, atendiendo a su uso *intencionado*. Los artículos 168 y 169 de la Directiva sobre el IVA regulan cuáles son los usos que generan derecho a deducción. Por regla general, se exige como requisito que el sujeto pasivo utilice el bien adquirido para efectuar operaciones gravadas. Según la jurisprudencia, las disposiciones en materia de regularización pretenden aumentar la precisión de las deducciones, vigilando tras el momento de adquisición del bien en qué medida el sujeto pasivo lo utiliza *efectivamente* para fines que dan derecho a deducción. [5] En el caso de los bienes de inversión, conforme al artículo 187, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, dicho período de vigilancia dura entre cinco y veinte años.

25. En cambio, las normas sobre la tributación del uso privado de bienes no inciden en el derecho a deducción, sino que someten el uso privado al IVA sin alterar la deducción concedida. En este sentido, el artículo 26, apartado 1, letra a), de la Directiva sobre el IVA regula el uso privado de un bien que permanece en el patrimonio empresarial, [6] mientras que los hechos imponibles de los artículos 16 y 18, letra c), se refieren al traslado de un bien del patrimonio empresarial al patrimonio privado del sujeto pasivo. En el marco de una actividad empresarial en curso, dichos traslados están necesariamente sujetos al impuesto, en tanto que afectación al uso privado, conforme al artículo 16 de la Directiva sobre el IVA. Además, el artículo 18, letra c), de la Directiva sobre el IVA brinda a los Estados miembros la posibilidad de gravar el traslado de un bien del patrimonio empresarial al patrimonio privado del sujeto pasivo a causa del cese de la actividad económica. [7]

4 — Véase la sentencia Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573), apartados 35 y 36; véase también la Propuesta de Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios [COM(73) 950 final], p. 7, en relación con el artículo 5, apartado 3, que en cierto modo considera intercambiables ambos sistemas normativos.

5 — Véanse, en este sentido, las sentencias Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773), apartado 57; TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644), apartado 31; Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), apartado 34, y FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), apartado 50; véanse también mis conclusiones presentadas en el asunto TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352), puntos 27 y 28.

6 — Desde hace poco se aplica una excepción a los cambios en el uso privado de un bien inmueble que desde el principio sea de uso mixto, conforme al artículo 168 *bis*, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, introducido por el artículo 1, punto 12, de la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, por la que se modifican diversas disposiciones de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 10, p. 14).

7 — Como la República de Polonia ha hecho uso de la posibilidad ofrecida por el artículo 18, letra c), de la Directiva del IVA, en el presente caso no es necesario examinar la cuestión de si el artículo 16, a pesar del contenido específico citado, comprende también la afectación de bienes al uso privado en caso de cese de la actividad; véanse al respecto la sentencia Fischer y Brandenstein (C-322/99 y C-323/99, EU:C:2001:280), apartado 87, y las conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas en los asuntos acumulados Fischer y Brandenstein (C-322/99 y C-323/99, EU:C:2000:700), punto 83.

2. Diferencias entre los sistemas normativos

26. Ambos sistemas normativos (la regularización de las deducciones y la tributación del uso privado) persiguen, sin embargo, sus objetivos equiparables de modos diferentes. Aunque el Tribunal de Justicia ha atribuido a ambos sistemas el mismo efecto económico,[8] éstos difieren tanto en sus requisitos como en sus consecuencias jurídicas.

27. Por una parte, ya he expuesto en otra ocasión con detalle que las normas sobre la tributación del uso privado constituyen normas especiales con respecto a la regularización de las deducciones.[9]

28. Por otra parte, la regularización de las deducciones es un mecanismo de corrección enfocado hacia el pasado, mientras que la tributación del uso privado tiene en cuenta las revalorizaciones que haya sufrido el patrimonio empresarial entre la adquisición del bien y el inicio del uso privado. En efecto, conforme al artículo 74 de la Directiva sobre el IVA, la base imponible estará constituida, en caso de afectación al uso privado (artículo 16) y en caso de cese de la actividad [artículo 18, letra c)], respectivamente por el valor del bien en el momento de dicha afectación[10] o del cese de la actividad.[11]

29. Esto se explica por la finalidad de la tributación en estos supuestos, que va más allá de la mera regularización de las deducciones. Según la jurisprudencia, el objetivo de la tributación conforme al artículo 16 de la Directiva sobre el IVA es garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que afecta un bien a sus fines privados, entre otros, y el consumidor final que adquiere un bien del mismo tipo.[12] De un modo similar se ha pronunciado el Tribunal de Justicia respecto del artículo 18, letra c), de la Directiva sobre el IVA: la tributación pretende evitar que los bienes sean objeto de un consumo final no gravado como consecuencia del cese de la actividad sujeta al impuesto.[13] De este modo, un sujeto pasivo que reciba un bien proveniente de su empresa para destinarlo al consumo final privado estará sujeto al IVA del mismo modo que si hubiera adquirido ese bien de otro sujeto pasivo. Por lo tanto, se equiparan las entregas efectuadas por un tercero y las entregas efectuadas a uno mismo.

3. Aplicación paralela de los sistemas normativos

30. A la vista de estas diferencias, ambos sistemas normativos —como ya ha apuntado el Tribunal de Justicia[14]— deben aplicarse en paralelo y con independencia entre sí.

31. No obstante, como resaltó acertadamente la Abogado General Stix-Hackl,[15] existe cierta necesidad de coordinación entre ambos sistemas a fin de salvaguardar el principio de neutralidad fiscal. Atendiendo a este principio debe evitarse, en particular, la doble imposición.[16]

8 — Sentencia Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), apartado 30.

9 — Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto van Laarhoven (C-594/10, EU:C:2011:820), punto 25.

10 — Sentencia Fischer y Brandenstein (C-322/99 y C-323/99, EU:C:2001:280), apartado 80.

11 — Sentencia Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292), apartado 33.

12 — Véanse, entre otras, las sentencias de Jong (C-20/91, EU:C:1992:192), apartado 15; Fischer y Brandenstein (C-322/99 y C-323/99, EU:C:2001:280), apartado 56, y BCR Leasing (C-438/13, EU:C:2014:2093), apartado 23.

13 — Sentencia Marinov (C-142/12, EU:C:2013:292), apartado 27.

14 — Véase la sentencia Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), apartado 29; véanse también las conclusiones del Abogado General Jacobs en el asunto Charles y Charles-Tijmens (C-434/03, EU:C:2005:48), punto 54.

15 — Conclusiones presentadas en el asunto Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2005:557), punto 26.

16 — Véanse las sentencias Fischer y Brandenstein (C-322/99 y C-323/99, EU:C:2001:280), apartado 76, y NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440), apartado 40.

32. De ahí se deduce, por ejemplo, que sólo cabrá una regularización de la deducción del impuesto soportado por trabajos efectuados en un bien en la medida en que dichos trabajos no hayan sido sometidos a tributación con motivo de la afectación del bien al uso privado. [17] En caso contrario, el sujeto pasivo se vería gravado por el IVA dos veces. Lo mismo se aplica también a la inversa: la afectación de un bien al uso privado sólo deberá tributar en la medida en que su adquisición y su conservación hayan generado derecho a deducción. [18]

33. Sin embargo, en el presente asunto, el principio de neutralidad fiscal no exige limitar la tributación conforme al artículo 18, letra c), al período de regularización previsto en el artículo 187, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, pues no se aprecia una doble imposición.

34. La tributación conforme al artículo 18, letra c), de la Directiva sobre el IVA, atendiendo al tenor de esta disposición, sólo puede producirse cuando la adquisición del bien haya dado derecho a deducción. Por lo tanto, ese bien forma parte del patrimonio empresarial y, como tal, está libre de toda carga fiscal. Pues bien, si al cese de la actividad ese bien aún tiene un valor residual, no habrá sido consumido en el marco de la actividad económica y, por tanto, su subsiguiente uso privado deberá ser gravado (por primera vez), siempre y cuando no concurra ninguna exención tributaria. [19]

35. Por lo demás, en principio se trata del mismo tratamiento fiscal que, atendiendo al artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva sobre el IVA, se habría otorgado sin lugar a dudas si el Sr. Mateusiak hubiera vendido el edificio en el mismo momento. En consecuencia, la tributación conforme al artículo 18, letra c), de la Directiva sobre el IVA, aplicada con independencia de la expiración del período de regularización conforme al artículo 187, apartado 1, garantiza la neutralidad del sistema sobre el IVA porque que no influye en las decisiones económicas del sujeto pasivo.

VI. **Conclusión**

36. Por lo tanto, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Polonia):

«El artículo 18, letra c), de la Directiva 2006/112/CE debe aplicarse también a bienes respecto de los cuales, en el momento del cese en la actividad económica, haya expirado el período de regularización de las deducciones con arreglo al artículo 187, apartado 1, de dicha Directiva.»

17 — Véase la sentencia Fischer y Brandenstein (C-322/99 y C-323/99, EU:C:2001:280), apartado 95.

18 — Véase la sentencia Fischer y Brandenstein (C-322/99 y C-323/99, EU:C:2001:280), apartados 74 a 76; véase también, respecto de la base imponible del actual artículo 74 de la Directiva del IVA, la sentencia Property Development Company (C-16/14, EU:C:2015:265), apartado 42.

19 — En el presente asunto, cabría pensar en el artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva del IVA.