



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. ELEANOR SHARPSTON
presentadas el 6 de diciembre de 2018¹

Asunto C-566/17

**Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach
contra
Szef Krajowej Administracji Skarbowej**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu
(Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Breslavia, Polonia)]

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Derecho a deducir el impuesto soportado sobre los bienes y servicios utilizados de forma indisoluble para actividades económicas y no económicas — Determinación del porcentaje deducible del impuesto soportado — Principio de neutralidad fiscal — Cuestión relativa a si se debe establecer por ley, y en qué medida, el cálculo del impuesto soportado — Ausencia de normas nacionales sobre los métodos para determinar el reparto del impuesto soportado sobre los bienes y servicios utilizados de forma indisoluble para actividades económicas y no económicas»

1. La presente petición de decisión prejudicial se plantea en el contexto de un litigio relativo al alcance del derecho a deducir el IVA soportado sobre los bienes y servicios utilizados de manera indisoluble por el sujeto pasivo para sus actividades tanto económicas como no económicas.
2. Si bien parece desprenderse del sistema de la Directiva 2006/112/CE² que este derecho solo puede invocarse en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para los fines del primer tipo de actividad, esta Directiva no establece métodos o criterios para el reparto del impuesto soportado en estas situaciones. El órgano jurisdiccional remitente solicita orientación acerca de si el hecho de que el Derecho nacional también carece de normas específicas que aborden esta cuestión afecta a la medida en que un sujeto pasivo puede ejercer el derecho a la deducción del IVA soportado en relación con estos bienes y servicios. En particular, se plantea la cuestión de si existe en el Derecho de la Unión un principio general o un derecho fundamental que se opongan a que, en tales circunstancias, el órgano jurisdiccional nacional aplique esas limitaciones al derecho a deducir en el caso dirimido en el litigio principal.

¹ Lengua original: inglés.

² Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

Directiva 2006/112/CE

3. A tenor del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE, «sujetos pasivos» son «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». Con arreglo al artículo 13 de dicha Directiva, los organismos públicos no tendrán la condición de sujetos pasivos «en cuanto a las actividades u operaciones en las que actúen como autoridades públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones».

4. El título X de la Directiva 2006/112/CE («Deducciones») está dividido en varios capítulos. El artículo 168, que figura en el capítulo 1 —titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir»—, prevé que, «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 [...]: [³] 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».⁴

5. En el capítulo 2 («Prorrata de deducción»), el artículo 173, apartado 1, establece que, «por lo que se refiere a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción [...] 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». Este artículo especifica asimismo que «la prorrata de deducción se aplicará, de conformidad con [la fórmula prevista en] los artículos 174 y 175».⁵

Derecho nacional

Constitución de la República de Polonia

6. Con arreglo al artículo 217 de la Constitución de la República de Polonia, las medidas relativas a la fijación de impuestos, incluida la determinación de los sujetos pasivos, de los tipos impositivos, así como de las normas para la concesión de exenciones fiscales y condonaciones, junto con las categorías de sujetos pasivos exentos de imposición, deben establecerse por ley.

Ley del IVA

7. La Directiva 2006/112/CE ha sido transpuesta al ordenamiento jurídico polaco mediante la Ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del impuesto sobre bienes y servicios) de 11 de marzo de 2004, en su versión modificada.⁶

8. Conforme al artículo 15, apartado 6, de la Ley del IVA, no se considerarán «sujetos pasivos» las autoridades públicas y sus entidades en relación con las funciones previstas por las disposiciones pertinentes que se les haya encomendado, exceptuando las actividades que se realicen en virtud de contratos de Derecho privado.

3 En lo sucesivo, «IVA repercutido».

4 En lo sucesivo, «IVA soportado».

5 El artículo 174 define los elementos que deben incluirse en el numerador y el denominador de la fracción que ha de utilizarse para calcular la cifra de prorrata de deducción del IVA soportado. El artículo 175 dispone que el sujeto pasivo debe calcular o estimar anualmente la cifra de prorrata de deducción de forma provisional sobre la base de sus propias previsiones bajo la supervisión de la Administración tributaria y debe regularizarse durante el año siguiente cuando se conozca la cifra de prorrata exacta.

6 Dziennik Ustaw (Diario Oficial) 2011, n.º 177, posición 1054 (en lo sucesivo, «Ley del IVA»).

9. El artículo 86, apartado 1, de la Ley del IVA transpone el artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE al ordenamiento jurídico nacional. Dispone que, «*en la medida en que* los bienes y servicios se utilicen para efectuar operaciones gravadas, [los] sujetos pasivos a que se refiere el artículo 15 tendrán derecho a deducir del importe de la deuda tributaria el importe del impuesto soportado [...]» (el subrayado es mío).

10. El artículo 90, apartados 1 a 3, de la Ley del IVA reproduce los artículos 173 a 175 de la Directiva 2006/112/CE en la medida en que dichas disposiciones regulan la prorrata de deducción del IVA en el caso de los bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo tanto para actividades económicas respecto de las cuales el IVA es deducible como para aquellas respecto de las cuales el IVA no es deducible.

11. Desde el 1 de enero de 2016 se añaden los apartados 2 *bis* a 2 *nonies* al artículo 86 de la Ley del IVA. Estas disposiciones introducen una lista no exhaustiva de métodos que pueden utilizar los sujetos pasivos para determinar el porcentaje deducible del IVA soportado por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que se utilicen para las actividades tanto económicas como no económicas del sujeto pasivo.

Antecedentes de hecho, procedimiento y cuestión prejudicial

12. La Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (en lo sucesivo, «Asociación de Entidades Locales») es una entidad de Derecho público a la que diversas autoridades locales han encomendado la misión de cumplir sus obligaciones legales relativas a la gestión de residuos en las zonas geográficas de las que son responsables cada una de ellas. La Asociación de Entidades Locales percibe una tasa de gestión de residuos por el desempeño de estas funciones. Con arreglo al Derecho nacional, la Asociación de Entidades Locales no se considera un sujeto pasivo a este respecto y en consecuencia sus actividades no están sujetas al IVA.

13. Entre 2013 y 2015, la Asociación de Entidades Locales prestó servicios adicionales de pago consistentes en la puesta a disposición y el transporte de contenedores para diversos tipos de residuos. La prestación de estos servicios constituye una actividad económica a los efectos de la Directiva 2006/112/CE. Algunos de estos servicios están sujetos al IVA a tipos impositivos diferentes, mientras que otros están exentos del IVA.

14. Durante este período, la Asociación de Entidades Locales efectuó gastos corrientes y de capital. Algunos de estos gastos eran relativos a entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en relación con sus actividades tanto económicas como no económicas.

15. La Asociación de Entidades Locales albergaba dudas sobre cómo calcular correctamente el porcentaje deducible del IVA soportado por dichas entregas o prestaciones. En consecuencia, solicitó al Szef Krajowej Administracji Skarbowej (Director de la Administración tributaria, Polonia)⁷ que emitiera un dictamen sobre su postura con arreglo a la normativa del IVA.

⁷ En lo sucesivo, «Dirección».

16. El 17 de octubre de 2016, el Director de la Administración⁸ dictaminó que para determinar el porcentaje deducible del impuesto soportado, en primer lugar, la Asociación de Entidades Locales debía determinar el porcentaje del impuesto soportado relacionado con su actividad económica, esto es, las operaciones sujetas al IVA o exentas de dicho impuesto, y, en segundo lugar, dado que algunas de sus actividades estaban exentas del IVA, aplicar al importe así obtenido la fórmula definida en el artículo 90 de la Ley del IVA. El Director de la Administración también declaró que la elección del método de cálculo era responsabilidad exclusiva del sujeto pasivo.

17. La Asociación de Entidades Locales recurrió esta decisión ante el órgano jurisdiccional remitente. Alegó que la Ley del IVA no prevé ningún reparto inicial del IVA soportado y que, por tanto, su derecho a deducir dicho impuesto solo podía estar sujeto a la aplicación de la fórmula definida en el artículo 90 de la Ley del IVA.

18. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente afirma que en el momento de los hechos no existían disposiciones en el ordenamiento jurídico nacional que establecieran criterios o métodos de cálculo del porcentaje deducible del IVA soportado por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que se utilicen de forma indisoluble para las actividades tanto económicas como no económicas de un sujeto pasivo. El órgano jurisdiccional remitente indica que en el caso de las personas jurídicas que llevan a cabo funciones de Derecho público previstas legalmente, aun cuando solo una parte de dichas entregas o prestaciones esté efectivamente dirigida a la realización de una actividad económica, utilizándose el resto para actividades que están fuera del ámbito de aplicación de la Directiva 2006/112/CE, la ausencia de tales normas ha dado lugar a una práctica administrativa consistente en reconocer el derecho a deducir la totalidad del IVA soportado por dichas entregas o prestaciones.⁹ El órgano jurisdiccional remitente añade que tal práctica se desarrolló sobre la base de la sentencia del Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) de 24 de octubre de 2011¹⁰ en relación con el principio, establecido en el artículo 217 de la Constitución de la República de Polonia, de que el derecho a fijar impuestos y gravámenes es competencia exclusiva del legislador.

19. En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone al artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo [...] y al principio de neutralidad del IVA una práctica nacional consistente en conceder el derecho a la deducción plena del IVA soportado en relación con la adquisición de bienes y servicios destinados tanto a operaciones del sujeto pasivo comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA (gravadas y exentas) como a 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 dos tipos de operaciones?»

8 Entiendo que este tipo de acto administrativo constituye, en esencia, una declaración formal por parte de las autoridades de su opinión sobre la correcta interpretación y aplicación de una disposición concreta de la normativa tributaria a las circunstancias fácticas de un sujeto pasivo determinado. Este procedimiento está previsto en los artículos 14 *ter* a 14 *vicies* de la Ordynacja podatkowa de 29 de agosto de 1997 (Ley tributaria), Dziennik Ustaw (Diario Oficial) de 1997, n.º 137, posición 926, en su versión modificada.

9 En lo sucesivo, «derecho a la deducción plena».

10 Asunto I FPS 9/10. El órgano jurisdiccional remitente ha afirmado que en esa sentencia el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) declaró que la fórmula establecida en el artículo 90 de la Ley del IVA *no* estaba pensada para ser aplicada al IVA soportado por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que se utilicen de forma indisoluble para las actividades tanto económicas como no económicas del sujeto pasivo. El órgano jurisdiccional remitente ha explicado que, sobre la base de esta resolución, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) afirmó que, dado que el legislador polaco no había establecido los métodos y criterios para el reparto del IVA soportado entre las operaciones sujetas al IVA y las operaciones exentas del IVA, los sujetos pasivos tenían derecho a la deducción plena del IVA soportado por dichas entregas o prestaciones.

20. La Asociación de Entidades Locales, la República de Polonia y la Comisión han presentado observaciones escritas. En la vista celebrada el 20 de septiembre de 2018, todas las partes antes mencionadas, junto con el demandado en el procedimiento del que conoce el órgano jurisdiccional remitente (el Director de la Administración), formularon alegaciones orales.

Observaciones preliminares

21. Como ya he expuesto anteriormente,¹¹ la principal función legalmente establecida de la Asociación de Entidades Locales es la prestación de servicios de interés público. El órgano jurisdiccional remitente señala acertadamente que tales actividades no constituyen una actividad económica en el sentido del artículo 9 de la Directiva 2006/112/CE y están fuera del ámbito de aplicación de dicha Directiva. De ello se deduce que, con arreglo al artículo 13 de la misma, la Asociación de Entidades Locales no es un sujeto pasivo a este respecto.

22. De la resolución de remisión se desprende que solo una parte residual de las actividades de la Asociación de Entidades Locales tiene naturaleza económica en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE y que, en consecuencia, tal Asociación es un sujeto pasivo a los efectos de esa Directiva únicamente respecto de estas últimas actividades.

23. La Asociación de Entidades Locales no recauda *ningún IVA repercutido* en relación con los servicios que presta en el marco de su función de interés público prevista por ley. En cambio, tiene la obligación de añadir al precio de los servicios adicionales que presta a sus clientes el IVA repercutido al tipo aplicable y de cobrarles dicho impuesto.

24. Los proveedores de la Asociación de Entidades Locales recaudan el *IVA soportado* a los tipos aplicables sobre los bienes y servicios que adquiere esta última, con independencia de la finalidad para la que esta utilice posteriormente tales entregas de bienes o prestaciones de servicios. En este caso, se pueden distinguir tres categorías de dichas entregas o prestaciones: a) entregas o prestaciones utilizadas exclusivamente para actividades económicas; b) entregas o prestaciones utilizadas exclusivamente para las actividades de interés público previstas por la ley, y c) entregas o prestaciones utilizadas de forma indisociable para ambos tipos de actividades.¹²

25. En el litigio principal no se discute que el IVA soportado recaudado por la primera categoría de entregas de bienes o prestaciones de servicios *es plenamente deducible*, mientras que el IVA soportado recaudado por la segunda categoría de tales entregas o prestaciones *no es deducible*.

Apreciación de la cuestión prejudicial

26. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita orientación sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la práctica administrativa consistente en conceder a los sujetos pasivos que ejercen simultáneamente actividades de interés público previstas por la ley y actividades económicas, como la Asociación de Entidades Locales, el derecho a la deducción plena del IVA soportado en relación con las entregas de bienes o prestaciones de servicios que se utilicen de forma indisociable tanto para las actividades económicas del sujeto pasivo como para las no económicas (la tercera categoría mencionada anteriormente).

27. Las dudas del órgano jurisdiccional remitente parecen derivarse de la falta de disposiciones que aborden esta cuestión, no solo en la Ley del IVA, sino también en la Directiva 2006/112/CE.

¹¹ Véanse los puntos 12 a 14 de las presentes conclusiones.

¹² Véase el punto 14 de las presentes conclusiones.

28. Según una jurisprudencia reiterada, la Directiva 2006/112/CE no armoniza los métodos o criterios que deben aplicar los Estados miembros cuando adopten disposiciones sobre el reparto de las cuotas soportadas de IVA en función de que los gastos correspondientes sean atribuibles a actividades económicas o a actividades no económicas.¹³

29. En particular, el Tribunal de Justicia ha declarado que el sistema de prorrateo de deducción establecido en los artículos 173 a 175 de la Directiva 2006/112/CE solo puede aplicarse a los supuestos en los que los bienes y servicios sean utilizados por el sujeto pasivo para realizar indistintamente operaciones económicas con derecho a deducción y operaciones económicas que no conlleven tal derecho.¹⁴ Por lo tanto, no está pensado para su aplicación en el contexto del IVA soportado por entregas de bienes o prestaciones de servicios que se utilicen *de forma indisociable* tanto para las actividades económicas de un sujeto pasivo como para sus actividades no económicas.

30. Por respeto a la competencia residual de los Estados miembros y por motivos prácticos relacionados con la diversidad y complejidad de las situaciones fácticas, que no permiten al Tribunal de Justicia favorecer un método o fórmula sobre los demás, el Tribunal de Justicia se ha negado a sustituir al legislador de la Unión y a las autoridades nacionales para determinar un método general de cálculo del prorrateo entre actividades económicas y actividades no económicas.¹⁵

31. En estas circunstancias, corresponde a los Estados miembros establecer los métodos y criterios adecuados *respetando los principios en que se basa* el sistema común del IVA para que los sujetos pasivos puedan efectuar los cálculos necesarios.¹⁶ Aunque los Estados miembros están, por tanto, obligados a establecer dichos métodos y criterios, disponen de una cierta facultad de apreciación en cuanto a estas normas,¹⁷ siempre y cuando no desvirtúen la *finalidad* y el *lugar* que ocupa el artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE en el sistema del IVA.¹⁸

32. Así pues, comenzaré mi análisis examinando los límites de este margen de discrecionalidad. Procederé en varias fases: en primer lugar, analizaré si la Directiva 2006/112/CE o el principio de neutralidad fiscal se oponen a la concesión a un sujeto pasivo del derecho a la deducción plena del IVA soportado por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que se utilicen de forma indisociable para sus actividades tanto económicas como no económicas. Si la respuesta a esta cuestión es afirmativa, abordaré a continuación las implicaciones de esta conclusión en cuanto al margen de discrecionalidad del que disfrutaban los Estados miembros y a las obligaciones de los órganos jurisdiccionales nacionales. Por último, examinaré si la Asociación de Entidades Locales puede, no obstante, invocar otras disposiciones de la Directiva 2006/112/CE o los principios generales del Derecho de la Unión para obtener el derecho a la deducción plena.

¿Se oponen la Directiva 2006/112/CE o el principio de neutralidad fiscal al derecho a la deducción plena?

33. Comenzaré recordando las características básicas del sistema del IVA tal como se define en la Directiva 2006/112/CE.

13 Sentencia de 13 de marzo de 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166), apartado 33.

14 Sentencia de 16 de julio de 2015, *Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt* (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), apartado 26. El Tribunal de Justicia también ha explicado que, en consecuencia, so pena de 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 2006/112/CE y que, por tanto, no conllevan derecho a deducción deben excluirse del denominador de la fracción utilizada para calcular el porcentaje del IVA soportado deducible con arreglo al artículo 173 (sentencias de 29 de abril de 2004, *EDM*, C-77/01, EU:C:2004:243, apartado 54, y de 27 de septiembre de 2001, *Cibo Participations*, C-16/00, EU:C:2001:495, apartado 44).

15 Sentencia de 16 de julio de 2015, *Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt* (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), apartado 32.

16 Sentencia de 13 de marzo de 2008, *Securenta* (C-437/06, EU:C:2008:166), apartado 34.

17 Sentencia de 16 de julio de 2015, *Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt* (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), apartado 27.

18 Véase, por analogía, la sentencia de 14 de septiembre de 2006, *Wollny* (C-72/05, EU:C:2006:573), apartado 28.

34. El Tribunal de Justicia ha explicado de forma reiterada que las «características esenciales» del IVA son las siguientes: i) la aplicación del IVA con carácter general a las transacciones (entregas o prestaciones) que tengan por objeto bienes o servicios (principio de universalidad); ii) su aplicación proporcional al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste; iii) la percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente, e iv) la deducción del impuesto devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso de producción y de distribución, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplica solo al valor añadido en esa fase y su carga final recae en definitiva sobre el consumidor, que no tiene derecho a deducir el IVA soportado.¹⁹ Por lo tanto, en términos económicos, el IVA es un impuesto general, de múltiples etapas y no acumulativo que grava el volumen de negocios.

Lugar que ocupa el derecho a deducir el IVA soportado en el sistema común del IVA

35. Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, el derecho a deducir el IVA soportado forma parte del mecanismo del IVA y constituye un principio fundamental en el que se basa el sistema común del IVA.²⁰

36. Sin embargo, este derecho no es autónomo y por tanto no debe examinarse aisladamente.

37. En primer lugar, la característica fundamental del sistema del IVA es que cada sujeto pasivo *recauda el IVA por cuenta del Estado* de sus clientes al incluirlo en el precio de los bienes entregados y los servicios prestados. Ese IVA repercutido *no es propiedad del sujeto pasivo*: por definición, debe ser entregado a la Hacienda Pública dentro de unos determinados plazos. En segundo lugar, el sujeto pasivo tiene derecho a limitar el alcance de esta responsabilidad solo en el caso de que, y en la medida en que, haya abonado previamente el IVA soportado a sus proveedores, que estos habrán incluido en el precio de sus entregas de bienes o prestaciones de servicios y que habrán recaudado, igualmente por cuenta del Estado.

38. Esto resume la esencia misma del derecho a deducir el IVA soportado con arreglo al artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE. Cabe afirmar que, mientras que el principio de imposición es de carácter *principal*, el derecho a deducir tiene una naturaleza *accesoria*.

39. De ello se desprende inevitablemente que el derecho a deducir *solo* pretende liberar al sujeto pasivo, en su condición de recaudador de impuestos por cuenta del Estado, de la carga del IVA debido o abonado en el marco de todas sus actividades económicas. De este modo, el sistema común del IVA garantiza que todas esas actividades, con independencia de sus fines o resultados y siempre que estén a su vez sujetas al IVA, se graven de una manera completamente neutral (principio de neutralidad fiscal).²¹

40. Además, este derecho está sometido a una serie de condiciones.

19 Véase a este respecto, por ejemplo, la sentencia de 3 de octubre de 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629), apartado 28 y la jurisprudencia citada.

20 Véase, a este respecto, la sentencia de 10 de julio de 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395), apartados 14 y 15.

21 Sentencia de 23 de noviembre de 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887), apartado 23 y la jurisprudencia citada.

41. En particular, señalé en mis conclusiones presentadas en el asunto *Stradasfalti*²² que la frase «*en la medida en que* los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de [las] operaciones gravadas» que figura en el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva²³ (la predecesora de la Directiva 2006/112/CE) constituye una limitación del alcance de ese derecho. Varios años más tarde, el Tribunal de Justicia confirmó expresamente mi postura al afirmar que del párrafo introductorio del artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE, que recoge los requisitos que determinan el nacimiento y el alcance del derecho a deducción, resulta que únicamente las operaciones por las que se repercute el impuesto pueden generar el derecho a deducción del IVA soportado por la adquisición de los bienes y servicios utilizados para la realización de dichas operaciones.²⁴ De ello se infiere que el derecho a deducción presupone que el propio sujeto pasivo ha efectuado entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas en el marco de su actividad económica.

42. También se desprende de ello que lo que da lugar a ese derecho no es el momento en que se recauda el IVA soportado, sino el momento en que el sujeto pasivo utiliza los bienes entregados o los servicios prestados por los que se ha soportado el IVA para su actividad económica. En la medida en que se utilicen determinados bienes o servicios en el marco de operaciones sujetas a repercusión, se impone la deducción del impuesto soportado a fin de evitar la doble imposición.²⁵

43. El Tribunal de Justicia también ha declarado de forma reiterada que 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 u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción. Así pues, para que el IVA sea deducible, las operaciones por las que se soporta el IVA deben estar *directa e inmediatamente relacionadas* con las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción.²⁶ Cuando no existe ningún vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducir, el sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA soportado, siempre que los costes de dicha operación formen parte de los costes generales y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta el propio sujeto pasivo. Tales costes presentan una relación directa e inmediata con *toda* la actividad económica del sujeto pasivo.²⁷

44. En cambio, tan pronto como desaparece el vínculo directo e inmediato entre el gasto por el que se ha soportado IVA y las actividades económicas posteriormente realizadas por el sujeto pasivo, no es posible deducir el IVA soportado. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia aclara que esto sucede en concreto cuando los bienes o servicios adquiridos por un sujeto pasivo se utilizan para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA. En estas dos situaciones, no se percibe ningún impuesto repercutido sobre dichas operaciones y, en consecuencia, no puede deducirse ningún impuesto soportado.²⁸

22 Conclusiones presentadas en el asunto C-228/05, EU:C:2006:425, puntos 82 y 83 (el subrayado es mío).

23 Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54) (actualmente, artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE).

24 Sentencia de 28 de noviembre de 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778), apartado 42.

25 Véanse, en este sentido, la sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), apartado 24, y el auto de 5 de junio de 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), apartado 19.

26 Sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), apartado 23.

27 Sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt (C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496), apartado 24.

28 Sentencias de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97), apartado 44, y de 22 de octubre de 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712), apartado 32.

45. La propia lógica del sistema común del IVA supone que la deducción de los impuestos soportados está en función de la percepción de los impuestos repercutidos.²⁹ Por lo tanto, coincido plenamente con la Abogado General Kokott en que un sujeto pasivo no puede invocar el derecho a la deducción del impuesto soportado sin que las operaciones precedentes hayan sido gravadas. A la luz de la lógica de la Directiva 2006/112/CE, está descartada por principio toda «invocación asimétrica».³⁰

46. En consecuencia, me queda totalmente claro que la Asociación de Entidades Locales no puede ampararse en la Directiva 2006/112/CE para obtener el derecho a la deducción plena del IVA soportado por las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas de forma indisociable tanto para las necesidades de sus actividades no económicas como de las económicas.

47. Aunque dichas entregas o prestaciones presentan un vínculo con la actividad económica de la Asociación de Entidades Locales, solo una pequeña parte de ellas se ha utilizado efectivamente para los fines de una actividad por la que la Asociación de Entidades Locales haya recaudado el IVA repercutido.

48. Es evidente que se debe permitir a la Asociación de Entidades Locales deducir la *parte* correspondiente del IVA soportado de conformidad con el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112/CE. Sin embargo, sería contrario al principio de simetría anteriormente mencionado que la Asociación de Entidades Locales también pudiera deducir el resto del IVA soportado, que no se corresponde con ningún IVA repercutido.

49. El Abogado General Szpunar analizó las implicaciones de conceder tal derecho en sus conclusiones presentadas en el asunto *Český rozhlas*.³¹ Concluyó que hacerlo sería contrario a la lógica del sistema común del IVA y, más concretamente, a la formulación rotunda e inequívoca del artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE. Este análisis es extrapolable al presente asunto.

50. Así pues, si la Asociación de Entidades Locales tuviera derecho a deducir la totalidad del IVA soportado, dicho importe excedería necesariamente y de manera considerable del IVA repercutido que habría recaudado. Por lo tanto, la Asociación de Entidades Locales tendría derecho a obtener la devolución de esta diferencia en virtud del artículo 183 de la Directiva 2006/112/CE.³² Como consecuencia de esta devolución, tanto su actividad económica como una parte de su actividad pública estarían totalmente exentas del IVA, a pesar de que, en lo tocante a esta última actividad, la Asociación de Entidades Locales se encuentra al final de la cadena de suministro y, en consecuencia, en virtud del artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE, su posición se asimila a la del consumidor final. Dado que no se traslada el IVA repercutido a los clientes de la Asociación de Entidades Locales en el marco de sus actividades previstas por la ley, el porcentaje de las entregas de bienes o prestaciones de servicios por las que se ha soportado el IVA que se utilicen para esa actividad quedaría sin gravar a lo largo de toda la cadena de suministro. En otras palabras, se crearía una exención *ratione personae* para una determinada categoría de entregas de bienes o prestaciones de servicios a sujetos pasivos que ejercen actividades tanto sujetas como no sujetas a gravamen. No existe tal excepción en la Directiva 2006/112/CE. Esto también vulneraría el principio de *universalidad* del IVA y la propia lógica del sistema del IVA.³³

29 Sentencia de 16 de junio de 2016, *Mateusiak* (C-229/15, EU:C:2016:454), apartado 24.

30 Véanse sus conclusiones presentadas en los asuntos *VDP Dental Laboratory* (C-401/05, EU:C:2006:537), puntos 95 a 97, y *MDDP* (C-319/12, EU:C:2013:421), puntos 38 y 39.

31 C-11/15, EU:C:2016:181, punto 51.

32 Esta disposición establece que, cuando la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas. En el presente caso, el excedente sería necesariamente estructural e incluso si se trasladara al siguiente período impositivo no haría más que acumularse con el tiempo. En último lugar, este desequilibrio conduce necesariamente a una devolución efectiva.

33 Conclusiones del Abogado General Szpunar presentadas en el asunto *Český rozhlas* (C-11/15, EU:C:2016:181), punto 51.

51. En vista de todo lo anterior, he llegado a la conclusión provisional de que el artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE se opone manifiestamente a la concesión a los sujetos pasivos que ejercen actividades tanto sujetas como no sujetas a gravamen de un derecho a la deducción plena del IVA soportado por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que se utilicen de forma indisociable para ambos tipos de actividades.

Principio de neutralidad fiscal

52. En sus observaciones realizadas en apoyo de su pretensión de obtener el derecho a la deducción plena, la Asociación de Entidades Locales invoca el principio de neutralidad fiscal, que considera un derecho fundamental de los sujetos pasivos. Sostiene que toda limitación de ese derecho debe interpretarse de forma restrictiva.

53. Es cierto que el principio de neutralidad fiscal es inherente al sistema común del IVA³⁴ y que se trata de un principio fundamental de dicho sistema.³⁵ Sin embargo, las alegaciones de la Asociación de Entidades Locales no me convencen.

54. *En primer lugar*, en efecto, es cierto que el principio de neutralidad fiscal constituye la traducción por el legislador de la Unión, en materia de IVA, del principio general de igualdad de trato.³⁶ No obstante, mientras que este último principio tiene rango constitucional en el Derecho de la Unión, el principio de neutralidad fiscal necesita una elaboración legislativa, que únicamente se puede llevar a cabo mediante un acto de Derecho derivado y, por consiguiente, puede, en un acto legislativo de este tipo, ser objeto de precisiones.³⁷ Asimismo, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, el principio de neutralidad fiscal no es una norma de Derecho primario sino un principio de interpretación que debe aplicarse junto con otros principios coexistentes del sistema del IVA.³⁸ Por lo tanto, contrariamente a lo que afirma la Asociación de Entidades Locales, de ese principio no puede derivarse ningún derecho fundamental para los sujetos pasivos.

55. *En segundo lugar*, el Tribunal de Justicia ha declarado que el principio de neutralidad fiscal no se aplica a las operaciones que están excluidas del ámbito de aplicación del sistema del IVA. Así pues, en el contexto de la clara limitación que aparece en la frase introductoria del artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE, no se puede ampliar el ámbito de aplicación de la deducción del IVA repercutido más allá de las operaciones utilizadas estrictamente para una actividad económica del sujeto pasivo.³⁹

56. Con el pretexto de hacer un llamamiento al respeto del principio de interpretación estricta de las excepciones al derecho a deducción, la Asociación de Entidades Locales propone una interpretación que conduce a la eliminación de cualquier limitación de este tipo y que, en mi opinión, es manifiestamente *contra legem*.

57. Permitir a un sujeto pasivo que ejerce actividades tanto sujetas como no sujetas a gravamen invocar el derecho a la deducción plena le concedería una ventaja tanto en relación con las operaciones por las que soporta el IVA (el derecho a deducir el IVA soportado) como con las operaciones por las que se repercute el IVA (el derecho a no recaudar el IVA repercutido). Obviamente, esto haría que el efecto económico del IVA *no fuera neutral*, sino *positivo* (a su favor). Por lo tanto, la posición de la Asociación de Entidades Locales se vería mejorada más allá de lo que resultaría de la aplicación del principio de neutralidad fiscal.

34 Sentencia de 28 de noviembre de 2013, MDDP (C-319/12, EU:C:2013:778), apartado 25.

35 Sentencia de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669), apartado 40.

36 Sentencia de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669), apartado 41.

37 Sentencia de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669), apartados 42 y 43.

38 Véase la sentencia de 19 de julio de 2012, Deutsche Bank (C-44/11, EU:C:2012:484), apartado 45, en la que el Tribunal de Justicia respaldó la conclusión que alcancé en el punto 60 de mis conclusiones presentadas en dicho asunto (EU:C:2012:276).

39 Sentencia de 13 de marzo de 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147), apartados 42 y 43.

58. El resultado supondría dar a dicho sujeto pasivo un trato más favorable que a otras categorías de operadores económicos en situaciones comparables y supondría, por tanto, un *falseamiento de la competencia* en el mercado interior, precisamente lo que el principio de neutralidad fiscal pretende evitar.⁴⁰ También daría lugar a la concesión de una *ventaja económica injustificada* a dicho sujeto pasivo con relación al consumidor final.⁴¹

59. Si se adoptara tal interpretación, bastaría con que una entidad que entre dentro del ámbito de aplicación del artículo 13 de la Directiva 2006/112/CE realizara una actividad económica, incluso a una escala muy marginal —como por ejemplo, que un municipio pusiera a disposición del público una máquina expendedora de bebidas gaseosas en el ayuntamiento o que vendiera árboles de Navidad a los residentes locales— para que pudiera deducirse la totalidad del IVA soportado por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que se utilicen de forma indisociable tanto para sus actividades públicas como para sus actividades económicas. No es posible que el legislador de la Unión pretendiera conceder tal ventaja inadmisibles.

60. Por consiguiente, llego a la conclusión preliminar de que tanto el artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE como los principios que subyacen en el sistema común del IVA, en particular el de neutralidad fiscal, se oponen manifiestamente a la concesión a un sujeto pasivo que ejerce actividades tanto sujetas como no sujetas a gravamen del derecho a la deducción plena del IVA soportado.

Margen de discrecionalidad de los Estados miembros y obligaciones de los órganos jurisdiccionales nacionales

61. Del análisis precedente se desprende que el objetivo subyacente y la finalidad común del sistema del IVA es lograr la *correspondencia entre la deducción del impuesto soportado y la recaudación del impuesto repercutido*.⁴² Al ejercitar su facultad discrecional respecto de las normas de reparto del IVA, los Estados miembros deben evitar en la medida de lo posible, en aras de la igualdad entre las diferentes categorías de sujetos pasivos y entre los sujetos pasivos que ejercen actividades tanto sujetas como no sujetas a gravamen y los consumidores finales, las situaciones de *consumo final no gravado*.⁴³

Obligación general de dar plena efectividad al Derecho de la Unión

62. En estas circunstancias, los Estados miembros deben ejercer su facultad de apreciación de modo que se garantice que la deducción se realice *únicamente* por la parte del IVA soportado relativa a las operaciones que conllevan derecho a deducción. Por tanto, deben velar por que el cálculo de la prorratea entre actividades económicas y actividades no económicas *refleje objetivamente* el porcentaje de los gastos soportados que es realmente imputable a cada una de esas dos actividades.⁴⁴

63. Tal como entiendo la postura que existía en Polonia hasta el 1 de enero de 2016, la práctica administrativa descrita por el órgano jurisdiccional remitente consistía en conceder el derecho a la deducción plena del IVA soportado por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que se utilicen de forma indisociable para las actividades tanto económicas como no económicas de un sujeto pasivo.

40 Sentencia de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, EU:C:2009:669), apartado 44.

41 Sentencia de 14 de septiembre de 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573), apartado 35.

42 Véase, a este respecto, la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573), apartados 33 y 37.

43 Véase, a este respecto, la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Wollny (C-72/05, EU:C:2006:573), apartado 48.

44 Sentencia de 13 de marzo de 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), apartados 34 y 37. El Tribunal de Justicia ha declarado que, a este respecto, los Estados miembros están autorizados para aplicar, según corresponda, bien un criterio de reparto que atienda a la naturaleza de la inversión, bien un criterio que atienda a la naturaleza de la operación, o bien *cualquier otro criterio adecuado*, sin estar obligados a limitarse a uno solo de estos métodos (apartado 38 de dicha sentencia).

64. Esta práctica altera el equilibrio entre la deducción del IVA soportado y la recaudación del IVA repercutido, lo que afecta al nivel impositivo y da lugar a un trato desigual entre diferentes categorías de sujetos pasivos y entre los Estados miembros y, en consecuencia, a falseamientos de la competencia en el mercado interior. Por lo tanto, puede menoscabar el principio de *uniformidad de aplicación* del sistema común del IVA.⁴⁵

65. Dado que cualquier modificación del alcance del derecho a deducir el IVA incide en el nivel de la carga fiscal y, por tanto, debe aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros, esta práctica afecta a la propia esencia del funcionamiento del sistema común del IVA.⁴⁶ El considerando 39 de la Directiva 2006/112/CE, el cual indica que «el cálculo de la prorata de deducción debe realizarse de forma análoga en todos los Estados miembros», confirma que efectivamente esa era la intención del legislador de la Unión.

66. Asimismo, con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra b), de la Decisión 2007/436/CE,⁴⁷ los recursos propios de la Unión Europea se basan, *inter alia*, en el IVA.⁴⁸ De ello se deduce que existe un vínculo directo entre la percepción de los ingresos procedentes del IVA y la disponibilidad de los correspondientes recursos en el presupuesto de la Unión Europea. Cualquier deficiencia en la percepción de tales ingresos, en particular mediante la ampliación del alcance del derecho a deducir el IVA soportado, reduce la base imponible y en consecuencia produce una reducción de los recursos. Para garantizar la protección de los intereses financieros de la Unión Europea, tal como exige el artículo 325 TFUE, los Estados miembros deben adoptar las medidas necesarias para garantizar la determinación y la percepción efectivas y plenas del IVA en sus territorios.⁴⁹

67. De ello se deduce que la aplicación de la práctica nacional controvertida en el litigio principal sería claramente contraria al objetivo y a los principios básicos del sistema común del IVA establecido por la Directiva 2006/112/CE y podría suponer un obstáculo a su eficacia y, en consecuencia, menoscabar los intereses financieros de la Unión Europea.

68. Aunque los Estados miembros tienen libertad para elegir el método de reparto del IVA deducible aplicable, con arreglo al artículo 288 TFUE, deben asegurarse, no obstante, de que el alcance del derecho a deducir se corresponda con el exigido por la Directiva 2006/112/CE. No disponen de ningún margen de discrecionalidad al respecto.⁵⁰

69. En estas circunstancias, incumbe en primer lugar al legislador nacional la adopción de las medidas necesarias para cumplir estas obligaciones.⁵¹

45 Véase, a este respecto, la sentencia de 12 de julio de 1988, *Direct Cosmetics y Laughtons Photographs* (138/86 y 139/86, EU:C:1988:383), apartado 23. Véase también la sentencia de 6 de mayo de 2010, *Comisión/Francia* (C-94/09, EU:C:2010:253), apartado 40.

46 Véase, en este sentido, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, *Portugal Telecom* (C-496/11, EU:C:2012:557), apartado 35.

47 Decisión 2007/436/CE, Euratom del Consejo, de 7 de junio de 2007, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas (DO 2007, L 163, p. 17).

48 Por ejemplo, en 2014, que es uno de los ejercicios fiscales respecto de los cuales la Asociación de Entidades Locales solicita que se le conceda el derecho a la deducción plena, los recursos basados en el IVA constituyeron el 13,2 % del presupuesto total de la Unión Europea. Véanse el marco financiero plurianual 2014-2020 y el presupuesto de la Unión Europea de 2014, p. 24.

49 Véase, a este respecto, la sentencia de 5 de junio de 2018, *Kolev y otros* (C-612/15, EU:C:2018:392), apartados 51 y 52. Si Polonia deseara mantener un trato más favorable para ciertos sujetos pasivos, como la Asociación de Entidades Locales, podría —con observancia de las disposiciones del Tratado en materia de ayudas estatales— establecer una subvención, financiada con sus propios recursos, en lugar de permitir una exención del IVA soportado en detrimento del presupuesto de la Unión Europea.

50 Véase, por analogía, la sentencia de 5 de diciembre de 2017, *M.A.S. y M.B.* (C-42/17, EU:C:2017:936), apartado 38 y la jurisprudencia citada.

51 Véase, a este respecto, la sentencia de 5 de junio de 2018, *Kolev y otros* (C-612/15, EU:C:2018:392), apartado 64.

70. Asumo, basándome en la resolución de remisión, que el legislador polaco modificó la Ley del IVA con efectos a partir del 1 de enero de 2016 y que dicha modificación puso fin a la práctica administrativa consistente en conceder el derecho a la deducción plena del IVA soportado por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que se utilicen de forma indisociable para las actividades tanto económicas como no económicas de un sujeto pasivo.⁵²

71. Sin embargo, el procedimiento del que conoce el órgano jurisdiccional remitente se refiere al período comprendido entre 2013 y 2015. Por lo tanto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente dar plena eficacia a la Directiva 2006/112/CE también durante ese período interpretando la normativa aplicable en la medida de lo posible a la luz del artículo 168, letra a), de dicha Directiva en línea con la interpretación del Tribunal de Justicia o, si es preciso, dejando sin aplicación dicha normativa.⁵³ Si los métodos de interpretación reconocidos por el Derecho nacional en ese contexto permiten interpretar una disposición del ordenamiento jurídico interno de tal manera que se evite un conflicto con otra norma de Derecho interno o reducir con este fin el alcance de dicha disposición aplicándola solo en la medida en que resulta compatible con la referida norma, el órgano jurisdiccional tiene la obligación de utilizar los mismos métodos con objeto de alcanzar el resultado perseguido por la directiva.⁵⁴ Obviamente, estas obligaciones no deberían exigir al órgano jurisdiccional remitente que proceda a una interpretación *contra legem* de las disposiciones nacionales aplicables.⁵⁵

72. El Tribunal de Justicia también ha declarado a este respecto que la exigencia de interpretar el Derecho nacional conforme al Derecho de la Unión incluye la obligación de los órganos jurisdiccionales nacionales de modificar, en caso necesario, su jurisprudencia reiterada, si esta se basa en una interpretación del Derecho nacional que es incompatible con los objetivos de una directiva. En consecuencia, un tribunal nacional no puede considerar válidamente que se encuentra imposibilitado para interpretar una norma nacional de conformidad con el Derecho de la Unión por el mero hecho de que esa disposición ha sido interpretada de forma reiterada en un sentido que no es compatible con el Derecho de la Unión.⁵⁶

73. Concluyo que, como cuestión de principio, la Directiva 2006/112/CE debe interpretarse en el sentido de que exige que un órgano jurisdiccional nacional, en un litigio relativo a un sujeto pasivo como la Asociación de Entidades Locales, interprete su Derecho nacional en la mayor medida posible de un modo que garantice que las deducciones se efectuarán únicamente en relación con el porcentaje del IVA soportado que refleja objetivamente la medida en que los gastos soportados han servido para la actividad económica del sujeto pasivo.

Excepción basada en principios generales y derechos fundamentales

74. Dado que el caso del que conoce el órgano jurisdiccional remitente se refiere a la aplicación, en particular, del artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE y, por ende, a la aplicación del Derecho de la Unión en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea,⁵⁷ el propio órgano jurisdiccional remitente deberá cerciorarse igualmente de que se respetan los derechos fundamentales que la Carta garantiza a los sujetos pasivos en el litigio principal. Esos derechos no pueden verse invalidados de forma sumaria por la obligación de garantizar la recaudación eficaz de los recursos de la Unión.⁵⁸

52 Véase el punto 11 de las presentes conclusiones.

53 Véase, a este respecto, la sentencia de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros (C-105/14, EU:C:2015:555), apartado 49.

54 Sentencia de 5 de octubre de 2004, Pfeiffer y otros (C-397/01 a C-403/01, EU:C:2004:584), apartado 116.

55 Sentencia de 11 de septiembre de 2018, IR (C-68/17, EU:C:2018:696), apartado 63.

56 Véase, a este respecto, la sentencia de 19 de abril de 2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278), apartados 33 y 34 y la jurisprudencia citada. Véase también la sentencia de 17 de abril de 2018, Egenberger (C-414/16, EU:C:2018:257), apartados 72 y 73.

57 DO 2010, C 83, p. 389 (en lo sucesivo, «Carta»).

58 Véase, a este respecto, la sentencia de 5 de junio de 2018, Kolev y otros (C-612/15, EU:C:2018:392), apartado 68 y la jurisprudencia citada.

75. Dicho de otro modo, el principio de que el Derecho nacional debe interpretarse de manera conforme con el Derecho de la Unión alcanza su límite cuando su aplicación a los hechos del litigio principal diera lugar a una vulneración de derechos fundamentales consagrados en la Carta o de principios generales del Derecho de la Unión.⁵⁹ Es importante señalar que el Tribunal de Justicia ha declarado que si un órgano jurisdiccional nacional tiene el convencimiento de que esa interpretación daría lugar a una vulneración de dichos derechos o principios, queda liberado de la obligación de aplicar tal interpretación, aunque el respeto de esa obligación permitiera por otro lado subsanar una situación nacional opuesta al Derecho de la Unión.⁶⁰

76. Por lo tanto, en los puntos siguientes examinaré si la obligación de aplicar esa interpretación en el litigio principal podría dar lugar a la vulneración de un derecho fundamental o de un principio general del Derecho de la Unión. A tal fin, en primer lugar, identificaré los derechos fundamentales o principios generales pertinentes y, en segundo lugar, examinaré las consecuencias de la aplicación de la interpretación del Derecho de la Unión anteriormente expuesta a los hechos del litigio principal.

77. La Asociación de Entidades Locales alega que se desprende no solo del Derecho polaco sino también del Derecho de la Unión que no se puede aplicar ningún método de cálculo de manera que afecte a su derecho a la deducción plena del IVA soportado, a menos que dicho método esté expresamente previsto por ley.

78. Estoy dispuesto a admitir la tesis de que el principio de que no se puede recaudar ningún impuesto a menos que esté expresamente previsto por ley (en otras palabras, el principio de legalidad fiscal: *nullum tributum sine lege*) forma parte del ordenamiento jurídico de la Unión. Puede entenderse como una manifestación concreta, en el ámbito del Derecho fiscal, de la libertad de empresa, del derecho fundamental a la propiedad y del principio general de seguridad jurídica.

79. Sin embargo, no creo que la Asociación de Entidades Locales pueda ver estimadas sus pretensiones en el litigio principal amparándose en el Derecho de la Unión para invocar un derecho a la deducción plena del IVA soportado por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que se utilicen de forma indisociable para actividades económicas y no económicas. Como expondré a continuación, el principio de legalidad fiscal con arreglo al Derecho de la Unión se refiere al derecho del Estado miembro a fijar impuestos, mientras que el asunto principal versa únicamente sobre el método de cálculo del importe de la deuda tributaria.

59 La jurisprudencia reciente proporciona diversos ejemplos de situaciones en las que el Tribunal de Justicia ha considerado que la efectividad del Derecho de la Unión debe ceder ante la protección de los derechos fundamentales. Véanse, a este respecto, las sentencias de 16 de febrero de 2017, C. K. y otros (C-578/16 PPU, EU:C:2017:127) [prohibición del trato inhumano o degradante en el marco del Reglamento (UE) n.º 604/2013 del Parlamento Europeo y del Consejo, de 26 de junio de 2013, por el que se establecen los criterios y mecanismos de determinación del Estado miembro responsable del examen de una solicitud de protección internacional presentada en uno de los Estados miembros por un nacional de un tercer país o un apátrida (DO 2013, L 180, p. 31)]; de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936) (principio *nulla poena sine lege* en el contexto del artículo 325 TFUE), y de 25 de julio de 2018, Minister for Justice and Equality (Deficiencias en el sistema de justicia) (C-216/18 PPU, EU:C:2018:586) [derecho a la tutela judicial efectiva en el contexto de la Decisión Marco 2002/584/JAI del Consejo, de 13 de junio de 2002, relativa a la orden de detención europea y a los procedimientos de entrega entre Estados miembros (DO 2002, L 190, p. 1)].

60 Véanse, a este respecto, las sentencias de 7 de enero de 2004, X (C-60/02, EU:C:2004:10), apartados 61 y 63, y de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936), apartado 61.

80. Comenzaré analizando el alcance del principio de legalidad fiscal con arreglo al Derecho de la Unión. Habida cuenta de los artículos 6 TUE, apartado 3,⁶¹ y 52, apartado 3, de la Carta,⁶² realizaré mi análisis, por un lado, en relación con el CEDH y, por el otro, en relación con las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros.

Análisis a la luz del CEDH

81. El Tribunal Europeo de Derechos Humanos (en lo sucesivo, «Tribunal de Estrasburgo») estableció el principio de legalidad fiscal en el marco del artículo 1 del Protocolo n.º 1.⁶³ Este artículo establece que «nadie podrá ser privado de su propiedad sino por causa de utilidad pública y en las condiciones previstas por la ley y los principios generales del Derecho internacional», y todo ello «se ent[enderá] sin perjuicio del derecho que poseen los Estados de dictar las leyes que estimen necesarias para la reglamentación del uso de los bienes de acuerdo con el interés general o para garantizar el pago de los impuestos, de otras contribuciones o de las multas».

82. El Tribunal de Estrasburgo ha declarado, en particular, que un impuesto equivale a una injerencia en el derecho al respeto de los bienes y por tanto entra dentro del ámbito de aplicación del artículo 1 del Protocolo n.º 1.⁶⁴ Ha reconocido que los Estados contratantes disponen de un «amplio margen de apreciación» en materia fiscal⁶⁵ y que debe «concedérseles un cierto grado de deferencia adicional y un margen de apreciación en el ejercicio de sus funciones fiscales con arreglo al criterio de legalidad».⁶⁶ También ha dictaminado que ese criterio está limitado a la verificación de que el impuesto «cumple con el Derecho interno y de que la propia ley [es] de suficiente calidad para permitir que el demandante pueda prever las consecuencias de su comportamiento», lo que exige que «las disposiciones aplicables del Derecho interno [sean] *suficientemente accesibles, precisas y previsibles*».⁶⁷

83. El concepto de «ley» en el sentido del artículo 1 del Protocolo n.º 1 hace referencia al mismo concepto que se encuentra en otras partes del CEDH.⁶⁸ Por consiguiente, tiene un alcance autónomo y amplio que no se limita a los actos que emanan del legislador. Incluye las constituciones, las leyes *sensu stricto*, el Derecho secundario y los tratados internacionales de los que el Estado contratante sea parte.⁶⁹

61 Este artículo establece que «los derechos fundamentales que garantiza el Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales [firmado en Roma el 4 de noviembre de 1950 (en lo sucesivo, «CEDH»)] y los que son fruto de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros formarán parte del Derecho de la Unión como principios generales».

62 Esta disposición de la Carta dispone que, «en la medida en que la [...] Carta contenga derechos que correspondan a derechos garantizados por el [CEDH], su sentido y alcance serán iguales a los que les confiere dicho Convenio», sin perjuicio de que la Unión pueda conceder una «protección más extensa». Así pues, los criterios desarrollados por el Tribunal de Estrasburgo al interpretar las disposiciones correspondientes del CEDH deben aplicarse para determinar el estándar mínimo de protección garantizado por la Carta (sentencia de 28 de febrero de 2013, Reexamen de Arango Jaramillo y otros/BEI, C-334/12 RX-II, EU:C:2013:134, apartado 28).

63 Protocolo n.º 1 del Convenio Europeo para la Protección de los Derechos Humanos y de las Libertades Fundamentales, firmado en París el 20 de marzo de 1952 (en lo sucesivo, «Protocolo n.º 1»).

64 TEDH, 9 de julio de 2002, Orion Břeclav s.r.o. c. República Checa, CE:ECHR:2002:0709DEC004378398, p. 7.

65 TEDH, 29 de enero de 2003, Masa Invest Group c. Ucrania, CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, p. 12.

66 TEDH, 14 de mayo de 2013, N.K.M. c. Hungría, CE:ECHR:2013:0514JUD006652911, apartado 50.

67 TEDH, 20 de septiembre de 2011, OAO Neftyanaya Kompaniya Yukos c. Rusia, CE:ECHR:2011:0920JUD001490204, apartado 559 (el subrayado es mío).

68 TEDH, 14 de octubre de 2010, Shchokin c. Ucrania, CE:ECHR:2010:1014JUD002375903, apartado 51.

69 Grgić, A., Mataga, Z., Longar, M., y Vilfan, A., Consejo de Europa — Dirección General de Derechos Humanos y Asuntos Jurídicos, «*Le droit à la propriété dans la convention européenne des Droits de l'Homme. Un guide sur la mise en œuvre de la convention européenne des Droits de l'Homme et de ses protocoles*», Précis sur les droits de l'homme n.º 10, septiembre de 2007, p. 13 (a disposición del público en el siguiente enlace: <https://rm.coe.int/168007ff64>).

84. Es importante señalar que la jurisprudencia debe considerarse incluida en el concepto de «ley» en el sentido del artículo 1 del Protocolo n.º 1.⁷⁰ De este modo, «la jurisprudencia clara, coherente y disponible para el público puede constituir una base suficiente para la injerencia “lícita” en los derechos garantizados por el Convenio, siempre y cuando dicha jurisprudencia se base en una interpretación razonable del Derecho primario».⁷¹

85. Por último, el Tribunal de Estrasburgo ha reconocido que la consecución de una precisión absoluta en la formulación de las leyes es *objetivamente imposible*, especialmente en el ámbito fiscal. En consecuencia, es inevitable que muchas leyes estén formuladas en *términos generales* y su interpretación y aplicación deben definirse en la práctica.⁷²

86. De ello se desprende que el principio de legalidad con arreglo al artículo 1 del Protocolo n.º 1 supone que los *elementos esenciales* del impuesto deben establecerse por ley o mediante la jurisprudencia, mientras que no existen requisitos similares en cuanto a otros elementos secundarios determinados que definen el alcance de la responsabilidad fiscal.

Análisis a la luz de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros

87. La mayoría de los Estados miembros parecen reconocer el principio de legalidad fiscal. En algunos forma parte de una larga tradición constitucional.⁷³ En la mayoría de ellos, este principio está expresamente consagrado en un acto de rango constitucional, mientras que en otros se deriva del principio constitucional del Estado de Derecho.⁷⁴

88. Por lo general, las constituciones de los Estados miembros consagran este principio en términos bastante generales,⁷⁵ lo que deja su interpretación en manos de los tribunales constitucionales y ordinarios. Varios de ellos, sin embargo, han precisado los elementos que deben ser definidos por ley. Este es el caso, en particular, de Francia,⁷⁶ Grecia,⁷⁷ Portugal⁷⁸ y Polonia.⁷⁹

70 TEDH, 9 de noviembre de 1999, Špaček c. República Checa, CE:ECHR:1999:1109JUD002644995, apartado 54.

71 TEDH, 25 de julio de 2013, Khodorkovskiy y Lebedev c. Rusia, CE:ECHR:2013:0725JUD001108206, apartados 881 a 885.

72 TEDH, 29 de enero de 2003, Masa Invest Group c. Ucrania, CE:ECHR:2005:1011DEC000354003, pp. 12 y 13.

73 Este es el caso, entre otros, de Reino Unido, donde este principio fue promulgado por primera vez en el Bill of Rights de 1689 (aún vigente), de Francia, donde se deriva de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 26 de agosto de 1789 (*idem*) y de Polonia, donde fue consagrado en los Artykuły henrykowskié de 1573, que estuvieron vigentes hasta el 24 de octubre de 1795.

74 Este parece ser el caso de Austria y Alemania.

75 Este parece ser el caso, en particular, de: Bélgica (artículo 170, apartado 1, de la Constitución belga), Chipre (artículo 24, apartado 2, de la Constitución chipriota), Estonia (artículo 113 de la Constitución estonia), Finlandia (artículo 81, apartado 1, de la Constitución finlandesa), Italia (artículo 23 de la Constitución italiana), Irlanda (artículos 22.2.1 a 22.2.6 de la Constitución irlandesa), Países Bajos (artículo 104 de la Constitución neerlandesa), República Checa (artículo 11, apartado 5, de la Carta de los Derechos Fundamentales checa), Lituania (artículo 127, apartado 3, de la Constitución lituana), Luxemburgo (artículo 99 de la Constitución luxemburguesa), Rumanía (artículos 56, apartado 3, y 139, apartado 1, de la Constitución rumana), Eslovaquia (artículo 59, apartado 2, de la Constitución eslovaca) y Suecia (artículo 4 en la sección 1 de las Regeringsformen, que —junto con otros tres actos— forman la Constitución sueca).

76 El artículo 14 de la Déclaration des droits de l'homme et du citoyen de 26 de agosto de 1789 exige que los siguientes elementos se establezcan por ley: la base imponible, el tipo impositivo y los procedimientos para la recaudación de impuestos de todo tipo.

77 El artículo 78, apartados 1 y 4, de la Constitución griega exige que los siguientes elementos se establezcan por ley: la determinación de los sujetos pasivos, el tipo de ingresos, bienes, gastos u operaciones sujetas a imposición, el tipo impositivo, las exenciones y los créditos fiscales.

78 El artículo 103, apartado 2, de la Constitución portuguesa exige que los siguientes elementos se establezcan por ley: la base imponible, el tipo impositivo, las ventajas fiscales y las garantías de que disfrutaran los sujetos pasivos.

79 Véase el artículo 217 de la Constitución polaca, que se cita en el punto 6 de las presentes conclusiones.

89. Un análisis detallado de la legislación y la jurisprudencia de una selección de once Estados miembros⁸⁰ indica que las tradiciones constitucionales de esos Estados miembros coinciden en exigir que *todos los elementos esenciales* inherentes al impuesto sean establecidos por ley. En ocho de once, los siguientes elementos se consideran esenciales: la determinación de los sujetos pasivos, el hecho imponible, la base imponible, el tipo impositivo y las garantías procesales de que gozan los sujetos pasivos.⁸¹

90. Solo algunos Estados miembros consideran esenciales determinados elementos adicionales. Estos elementos adicionales incluyen la determinación del beneficiario del impuesto (Estonia), los procedimientos de pago (Polonia y Estonia), los plazos para la exigibilidad del impuesto (Estonia), las normas para conceder exenciones fiscales y condonaciones, junto con las categorías de sujetos pasivos que están exentos de tributación (Polonia y Grecia) y los procedimientos de pago y recaudación forzosa de los impuestos y la definición de los recargos y sanciones (Portugal).

91. Asimismo, parece que estos Estados miembros aceptan de forma general que, si bien es *objetivamente imposible definir todas las normas relativas a un impuesto en una ley*, no obstante, la ley debe permitir al sujeto pasivo *conocer de antemano y calcular* la cuantía del impuesto exigible.

92. Por ejemplo, aunque el orden constitucional alemán parece exigir que la normativa fiscal permita a un sujeto pasivo calcular la deuda tributaria, no exige elementos detallados que permitan calcular la deuda fiscal con precisión matemática. Basta con que la normativa permita a los sujetos pasivos prever el alcance de la carga fiscal de modo que puedan adaptar su comportamiento. Asimismo, en Portugal, el principio de legalidad no parece imponer la exigencia estricta de que la normativa aplicable proporcione al contribuyente los elementos necesarios para calcular la cuantía exacta de la deuda tributaria sin la más mínima duda. Es necesario, no obstante, que —a la luz de los elementos esenciales definidos por ley— la carga fiscal sea cuantificable y, en cierta medida, previsible y calculable. Parece que también en Grecia el método de cálculo de los ingresos a los efectos de su imposición no se considera uno de los elementos constitutivos del impuesto.

93. En cuanto a lo que constituye una «ley», parece que en estos Estados miembros se acepta de forma general que, como cuestión de principio, un impuesto debe definirse en un acto legalmente vinculante de aplicación general adoptado por el legislador y debidamente publicado. Dicho esto, en varios Estados miembros la normativa en sentido estricto puede complementarse mediante instrumentos secundarios adoptados por el poder ejecutivo dentro del ámbito de las facultades que le hayan sido expresamente delegadas⁸² o en el marco de sus competencias generales.⁸³ En otros Estados miembros, determinados elementos específicos, por lo general de carácter técnico, parecen ser determinados por las autoridades competentes mediante dictámenes o recomendaciones fiscales no vinculantes.⁸⁴

94. Otra característica común a esos once Estados miembros parece ser la exigencia de *precisión, claridad y previsibilidad* de la normativa fiscal.⁸⁵ Por lo tanto, puede existir una prohibición de aplicar la normativa fiscal por analogía y, en caso de duda, la exigencia de que la normativa sea interpretada en favor del sujeto pasivo.⁸⁶

80 A saber: Bulgaria, República Checa, Estonia, Francia, Alemania, Grecia, Países Bajos, Polonia, Portugal, Suecia y Reino Unido.

81 La postura con arreglo al CEDH parece ser bastante similar a este respecto (véanse los puntos 85 y 86 de las presentes conclusiones).

82 Este parece ser el caso de República Checa, Estonia, Alemania, Grecia, Polonia y Reino Unido.

83 Este parece ser el caso de Francia.

84 Este parece ser el caso de Países Bajos y Suecia.

85 Cabe señalar que una exigencia similar se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo, analizada anteriormente en las presentes conclusiones (véase el punto 82 *supra*).

86 Este parece ser el caso de Bulgaria (antes del 1 de enero de 2017), República Checa, Alemania, Grecia (desde 2000), Países Bajos, Suecia y Reino Unido.

95. En varios de los Estados miembros que he examinado, como en Polonia, no parecen existir normas específicas sobre el reparto del IVA soportado por los sujetos pasivos que ejercen actividades tanto sujetas como no sujetas a gravamen.⁸⁷

96. En los Países Bajos,⁸⁸ Suecia⁸⁹ y el Reino Unido la ausencia de tal normativa ha sido subsanada mediante actos secundarios de las autoridades fiscales competentes. En esos tres Estados miembros, los sujetos pasivos parecen estar sujetos a la obligación general de elegir y aplicar un método apropiado de reparto, supeditado al control de las autoridades competentes.

97. Así pues, por ejemplo, en el Reino Unido, en virtud del artículo 26, apartado 3, de la Value Added Tax Act 1994 (Ley del impuesto sobre el valor añadido de 1994), Her Majesty's Revenue and Customs Commissioners (Administración tributaria y aduanera de su Majestad, Reino Unido), la autoridad tributaria central en Reino Unido, ha promulgado textos legislativos que establecen ejemplos de criterios y métodos de reparto.⁹⁰ Asimismo, con arreglo al artículo 102ZA, apartado 1, de esa Ley, dicha Administración puede aprobar el método propuesto por un sujeto pasivo o indicar otro método más adecuado.

98. Me parece que la práctica de los órganos jurisdiccionales en ese Estado miembro confirma que, a falta de un criterio o método vinculante, la elección de un método que garantice una atribución justa y razonable del impuesto soportado corresponde al sujeto pasivo y depende de sus circunstancias específicas. También parece aceptarse que el derecho a la deducción plena del IVA soportado en operaciones utilizadas de forma indisociable para actividades económicas y no económicas vulneraría el principio de neutralidad fiscal.

99. En Alemania, parece que se considera que las normas que tienen por objeto la transposición de los artículos 173 y 174 de la Directiva 2006/112/CE al ordenamiento jurídico alemán son aplicables por analogía a los efectos de la determinación del porcentaje deducible del IVA soportado en operaciones utilizadas de forma indisociable para actividades económicas y no económicas.

100. Curiosamente, en la República Checa, el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa) se basó en la sentencia del Tribunal de Justicia dictada en el asunto Český rozhlas,⁹¹ junto con las conclusiones del Abogado General Szpunar presentadas en ese caso,⁹² para desestimar la alegación del demandante de que tenía derecho a la deducción plena dado que la normativa aplicable no establecía ningún método de reparto del IVA soportado. El Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) parece considerar que el demandante debía escoger el método más adecuado y calcular él mismo el porcentaje deducible del IVA soportado.⁹³

101. De esta selección se desprende que las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros, así como la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo sobre el artículo 1 del Protocolo n.º 1, exigen que los elementos esenciales de un impuesto se establezcan por ley de una forma suficientemente clara, precisa y previsible, pero no imponen ninguna obligación de regular todos los detalles de forma exhaustiva.

87 Además del de Polonia, este parece ser el caso de Bulgaria, República Checa, Grecia y Suecia.

88 De este modo, en los Países Bajos una decisión relevante del Staatssecretarissen van Financiën (Ministro de Finanzas) sobre la deducción del IVA indica los metros cuadrados, metros cúbicos, ingresos o costes relevantes como posibles criterios para el cálculo del porcentaje deducible del IVA soportado.

89 Véanse, en Suecia, las Instrucciones No Vinculantes de la Administración fiscal n.º 131 446423-15/111 de 25 de agosto de 2015 y n.º 202 377677-17/111 de 19 de diciembre de 2017.

90 Véase la VAT Notice 700 (Comunicación sobre el IVA 700) de 17 de diciembre de 2014 (la guía sobre el IVA que contiene las normas y procedimientos), artículo 32, apartado 5.

91 Sentencia de 22 de junio de 2016 (C-11/15, EU:C:2016:470).

92 Conclusiones presentadas en el asunto Český rozhlas (C-11/15, EU:C:2016:181).

93 Sentencia de 30 de agosto de 2016, n.º 5 Afs 124/2014-178.

102. Con la excepción de los elementos discutidos en los puntos 96 a 100 de las presentes conclusiones, no conozco medidas o decisiones en ninguno de los restantes Estados miembros que regulen el método de reparto del porcentaje deducible del IVA soportado por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que se utilicen de forma indisociable para actividades económicas y no económicas o que se opongan a una limitación del derecho a deducir dicho impuesto debido a que no se especifica ningún método o criterio para el cálculo de la cuantía de la deuda tributaria en el corpus del Derecho fiscal nacional. Vista desde esta perspectiva, la práctica administrativa descrita en la resolución de remisión parece que constituye una excepción.

Análisis a la luz de la Carta y de los principios generales del Derecho de la Unión

103. El artículo 16 de la Carta reconoce la libertad de empresa «de conformidad con el Derecho de la Unión y con las legislaciones y prácticas nacionales». Con arreglo al artículo 17, apartado 1, de la Carta, «toda persona tiene derecho a disfrutar de la propiedad de los bienes que haya adquirido legalmente, a usarlos, a disponer de ellos y a legarlos». Esta disposición específica asimismo que «nadie puede ser privado de su propiedad más que por causa de utilidad pública, en los casos y condiciones previstos en la ley y a cambio, en un tiempo razonable, de una justa indemnización por su pérdida» y que «el uso de los bienes podrá regularse por ley en la medida en que resulte necesario para el interés general».

104. En la medida en que se pueda entender que la obligación del sujeto pasivo consiste simplemente en entregar a la Hacienda Pública el *IVA repercutido* que ha recaudado de sus clientes por cuenta del Estado, el derecho a la propiedad es irrelevante. Sin embargo, las disposiciones de la Carta que tienen por objeto proteger ese derecho son relevantes respecto al alcance del derecho a deducir *el IVA soportado*.⁹⁴

105. El Tribunal de Justicia ha declarado de forma reiterada que el derecho a la propiedad y la libertad de ejercer una actividad económica no son absolutos. Su ejercicio puede ser objeto de restricciones justificadas por objetivos de interés general, siempre y cuando dichas restricciones respondan efectivamente a la consecución de esos objetivos y no constituyan, habida cuenta de la finalidad perseguida, una intervención desmesurada e intolerable que afecte a la propia esencia de los derechos así garantizados. Por lo que se refiere más concretamente a la libertad de ejercer una actividad económica, el Tribunal de Justicia ha declarado —habida cuenta del tenor del artículo 16 de la Carta, que se diferencia del de las demás libertades fundamentales consagradas en el título II de la propia Carta y se asemeja al de determinadas disposiciones del título IV de la misma— que la libertad de empresa puede quedar sometida a un amplio abanico de intervenciones del poder público que establezcan limitaciones al ejercicio de la actividad económica en aras del interés general.⁹⁵

106. Asimismo, el principio de seguridad jurídica también es relevante en el presente contexto. Según la jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, este principio exige que las normas jurídicas sean *claras y precisas y que sus efectos sean previsibles*, especialmente cuando puedan tener consecuencias desfavorables para los particulares y las empresas.⁹⁶ Además, el principio de seguridad jurídica se aplica con rigor especial cuando se trata de una normativa que puede acarrear consecuencias financieras, a fin de permitir que los interesados *conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones* que se les imponen.⁹⁷ Por último, es contrario al principio de seguridad jurídica, salvo en

94 Véase el punto 39 de las presentes conclusiones.

95 Sentencia de 28 de noviembre de 2013, Consejo/Manufacturing Support & Procurement Kala Naft (C-348/12 P, EU:C:2013:776), apartados 121 a 123.

96 Sentencia de 10 de septiembre de 2009, Plantanol (C-201/08, EU:C:2009:539), apartado 46.

97 Sentencia de 16 de septiembre de 2008, Isle of Wight Council y otros (C-288/07, EU:C:2008:505), apartado 47.

circunstancias excepcionales justificadas por un objetivo de interés general, que el legislador nacional fije el punto de partida del ámbito de aplicación temporal de una medida que está incluida en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión en una fecha anterior a su publicación (prohibición de la retroactividad).⁹⁸

Conclusión provisional sobre el significado del principio de legalidad fiscal

107. En este punto, cabe destacar que la determinación del estándar de protección con arreglo al Derecho de la Unión a la luz de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros y de la Carta no es una ciencia exacta.

108. La cuestión de si un impuesto determinado cumple con el estándar de protección resultante del principio de legalidad fiscal interpretado en el sentido antes mencionado solo puede apreciarse caso por caso, tomando como punto de referencia la posición de un sujeto pasivo en el ordenamiento jurídico de que se trate *en su conjunto*. Por lo tanto, en mi opinión, el Tribunal de Justicia debe resistir la tentación de identificar en su sentencia una lista exhaustiva de los elementos que definen un impuesto que *deben* establecerse por ley.

109. Al mismo tiempo, admito que es necesario definir determinados parámetros comunes de observancia de ese principio. Por lo que he podido comprobar, el estándar de protección en el contexto de la fiscalidad varía ligeramente entre los Estados miembros examinados anteriormente. A mi juicio, estas diferencias en el nivel exigido de exhaustividad o precisión reflejan sencillamente el hecho de que los diferentes Estados miembros se basan en medios distintos para alcanzar un *resultado común*. No tengo ningún motivo para creer que la situación sea distinta en los restantes Estados miembros.

110. Considero que, en términos generales, todos los elementos esenciales que definen las características sustantivas de un impuesto deberían establecerse de forma inequívoca en las disposiciones aplicables. En este caso, esto se traduce en que los elementos afectan directa o indirectamente al alcance de la responsabilidad del sujeto pasivo por el IVA soportado. Se considera que el impuesto en cuestión está previsto por ley de conformidad con el estándar exigido cuando las normas aplicables, consideradas en su conjunto, permiten al contribuyente prever y calcular la cuantía de la deuda tributaria y determinar el momento en que resulta exigible.

111. En cambio, no acepto que la mera ausencia en las disposiciones aplicables de un elemento accesorio incapaz de producir un impacto semejante equivalga *por sí solo* a una vulneración del principio de legalidad fiscal.

112. Así pues, por ejemplo, la inexistencia de un método para calcular la cuantía de la deuda tributaria no menoscaba *por sí misma* los derechos del sujeto pasivo, siempre que las disposiciones aplicables contengan una serie de parámetros necesarios para permitir al sujeto pasivo prever y determinar tal cuantía.⁹⁹ Del mismo modo, si una situación determinada no está regulada de forma exhaustiva, el mero hecho de que el sujeto pasivo deba escoger una de las diversas líneas de conducta posibles dentro del margen de apreciación que el Estado miembro ha decidido concederle no tiene por sí mismo un efecto desfavorable en sus derechos, a menos que amplíe el alcance de su responsabilidad fiscal.

⁹⁸ Sentencia de 26 de abril de 2005, «Goed Wonen» (C-376/02, EU:C:2005:251), apartado 33.

⁹⁹ Lo mismo puede afirmarse *a priori* respecto de las exigencias procesales o técnicas. Sin embargo, dado que esta cuestión no entra dentro del ámbito de las presentes conclusiones, no voy a profundizar más en ella.

113. En cambio, si la aplicación de una exigencia o formalidad recientemente introducida da lugar al incremento retroactivo de la cuantía del impuesto exigible, es evidente que esto no satisface el estándar de protección establecido anteriormente, con independencia de lo accesorias o insignificantes que sean la exigencia o la formalidad en cuestión. Sin embargo, este no es el caso con arreglo al artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE, que —interpretado a la luz de la jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia— define de forma inequívoca el alcance del derecho a deducir el IVA soportado.¹⁰⁰

114. En resumen, en la medida en que sea relevante para las presentes conclusiones, entiendo que debe considerarse que los siguientes elementos forman parte del estándar de protección común *funcional*: un impuesto debe definirse mediante normas legalmente vinculantes accesibles a los sujetos pasivos con antelación y de una manera que sea suficientemente clara, precisa y exhaustiva para permitir al sujeto pasivo en cuestión prever y determinar la cuantía de la deuda tributaria en un momento determinado basándose en los textos y datos que tenga a su disposición o a los que pueda acceder. Por lo tanto, estas normas no pueden imponer ni agravar la carga fiscal de forma retroactiva.

115. Por consiguiente, concluyo que dicho estándar supone en particular que, a falta de un método de cálculo de la cuantía de la deuda tributaria en las normas aplicables, las autoridades fiscales competentes deben permitir al sujeto pasivo de que se trate basarse en el método de su elección, siempre y cuando, habida cuenta de la naturaleza de la actividad económica que ejerce, dicho método sea adecuado para reflejar objetivamente el grado en que los gastos soportados han servido para una actividad económica, esté basado en criterios objetivos y datos fiables y permita a las autoridades competentes verificar la exactitud de su aplicación.

¿Puede la Asociación de Entidades Locales invocar el principio general de legalidad fiscal para exigir el derecho a la deducción plena?

116. Según la jurisprudencia citada en los puntos precedentes,¹⁰¹ corresponde en exclusiva al órgano jurisdiccional remitente determinar si la aplicación del Derecho de la Unión en el litigio principal da lugar a una vulneración de principios generales del Derecho de la Unión. No obstante, el Tribunal de Justicia, cuando se pronuncia con carácter prejudicial, únicamente es competente para proporcionar a dicho órgano jurisdiccional todos los elementos interpretativos relativos al Derecho de la Unión que le permitan apreciar su conformidad.¹⁰²

117. Con este objetivo en mente, expondré a continuación diferentes elementos que el órgano jurisdiccional remitente puede considerar pertinentes a la hora de analizar las consecuencias de la aplicación del principio de legalidad fiscal —interpretado a la luz del CEDH, de las tradiciones constitucionales comunes a los Estados miembros y de la Carta— a los hechos del litigio principal.

Postura de la Asociación de Entidades Locales con arreglo al Derecho polaco

118. Se desprende claramente de lo expuesto por el órgano jurisdiccional remitente y de las alegaciones orales que, en el momento de los hechos, esto es, hasta el 1 de enero de 2016, la Ley del IVA no preveía un método o criterios para el cálculo del porcentaje deducible del IVA soportado por las entregas de bienes o prestaciones de servicios que se utilicen de forma indisociable tanto para las actividades económicas de un sujeto pasivo como para las no económicas.

¹⁰⁰ Véanse los puntos 41, 48 y 55 de las presentes conclusiones.

¹⁰¹ Véase la jurisprudencia citada en los puntos 74 y 75 de las presentes conclusiones.

¹⁰² Sentencia de 1 de julio de 2014, Ålands Vindkraft (C-573/12, EU:C:2014:2037), apartado 126.

119. Todos los intervinientes en la vista coincidieron en que los términos empleados en el artículo 86, apartado 1, de la Ley del IVA reflejan fielmente el artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE. En particular, la primera disposición citada incluye la expresión «en la medida en que», la cual a mi parecer define claramente el *alcance* del derecho a deducción, limitándolo al IVA soportado que se corresponde estrictamente con las entregas de bienes o prestaciones de servicios que se utilicen a los efectos de las actividades imposables. Ninguno de los elementos de que dispone el Tribunal de Justicia sugiere que la primera disposición citada deba interpretarse de forma diferente a la última.¹⁰³

120. Los elementos que se exponen a continuación pueden resultar relevantes a este respecto.

121. *En primer lugar*, en la vista, los representantes de Polonia y del Director de la Administración confirmaron —sin que la Asociación de Entidades Locales los contradijera— que, como cuestión de principio, la obligación general de *calcular* y declarar la cuantía de la deuda tributaria así como de abonar el impuesto en unos plazos especificados claramente recae en el sujeto pasivo.¹⁰⁴

122. *En segundo lugar*, los intervinientes admitieron en sus alegaciones orales que, con arreglo al Derecho polaco, los sujetos pasivos como la Asociación de Entidades Locales están sujetos a normas muy detalladas sobre contabilidad con fines de control presupuestario y de finanzas públicas, lo que implica, *inter alia*, la obligación de registrar todas las operaciones, incluidas las pertinentes a efectos del IVA.

123. A este respecto, el representante de la Asociación de Entidades Locales afirmó que, en ausencia de un método establecido por ley, la determinación de la cuantía del IVA soportado deducible resulta muy compleja y farragosa, mientras que el representante del Director de la Administración insistió —de nuevo, sin que le contradijeran los demás intervinientes— en que las entidades públicas como la Asociación de Entidades Locales están en condiciones mucho mejores para hacer los cálculos necesarios que la propia Administración fiscal.

124. *En tercer lugar*, en sus alegaciones orales los intervinientes confirmaron que siempre que un sujeto pasivo albergue dudas sobre la correcta interpretación de las disposiciones aplicables, puede solicitar y obtener de las autoridades un dictamen fiscal que valore su situación específica e indique cómo aplicar la ley de forma correcta.¹⁰⁵ El representante del Director de la Administración confirmó que, como la Asociación de Entidades Locales en el litigio principal, otros sujetos pasivos en una situación comparable habían hecho uso de ese procedimiento y habían obtenido un dictamen de ese tipo respecto del porcentaje deducible del IVA soportado.

125. *En cuarto lugar*, el representante del Director de la Administración expuso en la vista que tanto antes del 1 de enero de 2016 como después de esa fecha los sujetos pasivos eran libres de aplicar el método de su elección para el reparto del IVA. Se afirmó que las autoridades competentes podían objetar a esa elección únicamente que el método no fuera adecuado en el sentido de que no reflejara de forma objetiva el grado en que los gastos soportados habían servido para los fines de las operaciones de un sujeto pasivo que generan derecho a deducción. Aquel confirmó también que no se podía denegar el derecho a deducción por el mero hecho de que las autoridades no estuvieran de acuerdo con el método utilizado por el sujeto pasivo. El representante de la Asociación de Entidades Locales no contradijo ninguna de estas declaraciones.

¹⁰³ Para la interpretación del artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE, véanse los puntos 41, 48 y 55 de las presentes conclusiones.

¹⁰⁴ Según creo, esta obligación se deriva del artículo 103, apartado 1, de la Ley del IVA, que parece aplicar el artículo 250, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE.

¹⁰⁵ Véase la nota a pie de página 8 de las presentes conclusiones.

126. A mi entender, el efecto combinado de las disposiciones y de las circunstancias mencionadas en los puntos anteriores es que, en el momento de los hechos, todos los elementos esenciales del IVA que incidían en el importe exigible del IVA (el *tributum*) *estaban* previstos por ley (*lex*) de manera que los sujetos pasivos podían realizar los cálculos necesarios y declarar la cuantía de la deuda tributaria, basándose en los documentos y demás datos de que disponían.

127. En este contexto, el método exacto para el cálculo del porcentaje deducible del IVA soportado parece ser sencillamente uno de los medios técnicos que debe aplicar de forma ineludible el sujeto pasivo para determinar correctamente el alcance de su derecho a deducción, cuando decida invocar ese derecho de forma efectiva. La necesidad de elegir un método adecuado, que estaba implícita en el momento de los hechos, parece un corolario evidente de ese derecho, más que una obligación autónoma y adicional que deba establecerse de forma específica por ley.¹⁰⁶

128. Habida cuenta de la posibilidad de que la Asociación de Entidades Locales obtuviera un dictamen fiscal individual, la inexistencia de un método específico en las disposiciones aplicables no parece haber imposibilitado o dificultado de forma excesiva su ejercicio del derecho a deducir ni haber dado lugar a una inseguridad insuperable en cuanto al alcance de sus obligaciones frente a la Hacienda Pública.

129. De las alegaciones realizadas se desprende más bien que, dada la amplia gama de posibles situaciones fácticas, sería optimista y quizás objetivamente demasiado exigente esperar que el legislador nacional regule de forma exhaustiva todos los aspectos técnicos del comportamiento de un sujeto pasivo a efectos impositivos.¹⁰⁷ Esta conclusión se alinea perfectamente con la jurisprudencia del Tribunal de Estrasburgo y la postura de otros Estados miembros.¹⁰⁸

130. Por consiguiente, considero que la normativa aplicable en el momento de los hechos a la Asociación de Entidades Locales no presentaba ninguna *laguna* en la definición del impuesto.

Observaciones finales

131. Me parece que las consideraciones precedentes permiten descartar todas las alegaciones realizadas por la Asociación de Entidades Locales. Sobre la base del estándar de protección que he establecido anteriormente,¹⁰⁹ no es probable que se produzca ninguna vulneración de un derecho fundamental o de un principio general del Derecho de la Unión en el litigio principal a consecuencia de la interpretación de las normas aplicables de conformidad con la Directiva 2006/112/CE, tal como ha sido interpretada reiteradamente por el Tribunal de Justicia.¹¹⁰

132. En particular, esta interpretación no parece generar ninguna inseguridad jurídica ni dar lugar a la aplicación retroactiva de nuevas obligaciones que no estén establecidas por ley. Del mismo modo, dado que todos los elementos constitutivos del impuesto (*tributum*) se establecían por ley en el momento de los hechos, dicha interpretación no parece conducir a la imposición en virtud de la Directiva 2006/112/CE de obligaciones no previstas en el ordenamiento jurídico nacional.¹¹¹ Por último, no parece que imposibilite o dificulte en exceso el ejercicio del derecho a deducir el IVA soportado.

¹⁰⁶ Véase el punto 112 de las presentes conclusiones.

¹⁰⁷ En este punto debo señalar que el representante del Director de la Administración insistió —sin que los demás intervinientes le contradijeran— en que sería objetivamente imposible hacerlo.

¹⁰⁸ Véanse los puntos 85 y 91 de las presentes conclusiones.

¹⁰⁹ Véase el análisis del principio de legalidad fiscal en los puntos 78 a 115 de las presentes conclusiones.

¹¹⁰ Esto es, según los parámetros comentados en los puntos 35 a 60 de las presentes conclusiones.

¹¹¹ La situación en el caso de autos puede compararse con la del asunto Pfeiffer y otros (sentencia de 5 de octubre de 2004, C-397/01 a C-403/01, EU:C:2004:584, apartado 108).

133. Las conclusiones a las que he llegado en los puntos 73 y 115 de las presentes conclusiones no quedan en entredicho por el hecho de que, cuando un acto del Derecho de la Unión exige medidas nacionales de aplicación —como sucede en el caso de autos— las autoridades y los órganos jurisdiccionales nacionales sigan siendo libres, en virtud del artículo 53 de la Carta, de aplicar los estándares nacionales de protección de los derechos fundamentales y de los principios generales del Derecho de la Unión.¹¹²

134. La información presentada ante el Tribunal de Justicia sugiere que —a pesar de la existencia de las prácticas administrativas mencionadas en la cuestión prejudicial— no existe ningún conflicto evidente entre la postura que propongo que adopte el Tribunal de Justicia en el presente caso y los principios derivados del artículo 217 de la Constitución polaca.

135. Como ha explicado el órgano jurisdiccional remitente, a la luz de esa disposición, deben establecerse por ley las medidas relativas a la fijación de impuestos, incluida la determinación de los sujetos pasivos, los tipos impositivos, las normas para conceder exenciones fiscales y condonaciones y las categorías de sujetos pasivos exentas de tributación. Parece deducirse de las observaciones orales de los representantes de Polonia y del Director de la Administración ante el Tribunal de Justicia que el Trybunał Konstytucyjny (Tribunal Constitucional, Polonia) interpreta reiteradamente esta disposición en el sentido de que exige que los *elementos esenciales* del impuesto que afecten al alcance de la responsabilidad fiscal del sujeto pasivo deben establecerse por ley, y no *todos los elementos* de dicho impuesto.¹¹³

136. Tal como lo entiendo, estas exigencias no parecen oponerse a la interpretación por parte del órgano jurisdiccional remitente de la normativa nacional de conformidad con el Derecho de la Unión del modo anteriormente expuesto.

137. No obstante, si el órgano jurisdiccional remitente considera que el Derecho nacional interpretado de este modo no respeta el estándar de protección garantizado por la Constitución polaca, no puede limitarse sencillamente a conceder a la Asociación de Entidades Locales el derecho a la deducción plena del IVA soportado en detrimento del presupuesto general de la Unión Europea y en violación del principio de igualdad de trato.¹¹⁴

138. No puedo aceptar que una mera inconsistencia en el estándar nacional de protección tenga suficiente entidad para liberar al órgano jurisdiccional nacional de su obligación de carácter principal de dar pleno efecto al Derecho de la Unión. *A fortiori*, esto puede suceder cuando el resultado sea la concesión de una ventaja económica considerable y no permisible que no haya sido prevista por el legislador de la Unión.¹¹⁵ Más bien, al interpretar la normativa nacional el órgano jurisdiccional remitente debe desplegar toda su capacidad, tras un examen exhaustivo del ordenamiento jurídico nacional en su conjunto, para elegir la solución que respete las características esenciales del ordenamiento jurídico de la Unión, que son la primacía, la unidad y la efectividad del Derecho de la Unión.¹¹⁶

112 Véase la sentencia de 26 de febrero de 2013, Melloni (C-399/11, EU:C:2013:107), apartado 60. Sin embargo, el Tribunal de Justicia concluyó en ese asunto que, precisamente *debido a que* las normas pertinentes habían sido completamente armonizadas a nivel de la Unión, el órgano jurisdiccional nacional *ya no podía* aplicar el estándar más elevado de protección de los derechos fundamentales establecido en su Derecho constitucional nacional.

113 Sentencia del Trybunał Konstytucyjny (Tribunal Constitucional) de 16 de junio de 1998, U 9/97, apartado 51. La vista también reveló que dicho órgano jurisdiccional aún no ha tenido la oportunidad de examinar la constitucionalidad de la falta de métodos de reparto del IVA soportado.

114 Véanse los puntos 61, 64 y 65 de las presentes conclusiones.

115 Véanse los puntos 57 a 59 de las presentes conclusiones.

116 Sentencia de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B. (C-42/17, EU:C:2017:936), apartado 47.

139. Habida cuenta de las consideraciones precedentes, concluyo, además de lo que he declarado en los puntos 73 y 115 de las presentes conclusiones, que un órgano jurisdiccional nacional puede ser eximido de la obligación de interpretar su Derecho nacional de conformidad con el Derecho de la Unión únicamente si dicha interpretación diera lugar a la vulneración del principio de que los impuestos deben establecerse mediante normas jurídicamente vinculantes a las que el sujeto pasivo tenga acceso con antelación y de una manera lo suficientemente clara, precisa y exhaustiva para permitir al sujeto pasivo de que se trate prever y determinar la cuantía de la deuda tributaria en un momento determinado sobre la base de los textos y datos de que disponga o a los que pueda acceder. Así sucedería si tales normas provocaran incertidumbre respecto a la cuantía de la deuda tributaria o si impusieran o incrementaran con carácter retroactivo dicha cuantía.

Conclusión

140. A tenor de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente manera a la cuestión prejudicial planteada por el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Breslavia, Polonia):

- «— 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 exige que un órgano jurisdiccional nacional, en un litigio relativo a un sujeto pasivo como la Związek Gmin Zagłębia Miedziowego w Polkowicach (Asociación de Entidades Locales), interprete su Derecho nacional en la mayor medida posible de un modo que garantice que las deducciones se efectuarán únicamente en relación con el porcentaje del IVA soportado que refleja objetivamente la medida en que los gastos soportados han servido para la actividad económica del sujeto pasivo.
- A falta de un método de cálculo de la cuantía de la deuda tributaria en las normas aplicables, las autoridades fiscales competentes deben permitir al sujeto pasivo de que se trate basarse en el método de su elección, siempre y cuando, habida cuenta de la naturaleza de la actividad económica que ejerce, dicho método sea adecuado para reflejar objetivamente el grado en que los gastos soportados han servido para una actividad económica, esté basado en criterios objetivos y datos fiables y permita a las autoridades competentes verificar la exactitud de su aplicación.
- Un órgano jurisdiccional nacional puede ser eximido de la obligación de interpretar su Derecho nacional de conformidad con el Derecho de la Unión únicamente si dicha interpretación diera lugar a la vulneración del principio de que los impuestos deben establecerse mediante normas jurídicamente vinculantes a las que el sujeto pasivo tenga acceso con antelación y de una manera lo suficientemente clara, precisa y exhaustiva para permitir al sujeto pasivo de que se trate prever y determinar la cuantía de la deuda tributaria en un momento determinado sobre la base de los textos y datos de que disponga o a los que pueda acceder. Así sucedería si tales normas provocaran incertidumbre respecto a la cuantía de la deuda tributaria o si impusieran o incrementaran con carácter retroactivo dicha cuantía.»