

## SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 26 de marzo de 2015 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal — Imposición de la entrega de un bien inmueble en el marco de un procedimiento de ejecución forzosa mediante venta en pública subasta — Normativa nacional que obliga al agente judicial que ejecuta dicha venta a liquidar e ingresar el IVA correspondiente a tal operación — Pago del precio de compra al tribunal competente y necesidad de que éste transfiera al agente judicial la cuota del IVA devengado — Responsabilidad pecuniaria y penal del agente judicial en caso de que no se pague el IVA — Diferencia entre el plazo de régimen general para el pago del IVA por un sujeto pasivo y el plazo impuesto a dicho agente judicial — Imposibilidad de deducir el IVA soportado»

En el asunto C-499/13,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), mediante resolución de 21 de febrero de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de septiembre de 2013, en el procedimiento entre

**Marian Macikowski**

y

**Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y por los Sres. S. Rodin, A. Borg Barthet (Ponente), E. Levits y F. Biltgen, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. K. Malacek, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 4 de septiembre de 2014;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Macikowski, por el Sr. M. Kalinowski, radca prawny;
- en nombre del Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku, por los Sres. T. Tratkiewicz y J. Kaute, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna y la Sra. A. Gawłowska, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. M. Owsiany-Hornung y L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 6 de noviembre de 2014;

dicta la siguiente

### Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal, así como de los artículos 9, 193, 199, 206, 250 y 252 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).
- 2 Dicha petición se planteó en el marco de un litigio entre el Sr. Macikowski, agente judicial, y el Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku por no haberse pagado dentro de plazo el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») devengado por la venta de un bien inmueble realizada mediante ejecución forzosa.

### Marco jurídico

#### *Derecho de la Unión*

- 3 El artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA dispone:  
  
«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.  
  
Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»
- 4 El artículo 193 de la referida Directiva es del siguiente tenor:  
  
«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 y del artículo 202.»
- 5 El artículo 199, apartado 1, letra g), de esa misma Directiva establece:  
  
«Los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las siguientes operaciones:  
  
[...]  
  
g) la entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación.»
- 6 El artículo 204 de la Directiva IVA dispone:  
  
«1. Cuando, en aplicación de los artículos 193 a 197 y de los artículos 199 y 200, el deudor del impuesto sea un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en el que se

devengue el IVA, los Estados miembros podrán permitirle nombrar a su representante fiscal como la persona que adeuda el impuesto.

Además, cuando el hecho imponible se efectúe por un sujeto pasivo que no esté establecido en el Estado miembro en el que se devengue el IVA y que no exista, con el país de la sede o de establecimiento de dicho sujeto pasivo, ningún instrumento jurídico que instituya una asistencia mutua similar a la prevista por la Directiva 76/308/CEE [...] y por el Reglamento (CE) nº 1798/2003 [...], los Estados miembros podrán adoptar disposiciones por las que se atribuya la consideración de deudor del impuesto a un representante fiscal designado por el sujeto pasivo no establecido.

No obstante, los Estados miembros no podrán aplicar la opción contemplada en el párrafo segundo a los sujetos pasivos no establecidos en la Comunidad tal como se definen en el punto 1 del artículo 358 que hayan optado por el régimen especial de servicios prestados por vía electrónica.

2. La posibilidad prevista en el párrafo primero del apartado 1 quedará sujeta a las condiciones y modalidades que establezca cada Estado miembro.»

7 El artículo 205 de la Directiva IVA establece:

«En las situaciones a que se refieren los artículos 193 a 200 y los artículos 202, 203 y 204, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA.»

8 El artículo 206 de dicha Directiva dispone:

«Los sujetos pasivos que sean deudores del impuesto deberán abonar el importe neto del IVA en el momento de presentar la declaración de IVA prevista en el artículo 250. No obstante, los Estados miembros podrán fijar un plazo distinto para el pago de dicho importe o aceptar pagos a cuenta.»

9 El artículo 250, apartado 1, de la misma Directiva está redactado como sigue:

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

10 El artículo 252, apartado 1, de la Directiva IVA establece:

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

11 El artículo 273 de la citada Directiva dispone:

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

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones

suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3.»

### *Derecho polaco*

#### Ley del IVA

- 12 El artículo 15, apartado 6, de la Ley del impuesto sobre bienes y servicios (ustawa o podatku od towarów i usług), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. n° 54, posición 535, en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone lo siguiente:

«No se considerarán sujetos pasivos las autoridades públicas y los órganos que les sirven, en lo que se refiere a la realización de funciones que les han sido conferidas de conformidad con otras disposiciones del Derecho y para cuyo ejercicio han sido instituidas, con la excepción de los actos ejecutados en virtud de contratos de Derecho civil.»

- 13 A tenor del artículo 18 de dicha Ley:

«Los órganos de ejecución definidos en la Ley de 17 de junio de 1966, sobre el procedimiento de ejecución en vía administrativa [...], así como los agentes judiciales que llevan a cabo actos de ejecución con arreglo a la Ley de Enjuiciamiento Civil [(ustawa Kodeks postępowania cywilnego), de 17 de noviembre de 1964 (Dz. U. n° 43, posición 296, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Ley de enjuiciamiento civil»)], están obligados a ingresar el impuesto que grava la entrega de bienes mediante ejecución forzosa que son propiedad del sujeto pasivo o que se encuentran en su poder contraviniendo la legislación aplicable.»

#### Ley general tributaria polaca

- 14 El artículo 8 de la Ley general tributaria (ustawa — Ordynacja podatkowa), de 29 de agosto de 1997, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (Dz. U. de 2005, n° 8, posición 60, en lo sucesivo, «Ley tributaria»), establece lo siguiente:

«Serán considerados sujetos obligados al pago las personas físicas, las personas jurídicas o las entidades sin personalidad jurídica propia que, con arreglo a la legislación tributaria, estén obligadas a liquidar el impuesto, recaudarlo del sujeto pasivo e ingresarlo en la Administración tributaria en el plazo fijado a tal efecto.»

- 15 El artículo 30 de la Ley general tributaria dispone:

«1. El obligado al pago que no cumpla las obligaciones mencionadas en el artículo 8 responderá del impuesto no recaudado o recaudado pero no ingresado.

[...]

3. El obligado al pago o la persona autorizada para realizar la recaudación del impuesto responderá de las cantidades mencionadas en los apartados 1 y 2 con la totalidad de su patrimonio.

[...]

4. En el caso de que durante el procedimiento tributario la autoridad fiscal constate los hechos enumerados en los apartados 1 o 2, adoptará una resolución en relación con la responsabilidad tributaria del obligado al pago o de la persona autorizada para realizar la recaudación en la que fijará el importe de la reclamación por el impuesto no recaudado o recaudado pero no ingresado.

[...]»

Ley de enjuiciamiento civil

16 El artículo 808, apartado 1, de la Ley de enjuiciamiento civil establece:

«En el supuesto de que una cantidad pagada en el marco del procedimiento de ejecución forzosa no sea atribuida inmediatamente, habrá de ser ingresada en la cuenta de depósitos y consignaciones del tribunal. [...]»

17 El apartado 1 del artículo 998 de la Ley de enjuiciamiento civil dispone:

«Una vez la adjudicación haya adquirido firmeza y el comprador haya cumplido con los requisitos de la subasta o haya recaído resolución acerca de la cuantía del precio de compra y se haya abonado la totalidad del precio por el Tesoro Público, el tribunal adoptará una resolución acerca de la atribución de la propiedad.»

18 El artículo 999, apartado 1, de dicha Ley establece:

«Una vez la resolución acerca de la atribución de la propiedad sea firme, la misma será transmitida al comprador. Esta resolución servirá como título para la inscripción del dominio del comprador tanto en el catastro como en el registro de la propiedad o para incorporar la escritura al archivo de documentos inmobiliarios. La resolución firme acerca de la atribución de la propiedad equivaldrá a un título ejecutivo que permitirá al comprador tomar posesión del inmueble.»

19 El artículo 1023, apartado 1, de la misma Ley es del siguiente tenor:

«El órgano de ejecución establecerá un plan para el reparto entre los acreedores del precio obtenido a raíz de la ejecución forzosa del bien inmueble.»

20 El artículo 1024, apartado 1, de la Ley de enjuiciamiento civil establece:

«El plan para el reparto entre los acreedores deberá contener los siguientes datos:

- 1) la cantidad a repartir;
- 2) los créditos y los derechos de las personas que participen en el reparto;
- 3) la cantidad que corresponda a cada uno de los participantes en el reparto;
- 4) las cantidades que corresponda pagar, así como las cantidades que permanezcan en la cuenta de depósitos y consignaciones del tribunal, con indicación de las razones que justifiquen la suspensión del pago de las mismas.

[...]»

21 El artículo 1035 de la misma Ley dispone:

«Inmediatamente después de haber ingresado en la cuenta de depósitos y consignaciones del tribunal la cantidad objeto de reparto, el agente judicial confeccionará un borrador del plan de reparto de lo obtenido a raíz de la ejecución forzosa y lo depositará en el tribunal. En caso de estimarlo necesario, el tribunal podrá introducir modificaciones o ampliaciones en el plan. En caso contrario, lo aprobará.»

## Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 22 El Sr. Macikowski es agente judicial en el Sąd Rejonowy w Chojnicach (Tribunal de distrito de Chojnice).
- 23 A instancia de un acreedor incoó un procedimiento de ejecución contra Royal sp. z o.o. (en lo sucesivo, «Royal»), empresa sujeta al IVA.
- 24 En el marco de dicho procedimiento, el Sr. Macikowski trabó el embargo de un bien inmueble propiedad de Royal.
- 25 La venta en pública subasta del inmueble de que se trata tuvo lugar el 16 de febrero de 2007. Mediante auto dictado el 22 de marzo de 2007, que adquirió firmeza el 22 de agosto de 2007, el Sąd Rejonowy w Chojnicach atribuyó la propiedad del inmueble a los cónyuges Babinski por el importe de remate de 1 424 201 zlotys polacos (PLN). La totalidad de esta cantidad fue ingresada por los adquirentes en la cuenta de depósitos y consignaciones de dicho tribunal.
- 26 Mediante resolución de 27 de octubre de 2008, el Sr. Macikowski confeccionó un plan para el reparto de la mencionada cantidad en el que indicó, en particular, que debía abonarse la cantidad de 256 823,13 PLN en concepto de IVA en la cuenta de la Administración tributaria de Chojnice.
- 27 Mediante escrito de 26 de enero de 2009, el Sr. Macikowski solicitó al Sąd Rejonowy w Chojnicach que le fuese transferida a su cuenta la cantidad de 256 823,13 PLN para así poder abonar, en calidad de obligado al pago, el IVA devengado por la transmisión de la propiedad del inmueble de Royal mediante subasta pública.
- 28 Una vez que el plan para el reparto entre los acreedores adquirió firmeza, el Sąd Rejonowy w Chojnicach transfirió la citada cantidad a la cuenta del Sr. Macikowski. En consecuencia, el 31 de agosto de 2009 éste emitió una factura con IVA por la venta del referido inmueble y, el 2 de septiembre de 2009, informó a la Administración tributaria del pago del impuesto.
- 29 El Director de la delegación de la Administración tributaria de Chojnice, determinó, en particular, sobre la base del artículo 18 de la Ley del IVA, en relación con los artículos 8 y 30, apartados 1, 3 y 4 de la Ley general tributaria polaca, la responsabilidad del Sr. Macikowski como obligado al pago del IVA por importe de 256 823,13 PLN, por la venta del inmueble de Royal, que había recibido pero no ingresado dentro de plazo. La Administración tributaria de Chojnice consideró que el Sr. Macikowski, encargado del procedimiento de ejecución, tenía la obligación de emitir en noviembre de 2007 —en nombre del deudor, a saber, Royal, y por la venta del inmueble de dicha sociedad— una factura con IVA por el importe bruto de 1 424 201 PLN, incluyendo el impuesto que se elevaba a 256 823,13 PLN, así como de ingresar dicho impuesto antes del 25 de diciembre de 2007 en la cuenta de la Administración tributaria competente.
- 30 Mediante sentencia de 10 de octubre de 2011, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdańsku (Tribunal de lo contencioso-administrativo del voivodato de Gdańsk) desestimó el recurso que el Sr. Macikowski había interpuesto contra la resolución de 23 de noviembre de 2009, por la que el Dyrektor Izby Skarbowej w Gdańsku determinó la responsabilidad tributaria del obligado al pago por no haber ingresado dentro de plazo el IVA recaudado por la venta del inmueble de Royal, realizada mediante ejecución forzosa. En la fundamentación de la sentencia, dicho órgano jurisdiccional destacó que en el presente asunto estaba vinculado por la interpretación del Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo), que no cuestionaba el carácter fundado de la resolución recurrida y que, a su parecer, era jurídicamente posible que el Sr. Macikowski cumpliera con las obligaciones que le incumben en virtud del artículo 18 de la Ley del IVA.

31 El Sr. Macikowski interpuso un recurso de casación contra la referida sentencia ante el Naczelny Sąd Administracyjny. Alegó como motivo de casación que en dicha sentencia se hizo una interpretación errónea del artículo 18 de la Ley del IVA, al no haberse tenido en cuenta las disposiciones del Derecho de la Unión aplicables a la organización del IVA, a saber, las disposiciones de la Directiva IVA.

32 En estas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny, al considerar que el examen del referido recurso de casación requería una interpretación de disposiciones del Derecho de la Unión, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) A la luz del sistema del IVA basado en la Directiva IVA, en particular, de los artículos 9 y 193 en relación con el artículo 199, apartado 1, letra g), ¿es admisible una norma de Derecho nacional como el artículo 18 de la Ley polaca sobre el IVA, que introduce excepciones a los principios generales del impuesto sobre el valor añadido, sobre todo en relación con los sujetos jurídicos obligados a liquidar y recaudar el impuesto, mediante la creación de la figura del obligado al pago, es decir, de un sujeto jurídico obligado a determinar en nombre del sujeto pasivo la cuota del impuesto, a recaudarla de tal sujeto pasivo y a ingresarla dentro de un plazo determinado en la Administración tributaria?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión:

a) A la luz del principio de proporcionalidad como principio general del Derecho de la Unión, ¿es admisible una norma de Derecho nacional como el artículo 18 de la Ley del IVA, con arreglo al cual, en particular, el impuesto que grava la entrega de inmuebles mediante la ejecución forzosa de bienes propiedad del deudor o que se encuentran en su poder contraviniendo la legislación aplicable es liquidado, recaudado e ingresado por el agente judicial encargado de llevar a cabo la ejecución forzosa y que responde en concepto de obligado al pago del impuesto en caso de que éste no sea satisfecho?

b) A la luz de los artículos 206, 250 y 252 de la Directiva IVA y del principio de neutralidad derivado de la misma, ¿es admisible una norma de Derecho nacional como el artículo 18 de la Ley sobre el IVA, que da lugar a que el obligado al pago que allí se menciona esté obligado a liquidar, recaudar e ingresar el impuesto sobre el valor añadido que grava la entrega, mediante ejecución forzosa, de bienes que son propiedad del sujeto pasivo o que se encuentran en su poder contraviniendo la legislación aplicable, en el período impositivo aplicable al sujeto pasivo y por el importe resultante de restar al precio obtenido de la venta del bien el impuesto sobre el valor añadido al correspondiente tipo impositivo, pero sin deducir el importe del impuesto soportado por el sujeto pasivo desde el inicio del período impositivo hasta la fecha de su recaudación?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### *Sobre la primera cuestión prejudicial*

33 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si los artículos 9, 193 y 199, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una disposición del Derecho nacional, como la controvertida en el litigio principal, que, en el marco de la venta de un bien inmueble mediante ejecución forzosa, impone a un operador, a saber, el agente judicial, las obligaciones de liquidar, recaudar e ingresar el IVA devengado sobre el producto de esa operación dentro del plazo establecido.

- 34 A fin de responder a esta cuestión, ha de señalarse, por una parte, que el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA autoriza a los Estados miembros para, en caso de entrega de un bien inmueble vendido en el marco de un procedimiento de venta forzosa, determinar que el adquirente del bien inmueble es el sujeto deudor del impuesto, siempre que éste tenga la calidad de sujeto pasivo, a fin de garantizar la correcta recaudación del IVA y evitar el fraude fiscal.
- 35 Por otra parte, se desprende del artículo 273 de la Directiva IVA que los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude fiscal.
- 36 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de declarar que, dado que los artículos 90, apartado 1, y 273 de la Directiva IVA, aparte de los límites que fijan, no precisan ni los requisitos ni las obligaciones que los Estados miembros pueden prever, estas disposiciones confieren a los Estados miembros un margen de apreciación (véase la sentencia Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, apartado 23).
- 37 Sin embargo, las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar en virtud del artículo 273 de la Directiva IVA, a fin de garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude, no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos ni deben cuestionar la neutralidad del IVA (véanse las sentencias Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, apartado 49, y Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, apartado 50).
- 38 En el caso de autos, en primer lugar, de las observaciones presentadas por el Gobierno polaco se desprende que el sistema de intermediación establecido por la normativa nacional controvertida en el litigio principal, a cuyo tenor el agente judicial es responsable de liquidar, recaudar e ingresar el IVA devengado sobre el producto de una venta mediante ejecución forzosa, tiene por objeto evitar que el sujeto pasivo, habida cuenta de su situación económica, eluda su obligación tributaria de pagar el IVA.
- 39 Por lo tanto, tal normativa puede estar comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 273 de la Directiva IVA, puesto que la República de Polonia considera que una medida de este tipo resulta necesaria para garantizar la correcta recaudación del IVA.
- 40 En segundo lugar, ni el artículo 193, ni el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA se oponen a tal normativa.
- 41 En efecto, si bien es cierto que las citadas disposiciones prevén, en lo sustancial, que el impuesto únicamente puede adeudarse por el sujeto pasivo que efectúa una entrega de bienes imponible o, en determinadas circunstancias, por el adquirente del bien inmueble, la función del agente judicial como intermediario responsable de la recaudación de dicho impuesto no está comprendida dentro de tales disposiciones.
- 42 De este modo, el artículo 18 de la Ley del IVA define la función del agente judicial que efectúa una venta mediante ejecución forzosa como la de un intermediario que se limita a garantizar la recaudación de la cuota del impuesto y su abono a la Administración tributaria en nombre del sujeto pasivo, que es el deudor del mismo, dentro del plazo establecido. En esta situación, la obligación del agente judicial no presenta el carácter de una obligación tributaria, puesto que ésta incumbe siempre al sujeto pasivo.
- 43 Por una parte, el agente judicial no incide en ninguna facultad ni obligación del sujeto pasivo y se limita a velar por que el importe del IVA correspondiente a una operación particular se abone a la Administración tributaria.
- 44 Por otra parte, la normativa controvertida en el litigio principal no prevé que el agente judicial

esté obligado al pago del IVA de manera solidaria junto con el referido sujeto pasivo. Además, no es un representante fiscal del sujeto pasivo en el sentido del artículo 204 de la Directiva IVA.

45 De estas consideraciones resulta que los artículos 9, 193 y 199, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una disposición del Derecho nacional, como la controvertida en el litigio principal, que, en el marco de la venta de un bien inmueble mediante ejecución forzosa, impone a un operador, a saber, el agente judicial que ha procedido a la referida venta, las obligaciones de liquidar, recaudar e ingresar el IVA devengado sobre el producto de esa operación dentro del plazo establecido.

*Sobre la segunda cuestión prejudicial, letra a)*

46 Mediante su segunda cuestión, letra a), el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el principio de proporcionalidad debe interpretarse en el sentido de que se opone a una norma de Derecho nacional, como la controvertida en el litigio principal, en cuya virtud un agente judicial debe responder con todos sus bienes de la cuota del IVA devengado sobre el producto de la venta de un bien inmueble realizada mediante ejecución forzosa en caso de no cumplir con su obligación de recaudar e ingresar dicho impuesto.

47 A este respecto, ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia, en el ejercicio de las facultades que les confieren las directivas de la Unión, los Estados miembros deben respetar los principios generales del Derecho que forman parte del ordenamiento jurídico de la Unión, en particular, los principios de seguridad jurídica y de proporcionalidad (véanse, en este sentido, las sentencias *Schloßstrasse*, C-396/98, EU:C:2000:303, apartado 44, y «*Goed Wonen*», C-376/02, EU:C:2005:251, apartado 32).

48 Por lo que respecta, más concretamente, al principio de proporcionalidad, es preciso recordar que, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros, sobre la base de lo dispuesto en la Directiva IVA, tengan por objeto preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin (véanse, en este sentido, las sentencias *Molenheide* y otros, C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, EU:C:1997:623, apartado 47, y *Federation of Technological Industries* y otros, C-384/04, EU:C:2006:309, apartado 30).

49 En particular, no cabe considerar que es proporcionada una normativa que responsabiliza a un agente judicial de un comportamiento que no le es imputable personalmente.

50 A este respecto, el referido agente judicial tendría que disponer de medios legales para cumplir su función, sin que su responsabilidad dependa de elementos sobre los que no tiene influencia alguna, incluidas las acciones u omisiones imputables a terceros.

51 En este contexto, ha de recordarse que no corresponde al Tribunal de Justicia pronunciarse, en el marco del sistema de cooperación judicial establecido en el artículo 267 TFUE, sobre la interpretación de disposiciones nacionales, ni apreciar o comprobar si es correcta la interpretación que el órgano jurisdiccional remitente efectúa de éstas. En efecto, incumbe al Tribunal de Justicia, en el marco del reparto de competencias entre éste y los tribunales nacionales, tener en cuenta el contexto fáctico y normativo en el que se insertan las cuestiones prejudiciales, tal como lo defina la resolución de remisión (véanse las sentencias *Fundación Gala-Salvador Dalí* y *VEGAP*, C-518/08, EU:C:2010:191, apartado 21 y jurisprudencia citada, y *Logstor ROR Polska*, C-212/10, EU:C:2011:404, apartado 30).

52 A este respecto, incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar que los agentes

judiciales disponen de todos los medios legales necesarios para cumplir, dentro de plazo, la obligación de recaudar e ingresar el IVA devengado por la venta de un bien realizada mediante ejecución forzosa, de modo que cumplan sus obligaciones de manera correcta y conforme a Derecho.

- 53 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión prejudicial, letra a), que el principio de proporcionalidad debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición del Derecho nacional, como la controvertida en el litigio principal, en cuya virtud un agente judicial ha de responder con todos sus bienes de la cuota del IVA devengado por la venta de un inmueble realizada mediante ejecución forzosa en caso de no cumplir con su obligación de recaudar e ingresar dicho impuesto, siempre que el agente judicial de que se trate disponga efectivamente de todos los medios legales necesarios para cumplir dicha obligación, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

*Sobre la segunda cuestión prejudicial, letra b)*

- 54 Mediante su segunda cuestión, letra b), el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si los artículos 206, 250 y 252 de la Directiva IVA y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en aplicación de la cual el obligado al pago que allí se designa debe liquidar, recaudar e ingresar el IVA devengado por la venta de bienes realizada mediante ejecución forzosa, sin poder deducir el importe del IVA soportado por la persona que haya efectuado la entrega durante el período comprendido entre el inicio del período impositivo y la fecha de la recaudación del impuesto ante el sujeto pasivo.
- 55 Procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva IVA forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véanse, en particular, las sentencias Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, apartado 43; Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446, apartado 47; Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 38, y Gran Via Moinești, C-257/11, EU:C:2012:759, apartado 21).
- 56 Además, de los artículos 206 y 250 de la Directiva IVA se desprende que el importe del IVA ingresado en el Tesoro Público debe ser un importe neto, es decir, un importe que tenga en cuenta las deducciones que correspondan, y que todas las deducciones deben efectuarse en relación con el período impositivo en el que se generen.
- 57 En el litigio principal, es el sujeto pasivo, propietario de los bienes vendidos en subasta pública por el agente judicial, y no el obligado a efectuar el ingreso, quién está obligado a presentar una declaración de IVA teniendo en cuenta la operación de venta de sus bienes. También es el sujeto pasivo, y no el obligado a efectuar el ingreso, quien dispone del derecho a deducir el IVA soportado del IVA adeudado por dicha operación. La referida deducción se refiere al período impositivo durante el que haya tenido lugar la citada operación.
- 58 Si el obligado a efectuar el ingreso abona el IVA correspondiente a esa misma operación tras la presentación de la declaración por el sujeto pasivo, esta situación puede justificarse en virtud de la segunda frase del artículo 206 de la Directiva IVA, que autoriza a los Estados miembros a recaudar pagos a cuenta.
- 59 En el supuesto del mecanismo establecido por el artículo 18 de la Ley del IVA, la persona que ha realizado una entrega no dispone del importe del IVA adeudado por la operación realizada mediante ejecución forzosa. Por esta razón, no puede utilizar dicho importe para deducir el IVA soportado, pero conserva el derecho a esa deducción. Por lo tanto, si el IVA soportado por el

sujeto pasivo, propietario de los bienes vendidos en subasta pública, por operaciones realizadas durante el período de imposición de que se trata, a cuya deducción tiene derecho, es superior al IVA adeudado por la venta de esos bienes, el sujeto pasivo podrá, en su caso, obtener de la Administración tributaria la devolución de lo pagado en exceso.

- 60 Por lo tanto, procede declarar que un mecanismo de este tipo es conforme con las disposiciones de la Directiva IVA y que, en particular, no contraviene lo dispuesto en los artículos 250 y 252 de dicha Directiva.
- 61 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión prejudicial, letra b), que los artículos 206, 250 y 252 de la Directiva IVA y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una disposición de Derecho nacional, como la controvertida en el litigio principal, en aplicación de la cual el obligado a efectuar el ingreso, designado por dicha disposición, debe liquidar, recaudar e ingresar el IVA devengado por la venta de bienes realizada mediante ejecución forzosa, sin poder deducir el importe del IVA soportado durante el período comprendido entre el inicio del período impositivo y la fecha de la recaudación del impuesto ante el sujeto pasivo.

### **Costas**

- 62 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados al presentar observaciones ante el Tribunal de Justicia, distintos de aquellos en que hayan incurrido dichas partes, no pueden ser objeto de reembolso.

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

- 1) **Los artículos 9, 193 y 199, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una disposición del Derecho nacional, como la controvertida en el litigio principal, que, en el marco de la venta de un bien inmueble mediante ejecución forzosa, impone a un operador, a saber, el agente judicial que ha procedido a la referida venta, las obligaciones de liquidar, recaudar e ingresar el impuesto sobre el valor añadido devengado sobre el producto de esa operación dentro del plazo establecido.**
- 2) **El principio de proporcionalidad debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una disposición del Derecho nacional, como la controvertida en el litigio principal, en cuya virtud un agente judicial ha de responder con todos sus bienes de la cuota del impuesto sobre el valor añadido devengado por la venta de un bien inmueble realizada mediante ejecución forzosa en caso de no cumplir con su obligación de recaudar e ingresar dicho impuesto, siempre que el agente judicial de que se trate disponga efectivamente de todos los medios legales necesarios para cumplir dicha obligación, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.**
- 3) **Los artículos 206, 250 y 252 de la Directiva 2006/112/CE y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una disposición del Derecho nacional, como la controvertida en el litigio principal, en aplicación de la cual el obligado a efectuar el ingreso, designado por dicha disposición, debe liquidar, recaudar e ingresar el impuesto sobre el valor añadido devengado por la venta de bienes realizada mediante ejecución forzosa, sin poder deducir el importe del impuesto sobre el valor añadido soportado durante el período comprendido entre el inicio del período impositivo y la fecha de la recaudación ante el sujeto pasivo.**

## Firmas

---

\* Lengua de procedimiento: polaco.