Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. EVGENI TANCHEV
presentadas el 20 de mayo de 2021 [1]

Asuntos acumulados C-45/20 y C-46/20

E
contra
Finanzamt N (C-45/20)
y
Z
contra
Finanzamt G (C-46/20)

[Peticiones de decisión prejudicial planteadas por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)]

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado — Directiva 2006/112/CE del Consejo, en su versión modificada por la Directiva 2009/162/UE — Artículos 167 y 168, letra a) — Instalación de un sistema de energía fotovoltaica — Instalación de una oficina de uso profesional en una vivienda unifamiliar de uso privado — Bienes inmuebles — Bienes de uso mixto — Afectación de bienes al patrimonio de la empresa — Compatibilidad con el Derecho de la Unión del establecimiento, por un Estado miembro, de un plazo de caducidad y de una presunción de afectación al patrimonio privado salvo prueba en contrario — Pérdida del derecho a deducir el impuesto soportado»

1. Las presentes peticiones de decisión prejudicial del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania; en lo sucesivo, «órgano jurisdiccional remitente») solicitan aclaración acerca de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a la afectación de los bienes de inversión [2] y, más específicamente, de bienes inmuebles [3] a fines tanto privados como profesionales o empresariales (en lo sucesivo, «bienes de uso mixto»), al patrimonio privado del contribuyente, o al patrimonio de la empresa del contribuyente, o a una combinación de ellos (en lo sucesivo, «decisión de afectación»). Más concretamente, las cuestiones se refieren a las consecuencias que se derivan de la decisión de afectación respecto al derecho a la deducción del impuesto soportado, previsto en los artículos 167 y 168, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del

[1] Lengua original: inglés.

[2] No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar, a la luz del Derecho nacional, si los bienes de que se trata en el caso de autos son «bienes de inversión». En virtud de lo dispuesto en el artículo 189, letra a), de la Directiva del IVA, los Estados miembros podrán definir la noción de «bienes de inversión». El Tribunal de Justicia estableció que este concepto engloba los bienes que, utilizados para los fines de una actividad económica, se distinguen por su carácter duradero y su valor, que hacen que los costes de adquisición normalmente no sean contabilizados como gastos corrientes, sino amortizados en el curso de varios ejercicios. Véase, por ejemplo, la sentencia de 27 de marzo de 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254), apartado 23, en referencia a la sentencia de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97), apartado 35.

[3] Véase también el punto 35 de las presentes conclusiones.

Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,[4] en su versión modificada por 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[5] (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2. Las cuestiones planteadas se refieren a la compatibilidad con el Derecho de la Unión, en particular, a la luz de la sentencia del Tribunal de Justicia de 25 de julio de 2018, pronunciada en el asunto Gmina Ryjewo,[6] de lo que en la práctica es un plazo de caducidad que establece el Derecho alemán para la comunicación a su Administración tributaria de la decisión de afectación, y cuyo vencimiento, según la interpretación de la jurisprudencia del órgano jurisdiccional remitente, acarrea la pérdida del derecho a deducir el impuesto soportado. Lo mismo parece desprenderse de la presunción de afectación de los bienes de uso mixto a los fines privados del contribuyente que aplica la jurisprudencia del órgano jurisdiccional remitente a falta de indicios en sentido contrario.

3. He llegado a la conclusión de que, en las circunstancias del litigio principal, la interpretación del Derecho de un Estado miembro por la jurisprudencia del órgano jurisdiccional remitente con arreglo a la cual el sujeto pasivo pierde el derecho a deducir el impuesto soportado por no comunicar dentro del plazo previsto al efecto en la legislación nacional la decisión de afectación relativa a los bienes de uso mixto es incompatible con los artículos 167 y 168, letra a), de la Directiva del IVA, por no observar los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, habida cuenta de que no consta en autos indicio alguno de evasión fiscal.[7] La misma conclusión es válida en el caso de la mencionada presunción de afectación al uso privado del sujeto pasivo cuando acarrea la pérdida del derecho a deducir.

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

4. El artículo 167 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

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

[4] DO 2006, L 347, p. 1.

[5] DO 2010, L 10, p. 14.

[6] C-140/17, EU:C:2018:595 (en lo sucesivo, «sentencia Gmina Ryjewo»).

[7] Sentencia de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), apartados 65 a 70. Véase también, por ejemplo, la sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), apartado 39, en referencia a la sentencia de 28 de julio de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), apartado 52 y jurisprudencia citada. Véanse también las recientes sentencias de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283), apartados 32 a 34 y 49 a 51, y de 2 de julio de 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), apartados 37 y 38.

5. El artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA establece:

«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.»

6. El artículo 168 *bis*, apartado 1, de la Directiva del IVA dispone:

«1. En el caso de un bien inmueble que forme parte del patrimonio de la empresa de un sujeto pasivo y utilizado por este tanto a efectos de las actividades de la empresa como para su uso privado o el de su personal o, de manera más general, con fines distintos de los de su empresa, la deducción del IVA sobre los gastos relacionados con [este] patrimonio deberá efectuarse con arreglo a los principios establecidos en los artículos 167, 168, 169 y 173 de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 26, los cambios relativos al porcentaje de utilización de un bien inmueble a que se refiere el apartado 1 se tendrán en cuenta, en las condiciones previstas en los artículos 184 a 192, en los respectivos Estados miembros.»

7. El artículo 250, apartado 1, de la Directiva del IVA dispone:

«Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración de IVA en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar, incluyendo, en la medida en que sea necesario para la determinación de la base imponible, el importe global de las operaciones gravadas por el impuesto y de las operaciones relativas a dichas deducciones, así como el importe de las operaciones exentas.»

B. Derecho alemán

8. El artículo 15, apartado 1, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), prevé:

«El empresario podrá deducir en concepto de impuesto soportado lo siguiente:

1. el impuesto legalmente debido con motivo de entregas de bienes y otras prestaciones de servicios efectuadas a favor de su empresa por otros empresarios. […]»

9. El artículo 18, apartado 3, de la UStG establece:

«El empresario deberá presentar, por vía electrónica y en la forma establecida al efecto, la declaración tributaria correspondiente al año natural o a un período impositivo más corto, en la que deberá autoliquidar, con arreglo a lo dispuesto en los artículos 16, apartados 1 a 4, y 17, la cuota resultante del impuesto o el exceso que resulte a su favor (declaración del impuesto). En los casos previstos en el artículo 16, apartados 3 y 4, la declaración del impuesto deberá presentarse dentro del plazo de un mes tras la expiración del período impositivo más corto. Al objeto de evitar esfuerzos poco razonables, el Finanzamt podrá eximir al empresario de la presentación

electrónica a solicitud de este, debiendo en ese caso el empresario presentar la declaración en el formulario facilitado por la Administración y firmarla manualmente.»

10. El artículo 149, apartado 2, del Abgabenordnung (Código Tributario), en su versión vigente en el momento de autos,[8] dispone:

«Salvo disposición en contrario en la legislación fiscal, las declaraciones tributarias correspondientes al año natural o a un momento determinado por la ley deberán presentarse a más tardar transcurridos cinco meses […]»

II. Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

A. C-45/20, E/Finanzamt N (en lo sucesivo, «asunto E»)

11. El demandante en el asunto E explota un negocio de construcción de andamios. En 2014 elaboró un proyecto de construcción de una vivienda familiar que, de acuerdo con los planes de construcción, de fecha 29 de julio de 2014, incluía en su planta baja una oficina de 16,57 m^2. El resto de la superficie total, de 149,75 m^2, de la vivienda se reservó a uso privado. Las facturas emitidas por la construcción de la vivienda, incluida la oficina, corresponden al período comprendido entre octubre de 2014 y noviembre de 2014.[9]

12. E no solicitó la deducción proporcional del impuesto soportado con respecto a la oficina en las declaraciones provisionales (mensuales) correspondientes a los ejercicios 2014 y 2015 que estaba obligado a presentar, con arreglo al artículo 18, apartado 2, segunda frase, de la UStG, sino que la solicitó por primera vez en su declaración anual del IVA correspondiente al ejercicio 2015, en virtud de lo previsto en la primera frase del artículo 18, apartado 3, de la UStG.[10] La mencionada declaración fue recibida por el Finanzamt (en lo sucesivo, «Oficina Tributaria») el 28 de septiembre de 2016.

13. La Oficina Tributaria, mediante resolución de 5 de abril de 2017, liquidó el impuesto sobre el volumen de negocios de E del ejercicio 2015 sin incluir el importe de la deducción de [X] euros, que, según E, correspondía al impuesto soportado en relación con la oficina controvertida. La Oficina Tributaria desestimó el recurso administrativo por infundado mediante resolución de 17 de enero de 2018. También se desestimó el posterior recurso interpuesto contra la mencionada resolución. En su sentencia de 19 de marzo de 2018, el Sächsisches Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario de Sajonia, Alemania) señaló que no podía admitirse la deducción del impuesto soportado solicitada por no haberse comunicado la afectación del bien a fines empresariales dentro de plazo, es decir, hasta el 31 de mayo de 2015.

14. Según la resolución de remisión, con arreglo a la jurisprudencia del órgano jurisdiccional remitente, del principio de deducción inmediata del impuesto soportado se desprende que la decisión de afectación debe adoptarse en el momento de la adquisición o la fabricación del bien de que se trate.[11] La jurisprudencia del órgano jurisdiccional remitente establece asimismo que,

[8] Según las observaciones escritas de la República Federal de Alemania, la versión pertinente es la vigente a partir del 1 de noviembre de 2011.

[9] Según las observaciones escritas del Finanzamt N.

[10] Según las observaciones escritas del Finanzamt N.

[11] Sentencias del Bundesfinanzhof en BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, apartado 23; en BFH/NV 2012, 808, apartado 18; en BFH/NV 2012, 1828, apartados 28 y ss., y en BFH/NV 2013, 266, apartado 38.

por razones de orden práctico, el sujeto pasivo puede comunicar la decisión de afectación a través de indicios suficientes. No obstante, con arreglo al artículo 18, apartado 3, de la UStG, debe hacerse, a más tardar y de forma definitiva, en una declaración del impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente al ejercicio en que tiene lugar la adquisición. [12] La jurisprudencia del órgano jurisdiccional remitente ha fijado ese momento en el de la expiración del plazo legal general de presentación de la declaración final del impuesto, en virtud del artículo 149, apartado 2, del Código Tributario. Ese momento, en el litigio principal, era el 31 de mayo del ejercicio posterior, es decir, el ejercicio 2015. [13] Por otra parte, con arreglo a la jurisprudencia del órgano jurisdiccional remitente, la ampliación del plazo de presentación de la declaración final del impuesto no equivale a la prórroga del plazo para la comunicación de los elementos que acrediten la decisión de afectación. [14]

15. En su recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente, E alegó que la comunicación por su parte a la Oficina Tributaria de los elementos adicionales indiciarios de la decisión de afectación a través de la declaración de sus impuestos sobre el volumen de negocios no era esencial, ya que los planos de construcción, donde constaba el uso efectivo de la oficina con fines exclusivamente empresariales, podían considerarse indicios suficientes de la afectación a la actividad.

B. C-46/20, Z/Finanzamt G (en lo sucesivo, «asunto Z»)

16. El asunto Z versa sobre la deducción del IVA devengado en 2014, con motivo de la instalación de un sistema de energía fotovoltaica. El demandante Z consumió una parte de la electricidad generada por la instalación y el resto se lo suministró a una red eléctrica de un proveedor de energía. El contrato relativo al suministro de energía en la red eléctrica se celebró durante el ejercicio controvertido, y contemplaba una remuneración a la que se le añadía el impuesto.

17. El 29 de febrero de 2016, Z presentó la declaración sobre el volumen de negocios correspondiente al ejercicio controvertido, en la que incluyó el impuesto soportado por un importe de [X] euros, que correspondía al impuesto soportado relativo, esencialmente, al impuesto que figuraba en la factura de 11 de septiembre de 2014 por la entrega y la instalación del sistema de energía fotovoltaica. Z no había presentado ninguna declaración relativa a la citada instalación fotovoltaica. La parte demandada, Finanzamt G, aprobó en un primer momento la declaración del impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente al ejercicio controvertido.

18. A raíz de una inspección del impuesto sobre el volumen de negocios, la Oficina Tributaria decidió no admitir la deducción del impuesto soportado que figuraba en la factura de 11 de septiembre de 2014. Según la Oficina Tributaria, Z no había afectado el bien de que se trataba a fines empresariales dentro de plazo, es decir, hasta el 31 de mayo de 2015.

[12] Sentencias del Bundesfinanzhof en BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, apartados 24 y ss. y 34; en BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, apartados 24 y ss., y en BFH/NV 2013, 266, apartados 40 y 41; resolución del Bundesfinanzhof en BFH/NV 2017, 922, apartado 5 y jurisprudencia citada.

[13] Sentencias del Bundesfinanzhof en BFHE 234, 519, BSt1 II 2014, 76, apartados 33 y ss.; en BFH/NV 2013, 266, apartados 40 y 41, y en BFH/NV 2014, 1097, apartado 14; resoluciones del Bundesfinanzhof en BFH/NV 2014, 914, apartado 6, y en BFH/NV 2017, 922, apartado 5. Según la resolución de remisión, actualmente es el 31 de julio del ejercicio posterior.

[14] Sentencias del Bundesfinanzhof en BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, apartados 36 y 37, y en BFH/NV 2012, 808, apartado 18.

19. Por consiguiente, la Oficina Tributaria liquidó el impuesto sobre el volumen de negocios de Z para el ejercicio controvertido mediante resolución de 30 de noviembre de 2016, modificada por última vez por resolución de 27 de marzo de 2017. Mediante resolución de 18 de mayo de 2017 se desestimó el recurso administrativo, sin que prosperase tampoco el posterior recurso contencioso-administrativo. El Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal de lo Tributario de Baden-Württemberg, Alemania) estimó en su sentencia de 12 de septiembre de 2018 que Z, que disponía de libertad de elección sobre la afectación del sistema de energía fotovoltaica controvertido, no había ejercido dicha opción dentro del plazo. Así lo dictaba la jurisprudencia que vinculaba al Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) (véase el punto 14 de las presentes conclusiones). Este enfoque seguía siendo válido a la luz de la jurisprudencia posterior del Tribunal de Justicia.

20. Z alegó en su recurso ante el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) que, en particular, a la luz de la sentencia Gmina Ryjewo, quedaba en cuestión la jurisprudencia del órgano jurisdiccional remitente en lo relativo a la comunicación, dentro de un plazo perentorio, de los elementos probatorios de la afectación de bienes de uso mixto.

21. Según indica la resolución de remisión, la Oficina Tributaria defendió la decisión adoptada en la resolución del recurso administrativo, y señaló que el recurrente no había actuado en calidad de empresario, en el sentido de la legislación relativa al impuesto sobre el volumen de negocios, previamente a la explotación comercial del sistema de energía fotovoltaica, y que, además, en las circunstancias en que se pronunció la sentencia Gmina Ryjewo no existía la posibilidad de ejercer el derecho de optar respecto a la afectación de los bienes.

22. En estas circunstancias, el órgano jurisdiccional remitente decidió suspender el procedimiento en ambos asuntos, C-45/20 y C-46/20, y planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se opone el artículo 168, letra a), en relación con el artículo 167, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a una jurisprudencia nacional según la cual el derecho a deducción queda excluido cuando existe libertad de afectación al percibir una prestación si, hasta la expiración del plazo legal de presentación de la declaración anual del IVA, no se ha tomado ninguna decisión relativa a la afectación que sea reconocible por la Administración tributaria?

2) ¿Se opone el artículo 168, letra a), de la [Directiva 2006/112] a una jurisprudencia nacional según la cual se considera o se presume que existe una afectación a fines privados a falta, o al menos cuando existe insuficiencia, de indicios de una afectación a la empresa?»

23. El Tribunal de Justicia formuló determinadas preguntas por escrito a la República Federal de Alemania y a la Comisión. La República Federal de Alemania respondió el 14 de diciembre de 2020 y la Comisión, el 16 de diciembre de 2020.

24. El Finanzamt N (en relación con el asunto E), la República Federal de Alemania y la Comisión han presentado observaciones escritas sobre las cuestiones prejudiciales. No se ha celebrado vista oral.

III. Observaciones preliminares

25. Propongo responder a las cuestiones planteadas en la resolución de remisión en el orden siguiente.

26. La primera cuestión que debe examinarse es necesariamente si tanto E como Z tenían derecho a deducir el impuesto soportado en el momento de la adquisición de los bienes de uso mixto de que se trata, es decir, la vivienda, en el asunto E, y el sistema de energía fotovoltaica, en el asunto Z. Dicho examen está directamente relacionado con la decisión de afectación, ya que, tal como ha señalado la República Federal de Alemania en sus observaciones escritas, la existencia o no del derecho de deducción del impuesto soportado depende de la forma en que se afecten los bienes de uso mixto de que se trata por parte de cada sujeto pasivo. [15]

27. En segundo lugar, como también ha señalado la República Federal de Alemania en sus observaciones escritas, resulta igualmente esencial para la resolución del litigio principal determinar si una decisión de afectación reconocible relativa a los bienes de uso mixto es un requisito formal o material en el Derecho de la Unión en materia de IVA. Ello se debe a que la omisión por parte de un sujeto pasivo de los requisitos formales, a diferencia de lo que sucede con los requisitos materiales, no priva necesariamente a este de su derecho a deducir el impuesto soportado. [16] Como expondré a continuación, he llegado a la conclusión de que la existencia de una decisión de afectación reconocible es un requisito material del derecho a deducir el impuesto soportado en relación con los bienes de uso mixto, aunque se trata de un requisito que puede establecerse mediante elementos que acrediten de manera objetiva la existencia de la decisión de afectación. Hasta la fecha, la jurisprudencia no ha exigido que los sujetos pasivos realicen una declaración específica y separada a las autoridades tributarias de los Estados miembros en relación con la decisión de afectación. En esta sección me ocuparé también del margen de la discrecionalidad de los Estados miembros a efectos de imponer plazos de caducidad para la comunicación a las autoridades fiscales nacionales de una decisión de afectación reconocible.

28. Para concluir, una vez abordadas esas cuestiones, responderé a las cuestiones prejudiciales planteadas.

29. Por lo que respecta a la pertinencia de la sentencia Gmina Ryjewo, es importante señalar que aquel asunto no se refería a las consecuencias que se derivan de, en primer lugar, la afectación de bienes de inversión de uso mixto íntegramente a los fines de la actividad empresarial, ni, en segundo lugar, su afectación únicamente a fines privados, excluyéndolos, por tanto, completamente del régimen del IVA, ni, en tercer lugar, su integración en la actividad empresarial exclusivamente en la medida en que realmente se usen en dicha actividad. [17]

30. La sentencia Gmina Ryjewo se refería en realidad a las consecuencias que se derivan del uso de un inmueble por un municipio, inicialmente, en operaciones exentas y, más adelante, en operaciones sujetas; y a lo que ello implicaba respecto a la deducción del impuesto soportado en relación con la construcción del inmueble. Por tanto, coincido con las alegaciones formuladas en las observaciones escritas del Finanzamt N en el sentido de que, en contra de las opiniones que

[15] Véase, por ejemplo, la sentencia de 22 de marzo de 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163), apartados 38 y 39 y jurisprudencia citada.

[16] Véase, por ejemplo, la sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), apartados 30 a 33 y jurisprudencia citada. Véanse también, por ejemplo, las sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), apartados 60 a 63, y de 15 de noviembre de 2017, Geissel y Butin (C-374/16 y C-375/16, EU:C:2017:867), apartado 40.

[17] Sentencia de 23 de abril de 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254), apartado 39 y jurisprudencia citada. Véanse también, por ejemplo, las sentencias de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97), apartado 53, y de 9 de julio de 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456), apartado 20.

pueda haber expresado la doctrina, la sentencia Gmina Ryjewo no respalda la postura según la cual ya no es necesario expresar una decisión de afectación relativa a los bienes de uso mixto al objeto de determinar si el sujeto pasivo actúa en calidad de tal.

31. Tanto la República Federal de Alemania como el Finanzamt N se han inclinado en sus observaciones escritas por reducir la incidencia de la sentencia Gmina Ryjewo en la resolución del litigio principal por el motivo, en particular, de las diferencias que existen entre el objeto de aquel asunto y el del caso de autos. Baste señalar que en las presentes conclusiones se hará referencia a la sentencia Gmina Ryjewo en la medida en que ello resulte pertinente a la controversia jurídica que debe aquí dilucidarse.

IV. Apreciación

A. Existencia del derecho a deducción

32. El punto de partida de la jurisprudencia es el artículo 167 de la Directiva del IVA, en virtud del cual el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. La condición en que el particular actúa en ese momento resulta crucial para determinar la existencia del derecho a deducir. [18]

33. Se desprende del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA que es necesario que los bienes o servicios invocados como base de ese derecho sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que hayan sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo. [19] Habida cuenta de que tanto la oficina controvertida como el sistema de energía fotovoltaica se afectaron, al parecer, a una actividad empresarial, se cumpliría este requisito si hubiesen sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo. [20]

34. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no existe derecho a deducir el impuesto soportado en relación con los bienes enteramente afectos al patrimonio privado del sujeto pasivo. [21] Existe el derecho de deducción parcial si los bienes de uso mixto se afectan parcialmente a fines empresariales. La parte no utilizada para efectuar prestaciones o entregas profesionales sujetas al impuesto no está incluida en el sistema del IVA y no debe ser tenida en cuenta a los efectos del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112. [22] No obstante, si los bienes de uso mixto se afectan íntegramente al patrimonio empresarial, será deducible la totalidad del impuesto soportado. [23] Si el sujeto pasivo opta por tratar los bienes de inversión utilizados al

[18] Conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en el asunto Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:273), punto 28, en referencia a la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315), apartados 8 y 9; y sentencias de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134), apartado 35, y de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), apartado 38.

[19] Véase, por ejemplo, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), apartado 40, en referencia a la sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 28.

[20] En los autos no se trata directamente este elemento; no obstante, es pacífico que tanto E como Z pagaron el impuesto soportado por los bienes de que se trata.

[21] Véase, por ejemplo, la sentencia de 8 de marzo de 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136), apartado 27. En el ámbito del suelo, véase la sentencia de 9 de julio de 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456), apartado 21.

[22] Sentencia de 4 de octubre de 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), apartado 28.

[23] Sentencia de 22 de marzo de 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163), apartado 38 y jurisprudencia citada.

mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados como bienes de empresa, el IVA devengado en concepto de impuesto soportado por la adquisición de dichos bienes es, en principio, deducible íntegra e inmediatamente. [24]

35. Sin embargo, la importante modificación de la Directiva del IVA introducida por la Directiva 2009/162, a saber, el artículo 168 *bis*, resulta pertinente para el litigio principal. Del punto 6 de las presentes conclusiones se desprende que el IVA que grava los gastos relacionados con los bienes inmuebles solo será deducible en la parte en que se destine a los fines de la actividad empresarial del sujeto pasivo. Aunque corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificarlo, al parecer tanto la oficina situada en la vivienda en el asunto E como el sistema de energía fotovoltaica en el asunto Z son bienes inmuebles. [25]

36. En todo caso, lo que habían solicitado los recurrentes en el litigio principal es la deducción parcial del impuesto soportado, habida cuenta de la afectación parcial de los bienes de uso mixto a fines empresariales. En el asunto E, la deducción que se solicita es parcial porque se refiere únicamente a la oficina situada en la vivienda. En el asunto Z lo es porque la deducción solicitada con respecto al sistema de energía fotovoltaica es proporcional a la parte de uso empresarial y está vinculada a dicha parte. [26]

37. Según reiterada jurisprudencia, debe considerarse sujeto pasivo a quien efectúe gastos de inversión con la intención, confirmada por elementos objetivos, de ejercer una actividad económica en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA. [27] Debe recordarse que, de conformidad con el artículo 168 de la Directiva del IVA, el impuesto es deducible en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas. Al actuar como sujeto pasivo, por lo tanto, de conformidad con los artículos 167 y siguientes de esta Directiva, tendrá derecho a deducir de inmediato el IVA devengado o ingresado por los gastos de inversión efectuados para las necesidades de las operaciones que pretende realizar y que conlleven derecho a deducción. Este derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, es decir, en el momento de la entrega de los bienes, de acuerdo con los artículos 63 y 167 de la Directiva del IVA. [28]

38. No obstante, considero que, conforme a jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, el sujeto pasivo no está efectivamente *obligado* a deducir el impuesto soportado en el momento en que nace ese derecho en dos ámbitos relevantes que resultan pertinentes para el litigio principal. En primer lugar, si bien el Finanzamt N y la República Federal de Alemania están en lo cierto cuando afirman que el Tribunal de Justicia ha declarado que el derecho a deducir el impuesto soportado se debe ejercitar inmediatamente para la totalidad de las cuotas soportadas en operaciones anteriores, [29] ello no significa que el Derecho de la Unión permita a los Estados miembros, en todas las circunstancias, anular efectivamente el derecho a deducir en caso de

[24] Véase, por ejemplo, la sentencia de 18 de julio de 2013, Medicom y Maison Patrice Alard (C-210/11 y C-211/11, EU:C:2013:479), apartado 24.

[25] Artículo 13 *ter* del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 del Consejo, de 15 de marzo de 2011, por el que se establecen disposiciones de aplicación de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (refundición) (DO 2011, L 77, p. 1), en su versión resultante del Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios (DO 2013, L 284, p. 1). Véase, además, por ejemplo, la sentencia de 15 de noviembre de 2012, Leichenich (C-532/11, EU:C:2012:720).

[26] Sobre la importancia del reparto con respecto a los bienes de uso mixto, véase la sentencia de 8 de mayo de 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390).

[27] Sentencia de 22 de octubre de 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712), apartado 20.

[28] *Ibidem*, en referencia a las sentencias de 29 de noviembre de 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759), apartado 27, y de 22 de marzo de 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163), apartado 36 y jurisprudencia citada.

[29] Véase, por ejemplo, la sentencia de 28 de julio de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), apartado 44.

incumplimiento del plazo fijado por la legislación del Estado miembro para presentar una solicitud de deducción ante las autoridades fiscales, en particular cuando no existen pruebas de evasión fiscal.[30] Este extremo se tratará más en detalle en los puntos 50 a 60 *infra*.

39. En segundo lugar, como alega en sus observaciones escritas la Comisión, la solicitud específica de deducción del impuesto soportado ante la Administración tributaria no es esencial para demostrar la existencia de una decisión de afectación en el momento de la adquisición de los bienes de uso mixto de que se trate.

40. La cuestión de si el sujeto pasivo ha actuado como tal, es decir, para las necesidades de su actividad económica (véase el artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA), es una cuestión de hecho que deberá apreciarse teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso, entre las que se incluyen la naturaleza de los bienes de que se trate y el período transcurrido entre la adquisición de este y su utilización para las actividades económicas del sujeto pasivo. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente llevar a cabo esta apreciación.[31]

41. Es importante tener en cuenta que el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia Gmina Ryjewo que «si bien una declaración unívoca y explícita de la intención de afectar el bien a un uso económico, formulada en el momento de adquirirlo, puede bastar para concluir que el bien fue adquirido por un sujeto pasivo que actuaba como tal, la inexistencia de esa declaración no excluye que tal intención pueda manifestarse de manera implícita».[32] Como ya se ha mencionado en las presentes conclusiones, el Tribunal de Justicia interpretó así el concepto de «actividad económica» del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA en el marco del litigio que dio lugar a la sentencia Gmina Ryjewo, donde el derecho a deducir se solicitaba en relación con la modificación de la finalidad de un bien de inversión, de no económica a económica.[33] Dado que la denegación del derecho a deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho,[34] el principio establecido en dicha sentencia deberá aplicarse igualmente para determinar la existencia de la decisión de afectación. Coincido en este punto con la opinión que la Comisión expresa en el sentido de que esta interpretación es la única coherente con la acepción amplia del concepto de adquisición «en la condición de sujeto pasivo» establecido en la jurisprudencia.[35]

42. Así pues, lo que debe determinarse es si E y Z adquirieron o produjeron los bienes de inversión de que se trata con la intención, confirmada por datos objetivos, de desarrollar una actividad económica, por lo que actuaron como sujetos pasivos, a efectos de lo señalado en el artículo 9,

30 Sentencia de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), apartados 65 a 70. Véase también, por ejemplo, la sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), apartado 39, en referencia a la sentencia de 28 de julio de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), apartado 52 y jurisprudencia citada. Véanse asimismo las recientes sentencias de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283), apartados 32 a 34 y 49 a 51, y de 2 de julio de 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), apartados 37 y 38.

31 Sentencia de 22 de octubre de 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712), apartado 21, en referencia a la sentencia de 22 de marzo de 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163), apartados 40 y 41. Véase también, por ejemplo, la sentencia de 8 de marzo de 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136), apartado 29.

32 Sentencia de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), apartado 47.

33 Punto 30 de las presentes conclusiones.

34 Véase también el punto 58 de las presentes conclusiones.

35 Sentencia Gmina Ryjewo, apartado 54.

apartado 1, de la Directiva del IVA.[36] ¿Existe una relación directa e inmediata entre la operación en concreto por la que se soporta el IVA y la operación u operaciones en concreto por las que se repercute el IVA y que dan derecho a la deducción?[37]

43. Si bien corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar este extremo, no hay nada en los autos que indique la inexistencia de la relación exigida respecto a la construcción de la oficina en el caso del asunto E[38] o al sistema de energía fotovoltaica en el asunto Z, a la luz del contenido objetivo de las operaciones de que se trata[39] descritas en la resolución de remisión. El período transcurrido entre la adquisición de estos bienes y su uso en las actividades económicas de los sujetos pasivos fue relativamente corto. Tanto la oficina como el sistema de energía fotovoltaica eran bienes, por su naturaleza, aptos para tales fines.[40] Lo que es más importante, a efectos del litigio principal, es que la circunstancia de que la solicitud de deducción del impuesto soportado a la Administración tributaria no se hiciese de forma inmediata no es decisivo a fin de establecer si el derecho a la deducción existía en el momento de la adquisición, pese a que, con arreglo a la jurisprudencia del órgano jurisdiccional remitente, la invocación del derecho a la deducción constituya un sólido indicio de la afectación los bienes a la actividad económica.[41]

44. Así pues, que E no reflejase la oficina en sus declaraciones de impuestos provisionales no es un obstáculo en sí mismo para ejercer el derecho a deducir el impuesto soportado. Por otra parte, no existe en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia respaldo directo alguno a la exigencia del Derecho alemán de que el contribuyente que se encuentre en la situación de E o de Z presente una declaración activa de la existencia de una decisión de afectación en el momento de la adquisición, aun cuando la deducción del impuesto soportado se solicite *posteriormente* a la declaración del IVA correspondiente al período de adquisición de los bienes. A la luz de la sentencia Gmina Ryjewo, lo que se requiere son elementos que acrediten de manera objetiva la existencia de la decisión de afectación a fines empresariales, siendo dicha decisión necesaria a fin de determinar si el IVA es deducible en relación con los bienes de uso mixto.[42] La solicitud de la deducción hecha en la declaración del IVA correspondiente al período de adquisición puede probar la existencia de una decisión de afectación,[43] aunque ello no es, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, absolutamente obligatorio. Corresponde al órgano

36 Sentencia de 22 de octubre de 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712), apartado 23.

37 *Ibidem*, apartado 27, en referencia a la sentencia de 29 de octubre de 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665), apartado 57. Como observó el Tribunal de Justicia en su sentencia de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97), apartados 45 y 47 y jurisprudencia citada, «el criterio basado en la utilización del bien o del servicio para las necesidades de operaciones que forman parte de la actividad económica de la empresa difiere según se trate de la adquisición de un servicio o de un bien de inversión» (apartado 45). El derecho a la deducción nace en todo caso «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» (apartado 47). Véase también, sobre la existencia de la relación exigida, la sentencia de 8 de mayo de 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390), apartado 27 y jurisprudencia citada.

38 El asunto E es, en efecto, similar al examinado por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), en particular en su apartado 52.

39 Sentencia de 22 de octubre de 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712), apartado 29, en referencia a la sentencia de 21 de febrero de 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99), apartados 22, 23 y 33.

40 En lo que respecta a la construcción de la oficina y a la adquisición del sistema de energía fotovoltaica, no se desprende de los autos que E o Z actuaran a título particular. Véase, por ejemplo, la sentencia de 9 de julio de 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456), apartado 21 y jurisprudencia citada.

41 Sentencias del Bundesfinanzhof en BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, apartado 23, y en BFH/NV 2013, 266, apartado 37; auto del Bundesfinanzhof de 20 de septiembre de 2012, VB 109/11, BFH/NV 2013, 98, apartado 3.

42 Debe señalarse, no obstante, que las normas en materia probatoria de los Estados miembros no podrán menoscabar la eficacia del Derecho de la Unión y deberán respetar los derechos garantizados por ese ordenamiento jurídico, y en especial por la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea. Véase, por ejemplo, la sentencia de 4 de junio de 2020, C. F. (Inspección fiscal) (C-430/19, EU:C:2020:429), apartado 45, en referencia a la sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861), apartado 37.

43 Como señala en sus observaciones escritas la República Federal de Alemania, el Tribunal de Justicia así lo declaró en su sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315), apartado 26.

jurisdiccional remitente establecer si los planes de uso efectivo de la oficina en el asunto E y la factura de 11 de septiembre de 2014 por la entrega e instalación del sistema de energía fotovoltaica en el asunto Z constituían elementos suficientes para acreditar de manera objetiva la existencia de una decisión de afectación, junto con todos los demás hechos pertinentes de los que dispone.

45. Este enfoque también respeta los fundamentos de las normas del IVA en materia de regularizaciones y deducciones. Debe subrayarse que «los períodos de regularización de las deducciones, como tales, no afectan en absoluto al nacimiento del derecho a deducir el IVA […], derecho que […] solo está determinado por la condición en que actúa un particular en el momento de adquirir el bien de que se trate». [44] La finalidad del sistema de regularización de las deducciones es garantizar la exactitud de estas y, en consecuencia, la neutralidad de la carga fiscal. [45] En efecto, es jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que las formas de ejercicio del derecho a deducción son exigencias o requisitos de naturaleza formal. [46]

46. Por último, como ya se ha mencionado en el punto 21 de las presentes conclusiones, se han expresado dudas acerca de si Z actuaba en calidad de empresario en el momento de adquirir el sistema de energía fotovoltaica, al tiempo que se ha cuestionado el derecho de Z a la deducción a la luz de la sentencia Gmina Ryjewo. Sin embargo, el sistema de energía fotovoltaica se usó, al menos en parte, en las operaciones de Z sujetas al impuesto y por las que se repercute el IVA, se acometió la inversión con el fin de ejercer la actividad económica, y la deducción se refería a las operaciones previstas por Z (punto 37 *supra*). Además, la sentencia Gmina Ryjewo, lejos de aportar indicios que limitaran las posibilidades de considerar a Z «sujeto pasivo», respalda una interpretación amplia del concepto de «sujeto pasivo». [47]

47. En conclusión, si bien corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar este extremo a la luz de los principios jurídicos expuestos anteriormente, parece que E dispondría del derecho a una deducción parcial del impuesto soportado en relación con la adquisición de la oficina de que se trata, al igual que Z en el caso de la adquisición del sistema de energía fotovoltaica.

B. Decisión de afectación reconocible como requisito material o formal y plazo de caducidad para su comunicación a la Administración tributaria

1. Decisión de afectación reconocible

48. Conforme a reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las autoridades fiscales de los Estados miembros deben disponer de los datos necesarios para comprobar que concurren los requisitos materiales que generan el derecho a la deducción del impuesto soportado en el caso concreto, pese a cualquier incumplimiento de los requisitos formales que se imputen. [48] Como ya se ha expuesto *supra*, la decisión de afectación es esencial para determinar la existencia del derecho a deducir. No se trata de un mero requisito formal con fines de control. [49] Tampoco de

[44] Sentencia de 22 de octubre de 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712), apartado 36, en referencia a la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315), apartados 8 y 20.

[45] Véase, por ejemplo, la sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), apartado 26.

[46] Véase, por ejemplo, la sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), apartado 40.

[47] Sentencia de 25 de julio de 2018 (C-140/17, EU:C:2018:595), apartados 54 y 55.

[48] Sentencia de 7 de marzo de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), apartado 38.

[49] Véase la sentencia de 7 de marzo de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), apartado 32.

una obligación relativa a la contabilidad y la declaración.[50] Por el contrario, la inexistencia de decisión de afectación reconocible impide la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales,[51] ya que es la propia decisión de afectación lo que determina la posibilidad de deducir el impuesto soportado en relación con bienes de uso mixto y el alcance de dicha deducción.

49. Por lo tanto, como alega el Finanzamt N en sus observaciones escritas, la existencia de una decisión de afectación reconocible es un requisito material, si bien debe subrayarse que la deducción del impuesto soportado en el período de la declaración del IVA correspondiente a la adquisición pertinente es solo un elemento más, aunque potencialmente decisivo, que acredita la existencia de la decisión de afectación.[52] Del mismo modo, la ausencia de tal declaración no excluye absolutamente la existencia de una decisión de afectación.

2. Plazo de comunicación de la decisión de afectación

50. La Administración tributaria debe disponer de los datos necesarios para acreditar que se cumplen los requisitos materiales del derecho a la deducción del IVA soportado, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.[53] Cuando la Administración tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de las operaciones de que se trate, no puede imponer, respecto al derecho de dicho sujeto pasivo de deducir el impuesto, requisitos suplementarios que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho.[54]

51. Se plantea, por tanto, la cuestión de si la imposición del plazo de caducidad controvertido, la consiguiente pérdida del derecho a deducción derivada de la jurisprudencia del órgano jurisdiccional remitente y la presunción en la jurisprudencia del órgano jurisdiccional remitente de afectación al patrimonio privado a falta de pruebas de afectación a la actividad empresarial constituyen requisitos suplementarios que tienen ese efecto.

52. Como resulta del tenor de los artículos 167 y 179 de la Directiva del IVA, el derecho a deducir se ejerce, en principio, durante el mismo período en el que se originó, es decir, en el momento en que el impuesto resulta exigible.[55] Sin embargo, en virtud de los artículos 180 y 182 de la Directiva del IVA, un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a la deducción más allá de este período, sin perjuicio de la observancia de las condiciones y normas de desarrollo establecidas en la normativa nacional.[56]

50 *Ibidem*, apartado 34.

51 *Ibidem*, apartado 35, en referencia a la sentencia de 28 de julio de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), apartado 46.

52 Punto 44 de las presentes conclusiones.

53 Sentencia de 12 de septiembre de 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703), apartado 43.

54 Sentencia de 7 de agosto de 2018, TGE Gas Engineering (C-16/17, EU:C:2018:647), apartado 46 y jurisprudencia citada. Véase, en sentido similar, por ejemplo, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), apartado 42 y jurisprudencia citada.

55 Sentencia de 28 de julio de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), apartado 31.

56 *Ibidem*, apartado 32 y jurisprudencia citada. En la sentencia de 27 de marzo de 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254), apartado [32], el Tribunal de Justicia observó que «el artículo 187 de [la Directiva del IVA] describe varios tipos de regularización de la deducción del IVA por cuanto se refiere a los bienes de inversión. En particular, del citado artículo 187, apartado 1, resulta que, en lo que concierne a estos bienes, la regularización se practicará durante un período de cinco años, período que podrá prorrogarse hasta veinte años por lo que respecta a los bienes inmuebles de inversión».

53. Según jurisprudencia reiterada, la imposición por los Estados miembros de plazos de deducción del IVA soportado se acepta en el Derecho de la Unión en aras de la seguridad jurídica, a condición de que se respeten los principios de equivalencia y efectividad.[57] Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si el plazo establecido del 31 de mayo de 2015, en relación con la declaración anual del IVA de 2014, para la comunicación de la decisión de afectación, que es, en la práctica, un plazo para el ejercicio del derecho a deducir el impuesto soportado, respeta los principios de equivalencia y de efectividad.

54. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en lo que respecta al principio de efectividad es necesario tener en cuenta la duración total del plazo de caducidad, debiendo los órganos jurisdiccionales de los Estados miembros comprobar si dicho plazo no hace excesivamente difícil o imposible en la práctica el ejercicio de ese derecho.[58]

55. En ausencia de la pérdida total en la legislación de los Estados miembros del derecho a deducir el impuesto soportado por no haber comunicado a las autoridades tributarias, antes del 31 de mayo de 2015, los elementos que acrediten de manera objetiva la existencia de la decisión de afectación, el plazo controvertido no parece objetable desde el punto de vista del Derecho de la Unión.[59]

56. No obstante, es también jurisprudencia consolidada que el hecho de sancionar la inobservancia por el sujeto pasivo de obligaciones de contabilidad y de declaración con la denegación del derecho a deducir va más allá de lo necesario para lograr el objetivo de asegurar la correcta ejecución de tales obligaciones, toda vez que el Derecho de la Unión no impide que los Estados miembros impongan, en su caso, una multa o una sanción pecuniaria proporcionada a la gravedad de la infracción,[60] como alternativas proporcionadas a la anulación del derecho de deducción.

57. En definitiva, la actuación del Estado miembro no debe suponer un perjuicio excesivo al principio de neutralidad del IVA.[61] Más concretamente, cuando no se plantea ningún problema de fraude ni perjuicios a la Hacienda Pública del Estado, el Tribunal de Justicia ha declarado que, habida cuenta del lugar preponderante que ocupa el derecho a deducir en el sistema común del IVA, la pérdida del derecho a la deducción si el impuesto se declara fuera de plazo parece

[57] *Ibidem*, apartados 33 a 38 y jurisprudencia citada. Véanse también, por ejemplo, las sentencias de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283), apartado 38, y de 2 de julio de 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), apartado 32.

[58] Sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), apartados 52 y 58; y de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283), apartados 38 y 41. Véase también, por ejemplo, la sentencia de 2 de julio de 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), apartado 32.

[59] Sin perjuicio del principio según el cual las normas sobre plazos de caducidad de los Estados miembros «no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA». Véase la sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204), apartado 48.

[60] Sentencia de 12 de septiembre de 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703), apartado 37, en referencia a las sentencias de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), apartado 63, y de 7 de marzo de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), apartado 34. Véase también, por ejemplo, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), apartados 47 y 48.

[61] Sentencia de 8 de mayo de 2019, EN. SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), apartado 33.

desproporcionada.[62] El pago con retraso no puede, *per se*, equipararse a un fraude.[63] En tales circunstancias, son respuestas adecuadas una sanción administrativa[64] o el abono de intereses de demora.[65]

58. El Tribunal de Justicia ha declarado además que, dado que la denegación del derecho a deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, corresponde a las autoridades tributarias competentes acreditar de forma suficiente en Derecho que se cumplen los datos objetivos que prueban la existencia de un fraude o de un abuso. Incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar a continuación si las autoridades tributarias han demostrado la existencia de tales datos objetivos.[66] Tales datos objetivos no constan en autos.

59. La situación sería diferente si el incumplimiento del plazo del 31 de mayo de 2015 supusiera que no se pudiera cumplir el requisito material de los elementos que acreditan de manera objetiva la existencia de afectación parcial al patrimonio empresarial.[67] No obstante, si la comunicación de la decisión de afectación, a través de elementos suficientes que acrediten su existencia objetiva, se recibió por la Administración tributaria el 28 de septiembre de 2016 en el asunto E, y el 29 de febrero de 2016 en el asunto Z, es perfectamente posible que se cumplieran los requisitos formales para la deducción del IVA.[68] Además, los retrasos tanto de E como de Z no son imposibles de afrontar desde el punto de vista administrativo. La solicitud de E de deducción del impuesto soportado se recibió por parte de la Oficina Tributaria el 28 de septiembre de 2016, es decir, dieciséis meses después del vencimiento del plazo del 31 de mayo de 2015, mientras que Z presentó la declaración del impuesto sobre el volumen de negocios el 29 de febrero de 2016, nueve meses después del vencimiento del plazo del 31 de mayo de 2015.

60. Cabe, en aras de la exhaustividad, añadir que las dudas relativas a la observancia del principio de proporcionalidad, y la excesiva repercusión en el principio de neutralidad, podrían plantearse también con respecto a la jurisprudencia del órgano jurisdiccional remitente, mencionada en el punto 14 de las presentes conclusiones, en el sentido de que una prórroga del plazo de presentación de las cuentas anuales no amplía el plazo de comunicación de la decisión de afectación con respecto a los bienes de uso mixto. También podría cuestionarse por referencia al principio de equivalencia.

62 Sentencia de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), apartados 65 a 70. Véase, asimismo, la sentencia de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283), apartado 51. Véase la sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), apartado 43.

63 Sentencia de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), apartado 74. Véase asimismo la sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775), apartado 56, en la que el Tribunal de Justicia declaró que, si bien «la falta de presentación de las declaraciones tributarias legalmente establecidas puede considerarse un indicio de fraude, no prueba de manera irrefutable la existencia de un fraude del IVA».

64 Sentencia de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283), apartado 49.

65 Sentencia de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), apartado 75.

66 Sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), apartado 39, en referencia a la sentencia de 28 de julio de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), apartado 52.

67 Incumbe al sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA probar que cumple los requisitos previstos para tener derecho a ella. Las autoridades tributarias pueden, por consiguiente, exigir al propio sujeto pasivo que presente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si procede conceder la deducción solicitada. Véase la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), apartado 46 y jurisprudencia citada.

68 Situación distinta a la examinada en mis conclusiones presentadas en el asunto Vădan (C-664/16, EU:C:2018:346; véase en particular el punto 80), en el que el incumplimiento del requisito de la conservación de las facturas impedía la aportación de la prueba cierta del cumplimiento de los requisitos materiales.

V. Respuestas a las cuestiones prejudiciales

61. He llegado a la conclusión de que, en las circunstancias del litigio principal, el artículo 168, letra a), en relación con el artículo 167, de la Directiva del IVA se opone a una jurisprudencia nacional según la cual el derecho a deducción queda excluido cuando existe libertad de afectación al percibir una prestación pero, hasta la expiración del plazo legal de presentación de la declaración anual del IVA, no se ha tomado ninguna decisión relativa a la afectación que sea reconocible por la Administración tributaria. El mismo razonamiento debe ser igualmente válido en el caso de una presunción de afectación de bienes de uso mixto a fines privados cuando la sanción es, igualmente, la pérdida del derecho a la deducción.

62. Según jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, el derecho a deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que tales actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA. [69]

63. Con arreglo al artículo 273 de la Directiva del IVA, los Estados miembros pueden establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, aunque tales medidas deben respetar el principio de proporcionalidad y el principio de neutralidad fiscal [70] y no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA. [71]

64. Por último, dado que lo que se plantea, primordialmente, en la resolución de remisión es la posible incompatibilidad de la jurisprudencia del órgano jurisdiccional remitente con los principios pertinentes del Derecho de la Unión, debe recordarse que la exigencia de una interpretación conforme incluye la obligación de los órganos jurisdiccionales nacionales de modificar, en su caso, una jurisprudencia ya establecida si esta se basa en una interpretación del Derecho nacional incompatible con el Derecho de la Unión. [72]

VI. Conclusión

65. En consecuencia, propongo las siguientes respuestas a las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania):

«1. En las circunstancias del litigio principal, el artículo 168, letra a), en relación con el artículo 167, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2009/162/UE del Consejo, se opone a una jurisprudencia nacional según la cual el derecho a deducción queda excluido cuando existe libertad de afectación al percibir una

[69] Véase la sentencia de 26 de abril de 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), apartados 42 y 43 y jurisprudencia citada. Véanse también, por ejemplo, las sentencias de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), apartados 37 a 39; de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283), apartados 32 a 34, y de 21 de noviembre de 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932), apartados 39 a 40.

[70] Sentencia de 21 de noviembre de 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932), apartado 35 y jurisprudencia citada.

[71] Sentencia de 28 de julio de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), apartado 49 y jurisprudencia citada.

[72] Por ejemplo, sentencia de 4 de marzo de 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148), apartado 60 y jurisprudencia citada.

prestación pero, hasta la expiración del plazo legal de presentación de la declaración anual del IVA, no se ha tomado ninguna decisión relativa a la afectación que sea reconocible por la Administración tributaria.

2. En las circunstancias del litigio principal, el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2009/162, se opone a una jurisprudencia nacional según la cual se considera o se presume que existe una afectación a fines privados a falta, o al menos cuando existe insuficiencia, de indicios de afectación a la empresa.»