

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima)

de 16 de junio de 2016 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículos 18, letra c), 184 y 187 — Operaciones imponibles — Cesación de la actividad económica imponible — Tenencia de bienes que hayan dado lugar a la deducción del IVA — Regularización de las deducciones — Período de regularización — Tributación en virtud del artículo 18, letra c), de la Directiva 2006/112 después de la expiración del período de regularización»

En el asunto C-229/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 5 de febrero de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de mayo de 2015, en el procedimiento entre

Minister Finansów

y

Jan Mateusiak,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. F. Biltgen, Presidente de Sala, y el Sr. E. Levits (Ponente) y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Jan Mateusiak, por él mismo;
- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno griego, por el Sr. K. Georgiadis y la Sra. K. Karavasili, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. R. Lyal y la Sra. M. Owsiany-Hornung, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 3 de marzo de 2016;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 18, letra c), y del artículo 187 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009 (DO 2010, L 10, p. 14) (en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Minister Finansów (Ministro de Hacienda, Polonia) y el Sr. Jan Mateusiak relativo a la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de bienes inmuebles de los que éste es titular, después del cese de su actividad económica.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 18 de la Directiva IVA dispone:

«Los Estados miembros podrán asimilar a una entrega de bienes a título oneroso las operaciones siguientes:

a) la afectación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes producidos, contruidos, extraídos, transformados, comprados o importados dentro de la actividad de la empresa, siempre que la adquisición de los bienes, derivada de una entrega realizada por otro sujeto pasivo, no le origine el derecho a la deducción total del IVA;

b) la afectación de bienes por un sujeto pasivo a un sector de la actividad en el que se efectúen operaciones no gravadas, siempre que dichos bienes hayan originado el derecho a la deducción total o parcial del IVA en el momento de su adquisición o de su aplicación en los términos enunciados en la letra a);

c) con excepción de los casos enunciados en el artículo 19, la tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes, en el caso de cesación de su actividad económica imponible, siempre que dichos bienes hubieran dado derecho a la deducción total o parcial del IVA en el momento de su adquisición o de su aplicación en los términos enunciados en la letra a).»

4 Con arreglo al artículo 19, párrafo primero, de dicha Directiva:

«Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente.»

5 El artículo 168 de la Directiva IVA establece:

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

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

[...]»

6 El artículo 168 *bis*, apartado 1, de la Directiva IVA dispone:

«En el caso de un bien inmueble que forme parte del patrimonio de la empresa de un sujeto pasivo y utilizado por este tanto a efectos de las actividades de la empresa como para su uso privado o el de su personal o, de manera más general, con fines distintos de los de su empresa, la deducción del IVA sobre los gastos relacionados con est[e] patrimonio deberá efectuarse con arreglo a los principios establecidos en los artículos 167, 168, 169 y 173 de manera proporcional a su utilización a efectos de las actividades de la empresa.

Sin perjuicio de lo dispuesto en el artículo 26, los cambios relativos al porcentaje de utilización de un bien inmueble a que se refiere el apartado 1 se tendrán en cuenta, en las condiciones previstas en los artículos 184 a 192, en los respectivos Estados miembros.»

7 El artículo 184 de la Directiva IVA establece:

«La deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.»

8 El artículo 187 de la Directiva IVA tiene la siguiente redacción:

«1. En lo que concierne a los bienes de inversión, la regularización se practicará durante un período de cinco años, que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos o fabricados.

No obstante, los Estados miembros podrán tomar como base en el momento de la regularización un período de cinco años naturales completos a partir del comienzo de la utilización del bien.

Por lo que respecta a los bienes inmuebles de inversión, la duración del período que sirve de base para el cálculo de las regularizaciones podrá prorrogarse hasta veinte años.

2. La regularización se limitará cada año a la quinta parte o, en caso de que el período de regularización se haya prolongado, a la parte correspondiente del IVA que haya gravado los bienes de inversión.

La regularización contemplada en el párrafo primero se efectuará en función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido, fabricado o, en su caso, utilizado por primera vez.»

Derecho polaco

9 El artículo 14, apartado 1, puntos 1 y 2, y los apartados 4 a 6 y 8, de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley relativa al impuesto sobre bienes y servicios), de 11 de marzo de 2004 (texto refundido, Dz. U de 2011, n.º 177, posición 1054), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece lo siguiente:

«1. Se someten a tributación por el IVA los bienes de producción propia y los que no hayan sido objeto de una entrega de bienes después de su adquisición en los siguientes casos:

- 1) disolución de una sociedad civil o mercantil sin personalidad jurídica;
- 2) cesación de las actividades imponible de un sujeto pasivo de los mencionados en el

artículo 15, que sea una persona física, obligada, en virtud del artículo 96, apartado 6, a declarar la cesación de sus actividades al director de la administración tributaria.

[...]

4. Los apartados 1 y 3 se aplicarán a los bienes que hayan generado derecho a deducción del impuesto soportado.

5. En los casos previstos en los apartados 1 y 3, el sujeto pasivo estará obligado a elaborar un inventario físico de los bienes en la fecha de disolución de la sociedad o de cese de las actividades imponible, en lo sucesivo, "inventario físico". El sujeto pasivo deberá adjuntar a la declaración del impuesto relativa al período en el que se incluya la fecha de la disolución de la sociedad o del cese de las actividades imponible, la información sobre el inventario físico realizado, el valor determinado con base en éste y la cuota del impuesto devengado.

6. En el caso a que se refiere el apartado 1, el nacimiento de la obligación tributaria se produce en la fecha de la disolución de la sociedad o del cese de las actividades imponible.

[...]

8. La base imponible será el valor de los bienes incluidos en el inventario físico, determinado con arreglo al artículo 29, apartado 10.»

10 El artículo 29, apartado 10, de la Ley del IVA establece que, «en el caso de una entrega de bienes a efectos del artículo 7, apartado 2, la base imponible será el precio de adquisición de los bienes (sin impuestos) y, en caso de que no exista un precio de adquisición, el precio de coste de dichos bienes determinado en el momento de la entrega».

11 A tenor del artículo 91, apartados 1 a 4, de la Ley del IVA:

«1. Tras concluir el año en que se originó el derecho a la deducción del impuesto soportado a que se refiere el artículo 86, apartado 1, el sujeto pasivo deberá efectuar una regularización de la deducción del impuesto soportado por el ejercicio fiscal concluido con arreglo al artículo 90, apartados 2 a 10, teniendo en cuenta la prorrata de deducción calculada conforme al artículo 90, apartados 2 a 6 o 10, o las normas dictadas en virtud del artículo 90, apartados 11 y 12.

2. En cuanto a los bienes y servicios afectados por el sujeto pasivo, con arreglo a las disposiciones relativas al impuesto sobre los beneficios, como bienes amortizables del inmovilizado material e inmaterial así como los terrenos y derechos enfiteúticos sobre inmuebles afectados al inmovilizado material e inmaterial del adquirente, con excepción de aquellos cuyo valor de adquisición no supere los 15 000 [eslotis polacos (PLN) (en torno a 3 417 euros)], el sujeto pasivo deberá efectuar la regularización mencionada en el apartado 1 en el curso de un período de cinco años a contar desde el año en que se produzca la puesta en servicio o de diez años para los bienes inmuebles y los derechos enfiteúticos. La regularización anual en el caso mencionado en la primera frase ascenderá a una quinta parte (o una décima parte para bienes inmuebles y derechos enfiteúticos) del importe del impuesto calculado en el momento de su adquisición o producción. Para las inmovilizaciones materiales e inmateriales cuyo valor inicial no supere los 15 000 PLN (en torno a 3 417 euros), se aplicará, en lo que proceda, el apartado 1, efectuándose la regularización tras concluir el año en que se produzca la puesta en servicio.

[...]

3. La regularización prevista en los apartados 1 y 2 deberá realizarse en la declaración del impuesto presentada correspondiente al primer período de declaración del año siguiente a aquel

para el que se efectúa la regularización y, en caso de cese de la actividad económica, en la declaración del impuesto correspondiente al último período de declaración.

4. En caso de enajenación de los bienes o servicios en el sentido del apartado 2 durante el período de regularización indicado en dicho apartado, o en caso de imposición conforme al artículo 14, dichos bienes o servicios se considerarán usados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus operaciones gravadas hasta el final del período de regularización.»

12 El artículo 96, apartado 6, de la Ley del IVA establece que, «si un sujeto pasivo registrado a efectos del IVA cesa en el ejercicio de una actividad gravada, deberá notificar el cese de la actividad al director de la administración tributaria; dicha notificación servirá de base para que el director de la administración tributaria cancele el registro del sujeto pasivo a efectos del IVA».

Litigio principal y cuestión prejudicial

13 En los años 1997 a 1999, el Sr. Mateusiak realizó una inversión consistente en la construcción de un edificio destinado a vivienda y oficinas con una superficie en planta de 108,7 m² y una superficie útil total de 357,6 m² (de ellos, 87,8 m² destinados a la prestación de servicios). El 26 de julio de 1999, obtuvo la licencia de uso del edificio.

14 El Sr. Mateusiak dedujo el impuesto soportado indicado en las facturas originales correspondientes a la compra de materiales de construcción, costes de mano de obra y otros gastos vinculados exclusivamente a la parte del edificio destinada a la prestación de una actividad sujeta al IVA, concretamente un estudio notarial.

15 El 10 de agosto de 1999, la parte del edificio destinada a la prestación de servicios se incluyó en la lista de activos fijos elaborada a efectos del impuesto sobre la renta de las personas físicas y comenzó a utilizarse para las necesidades de la actividad económica no agrícola ejercida. El valor inicial del activo fijo designado como «edificio de la notaría» ascendió a 101 525,70 PLN.

16 El 14 de enero 2013, el Sr. Mateusiak formuló una consulta tributaria al Director de la Izba Skarbowa w Łodzi (Agencia Tributaria de Łódź, Polonia), que actuaba por delegación del Ministro de Hacienda (en lo sucesivo, «autoridad tributaria»), preguntándole si debía incluirse en el inventario de liquidación elaborado con motivo de la liquidación de la actividad económica de una persona física sujeta al IVA el valor de los activos fijos constituidos por bienes inmuebles que eran propiedad de dicha persona en la fecha de la liquidación. En caso de respuesta afirmativa, deseaba saber qué valor debía adoptarse como base imponible del IVA en la fecha de cese de la actividad económica en cuestión.

17 Según el Sr. Mateusiak, no procede tomar en consideración el valor de los activos fijos que le pertenecen, ya que ello daría lugar a una violación del principio de neutralidad del IVA, siempre que el cese se produzca después del período de regularización, que tiene una duración de diez años en el caso de los bienes inmuebles. Sostiene que, en el supuesto de que no se comparta su punto de vista, sólo podría someterse al IVA la parte del edificio utilizada para las necesidades de la actividad económica, adoptando como base imponible el precio de coste, cuando éste sea inferior al precio corriente del mercado.

18 La autoridad tributaria consideró, basándose en particular en el artículo 14, apartado 1, punto 2, y apartados 4 y 8, así como en el artículo 29, apartado 10, de la Ley del IVA, que la tributación de los bienes por el cese de las actividades imposables estaba justificada por la propia estructura del IVA, que es un impuesto al consumo, y que dicha tributación reflejaba el principio de neutralidad de este impuesto. Todos los bienes respecto de los que se dedujo el impuesto

soportado en el momento de la adquisición debían someterse al IVA para compensar esa deducción.

19 El recurso interpuesto por el Sr. Mateusiak ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Lublin, Polonia) contra la consulta tributaria fue estimado mediante sentencia de 16 de octubre de 2013. Dicho órgano jurisdiccional consideró que los artículos 14 y 91 de la Ley del IVA debían interpretarse conjuntamente, puesto que el legislador había establecido una correlación entre la tributación de los activos fijos por la liquidación de una actividad y el derecho a deducir la parte del impuesto soportado por la adquisición de dichos activos fijos que no haya sido deducida durante el período de regularización. Después de la expiración de este período, los activos fijos de un sujeto pasivo en la fecha de liquidación de su actividad no deben gravarse ni incluirse en el inventario de liquidación, ya que ha expirado el período que la ley establece para regularizar el impuesto soportado por la adquisición de dichos activos fijos, resultante de su duración de vida estimada en la actividad del sujeto pasivo.

20 El Ministro de Hacienda interpuso recurso de casación ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia). Dicho órgano jurisdiccional alberga dudas acerca de si, incluso después de haber expirado el período de regularización previsto para un tipo de bienes determinado, el cese de la actividad económica implica que deben gravarse los activos fijos sobre la base del artículo 18, letra c), de la Directiva IVA.

21 Ese órgano jurisdiccional afirma que, dado que ha expirado la duración de vida útil legal de los bienes de inversión utilizados para los fines de la actividad económica del sujeto pasivo, expresada mediante el período de regularización (artículo 187 de la Directiva IVA), cabría presumir que el sujeto pasivo, durante el período en que el activo fijo ha sido utilizado en su actividad imponible, ha «consumido» el impuesto deducido por su adquisición, ya que este impuesto está vinculado, durante todo el período de su utilización (regularización), al impuesto devengado, generado por dicho activo fijo destinado a la actividad económica del sujeto pasivo.

22 En estas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Ha de interpretarse el artículo 18, letra c), de la [Directiva IVA] en el sentido de que, en caso de cesación de la actividad del sujeto pasivo, una vez expirado el período de regularización establecido en el artículo 187 de la Directiva, los activos fijos del sujeto pasivo ¿respecto de los cuales éste haya deducido el impuesto soportado por su adquisición? no están sujetos a tributación ni se deben incluir en el inventario de liquidación, siempre y cuando haya finalizado el período legalmente establecido para la regularización de la deducción del impuesto soportado por su adquisición, el cual se determina en función de la vida útil prevista de dichos activos en la empresa del sujeto pasivo, o bien en el sentido de que, en caso de cesación de la actividad económica del sujeto pasivo, los activos fijos están sujetos a tributación con independencia del período de regularización?»

Sobre la cuestión prejudicial

23 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 18, letra c), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que, en caso de cesación de la actividad económica imponible del sujeto pasivo, la tenencia de bienes por parte de éste, cuando los bienes hayan dado derecho a una deducción del IVA en el momento de su adquisición, puede asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso y someterse al IVA si ha

expirado el período de regularización previsto en el artículo 187 de la Directiva IVA.

24 Con carácter preliminar, procede recordar que, según la lógica del sistema establecido por la Directiva IVA, los impuestos soportados por los bienes o los servicios utilizados por un sujeto pasivo para sus operaciones gravadas pueden ser deducidos. La deducción de los impuestos soportados está en función de la percepción de los impuestos repercutidos. Cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado. Por el contrario, 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 (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).

25 En este contexto, en virtud del artículo 18, letra c), de la Directiva IVA, los Estados miembros podrán asimilar a una entrega de bienes a título oneroso la tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes en el caso de cesación de su actividad económica imponible, siempre que dichos bienes hubieran dado derecho a la deducción total o parcial del IVA en el momento de su adquisición o de su aplicación en los términos enunciados en la letra a) de dicho artículo. De este modo, el artículo 18, letra c), de la Directiva IVA faculta a los Estados miembros para adoptar una disposición especial para las situaciones en las que un sujeto pasivo ponga fin a su actividad profesional (véase la sentencia de 17 de mayo de 2001, *Fischer y Brandenstein*, C-322/99 y C-323/99, EU:C:2001:280, apartado 86).

26 Como el órgano jurisdiccional remitente ha señalado, la República de Polonia ha ejercido la facultad prevista en el artículo 18, letra c), de la Directiva IVA. Sin embargo, dicho órgano jurisdiccional se pregunta si la disposición que transpone el artículo 18, letra c), de la Directiva IVA debía aplicarse una vez expirado el período de regularización, el cual, conforme al artículo 187, apartado 1, párrafo tercero, de la Directiva IVA, podrá prorrogarse hasta veinte años por lo que respecta a los bienes inmuebles de inversión y que, según el órgano jurisdiccional remitente, es de diez años en Polonia.

27 A este respecto, ha de señalarse que el objetivo principal del artículo 18, letra c), de la Directiva IVA es evitar que bienes que hayan dado derecho a deducción sean objeto de un consumo final no gravado como consecuencia del cese de la actividad imponible, cualesquiera que sean los motivos o las circunstancias de éste (sentencia de 8 de mayo de 2013, *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, apartado 27).

28 El mecanismo de regularización establecido por la Directiva IVA pretende, por su parte, aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA, de forma que las operaciones realizadas en la fase anterior sigan dando lugar al derecho de deducción únicamente en la medida en que sirvan para las prestaciones sujetas a tal impuesto. Por lo tanto, ese mecanismo persigue el objetivo de establecer una relación estrecha y directa entre el derecho a deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios de que se trate para las operaciones posteriores sujetas a gravamen (sentencia de 18 de octubre de 2012, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, apartados 30 y 31).

29 Por lo que respecta al nacimiento de una posible obligación de regularización de una deducción del IVA practicada sobre las cuotas soportadas, el artículo 185, apartado 1, de la Directiva IVA establece el principio según el cual tal regularización se efectuará, en particular, cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de la deducción en

cuestión (sentencias de 18 de octubre de 2012, TETS Haskovo, C?234/11, EU:C:2012:644, apartado 32, y de 13 de marzo de 2014, FIRIN, C?107/13, EU:C:2014:151, apartado 51).

30 El período de regularización de las deducciones previsto en el artículo 187 de la Directiva IVA permite evitar que se produzcan inexactitudes en el cálculo de las deducciones, así como ventajas o desventajas injustificadas para el sujeto pasivo, cuando, en particular, varíen, con posterioridad a la declaración, los datos que se hayan tenido en cuenta inicialmente para determinar el importe de las deducciones. La posibilidad de que se produzcan modificaciones de esta índole es especialmente importante en el caso de los bienes de inversión, que se utilizan generalmente durante un período de varios años a lo largo del cual puede variar su destino (véanse, en este sentido, la sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C?184/04, EU:C:2006:214, apartado 25, y el auto de 5 de junio de 2014, Gmina Mi?dzydroje, C?500/13, EU:C:2014:1750, apartado 20).

31 De ello se deduce, ciertamente, que la finalidad de la imposición de la tenencia de los bienes que hayan dado lugar a deducción, en virtud del artículo 18, letra c), de la Directiva IVA, se asemeja a la del mecanismo de regularización, ya que se trata, por una parte, de evitar proporcionar una ventaja económica injustificada al sujeto pasivo con respecto al consumidor final, que paga el IVA al comprar el bien, y, por otra, de garantizar una correspondencia entre la deducción del impuesto soportado y la percepción del impuesto repercutido (véase, en este sentido, por analogía, la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Wollny, C?72/05, EU:C:2006:573, apartados 35 y 36, y jurisprudencia citada).

32 Sin embargo, esta similitud de objetivos no supone que el período previsto para la regularización de una deducción a través de pagos fraccionados en varios años, en virtud de los artículos 184 a 187 de la Directiva IVA, pueda constituir un período después de cuya expiración ya no sea posible la tributación en virtud del artículo 18, letra c), de dicha Directiva.

33 En primer lugar, del artículo 18, letra c), de la Directiva IVA se desprende que la tenencia de bienes por un sujeto pasivo en caso de cesación de su actividad económica imponible podrá asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso, siempre que dichos bienes hubieran dado derecho a la deducción total o parcial del IVA en el momento de su adquisición.

34 En el artículo 18, letra c), de la Directiva IVA no se establece ningún otro requisito, en particular vinculado a un plazo después de la adquisición durante el que deba producirse la tenencia posterior al cese de la actividad para poder ser sometida a tributación.

35 En segundo lugar, por lo que se refiere a su aplicación, esa disposición no contiene ninguna remisión a las disposiciones relativas a la regularización de la deducción previstas en los artículos 184 a 192 de la Directiva IVA, a diferencia del artículo 168 *bis*, apartado 1, párrafo segundo, de dicha Directiva, que se remite a esas disposiciones en lo que respecta a la tributación del uso privado de un bien inmueble en virtud del artículo 26 de la citada Directiva.

36 Por último, la regularización de las deducciones, que se efectúa, en particular, cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para determinar la cuota del IVA y que tiene por objeto garantizar que las deducciones practicadas reflejen fielmente el uso de los bienes para las necesidades de la empresa, es un mecanismo de corrección enfocado hacia el pasado, como la Abogado General señaló en el punto 28 de sus conclusiones.

37 En cambio, la tributación prevista en el artículo 18, letra c), de la Directiva IVA no se basa en la premisa de que la deducción total o parcial del IVA, practicada en el momento de la adquisición de bienes que son objeto de la tenencia en caso de cesación de la actividad

económica imponible, era superior o inferior a la que el sujeto pasivo tenía derecho a practicar, sino en el acaecimiento de una nueva operación imponible en la fecha del cese de la actividad económica.

38 La tributación prevista en el artículo 18, letra c), de la Directiva IVA tiene en cuenta las modificaciones del valor de los activos de empresa, durante todo el tiempo que se utilicen para las actividades empresariales, ya que, conforme al artículo 74 de la Directiva IVA, en los casos de operaciones como las previstas en el artículo 18, letra c), de la Directiva IVA, la base imponible estará constituida por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen. La base imponible de la operación en caso de cese de la actividad económica imponible es el valor de los bienes de que se trate determinado en la fecha del cese, que por lo tanto tiene en cuenta la evolución experimentada por el valor de los citados bienes entre su adquisición y el cese de la actividad económica (véase, en particular, la sentencia de 8 de mayo de 2013, *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, apartado 33).

39 Para lograr el objetivo del artículo 18, letra c), de la Directiva IVA, que consiste en evitar que bienes que hayan dado derecho a deducción sean objeto de un consumo final no gravado como consecuencia del cese de la actividad imponible y en eliminar efectivamente cualquier desigualdad en materia de IVA entre los consumidores que adquieran sus bienes a otro sujeto pasivo y aquellos que los adquieran dentro de la actividad de su empresa, la tributación con arreglo al artículo 18, letra c), de la Directiva IVA debe efectuarse, como la Abogada General señaló en el punto 34 de sus conclusiones, cuando un bien que haya dado derecho a una deducción del IVA conserve un valor residual en la fecha de cesación de la actividad económica imponible, con independencia del período transcurrido entre la fecha de la adquisición de ese bien y la del cese de la actividad.

40 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 18, letra c), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que, en caso de cesación de la actividad económica imponible del sujeto pasivo, la tenencia de bienes por parte de éste, cuando tales bienes hayan dado derecho a una deducción del IVA en el momento de su adquisición, puede asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso y someterse al IVA si ha expirado el período de regularización previsto en el artículo 187 de la Directiva IVA.

Costas

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

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

El artículo 18, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, debe interpretarse en el sentido de que, en caso de cesación de la actividad económica imponible del sujeto pasivo, la tenencia de bienes por parte de éste, cuando tales bienes hayan dado derecho a una deducción del impuesto sobre el valor añadido en el momento de su adquisición, puede asimilarse a una entrega de bienes a título oneroso y someterse al impuesto sobre el valor añadido si ha expirado el período de regularización previsto en el artículo 187 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2009/162.

Firmas

* Lengua de procedimiento: polaco.