

Comentario de Jurisprudencia del TJUE

Comentario a la Sentencia del TJUE (Sala Novena) de 10 de enero de 2019

José Manuel Almudí Cid

Profesor Titular de Derecho Financiero y Tributario

Universidad Complutense de Madrid

Miembro de AEDAF

Asunto: C-410/17.

Partes: A Oy.

Síntesis: «Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letras a) y c) — Artículo 14, apartado 1 — Artículo 24, apartado 1 — Operaciones a título oneroso — Operaciones en caso de contraprestación constituida en parte por servicios o bienes — Contrato de demolición — Contrato de compra para desmontaje»

Asunto: C-410/17.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

«A» es una sociedad especializada en servicios medioambientales en el sector de la industria y de la construcción. Opera en distintos sectores industriales, en el sector inmobiliario y en la construcción y presta servicios medioambientales en Finlandia y Suecia. Sus ámbitos de actividad incluyen los servicios industriales e inmobiliarios, los servicios de demolición y los servicios de reciclado y tratamiento de residuos.

En sus actividades, «A» realiza, en virtud de un contrato de demolición, labores de demolición para sus clientes. Las condiciones de ese contrato están basadas en las condiciones generales de contratación establecidas por todas las empresas del sector de la construcción para los servicios de construcción. En virtud de este tipo de contrato, la citada sociedad se compromete a demoler los edificios de una vieja fábrica de su cliente y a asumir las funciones de empresario principal y de empresario responsable de

la obra y de dirección de la misma. De conformidad con las condiciones generales de contratación para los servicios de construcción, las obligaciones de «A» también incluyen la retirada y tratamiento de los materiales que hayan de ser retirados y de los residuos.

Habida cuenta de la naturaleza de los bienes adquiridos, el desmontaje, la retirada y su adecuado tratamiento, así como la retirada de los residuos resultantes, ocasionan a «A» gastos que trata de evaluar por adelantado y de tener en cuenta en el precio que ofrece, como factor reductor del precio de adquisición. Sin embargo, las partes del contrato no negocian esos gastos ni determinan su importe en el contrato.

«A» solicitó una resolución previa de la Administración tributaria en relación con el cálculo del importe del IVA adeudado, en el contrato de demolición, por la realización de las labores de demolición y, en el contrato de compra para desmontaje, por la adquisición de chatarra y residuos metálicos. Mediante resolución previa de 11 de junio de 2015, relativa al período comprendido entre el 11 de junio de 2015 y el 31 de diciembre de 2016, la Administración tributaria declaró, por una parte, que en los contratos de demolición, se ha de considerar que «A» vende a su cliente un servicio de demolición y le compra chatarra. La Administración concluyó de ello que «A» debe abonar el IVA por el servicio que presta a su cliente y, en el marco del mecanismo de autoliquidación, por la chatarra que le compra.

Tras plantearse diversos recursos, el *Korkein hallinto-oikeus* (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 2, apartado 1, letra c), en relación con el artículo 24, apartado 1, de la Directiva [2006/112], en el sentido de que los servicios de demolición prestados por una empresa cuyas actividades económicas incluyan los servicios de demolición solo comprende una operación cuando, con arreglo a las disposiciones del contrato celebrado entre ella y su comitente, aquella esté obligada a retirar los residuos de la demolición y (en la medida en que incluyan chatarra) pueda revenderla a empresas dedicadas a la compra de chatarra?

¿O debe interpretarse tal contrato de servicios de demolición, teniendo en cuenta el artículo 2, apartado 1, letra a), en relación con el artículo 14, apartado 1, de la Directiva [2006/112], en el sentido de que comprende dos operaciones: por un lado, la prestación de servicios por la empresa contratista en favor del comitente y, por otro, la compra de la chatarra por la empresa contratista al comitente, para su posterior reventa?

¿Es relevante a este respecto que, al fijar el precio de los servicios de demolición, la empresa contratista que ejecuta las obras de demolición tenga en cuenta, como factor reductor del precio, la posibilidad que tiene de obtener ingresos con la valorización de los residuos resultantes de la demolición?

¿Es relevante a este respecto que la cantidad y el valor de los residuos valorizados no sean objeto de acuerdo en el contrato de servicios de demolición ni se haya acordado tampoco que sean comunicados posteriormente al comitente y que la cantidad y el valor de los residuos solo se puedan conocer cuando la empresa contratista los revenda?

2) En un caso en que una empresa cuyas actividades económicas incluyan los servicios de demolición acuerde en un contrato celebrado con el propietario del inmueble que se ha de demoler que la empresa contratista compre dicho inmueble y se comprometa, con la aplicación de una pena convencional, a demoler el inmueble en un plazo establecido en el contrato y a retirar los residuos resultantes de la demolición, ¿debe interpretarse el artículo 2, apartado 1, letra a), en relación con el artículo 14, apartado 1, de la Directiva [2006/112] en el sentido de que el contrato comprende una única operación consistente en la venta de bienes por parte del propietario del inmueble que se pretende demoler a la empresa contratista?

¿O debe interpretarse tal contrato, teniendo en cuenta el artículo 2, apartado 1, letra c), en relación con el artículo 24, apartado 1, de la Directiva [2006/112], en el sentido de que comprende dos operaciones: por un lado, la venta de bienes por el propietario del inmueble que se pretende demoler a la empresa

contratista y, por otro, la prestación de servicios de demolición por la empresa contratista al vendedor de los bienes?

¿Es relevante a este respecto que, al fijar el precio en su oferta de compra de los bienes, la empresa contratista tenga en cuenta, como factor reductor del precio, los gastos que le ocasionará el desmontaje y retirada de los bienes?

¿Es relevante que el vendedor de los bienes sea consciente de que los gastos que le ocasione a la empresa contratista el desmontaje y retirada de los bienes se tienen en cuenta como factor reductor del precio de dichos bienes, habida cuenta de que entre las partes no se pacta acuerdo alguno acerca de dichos gastos y en ningún momento el vendedor de los bienes ha de tener conocimiento del importe estimado o la cuantía real de dichos gastos?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

De la cuestión prejudicial planteada resulta que, en virtud del contrato de demolición, quien efectúa la prestación —una sociedad de labores de demolición— se compromete a realizar labores de demolición, que también incluyen la retirada y el tratamiento adecuados de los materiales que se han de retirar y de los residuos a cambio del pago de un precio por el cliente. De dicha cuestión prejudicial también se deduce que quien efectúa la prestación trata de evaluar por adelantado la cuantía de materiales y residuos que han de retirarse, así como su posterior precio de reventa, para tenerlo en cuenta al determinar el precio de las labores de demolición. En virtud del citado contrato, dado que los residuos de demolición contienen chatarra, quien efectúa la prestación puede revender esa chatarra a empresas que compran chatarra reciclable.

De este modo, quien efectúa la prestación —una sociedad de labores de demolición—, además de percibir una retribución dineraria de su cliente por realizar las labores de demolición, adquiere, en virtud del contrato de demolición, su chatarra recuperable, que puede revender después. Por tanto, en esta situación existe una entrega de bienes en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

De ello se deduce que la entrega de la chatarra recuperable se hace a cambio de una contraprestación si el comprador —una sociedad de labores de demolición— atribuye un valor a esa entrega, que tendrá en cuenta a la hora de determinar el precio propuesto por la realización de las labores de demolición, lo que incumbe comprobar al tribunal remitente. No se opone a esta conclusión el hecho de que la cantidad y el valor de la chatarra que pueden contener los residuos de demolición no hayan sido acordados en el contrato de demolición.

En el caso de que el sujeto para el que se realiza la demolición tenga la condición de empresario o profesional, la base imponible de la prestación de servicios objeto de un contrato de demolición como el controvertido en el litigio principal estará constituida por el precio efectivamente pagado por el cliente y por el valor atribuido por quien efectúa la prestación a la chatarra recuperable, en los términos reflejados en el importe de la reducción del precio facturado de la prestación. No obstante, puede resultar que, a veces, ese valor no refleje la realidad económica y comercial que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, constituye sin embargo un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA. En ese caso, corresponde al órgano jurisdiccional nacional asegurarse de que no existe abuso teniendo en cuenta todas las circunstancias pertinentes.

Ese valor ha de considerarse igual al importe que el comprador —una sociedad de labores de demolición— tenga en cuenta como factor reductor del precio de adquisición del bien que se ha de desmontar.

En el supuesto analizado por el Tribunal, en un mismo contrato se intercambian operaciones recíprocas entre el comprador —una sociedad de labores de demolición— y el destinatario —quien entrega el bien que se ha de desmontar—, de manera que existe una relación directa entre la entrega del bien que se ha de desmontar y la realización de labores de desmontaje y retirada.

Portanto, en ese caso, la base imponible de la entrega del bien que se ha de desmontar estará constituida por el precio efectivamente abonado por la adquisición de dicho bien y por el importe correspondiente al factor en que se basa el comprador para reducir el precio de adquisición propuesto.

3. Fallo

El artículo 2, apartado 1, letras a) y 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 relación con los artículos 14, apartado 1, y 24, apartado 1, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que, cuando, en virtud de un contrato de demolición, quien efectúa la prestación —una sociedad de labores de demolición— está obligado a realizar labores de demolición y puede, dado que los residuos de demolición contienen chatarra, revender esa chatarra, dicho contrato incluye una prestación de servicios a título oneroso, concretamente la realización de las labores de demolición y, además, una entrega de bienes a título oneroso, concretamente la entrega de dicha chatarra, si el comprador —la mencionada sociedad— atribuye un valor a esa entrega que tendrá en cuenta a la hora de determinar el precio propuesto por la realización de las labores de demolición, si bien dicha entrega solo estará sujeta al impuesto sobre el valor añadido si la realiza un sujeto pasivo que actúe como tal.

El artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112, en relación con los artículos 14, apartado 1, y 24, apartado 1, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que, cuando, en virtud de un contrato de compra para desmontaje, el comprador —una sociedad de labores de demolición— adquiere un bien que se ha de desmontar y se compromete, so pena contractual, a destruir o desmontar y a retirar dicho bien, así como a retirar los residuos en un plazo determinado en el contrato, dicho contrato incluye una entrega de bienes a título oneroso, concretamente la entrega del bien que se ha de desmontar, con lo que dicha entrega únicamente estará sometida al impuesto sobre el valor añadido si la realiza un sujeto pasivo que actúe como tal —extremo que corresponde verificar al tribunal remitente—. Dado que el comprador está obligado a destruir o desmontar y a retirar dicho bien, así como a retirar los residuos resultantes, con lo que satisface específicamente las necesidades del vendedor —extremo que corresponde verificar al tribunal remitente—, dicho contrato incluye, además, una prestación de servicios a título oneroso, concretamente la realización de labores de demolición o desmontaje y de retirada, si dicho comprador atribuye un valor a esa prestación que tendrá en cuenta en el precio que proponga, como factor reductor del precio de adquisición del bien que se ha de desmontar, lo que incumbe comprobar al tribunal remitente.