Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 14 de octubre de 2021 *

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 167, 168, letra a), 250 y 252 — Deducción del impuesto soportado — Bien inmueble — Estancia dedicada a oficina — Instalación fotovoltaica — Decisión de afectación que da derecho a deducir — Comunicación de la decisión de afectación — Plazo de caducidad para el ejercicio del derecho a deducir — Presunción de afectación al patrimonio privado del sujeto pasivo a falta de comunicación de la decisión de afectación — Principio de neutralidad — Principio de seguridad jurídica — Principios de equivalencia y proporcionalidad»

En los asuntos acumulados C-45/20 y C-46/20,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resoluciones de 18 de septiembre de 2019, recibidas en el Tribunal de Justicia el 29 de enero de 2020, en los procedimientos sustanciados entre

E

y

Finanzamt N (asunto C-45/20),

y entre

Z

y

Finanzamt G (asunto C-46/20),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por la Sra. A. Prechal (Ponente), Presidenta de la Sala Segunda, en funciones de Presidenta de la Sala Octava, y los Sres. J. Passer y N. Wahl, Jueces;

Abogado General: Sr. E. Tanchev;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

* Lengua de procedimiento: alemán.

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de E, por el Sr. H. Weiss, Rechtsanwalt;

– en nombre del Finanzamt N, por la Sra. B. Krimmel, en calidad de agente;

– en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. J. Möller y por las Sras. S. Eisenberg y S. Heimerl, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. J. Jokubauskaitė y el Sr. R. Pethke, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de mayo de 2021;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación de los artículos 167 y 168, apartado a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009 (DO 2010, L 10, p. 14) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Estas peticiones se presentaron en el marco de dos litigios sustanciados entre, en el asunto C-45/20, E y el Finanzamt N (Delegación de Hacienda de N, Alemania) y, en el asunto C-46/20, Z y el Finanzamt G (Delegación de Hacienda de G, Alemania), en relación con la denegación por parte de dichas Administraciones tributarias de deducciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA) practicadas por E y Z, por entender que no existía ninguna decisión sobre la afectación de los bienes que resultara reconocible para la Administración tributaria antes del vencimiento del plazo legal de presentación de la declaración anual del impuesto sobre el volumen de negocios.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 A tenor del artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[…]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[…]».

4 El artículo 9, apartado 1, de la mencionada Directiva establece lo siguiente:

«Serán considerados "sujetos pasivos" quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas "actividades económicas" todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5 El artículo 63 de la misma Directiva dispone lo siguiente:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.»

6 A tenor del artículo 167 de la referida Directiva, «el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible».

7 El artículo 168 de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

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

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[…]».

8 El artículo 168 *bis* de la Directiva dispone lo siguiente:

«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.

2. Los Estados miembros podrán aplicar también el apartado 1 en relación con el IVA a los gastos relacionados con otros bienes que formen parte del patrimonio de la empresa.»

9 El artículo 179, párrafo primero, de la misma Directiva es del tenor siguiente:

«La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el artículo 178, en el curso del mismo período impositivo.»

10 Con arreglo a los artículos 180 y 182 de la referida Directiva, los Estados miembros podrán autorizar a un sujeto pasivo a proceder a una deducción que no se haya efectuado conforme a sus artículos 178 y 179. En tal caso, determinarán sus condiciones de aplicación y normas de desarrollo.

11 El artículo 250, apartado 1, de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

«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.»

12 El artículo 252 de la citada Directiva dispone lo siguiente:

«1. La declaración de IVA deberá presentarse dentro de un plazo que fijarán los Estados miembros. Este plazo no podrá exceder en más de dos meses al vencimiento de cada período impositivo.

2. El período impositivo se fijará por los Estados miembros en uno, dos o tres meses.

No obstante, los Estados miembros pueden establecer períodos diferentes que, en ningún caso, podrán exceder de un año.»

13 Según el artículo 261, apartado 1, de la misma Directiva:

«Los Estados miembros podrán exigir al sujeto pasivo que presente una declaración que incluya todos los datos mencionados en los artículos 250 y 251, relativa al conjunto de las operaciones efectuadas el año anterior. Esta declaración deberá incluir también todos los elementos necesarios para efectuar las posibles regularizaciones.»

14 A tenor del artículo 273 de la referida Directiva:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición [de] que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3.»

Derecho alemán

15 Según el artículo 15 (titulado «Deducción del impuesto soportado») de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios o UStG), de 21 de febrero de 2005 (BGBl. 2005 I, p. 386), en la redacción aplicable a los litigios principales:

«(1) . El empresario podrá deducir como cuotas del impuesto soportado:

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

[…]

La entrega, la importación o la adquisición intracomunitaria de bienes utilizados por el empresario en menos de un 10 % para las necesidades de su empresa no se considerarán realizadas para la empresa.

[…]

1b. Cuando el empresario utilice un bien inmueble tanto a efectos de las actividades de su empresa como con fines distintos de los de su empresa, o para el uso privado de su personal, el impuesto sobre las entregas, la importación o la adquisición intracomunitaria y sobre todas las demás prestaciones de servicios relacionadas con dicho bien inmueble se podrá deducir en la medida en que respondan a la utilización de dicho bien inmueble a efectos de las actividades de la empresa. […]»

16 El artículo 18 (titulado «Procedimiento tributario») de dicha Ley establece lo siguiente en su apartado 3:

«El empresario deberá presentar […] 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). […]»

17 El artículo 149 (titulado «Presentación de declaraciones tributarias») de la Abgabenordnung (Ley General Tributaria, BGBl. 2002 I, p. 3866), en la redacción aplicable a los litigios principales (en lo sucesivo, «AO»), dispone lo siguiente:

«1) Las leyes tributarias determinarán qué personas están obligadas a presentar declaraciones tributarias. […]

2) Salvo disposición en contrario en la legislación tributaria, las declaraciones tributarias que correspondan al año natural o a un momento determinado por ley se presentarán, a más tardar, en los cinco meses siguientes. […]»

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

18 Los hechos del asunto C-45/20 pueden resumirse de la manera siguiente: E explota un negocio de construcción de andamios. En 2014 encargó a un estudio de arquitectos los planos constructivos de una vivienda unifamiliar. Dichos planos indicaban que la vivienda tendría en total una

superficie útil de 149,75 m^2 e incluiría en la planta baja una estancia denominada «oficina», de 16,57 m^2. Las facturas emitidas por la construcción de la vivienda corresponden al período comprendido entre octubre de 2014 y noviembre de 2015.

19 En su declaración anual del impuesto sobre el volumen de negocios de 2015 (recibida por la Delegación de Hacienda de N el 28 de septiembre de 2016), E solicitó por primera vez la deducción de la cuota tributaria soportada por la construcción de la mencionada oficina. A raíz de una inspección, la Delegación de Hacienda de N denegó dicha deducción. Se desestimaron el recurso administrativo que E presentó contra dicha denegación y el recurso contencioso-administrativo subsiguiente que interpuso ante el Sächsisches Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario de Sajonia, Alemania). Ese tribunal motivó su resolución indicando, en esencia, que la afectación del bien en cuestión al patrimonio de la empresa tuvo lugar después del 31 de mayo de 2016, que es cuando venció el plazo de presentación de la declaración anual del impuesto sobre el volumen de negocios del ejercicio 2015 con arreglo al artículo 149, apartado 2, del AO.

20 Por lo que respecta a los hechos del asunto C-46/20, procede considerar los siguientes: Z adquirió en 2014 una instalación fotovoltaica; de la electricidad que generaba, Z consumía una parte y revendía otra a un proveedor de energía. El contrato de reventa de electricidad que ambos celebraron ese mismo año contemplaba una remuneración, sobre la que recaía el impuesto sobre el volumen de negocios. El 29 de febrero de 2016, Z presentó ante la Delegación de Hacienda de G su declaración del impuesto sobre el volumen de negocios del ejercicio 2014. En ella, Z dedujo por primera vez una serie de importes, que en lo esencial coincidían con la cuota del impuesto soportado, la cual figuraba en una factura de fecha 11 de septiembre de 2014, expedida por la entrega e instalación del sistema fotovoltaico. A raíz de una inspección, la Delegación de Hacienda de G denegó la deducción, al entender que hasta el 31 de mayo de 2015 Z no había adoptado una decisión sobre la afectación del bien al patrimonio de su empresa, siendo esa la fecha en que venció el plazo de presentación de la declaración anual del impuesto sobre el volumen de negocios según lo establecido por el artículo 149, apartado 2, del AO. Se desestimaron el recurso administrativo que Z presentó contra dicha denegación y el recurso contencioso-administrativo subsiguiente que interpuso ante el Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal de lo Tributario de Baden-Wurtemberg, Alemania).

21 E y Z interpusieron sendos recursos de casación ante el tribunal remitente, que es el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), en los que ambos sostienen, en esencia, que las autoridades tributarias tenían obligación de tomar en consideración factores que ponen de manifiesto su decisión de afectar al patrimonio de sus empresas respectivas bienes que son objeto de uso mixto, como pueden ser planes constructivos que indican que una estancia se utilizará como oficina o la utilización efectiva de bienes a efectos de las actividades de dichas empresas. E y Z alegan asimismo que, a la vista de la doctrina que se desprende de la sentencia de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), no puede mantenerse el requisito que había fijado el tribunal remitente en su jurisprudencia en el sentido de que debieran comunicarse en el plazo establecido en el artículo 149, apartado 2, del AO los factores que pongan de manifiesto la decisión de afectar activos de uso mixto al patrimonio de la empresa.

22 De conformidad con su jurisprudencia, el tribunal remitente entiende que, a la luz del Derecho nacional, los recursos de casación de E y de Z carecen de fundamento, ya que los factores que ponen de manifiesto la decisión de afectar parcialmente el inmueble de E o la instalación fotovoltaica de Z al patrimonio de sus empresas no se comunicaron a las Delegaciones de Hacienda respectivas antes de que venciera el plazo fijado por el artículo 149, apartado 2, del AO

para la presentación de la declaración anual del impuesto sobre el volumen de negocios. Pues bien, de conformidad con los criterios desarrollados en la jurisprudencia de dicho tribunal, la deducción tributaria que de esa afectación resulta es admisible únicamente si la comunicación tuvo lugar dentro del plazo mencionado.

23 No obstante, el tribunal remitente se plantea si su interpretación del Derecho nacional es compatible con el Derecho de la Unión y, concretamente, con la sentencia de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595).

24 En primer lugar, el tribunal remitente se pregunta si, habida cuenta de que en el Derecho de la Unión no hay normas que especifiquen el modo de adopción y el momento de la comunicación de los factores que ponen de manifiesto que se ha producido la decisión de afectar un bien al patrimonio de la empresa, los Estados miembros pueden exigir que dicha decisión se comunique en un plazo de caducidad relativamente corto como es el contemplado en el artículo 149, apartado 2, del AO.

25 A juicio del tribunal remitente, la compatibilidad de ese requisito con el Derecho de la Unión quizás podría apoyarse en que el ejercicio del derecho a optar por afectar un bien al patrimonio empresarial se refiere a un requisito de fondo del derecho a deducir. Además, arguye que, habida cuenta tanto de la laguna que al respecto crea la Directiva del IVA como del principio de seguridad jurídica, está justificado que los Estados miembros impongan plazos para la comunicación de los factores que ponen de manifiesto la decisión de afectar el bien. Por otra parte, considera que el establecimiento de esos plazos está comprendido en el ámbito de competencias que el título XI de la Directiva del IVA confiere a los Estados miembros en lo que atañe a la fijación de requisitos formales para ejercitar el derecho a deducir.

26 No obstante, el tribunal remitente estima que, aunque las circunstancias de hecho en que se dictó la sentencia de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), difieren de las de los presentes asuntos acumulados, en aquella sentencia el Tribunal de Justicia expuso varios indicios que permiten dilucidar si el sujeto pasivo actuaba como tal y que no siempre pueden ponerse en conocimiento de las autoridades tributarias competentes en un plazo relativamente corto. Además, según el tribunal remitente, de la mencionada sentencia cabe deducir que va en contra del principio de neutralidad exigir que la decisión sobre la afectación se produzca en un plazo relativamente corto.

27 En segundo lugar, el tribunal remitente se plantea las consecuencias de incumplir el referido plazo. A su juicio, cabe sostener que no es posible acreditar la afectación de un bien al patrimonio de la empresa si no existen indicios de que el sujeto pasivo ha optado por dicha afectación que resulten reconocibles para la Administración tributaria. Entiende que, de ese modo, existe la presunción de que todos los bienes que el sujeto pasivo no haya afectado expresamente al patrimonio de su empresa se asimilarán a su patrimonio privado. Sin embargo, destaca asimismo que, según se desprende de la sentencia de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), la falta de una declaración sobre la afectación no supone que esa intención no pueda manifestarse de manera implícita y que, para valorar si el interesado actuaba como sujeto pasivo, debe utilizarse una acepción amplia del concepto. Para el tribunal remitente, de acuerdo con lo anterior, puede decirse que existe una presunción de «adquisición en condición de sujeto pasivo» cuando el empresario adquiere un bien que, por su naturaleza, puede utilizarse, en principio, a efectos de las actividades de la empresa, pero no lo ha afectado exclusivamente a esta.

28 Así las cosas, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) acordó suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes, cuya redacción es idéntica en ambos asuntos acumulados:

«1) ¿Se opone el artículo 168, letra a), en relación con el artículo 167, de la [Directiva del IVA] 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 impuesto sobre el volumen de negocios, 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 del IVA] 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

29 Mediante sus dos cuestiones, que han de examinarse conjuntamente, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, en relación con su artículo 167, debe interpretarse en el sentido de que se opone a disposiciones nacionales a las que un tribunal nacional les da la interpretación de que, cuando el sujeto pasivo tenga libertad para afectar un bien al patrimonio de su empresa y no haya hecho lo necesario mediante una decisión expresa o mediante suficientes indicios, a más tardar al vencer el plazo legal de presentación de la declaración anual del impuesto sobre el volumen de negocios, para que la Administración tributaria nacional competente esté en condiciones de constatar que se ha producido dicha afectación, esa Administración tributaria podrá considerar que el mencionado bien se ha afectado al patrimonio privado del sujeto pasivo y denegar el derecho a deducir la cuota del IVA soportado por él.

30 Para responder a esa cuestión prejudicial es preciso, en un primer momento, dilucidar los requisitos del derecho de los sujetos pasivos a decidir si afectan un bien determinado al patrimonio de su empresa y, en un segundo momento, analizar en qué condiciones puede denegar la Administración nacional competente la deducción basándose en que no se puso en conocimiento de esa Administración dicha opción a más tardar al vencer el plazo legal para presentar la declaración anual del impuesto sobre el volumen de negocios.

31 En primer lugar, por lo que respecta a los requisitos del derecho de los sujetos pasivos a decidir si afectan un bien determinado al patrimonio de su empresa, ha de recordarse que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA devengado o pagado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental inherente al sistema común del IVA, establecido por la legislación de la Unión [sentencia de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 32 y jurisprudencia citada]. Ese derecho, establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA, forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 39 y jurisprudencia citada).

32 El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo de la carga del IVA devengado o pagado en 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 dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA [sentencia de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 33 y jurisprudencia citada].

33 El derecho a la deducción del IVA está supeditado al respeto de los requisitos materiales y formales previstos por la Directiva del IVA [véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de marzo de 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 40, y de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 35 y jurisprudencia citada].

34 Los requisitos materiales del derecho a deducción son los que regulan el propio fundamento y el alcance de este derecho, como se establecen en el capítulo 1 del título X de la Directiva del IVA, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir» (sentencia de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 47 y jurisprudencia citada). Así pues, con arreglo al artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, los bienes respecto de los que el sujeto pasivo tenga intención de invocar el derecho a deducir deben haber sido adquiridos por este en esa condición en el momento de la adquisición. Además, es necesario que dichos bienes sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que hayan sido entregados por otro sujeto pasivo (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, apartado 40, y de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, apartado 34 y jurisprudencia citada). Además, el artículo 167 de la Directiva del IVA puntualiza que el derecho a deducir el IVA soportado nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, es decir, en el momento de la entrega de los bienes (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de octubre de 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, apartado 20 y jurisprudencia citada).

35 Los requisitos formales del derecho a deducir regulan las modalidades y el control del ejercicio de este, así como el buen funcionamiento del sistema del IVA, como las obligaciones relativas a la contabilidad, la facturación y la declaración [véanse, en este sentido, las sentencias de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 47, y de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 37 y jurisprudencia citada]. Así pues, los artículos 250, 252 y 261 de la Directiva del IVA, al establecer la obligación de que el sujeto pasivo presente declaraciones de IVA y reglamentar el Derecho de los Estados miembros por lo que respecta a los plazos de dicha presentación, están enumerando requisitos formales.

36 Esa distinción entre los requisitos materiales y los formales que regulan el derecho a deducir es importante, puesto que, según jurisprudencia reiterada, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 45 y jurisprudencia citada).

37 Por otra parte, ha de señalarse que, en el caso de bienes que puedan utilizarse al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados, el sujeto pasivo tiene derecho, a efectos del IVA, a decidir su afectación al patrimonio de su empresa. Entre dichos bienes están los de inversión, que, con arreglo al artículo 189, letra a), de la Directiva del IVA, pueden ser definidos por los

Estados miembros y que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, incluyen 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 que sean amortizados en el curso de varios ejercicios (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de marzo de 2019, Mydibel, C-201/18, EU:C:2019:254, apartado 23 y jurisprudencia citada).

38 Así pues, según jurisprudencia reiterada, en caso de utilización de un bien de inversión al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados, el sujeto pasivo tiene la posibilidad de optar, a efectos de la deducción del IVA, entre incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa, conservarlo enteramente en su patrimonio privado o integrarlo en su empresa solo en proporción a su utilización profesional efectiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de julio de 2005, Charles y Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, apartado 23, y de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, apartado 53 y jurisprudencia citada).

39 Si el sujeto pasivo opta por tratar los bienes de inversión utilizados al mismo tiempo para fines profesionales y para fines privados como bienes empresariales, el IVA soportado por la adquisición de dichos bienes es, en principio, deducible íntegra e inmediatamente (sentencia de 14 de julio de 2005, Charles y Charles-Tijmens, C-434/03, EU:C:2005:463, apartado 24 y jurisprudencia citada). No obstante, en el caso de los inmuebles, el artículo 168 *bis* de la Directiva del IVA precisa que la deducción del IVA sobre los gastos relacionados con ese patrimonio deberá efectuarse de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa.

40 Si el sujeto pasivo opta por solo integrar parcialmente en su empresa el bien de inversión, el IVA soportado por su adquisición será deducible, en principio, únicamente por la parte de su utilización efectiva para las necesidades de la empresa (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, EU:C:2012:97, apartado 56 y jurisprudencia citada).

41 Además, es preciso señalar que, al adquirir esos bienes, es la opción del sujeto pasivo de actuar en condición de tal, es decir, a los efectos del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, en el contexto de su actividad económica, lo que determina la aplicación del sistema del IVA y, por ende, del mecanismo de deducción (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de marzo de 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, apartados 39 y 40 y jurisprudencia citada). De ello se deduce que, como ha señalado el Abogado General en los puntos 48 y 49 de sus conclusiones, dicha opción es requisito material del derecho a deducir.

42 Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, si el sujeto pasivo actuaba o no como tal en el momento en que se le entregó un bien es una cuestión de hecho que corresponde acreditar al tribunal nacional competente, basándose para ello en factores objetivos y tras el examen de todos los datos del caso del que conoce (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, apartado 24, y de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, apartados 38 y 39 y jurisprudencia citada).

43 Para valorar si el sujeto pasivo actuaba en condición de tal al adquirir el bien, el Tribunal de Justicia ha puntualizado 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 (sentencia de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, apartado 47).

44 A diferencia de lo aducido por la Delegación de Hacienda de N, en nada afecta a la relevancia de la mencionada puntualización para asuntos como los litigios principales el hecho de que el Tribunal de Justicia la realizara en respuesta a una cuestión prejudicial planteada en un asunto que versaba sobre el derecho a regularizar deducciones de la cuota de IVA pagada en la adquisición de un inmueble por parte de un organismo público que estaba censado como sujeto pasivo. La puntualización se aplica a todos los casos de afectación de bienes a la actividad económica de sujetos pasivos, de conformidad con la acepción amplia que ha formulado el Tribunal de Justicia del concepto de adquisición «en la condición de sujeto pasivo» (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, apartado 54). Por tanto, la Directiva del IVA no supedita la concesión del derecho a deducir a que se haya adoptado y comunicado una decisión explícita sobre la afectación.

45 Entre los factores en los que la referida intención puede manifestarse de manera implícita están, en particular, la naturaleza de los bienes de que se trate, la condición en que actúe el interesado y el período transcurrido entre la adquisición del bien y su utilización para las actividades económicas del sujeto pasivo (sentencia de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, apartados 38, 49 y 50).

46 En cambio, carece en sí de importancia el hecho de que el bien de que se trate no se utilizara inmediatamente para operaciones gravadas, ya que la utilización que se haga de él determina únicamente la magnitud de la deducción inicial o de la eventual regularización posterior, pero no afecta al nacimiento del derecho a deducir (sentencia de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, apartado 51 y jurisprudencia citada).

47 Por tanto, en el caso de autos corresponderá al tribunal remitente valorar si de todos los datos de los litigios principales puede deducirse que tanto E como Z actuaban en condición de sujeto pasivo al adquirir los bienes de uso mixto que son controvertidos en dichos litigios, esto es, una oficina situada en un inmueble cuyo uso era, en lo esencial, privado y una instalación fotovoltaica utilizada parcialmente para fines privados, respectivamente, y si expresaron la intención de afectarlos a sus empresas respectivas.

48 A ese respecto, por lo que atañe a E, la afectación a oficina de una estancia de un tamaño razonable en los planos constructivos de una vivienda unifamiliar puede constituir un indicio de esa intención. Sin embargo, dado que una estancia a la que se denomine como tal en los planos constructivos de una vivienda unifamiliar no queda forzosamente afectada en la práctica al uso de la actividad económica del sujeto pasivo, será preciso que otros factores objetivos que acrediten dicho uso corroboren su voluntad de destinar dicha estancia a su empresa. En el caso de Z, el hecho de que durante el mismo año en que se hubiera adquirido e instalado el sistema fotovoltaico se celebrara un contrato de reventa de la electricidad generada por dicho sistema puede constituir un indicio de su afectación a una actividad económica, si es que las condiciones de dicha reventa responden a las que se ofrecen a los profesionales y no a los particulares.

49 Además, las deducciones del IVA practicadas por sujetos pasivos en sus declaraciones tributarias pueden acreditar la referida decisión sobre su afectación cuando son consecuencia de ella. Tales deducciones son asimismo indicio de que al adquirir el bien el sujeto pasivo tenía intención de afectarlo a su empresa. De ese modo, ya se ha declarado que, cuando en la declaración que presenta a las autoridades tributarias el sujeto pasivo deduce las cuotas de IVA que se devengaron al adquirir el bien, se presume que lo afectó a su empresa (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, apartado 26). En cambio, como ha señalado el Abogado General en los puntos 43 y 44 de sus conclusiones, el mero hecho

de que no se practicaran deducciones en la declaración provisional del IVA del período impositivo en que se hubiera adquirido el bien no permite concluir que el sujeto pasivo optó por no afectarlo a su empresa.

50 En segundo lugar, por lo que respecta a la obligación del sujeto pasivo de poner en conocimiento de la Administración tributaria su decisión sobre la afectación a más tardar al vencer el plazo legal para presentar la declaración anual del impuesto sobre el volumen de negocios, es decir, en el caso de autos, el 31 de mayo del año siguiente al de dicha decisión, es preciso recordar que, según el artículo 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA, el derecho a deducir se ejerce, en principio, durante el mismo período en el que se originó, es decir, con arreglo al artículo 167 de la Directiva del IVA, en el momento en que el impuesto resulta exigible [véase, en este sentido, la sentencia de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a la deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 41 y jurisprudencia citada].

51 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, aunque no haya ejercitado su derecho durante el período en el que nació este, siempre que se cumplan los requisitos y las reglas establecidos en la normativa nacional (véase la sentencia de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, apartado 37 y jurisprudencia citada).

52 Por otra parte, de conformidad con el artículo 250, apartado 1, de la Directiva del IVA, en relación con su artículo 252, la legislación nacional establecerá la obligación de que los sujetos pasivos presenten declaraciones de IVA que comprendan todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones que deban practicarse, respecto de períodos impositivos de una duración máxima de un año, y de que dicha presentación se produzca dentro de un plazo que no podrá exceder en dos meses el vencimiento de cada período impositivo.

53 Además, el artículo 261, apartado 1, de la Directiva permite a los Estados miembros exigir que los sujetos pasivos presenten declaraciones que incluyan todos los datos antes mencionados, en relación con el conjunto de las operaciones efectuadas el año anterior, sin fijar, no obstante, un plazo para la presentación de dichas declaraciones.

54 A la vista de esas disposiciones, la Directiva del IVA no obsta a obligaciones que, como las aplicables al caso de autos, suponen que los sujetos pasivos deban poner en conocimiento de la Administración tributaria su decisión de afectar bienes de inversión al patrimonio de sus empresas respectivas, procediendo a las correspondientes deducciones en las declaraciones provisionales del IVA y declaraciones anuales del impuesto sobre el volumen de negocios que tienen que presentarse ante dicha Administración a más tardar en los cinco meses siguientes al año en el que se hubiera adoptado tal decisión sobre la afectación.

55 Sin embargo, en relación con el hecho de que la jurisprudencia nacional sancione el incumplimiento del plazo que se da al sujeto pasivo para poner la referida decisión en conocimiento de la Administración tributaria, sea de manera explícita, sea de manera implícita pero clara, con la pérdida del derecho a deducir que para él se deriva de dicha decisión, es preciso señalar que, si bien la adopción de una decisión sobre la afectación es requisito material para ejercitar ese derecho, según se indica en el apartado 41 de la presente sentencia, su comunicación a la Administración tributaria no es más que un requisito formal. Pues bien, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, el incumplimiento de exigencias formales no puede implicar, en principio, la pérdida del derecho a deducir (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 45 y jurisprudencia citada).

56 Otra conclusión cabría en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 46 y jurisprudencia citada).

57 Además, con arreglo al artículo 273 de la Directiva del IVA, los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. Sin embargo, las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar en virtud de dicha disposición no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar tales objetivos. Por ello, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, apartado 38 y jurisprudencia citada). A tal respecto, ya se ha declarado que una sanción consistente en la denegación absoluta del derecho a deducir cuando el impuesto se paga fuera de plazo parece desproporcionada cuando no se pueden demostrar fraude alguno ni perjuicios a la Hacienda Pública del Estado (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartados 68 a 70).

58 En el presente asunto, sin perjuicio de que el tribunal remitente compruebe ese extremo, el incumplimiento por E y Z del plazo que se les daba para transmitir su decisión sobre la afectación no les impide aportar la prueba cierta de que adoptaron dicha decisión en el momento de la adquisición de los bienes de inversión que son controvertidos en los litigios principales. Además, no parece que el legislador alemán estableciera ese plazo con el fin de evitar comportamientos fraudulentos o abusivos.

59 No obstante, es asimismo jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia que la posibilidad de ejercitar el derecho a deducir sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que impide que pueda cuestionarse de forma indefinida la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria. Por consiguiente, un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que haya omitido solicitar la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Directiva del IVA, siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir (principio de efectividad) (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, apartado 38 y jurisprudencia citada).

60 En cuanto al cumplimiento del principio de equivalencia, resulta obligado señalar que el plazo previsto por la normativa nacional que es controvertido en los litigios principales corresponde al concedido a los contribuyentes para la presentación de declaraciones tributarias en general. Por consiguiente, sin perjuicio de que el tribunal remitente compruebe este extremo, esa normativa nacional no parece haber previsto en materia de IVA un régimen diferente que el aplicable en otras materias tributarias de Derecho interno.

61 Por lo que se refiere al respeto del principio de efectividad, no parece que, en sí mismo, el referido plazo haga imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio del derecho a deducir, dado que el artículo 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA establece que dicho derecho se

ejercerá, en principio, en el curso del mismo período impositivo en que se haya devengado (véase, por analogía, la sentencia de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 38).

62 No obstante, de conformidad con el principio de proporcionalidad, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permitan alcanzar eficazmente el objetivo que persigue la normativa nacional, causen el menor menoscabo a los principios establecidos por la legislación de la Unión, como el principio fundamental del derecho a la deducción del IVA (sentencia de 26 de abril de 2018, Zabrus Siret, C-81/17, EU:C:2018:283, apartado 50 y jurisprudencia citada).

63 Por consiguiente, es preciso que el tribunal remitente valore si el plazo de caducidad que es controvertido en los litigios principales, y que corresponde al fijado en el artículo 149, apartado 2, del AO para presentar la declaración anual del impuesto sobre el volumen de negocios, es decir, el 31 de mayo del año siguiente al de la decisión sobre la afectación, guarda proporción con el objetivo de garantizar el cumplimiento del principio de seguridad jurídica.

64 Procede tener en cuenta a ese respecto, por un lado, tanto la posibilidad de que las autoridades nacionales impongan a un sujeto pasivo negligente sanciones menos lesivas para el principio de neutralidad que la denegación completa del derecho a deducir (por ejemplo, sanciones administrativas pecuniarias) como el hecho de que, a primera vista, un plazo que venza más allá del 31 de mayo del año siguiente al de la decisión sobre la afectación no parezca incompatible con el cumplimiento del principio de seguridad jurídica y, por otro lado, el lugar preponderante que corresponde al derecho a deducir en el sistema común del IVA.

65 A la vista de todos los razonamientos anteriores, ha de contestarse a las cuestiones planteadas que el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, en relación con su artículo 167, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a disposiciones nacionales a las que un tribunal nacional les da la interpretación de que, cuando el sujeto pasivo tenga libertad para afectar un bien al patrimonio de su empresa y no haya hecho lo necesario mediante una decisión expresa o mediante suficientes indicios, a más tardar al vencer el plazo legal de presentación de la declaración anual del impuesto sobre el volumen de negocios, para que la Administración tributaria nacional competente esté en condiciones constatar que se ha producido dicha afectación, esa Administración tributaria podrá considerar que el mencionado bien se ha afectado al patrimonio privado del sujeto pasivo y denegar el derecho a deducir la cuota del IVA soportado por él, a menos que las normas jurídicas concretas de aplicación de la referida facultad revelen que no es conforme con el principio de proporcionalidad.

Costas

66 Dado que el procedimiento tiene, para las partes de los litigios principales, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes de los litigios principales no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

El artículo 168, letra a), de 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, de 22 de diciembre de 2009, en relación con el artículo 167 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada, debe interpretarse en el

sentido de que no se opone a disposiciones nacionales a las que un tribunal nacional les da la interpretación de que, cuando el sujeto pasivo tenga libertad para afectar un bien al patrimonio de su empresa y no haya hecho lo necesario mediante una decisión expresa o mediante suficientes indicios, a más tardar al vencer el plazo legal de presentación de la declaración anual del impuesto sobre el volumen de negocios, para que la Administración tributaria nacional competente esté en condiciones de constatar que se ha producido dicha afectación, esa Administración tributaria podrá considerar que el mencionado bien se ha afectado al patrimonio privado del sujeto pasivo y denegar el derecho a deducir la cuota del impuesto sobre el valor añadido soportado por él, a menos que las normas jurídicas concretas de aplicación de la referida facultad revelen que no es conforme con el principio de proporcionalidad.

Firmas