

Asunto C-46/20**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

29 de enero de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión:

18 de septiembre de 2019

Parte demandante y recurrente en casación:

Z

Parte demandada y recurrida en casación:

Finanzamt G (Oficina Tributaria de G)

Objeto del procedimiento principal

Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112 — Deducción del impuesto soportado — Derecho del sujeto pasivo a atribuir un bien de uso mixto a su patrimonio privado o a su empresa — Admisibilidad de un plazo de caducidad para la atribución a la empresa — Admisibilidad de una presunción de atribución al patrimonio privado debido a la insuficiencia de indicios en sentido contrario

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación del Derecho de la Unión, artículo 267 TFUE

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 atribución al percibir un bien si, hasta la expiración del plazo legal de presentación de la declaración anual del IVA, no se ha tomado ninguna decisión relativa a la atribución reconocible por la Administración tributaria?

- 2) ¿Se opone el artículo 168, letra 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, a una jurisprudencia nacional según la cual se considera o se presume que existe una atribución con fines privados a falta, o al menos insuficiencia, de indicios de una atribución a la empresa?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

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, especialmente sus artículos 167, 168, 168 *bis*, 179, 250, 252 y 273

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG»), especialmente sus artículos 15 y 16

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 El litigio versa sobre la deducción del impuesto sobre el volumen de negocios devengado en 2014, con motivo de la construcción de una instalación fotovoltaica. El demandante 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 de suministro celebrado en 2014 establecía una remuneración incrementada en el impuesto sobre el volumen de negocios. La deducción del impuesto soportado, practicada por primera vez por el demandante en su declaración anual de IVA de 2014, presentada fuera de plazo, fue rechazada por la demandada debido a la falta de atribución en plazo de la instalación fotovoltaica al patrimonio de la empresa. Ni el recurso administrativo ni el posterior recurso contencioso-administrativo prosperaron. Ahora conoce del asunto el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) como órgano jurisdiccional de casación.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

Observaciones preliminares

- 2 El artículo 15, apartado 1, primera frase, punto 1, primera frase, de la UStG establece que el empresario podrá deducir como cuotas soportadas el impuesto legalmente debido con motivo de entregas de bienes y otras prestaciones de servicios efectuadas a favor de su empresa por otros empresarios. Del impuesto deberán restarse las cuotas soportadas durante el período impositivo deducibles con arreglo al artículo 15 (artículo 16, apartado 2, primera frase, de la UStG).
- 3 En el mismo sentido, el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 señala que el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir del importe del impuesto del que es deudor las cuotas del IVA devengado o pagado 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, en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas. En virtud del artículo 167 de la Directiva 2006/112, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.
- 4 Al percibir un bien único que sea o vaya a ser utilizado de forma mixta, a saber, con fines profesionales y privados, la jurisprudencia del Bundesfinanzhof y del Tribunal de Justicia (véanse las sentencias de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315; de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, apartados 53 y siguientes, y de 9 de julio de 2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, apartado 20) confiere al empresario libertad de atribución. Podrá conservar el bien enteramente en su patrimonio privado, incluirlo en su totalidad en el patrimonio de su empresa o integrarlo en su empresa solo en proporción a su utilización profesional.

Apreciación del caso a la luz de la jurisprudencia nacional

- 5 Según la jurisprudencia nacional, la atribución total o parcial de un bien a la empresa requiere una decisión del sujeto pasivo documentada en el plano externo y en plazo. Dado que en el presente caso no se cumplen los criterios fijados por el Bundesfinanzhof y, en particular, el de la atribución reconocible por la Administración tributaria antes de la expiración del plazo de presentación de la declaración anual del IVA, no cabría una deducción del impuesto soportado.

Sobre la remisión al Tribunal de Justicia

- 6 Habida cuenta de la sentencia del Tribunal de Justicia de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595), resulta dudoso si los criterios desarrollados y aplicados hasta la fecha por el Bundesfinanzhof para el ejercicio de la libertad de atribución son compatibles con el Derecho de la Unión.

Sobre la primera cuestión prejudicial

- 7 La primera cuestión prejudicial tiene por objeto determinar si un Estado miembro puede establecer un plazo de caducidad para la atribución al patrimonio de la empresa. En la medida en que los principios enunciados en la sentencia de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595) sean aplicables al presente caso, la declaración anual de IVA de 2014, el uso profesional de la instalación fotovoltaica o la celebración de un contrato de suministro podrían considerarse como indicios suficientes de una afectación a la empresa.
- 8 a) Si bien es cierto que el Derecho de la Unión parte expresamente de una «atribución» de los bienes (véase el artículo 168 *bis*, apartado 1, de la Directiva 2006/112), no contiene sin embargo normas relativa a la naturaleza y la fecha de documentación de la «decisión de atribución» en el sentido de la jurisprudencia del Bundesfinanzhof o de la expresión «actuar como sujeto pasivo», utilizada de forma análoga por el Tribunal de Justicia (véanse, por ejemplo las sentencias de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, apartados 14 y 19, y de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, apartado 34).
- 9 b) En efecto, 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. En consecuencia, siempre que la Administración tributaria disponga de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, no puede imponer requisitos adicionales que puedan tener como efecto la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (sentencias de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 – Inwestycje Imobiliarius e Turisticos, C-516/14, EU:C:2016:690, apartados 37 y 42, y de 21 de noviembre de 2018, Vadan, C-664/16, EU:C:2018:933, apartado 41).
- 10 c) No obstante, en virtud de los artículos 167 y 179, apartado 1, de la Directiva 2006/112, los Estados miembros podrán exigir al sujeto pasivo que ejercite su derecho a deducir durante el período en el que nació ese derecho (sentencia de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 53). Por su parte, del artículo 250, apartado 1, de la Directiva 2006/112 se deduce que la declaración fiscal a presentar deberá incluir todos los datos necesarios de las deducciones a practicar. Entre ellos, deberá figurar la documentación relativa a la decisión de atribución adoptada en el momento de la adquisición o de la fabricación del bien, dado que esta es una condición para la deducción del IVA soportado.
- 11 Aparte del artículo 252 de la Directiva 2006/112, que ofrece a los Estados miembros la posibilidad de fijar plazos para la declaración de IVA, estos tienen, con carácter general, la posibilidad de adoptar medidas a fin de garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, de conformidad con el artículo 273 de la Directiva 2006/112. En particular, a falta de disposiciones del Derecho de la Unión sobre este aspecto, los Estados miembros son competentes para

establecer las sanciones que les parezcan adecuadas en caso de incumplimiento de los requisitos previstos en la legislación de la Unión para el ejercicio del derecho a deducir el IVA (véanse las sentencias de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 59, y de 8 de mayo de 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, apartado 38 y jurisprudencia citada). No obstante, están obligados a ejercer su competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios y, en particular, los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA (véanse las sentencias de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 49, y de 8 de mayo de 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, apartado 39).

- 12 d) A favor de la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la exigencia de una decisión de atribución puntual, cabe señalar que el ejercicio de la libertad de atribución en el momento de la percepción de la prestación constituye un requisito material. En efecto, una prestación solo es percibida por la empresa o el empresario solo actúa como sujeto pasivo si, en el momento de la adquisición, la prestación es percibida para la utilización (que se proyecte hacer) a los fines de una actividad duradera y a título oneroso (véanse las sentencias de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, apartado 15; de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, apartado 57, y de 22 de marzo de 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, apartado 39).
- 13 El hecho de que la decisión de atribución deba documentarse en el plano externo se justifica por su condición de hecho interno, por lo que esta no constituye, por tanto, un requisito formal para la deducción del IVA soportado. A este respecto, el Tribunal de Justicia subraya que la intención de ejercer una actividad económica debe venir confirmada por datos objetivos (sentencia de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, apartado 39).
- 14 e) El plazo de documentación establecido por la jurisprudencia del Bundesfinanzhof puede basarse, a la luz del Derecho de la Unión, en la potestad reglamentaria relativa a las exigencias formales para el ejercicio de la deducción del IVA que figura en el título XI de la Directiva 2006/112 (véase la sentencia de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartados 47 y siguientes). En este sentido cabe señalar la laguna normativa de que adolece el artículo 168, letra a), en relación con el artículo 167, de la Directiva 2006/112 respecto al ejercicio de la libertad de atribución.
- 15 aa) El Tribunal de Justicia ya ha declarado que, habida cuenta del silencio de la Directiva 2006/112 a este respecto, la determinación de los métodos y de los criterios de reparto del IVA soportado entre actividades económicas y actividades no económicas pertenece al ámbito de la facultad de apreciación de los Estados miembros (sentencia de 8 de mayo de 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, apartado 29). Asimismo, por lo que respecta a los medios destinados a alcanzar los objetivos establecidos en el artículo 273 de la Directiva 2006/112, los Estados miembros disponen de un

margen de apreciación (sentencia de 21 de noviembre de 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, apartado 35 y jurisprudencia citada).

- 16 bb) Además, por lo que respecta a la posibilidad, contemplada en el artículo 252 de la Directiva 2006/112, de fijar plazos, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que las normas que establecen un plazo de caducidad de dos años para ejercer el derecho a deducción son lícitas (sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartados 45 y siguientes, y de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartados 36 y siguientes). Lo mismo ha de suceder con el plazo de documentación de la decisión de atribución.
- 17 cc) Por otra parte, a favor de la conformidad con el Derecho de la Unión del plazo de atribución, cabe señalar que la posibilidad de ejercer el derecho a deducir sin limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica. En efecto, este principio exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria, no se pueda poner en discusión de forma indefinida (véanse las sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartado 44; de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 48, y de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartados 33).
- 18 f) No obstante, en su sentencia de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17 (EU:C:2018:595), apartados 38 y siguientes, el Tribunal de Justicia señala diversos indicios de una conducta del sujeto pasivo que da derecho a deducción del IVA, pero de los que la Administración tributaria no tiene necesariamente que tener un conocimiento puntual. Además, se subraya que la falta de una declaración explícita de atribución no excluye la deducción posterior del IVA (sentencia de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, apartado 47).
- 19 aa) Si bien la sentencia de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17 (EU:C:2018:595) no versaba sobre el nacimiento del derecho a deducción, sino sobre la regularización de la deducción del IVA soportado, en el apartado 34 el Tribunal de Justicia examina el «actuar como sujeto pasivo», requisito también necesario para la deducción del IVA.
- 20 bb) Por otra parte, es dudoso si las consideraciones hechas en la sentencia de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17 (EU:C:2018:595) son igualmente válidas en el caso de un empresario privado que dispone de un derecho de atribución, mientras que tal libertad no existe en el supuesto de una actividad no económica. Así ha interpretado, al menos hasta la fecha, el Bundesfinanzhof las consideraciones de los apartados 35 y siguientes de la sentencia de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Landen Tuinbouw Organisatie, C-51[5]/07 (EU:C:2009:88). Estas diferencias podrían oponerse a la aplicación de los criterios establecidos en la sentencia de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17 (EU:C:2018:595).

- 21 cc) Sin embargo, la exigencia del requisito de una decisión de atribución puntual podría vulnerar el principio de neutralidad. En efecto, si en el caso de los poderes públicos únicamente una decisión de atribución negativa impide la deducción del impuesto soportado, con respecto a un empresario individual privado no puede ser determinante una atribución puntual, en cualquier caso, en la medida en que no existan razones para tratar de modo diferente a los empresarios individuales y a los poderes públicos.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

- 22 La segunda cuestión prejudicial se refiere a las consecuencias jurídicas de un incumplimiento del plazo.
- 23 El Tribunal de Justicia precisó en el apartado 47 de la sentencia Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595): «No obstante, 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.» Por lo tanto, es dudoso si lo anterior es compatible con el principio según el cual no se puede considerar que exista una atribución a la empresa a falta de indicios (reconocibles por la Administración tributaria).
- 24 En opinión del Tribunal de Justicia, para apreciar la existencia de un actuar como sujeto pasivo es preciso partir de una acepción amplia y, en cada caso concreto, tener en cuenta los diversos indicios existentes (sentencia de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, apartados 47 y siguientes). En particular, a la vista de las conclusiones de la Abogada General, a las que se remitió el Tribunal de Justicia a este respecto (apartado 54), puede entenderse que existe una presunción de «adquisición en la condición de sujeto pasivo» cuando un empresario adquiere un bien que, en principio, puede ser también utilizado con fines profesionales, dada su naturaleza, y no se ha producido una atribución a título exclusivamente privado, porque de la falta de decisión voluntaria de la cuestión de la afectación no se deben derivar perjuicios.
- 25 Resulta dudoso si esto también es aplicable a un caso como el de autos, en el que una persona inicia su actividad económica con el bien adquirido y no ha estado registrada como sujeto pasivo del IVA por otros motivos (véase la sentencia de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, apartados 43 y 50).
- 26 A favor de una presunción general de una atribución al patrimonio de la empresa cabría señalar la finalidad de la libertad de atribución. En efecto, en virtud de esta libertad debe evitarse, por razones de neutralidad fiscal, que, en el caso de una explotación inicialmente para fines privados, pero posteriormente en gran medida profesional, subsista una carga del IVA derivada de la adquisición o de la fabricación del bien (sentencia de 23 de abril de 2009, Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, apartado 47).

- 27 En cualquier caso, una acepción tan amplia podría hacer descartar, en principio, la presunción de que un bien no atribuido debe ser entenderse afecto al ámbito privado.
- 28 Por otra parte, en contra de la presunta atribución al ámbito profesional a falta de indicios cabe señalar que la atribución constituye una libertad del sujeto pasivo que este debe ejercer, por lo que en cualquier caso se requiere una acción.
- 29 A favor de una igualdad de trato con el caso enjuiciado en el asunto C-45/20 cabe aducir que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, un particular que adquiere bienes para las necesidades de una actividad económica lo hace como sujeto pasivo (sentencia de 29 de abril de 2004, Faxworld, C-137/02, EU:C:2004:267, apartados 28 y 29) y que las actividades preparatorias deben ser imputadas a las actividades económicas (véanse las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, C-268/83, EU:C:1985:74, apartado 23, y de 1 de marzo de 2012, Polski Trawertyn, C-280/10, EU:C:2012:107, apartado 28). Por lo tanto, debe reconocerse la condición de sujeto pasivo a toda persona que tenga la intención, confirmada por elementos objetivos, de iniciar una actividad económica y que realice los primeros gastos de inversión al efecto (véanse las sentencias de 8 de junio de 2000, Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:84, apartado 34, y de 17 de octubre de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, apartado 18 y jurisprudencia citada). Si bien es cierto que la Administración tributaria puede exigir pruebas objetivas a estos efectos (véase la sentencia de 14 de febrero de 1985, Rompelman, C-268/83, EU:C:1985:74, apartado 24), en el caso de autos la prueba viene dada por el contrato de suministro. Por otra parte, se prevé, en parte, un autoconsumo de la electricidad producida para fines privados (en relación con la actividad económica de generación de electricidad, véase la sentencia de 20 de junio de 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfahr, C-219/12, EU:C:2013:413).