

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 8 de mayo de 2019

Asunto: Polkowicach, C-566/17

Partes: Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach y Szef Krajowej Administracji Skarbowej

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 168, letra a) – Deducción del impuesto soportado – Principio de neutralidad del IVA – Sujeto pasivo que realiza indistintamente actividades económicas y no económicas – Bienes y servicios adquiridos para la realización a la vez de operaciones sujetas al IVA y de operaciones no sujetas al IVA – Inexistencia de criterios de reparto en la normativa nacional – Principio de legalidad tributaria»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La presente decisión es importante fundamentalmente por tres motivos: en primer lugar, por la delimitación de los criterios que permiten determinar la posibilidad de deducir el IVA soportado de los denominados «gastos mixtos» para aquellas personas y entidades que realizan indistintamente actividades económicas y actividades no económicas; en segundo lugar, y a nuestro juicio más relevante, la integración de la normativa de la Unión Europea con las exigencias del principio constitucional de reserva de ley tributaria, cuando las exigencias derivadas de la Directiva no han sido correctamente transpuestas en el ordenamiento interno de uno de los Estados miembros; y finalmente, pero no por ello menos importante, porque establece las obligaciones que corresponden a los Tribunales nacionales de respetar los criterios interpretativos formulados por el TJUE, con independencia de los criterios mantenidos por el legislador español o los jueces nacionales de rango superior.

La cuestión prejudicial fue planteada por el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Breslavia (Wrocławiu), en Polonia, en torno a la interpretación del artículo 168.a) de la Directiva 2006/112/CE, en adelante Directiva IVA. La cuestión se suscitó en un litigio entre la Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (mancomunidad de municipios de la cuenca del cobre en Polkowice; en lo sucesivo, «mancomunidad de municipios») y el Szef Krajowej Administracji Skarbowej (director de la Administración tributaria nacional; en lo sucesivo, «autoridad tributaria»), en relación con una consulta tributaria acerca del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) que grava la adquisición de bienes y servicios por parte de la mancomunidad de municipios para la realización indistintamente de actividades económicas, sujetas al IVA, y de actividades no económicas, a las que no se aplica el IVA (en lo sucesivo, «gastos mixtos»).

A estos efectos, la Directiva 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;...».

La Directiva IVA también prevé las condiciones para aplicar el régimen de prorata de deducción, en su artículo 173:

«1. Por lo que se refiere a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en [el artículo] 168 [...] y operaciones que no generen tal derecho, solo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

La prorrata de deducción se aplicará, de conformidad con los artículos 174 y 175, para el conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo.

2. Los Estados miembros podrán adoptar las siguientes medidas:

- a) autorizar a los sujetos pasivos a determinar una prorrata por cada uno de los sectores de su actividad, siempre que se lleven contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;
- b) obligar a los sujetos pasivos a determinar una prorrata por cada sector de su actividad, y a llevar obligatoriamente contabilidades separadas para cada uno de estos sectores;
- c) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios;
- d) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción, conforme a la regla prevista en el párrafo primero del apartado 1, por todos los bienes y servicios utilizados para todas las operaciones allí enunciadas;
- e) disponer que no se tenga en cuenta la cuota del IVA que no pueda ser objeto de deducción por el sujeto pasivo, cuando dicha cuota sea insignificante.»

La Ley del IVA polaca, por el contrario, no prevé la posibilidad de prorratear el IVA soportado en función de que los gastos incurridos se refieran a las actividades económicas o a las actividades económicas del sujeto pasivo. Esta situación dio lugar a la pretensión del sujeto pasivo, –una mancomunidad de municipios– que considera que no podía quedar obligada a aplicar un método de reparto del IVA soportado por gastos mixtos. Por el contrario, consideraba que el derecho a deducción relativo a los citados gastos no puede quedar limitado más allá de la prorrata prevista en el artículo 90 de la Ley polaca del IVA, referente a las actividades económicas sujetas a ese impuesto o exentas del mismo.

El contribuyente era una mancomunidad de municipios, dotada de personalidad jurídica, que cumple determinadas funciones públicas que incumben a los municipios que son miembros de la misma. Entre sus atribuciones figuran, en particular, la planificación y la ejecución de tareas en el ámbito de la gestión de residuos municipales en el territorio de sus miembros. Esas actividades, financiadas mediante un canon percibido por los municipios, no constituyen actividades económicas comprendidas en el sistema común del IVA y, debido a ello, no están sujetas a dicho impuesto. Sin embargo, la mancomunidad de municipios prestó, desde 2013, otros servicios adicionales a los particulares sometidos a IVA, como el equipamiento de inmuebles de contenedores adecuados para residuos mixtos y en servicios de recogida y de transporte de contenedores de residuos verdes así como de residuos de construcción y de demolición.

La mancomunidad de municipios pretendió deducirse el IVA soportado correspondiente a determinados gastos mixtos que no podían imputarse exclusivamente a las operaciones no económicas ejecutadas por la mancomunidad de municipios, sobre la base de que la normativa interna polaca no excluía la posibilidad de dicha deducción. Para ello formuló una consulta tributaria ante las autoridades tributarias que consideraron que, en ausencia de normas de derecho nacional al respecto, incumbe al sujeto pasivo elegir un método adecuado que le permita desglosar los importes del IVA soportado entre sus actividades económicas y sus actividades no económicas. Para establecer el importe del IVA deducible, procede aplicar, en un segundo momento, la prorrata prevista en el artículo 90, apartado 3, de la Ley del IVA atinente a las actividades económicas para determinar, en su caso, los importes respectivos del IVA soportado, en relación, por un lado, con las operaciones sujetas a impuesto que dan derecho a deducción y, por otro lado, con las operaciones exentas que no dan lugar a tal derecho.

La mancomunidad de municipios consideró que dicha respuesta vulneraba el artículo 86.1 de la Directiva IVA, puesto que la Ley polaca no preveía ninguna norma de reparto del IVA soportado en función de que los gastos se refirieran a las actividades económicas o a las actividades no económicas del sujeto pasivo. Consideró, además, que el derecho a deducción del IVA soportado no puede limitarse en contra de lo previsto en la normativa interna.

El órgano jurisdiccional considera que durante los ejercicios fiscales 2013 a 2015 no existía un criterio legal interno claro que permitiera resolver la cuestión, aunque en 2016 la Ley polaca ya adoptó un criterio expreso. Considera además que la Directiva IVA guarda silencio a este respecto, por lo que corresponde a los Estados miembros determinar el método y los criterios de tal reparto, con observancia del Derecho de la Unión y de los principios subyacentes en el sistema común del IVA. Alega, asimismo, un precedente jurisprudencial en el que el Tribunal Supremo polaco consideró que a falta de criterios de derecho nacional, el sujeto pasivo debía poder deducir íntegramente el IVA, incluida la parte del impuesto soportado relacionada con operaciones que no están comprendidas en el sistema común del IVA, a partir del principio constitucional de legalidad tributaria.

Sin embargo, el Tribunal remitente considera que dicha interpretación del derecho nacional no resultaba compatible con la Directiva IVA, en concreto con las exigencias del artículo 86.1 de dicha Directiva, y del artículo 168, que circunscriben el derecho a deducción del IVA únicamente a las operaciones sujetas al IVA. Dicha interpretación jurisprudencial va contra el tenor literal del artículo 168 de la Directiva IVA y el principio de neutralidad del IVA, y ello, en particular, en la medida en que, por lo que respecta al asunto del que conoce, tal práctica confiere una ventaja indebida a la mancomunidad de municipios. Por ello, decidió plantear la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se oponen el artículo 168, letra a), de la Directiva [IVA] y el principio de neutralidad del IVA a una práctica nacional que concede el derecho a la deducción plena del IVA soportado en relación con la adquisición de bienes y servicios utilizados tanto en operaciones sujetas al IVA (gravadas y exentas) como en operaciones no comprendidas en el ámbito de aplicación de dicho impuesto, teniendo en cuenta que la legislación nacional no prevé ningún método ni criterio para el reparto de las cuotas soportadas entre estos tipos de operaciones?»

2. Comentario

La cuestión a dilucidar consiste, fundamentalmente en saber si el artículo 168.a) de la Directiva IVA debe interpretarse en contra de una *práctica* nacional que autoriza al sujeto pasivo a deducir en su totalidad el impuesto soportado por gastos mixtos, debido a la inexistencia, en la normativa fiscal aplicable, de normas específicas relativas a los criterios y a los métodos de desglose que permitan al sujeto pasivo determinar la parte de ese IVA soportado que debe considerarse relacionado, respectivamente, con sus actividades económicas y con sus actividades no económicas

El TJUE apela a:

- a) La lógica del sistema establecido por la Directiva IVA, basada en la neutralidad (p. 26). Únicamente los impuestos soportados por los bienes o los servicios utilizados por un sujeto pasivo para sus operaciones gravadas pueden ser deducidos. En atención a dicho criterio, «la existencia de un derecho a deducción presupone, por un lado, que el sujeto pasivo que actúa como tal adquiere un bien o un servicio y lo utiliza para las necesidades de su actividad económica (véase, en particular, la sentencia de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, apartado 69). Por otro lado, para que el IVA sea deducible, las operaciones por las que se soporta el IVA deben estar, por regla general, directa e inmediatamente relacionadas con las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción. En definitiva, el derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para su adquisición formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de marzo de 2008,

Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 27; de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 36, y de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schifffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartados 23 y 24)» (p. 27).

- b) La propia interpretación y lógica del régimen de prorrata, modulada por las exigencias del principio de neutralidad del impuesto. A este respecto, el Tribunal de Justicia precisó que esas normas se refieren al IVA soportado que grava gastos relacionados exclusivamente con operaciones económicas, desglosando, de esas actividades, entre aquellas, gravadas, que dan derecho a deducción y aquellas, exentas, que no dan lugar a tal derecho (véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de marzo de 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 33; de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 42, y de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schifffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 27). En cambio, a fin de no comprometer el objetivo de neutralidad que el sistema común del IVA garantiza, *las operaciones que no están comprendidas en el ámbito de aplicación de la Directiva IVA deben excluirse del cálculo de la prorrata de deducción contemplado en estas últimas disposiciones* (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de noviembre de 2000, Floridienne y Berginvest, C-142/99, EU:C:2000:623, apartado 32; de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations, C-16/00, EU:C:2001:495, apartado 44, y de 29 de abril de 2004, EDM, C-77/01, EU:C:2004:243, apartado 54).
- c) Sobre esta doble base, el Tribunal recuerda que, a partir del silencio de la Directiva, la facultad de los Estados miembros para determinar los métodos y criterios de reparto del IVA soportado entre actividades económicas y actividades no económicas «debe tener en cuenta la finalidad y la estructura de esta Directiva y, con ese objeto, establecer un método de cálculo que refleje objetivamente la parte de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades (véase, en particular, la sentencia de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, apartado 58 y jurisprudencia citada).» (p. 29).

Con esta fundamentación, el Tribunal analiza si la falta de transposición en la Ley interna de los criterios adecuados de deducción permite, per se, –o por exigencias del principio de legalidad tributaria– autorizar a deducir en su totalidad el IVA soportado por gastos mixtos.

El Tribunal considera que la obligación de desglosar los importes del IVA soportado entre actividades económicas y no económicas se desprende «del propio tenor literal del artículo 168.a) de la Directiva IVA», por lo que el Tribunal reconoce, de iure, que la Directiva constituye la fuente de una obligación para los particulares, y no sólo para los Estados, con independencia de la transposición que lleve a cabo de la misma los Estados miembros.

Dicha obligación se infiere de la jurisprudencia del TJUE y de la propia Directiva IVA, según la cual cuando se utilizan bienes o servicios adquiridos por un sujeto pasivo para las necesidades de operaciones no comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, no puede haber percepción del impuesto repercutido ni deducción del impuesto soportado.

Por otra parte, aunque los Estados miembros dispongan de un margen de apreciación en torno a los criterios y métodos de desglose entre actividades económicas y no económicas del IVA soportado por gastos mixtos, dicho margen o ausencia de criterio en la Directiva IVA no implica que un sujeto pasivo tenga derecho a deducir en su totalidad el IVA por tales gastos por lo que respecta también a la parte del impuesto soportado relacionado con las operaciones no comprendidas en el sistema común del IVA. Conceder dicho derecho de deducción integra resultaría una ampliación incorrecta del derecho y resultaría contrario a los principios básicos del sistema común del IVA.

Por ello, la inexistencia de normas específicas sobre los criterios y métodos de desglose entre actividades económicas y no económicas del IVA soportado no puede «por principio, incidir en el alcance del derecho a deducción previsto en el artículo 168 de la Directiva IVA» (p. 37).

A posteriori el TJUE pasa a confrontar las exigencias de la Directiva IVA con las exigencias del principio constitucional de legalidad tributaria, sobre el que el Tribunal Supremo polaco fundamentaba su interpretación discrepante de la Directiva IVA.

El Tribunal de Luxemburgo considera que el principio de legalidad tributaria puede considerarse considerarse parte integrante del ordenamiento jurídico de la Unión, como principio general del Derecho. El Tribunal considera las exigencias del principio recordadas por el Abogado General (toda obligación de pago de un impuesto y sus elementos esenciales deben estar previstos por ley). Sin embargo, considera que «dicho principio no exige que todos los aspectos técnicos de la imposición estén regulados de modo exhaustivo, siempre que las normas establecidas por la ley permitan al sujeto pasivo prever y calcular el importe del impuesto devengado y determinar el momento en que será exigible», reconociendo de este modo el carácter relativo del principio constitucional de legalidad tributaria. (p. 39).

A partir de ahí, el Tribunal considera que los criterios de cálculo de la prorratea constituyen «reglas técnicas que revisten carácter accesorio respecto de un elemento esencial del impuesto», por lo que su inexistencia o ausencia en la ley no constituye, en sí misma, una vulneración del principio de legalidad tributaria «como principio general del Derecho de la Unión». De la misma forma que el otorgamiento de una elección entre varias opciones para acogerse a un derecho no puede considerarse, en sí mismo, «contrario a ese principio».

El Tribunal, con esta interpretación, asume la función de intérprete de las exigencias del principio de legalidad tributaria –referido a un impuesto armonizado por normativa de la Unión Europea– «como principio general del Derecho de la Unión», por lo que no debe analizarse «sobre la base de una interpretación de ese principio en derecho nacional». Por tanto, la fijación de los elementos esenciales de un tributo armonizado que deben ser previstos por la ley interna deben fijarse conforme a una interpretación común y única del principio –comunitario– de legalidad tributaria. (p. 41).

A partir de ahí, concreta que los derechos a la deducción del IVA soportado como «elemento esencial de la obligación de pago del IVA» se encuentra fijado claramente en el artículo 168 de la Directiva IVA, de modo que no deja a los Estados miembros margen alguno de apreciación en cuanto a su aplicación.

En atención a dichas consideraciones fija su doctrina interpretativa: «siempre que el sujeto pasivo pueda establecer, sobre la base de la normativa fiscal aplicable, el *alcance preciso del derecho a deducción*, **no puede considerarse que la obligación que pesa sobre él de determinar, entre sus gastos mixtos, la parte de estos que se refiere a operaciones económicas sea contraria al principio de legalidad tributaria**. En efecto, esa exigencia no reviste, en el sistema común del IVA, un carácter esencial que defina alguna de las características fundamentales del IVA, que deba por ello estar expresamente prevista por la normativa fiscal aplicable, sino **únicamente un carácter accesorio, como requisito previo que debe cumplir el sujeto pasivo para acogerse a un derecho a deducción**».

El Tribunal de Luxemburgo remata la argumentación otorgando las indicaciones necesarias al tribunal nacional para zanjar el litigio. Para ello interpreta el artículo de la Ley polaca del IVA que transpuso el artículo 168 de la Directiva IVA para concluir que definía el «alcance y la extensión del derecho a deducción de manera precisa», aunque es el Tribunal nacional el que debe verificar dicho punto. Por otra parte, considera el Tribunal, en un punto ciertamente controvertido, que el sujeto pasivo puede obtener de las autoridades tributarias competentes una «respuesta a una consulta tributaria» y le indique los modos de aplicación correcta de la ley, por lo que no parece «que esa inexistencia de normas impida al sujeto pasivo determinar el importe del IVA deducible», desconociendo, con ello, las exigencias derivadas del principio de legalidad tributaria en cuanto al control jurisdiccional de la aplicación administrativa de sus exigencias. (p. 46).

En tercer lugar, el TJUE considera la posible contrariedad de la práctica nacional (jurisprudencial) con la interpretación de la Directiva IVA de conformidad con los estándares fijados por el propio TJUE.

El Tribunal considera que «los órganos jurisdiccionales nacionales están obligados a interpretar, en la medida de lo posible, el Derecho nacional de un modo conforme con el Derecho de la Unión, y que tal interpretación conforme puede, en principio, oponerse a un sujeto pasivo por la autoridad tributaria nacional competente (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de septiembre de 1996, Arcaro, C-168/95, EU:C:1996:363, apartados 41 y 42; de 5 de julio de 2007, Kofoed, C-321/05, EU:C:2007:408, apartado 45, y de 15 de septiembre de 2011, Franz Mücksch, C-53/10, EU:C:2011:585, apartado 34).» (p. 48).

En cambio, la obligación de interpretación conforme no puede servir de fundamento a una interpretación *contra legem* del Derecho nacional (véase, en particular, la sentencia de 15 de abril de 2008, Impact, C-268/06, EU:C:2008:223, apartado 100 y jurisprudencia citada). Sin embargo, los órganos jurisdiccionales nacionales deben modificar, en su caso, una jurisprudencia ya establecida si esta se basa en una interpretación del Derecho nacional incompatible con los objetivos de una directiva (sentencias de 19 de abril de 2016, DI, C-441/14, EU:C:2016:278, apartado 33; de 17 de abril de 2018, Egenberger, C-414/16, EU:C:2018:257, apartado 72, y de 11 de septiembre de 2018, IR, C-68/17, EU:C:2018:696, apartado 64). (p. 49).

3. Fallo

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, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional que autoriza al sujeto pasivo a deducir la totalidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por la adquisición de bienes y servicios por él para la realización indistintamente de actividades económicas, sujetas al IVA, y de actividades no económicas, a las que no se aplica el IVA, debido a la inexistencia, en la normativa fiscal aplicable, de normas específicas relativas a los criterios y a los métodos de desglose que permitan al sujeto pasivo determinar la parte de ese IVA soportado que debe considerarse relacionada, respectivamente, con sus actividades económicas y con sus actividades no económicas.