

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TJUE (SALA OCTAVA) DE 12 DE NOVIEMBRE DE 2020

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante

Miembro de AEDAF

(España)

Asunto: C-734/19.

Partes: *ITH Comercial Timisoara SRL y Agentia Nationala de Administrare Fiscala – Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti, Agentia Nationala de Administrare Fiscala – Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti – Administratia Sector 1 a Finantelor Publice.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Deducción del impuesto soportado – Abandono de la actividad inicialmente prevista – Regularización de las deducciones del IVA soportado – Actividad inmobiliaria».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

La demandante en el litigio principal, ITH Comercial Timisoara SRL (en adelante ITH), sostiene frente a la Administración Tributaria rumana el carácter correcto de la deducción del IVA soportado por gastos relacionados con proyectos inmobiliarios que finalmente no se materializaron.

En particular, durante 2006 ITH adquirió un terreno y varias edificaciones antiguas de un fabricante de ascensores, con el fin de construir un edificio de oficinas y de centros comerciales destinados al arrendamiento (primer proyecto). En 2007 ITH comenzó a tramitar la autorización para la demolición, así como la licencia de obras para elevar el nuevo edificio. Paralelamente, previo acuerdo con el fabricante de ascensores en virtud del cual se comprometía a localizar y acondicionar un espacio de producción para arrendárselo por un período no inferior a una década (segundo proyecto), ITH inició también las gestiones correspondientes para ello.

Los gastos ocasionados se contabilizaron como «inversiones en curso», ejerciendo ITH el derecho a la deducción del IVA. Sin embargo, como consecuencia de la negativa coyuntura económica acaecida en 2008, ambos proyectos fueron primero suspendidos y, posteriormente, liquidadas las mencionadas inversiones y contabilizadas como gastos en el ejercicio 2015.

A pesar de que en un primer momento –actuaciones practicadas en 2009 y 2013– la Inspección tributaria consideró conforme la deducción y el cobro del IVA, referidos al período marzo 2006-junio 2012; un ulterior procedimiento inspector, desarrollado en 2016 y cuyo objeto de comprobación comprendía desde julio 2012 hasta junio 2016, puso de relieve la irregular situación económica de ITH, con la imposición de la consiguiente sanción tributaria.

A diferencia de lo apreciado en el primer procedimiento inspector, en el que se reconoció que la adversa situación económica y financiera había impedido a ITH continuar con los proyectos de inversión planificados, en esta ocasión la Inspección estimó que, en relación con el primer proyecto, la empresa podía haber previsto los riesgos de no poder llevarlo a cabo, dado que se había aprobado ya un plan local de urbanismo; y, respecto al segundo proyecto, se mostró partidaria de recalificar la operación, en el entendimiento de que ITH había adquirido los servicios por cuenta del fabricante de ascensores. Nótese que en este último caso, por tanto, ITH hubiera debido facturar todos los gastos al fabricante de ascensores y cobrar el IVA correspondiente.

Tras desestimarse el recurso administrativo interpuesto contra la liquidación derivada del acta de inspección, ITH alegó ante el Tribunal de Distrito de Bucarest el carácter contrario de dicha liquidación respecto a la Directiva del IVA.

Al albergar serias dudas sobre la interpretación de los artículos 28, 167, 168, 184 y 185 de la Directiva 2006/112, el citado Tribunal suspendió el procedimiento y formuló ante el TJUE dos cuestiones prejudiciales relativas, respectivamente, a la concurrencia o no de los requisitos necesarios para poder ejercer el derecho a la deducción del IVA por parte de ITH; y a la existencia o no de un contrato de comisión en relación con el segundo de los proyectos comentados.

2. Fundamentos de Derecho y fallo. Comentario crítico

A través de su primera cuestión prejudicial –que engloba nueve apartados– el órgano judicial remitente solicita al Tribunal de Justicia que clarifique si la Directiva del IVA, en concreto los artículos 167, 168, 184 y 185 permiten la deducción del IVA soportado en un caso como el que nos ocupa, en el que finalmente se abandonan las inversiones inicialmente programadas, o si, por el contrario, de tales preceptos se colige la necesidad de proceder a la regularización de dicho IVA.

El Tribunal de Justicia comienza su razonamiento apuntando los dos requisitos que, según su jurisprudencia, deben estar presentes para que nazca el derecho a la deducción del IVA, cuales son: que se ostente la condición de sujeto

pasivo en este impuesto y que los bienes y servicios por cuya adquisición se soporta el IVA se utilicen en la realización de las operaciones gravadas.

Conviene advertir que el primer requisito no es objeto de controversia en el presente asunto, pues se acepta que ITH era sujeto pasivo del IVA en el momento del devengo, que es la fecha en la que surge el derecho a deducir el impuesto.

La discrepancia entre las partes se concentra, pues, sobre la presencia o no del segundo requisito, relativo a la utilización de los bienes y servicios adquiridos (y por cuya adquisición se ha soportado un IVA) en la realización de operaciones que den derecho a la deducción del impuesto.

Como es sabido, según la jurisprudencia¹ del TJUE, el derecho a deducir no se pierde en la hipótesis de que, con posterioridad y por causas ajenas a la voluntad del contribuyente, no haya sido posible utilizar los bienes y servicios cuya adquisición motivó la deducción en las operaciones sujetas al IVA.

A este respecto, el Tribunal rechaza el argumento en virtud del cual se pretende que la existencia de circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo se equipare a la situación en la que este es conocedor de un riesgo –aprobación o no de un plan urbanístico necesario para realizar la inversión o menor rentabilidad de esta debido a la crisis económica– que puede impedir la actividad proyectada, pues ello supondría una quiebra del principio de neutralidad del IVA. En efecto, tal planteamiento comportaría diferencias injustificadas en el trato fiscal de actividades de inversión similares, produciéndose una discriminación entre aquellas empresas que realizan operaciones sujetas al impuesto y otras que desean iniciar actividades que darán lugar a operaciones imponibles.

Por tal razón, confirmando su doctrina anterior, el Tribunal de Justicia reitera que el ejercicio del derecho a deducción es válido siempre que concorra la intención del sujeto pasivo de utilizar efectivamente los bienes o servicios en el desarrollo de la actividad económica en cuestión.

En este orden de ideas, el objetivo de lucha contra el fraude fiscal propugnado por la Directiva del IVA legitima a la Administración Tributaria para requerir la prueba de tal intención al sujeto pasivo, pero en ningún caso habilita a establecer, en casos de que se desista de la inversión planificada, métodos de prueba como la presunción de existencia de abuso o de fraude, que prácticamente imposibiliten el ejercicio del derecho a deducir.

Centrándonos en el caso que nos ocupa, el Alto Tribunal constata, a partir de lo indicado en la petición de decisión prejudicial: primero, que no parece existir comportamiento abusivo alguno por parte del contribuyente; y, segundo, que existen elementos objetivos que demuestran la voluntad inicial de ITH de usar los bienes y servicios adquiridos en la realización de operaciones gravadas.

Sentado todo ello, el TJUE pasa a resolver el interrogante de si, en tal caso, procede regularizar la deducción del IVA soportado. Tras evidenciar la relación existente entre el derecho a la deducción del IVA soportado y la utilización de

1 STJUE de 28 de febrero de 2018, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, apartado 40 y jurisprudencia citada.

los bienes en las operaciones sujetas a gravamen, concluye que mientras el contribuyente mantenga la citada intención no puede considerarse que exista un cambio posterior a efectos de determinar la cuantía de las deducciones del IVA en el sentido del artículo 185 de la Directiva 2006/112.

Una vez resuelta la primera cuestión prejudicial en todos sus apartados —letras a) a i)—, se procede por parte del Tribunal de Luxemburgo al análisis de la segunda cuestión planteada, que a su vez engloba seis apartados —letras a) a f)—. Las preguntas formuladas en dichos apartados pueden sintetizarse, no obstante, en un único aspecto, cual es el de si en el caso de autos, ante la inexistencia de un contrato de mandato sin representación, resulta aplicable la figura del comisionista con las consecuencias que de ello se derivan en el ámbito del IVA.

La cuestión, por tanto, gira en torno a la interpretación que debe darse al artículo 28 de la Directiva 2006/112, en el supuesto de construcción por parte del sujeto pasivo de un edificio con el fin de cubrir las necesidades y conforme a las instrucciones de un tercero que, en principio, va a alquilar dicha edificación. El precepto indicado exige la presencia de dos requisitos para que sea aplicable el contrato de comisión: 1. La existencia de un mandato en virtud del cual el comisionista intervenga por cuenta del comitente en la entrega de bienes o prestación de servicios; y, 2. La existencia de una identidad entre los bienes entregados o servicios prestados al comisionista y los entregados o prestados al comitente.

Aunque el artículo 28 de la Directiva del IVA no lo recoge de forma expresa, del contexto normativo se desprende la necesidad de que, por lo que respecta al primer requisito, entre el comisionista y el comitente exista un acuerdo cuyo objeto sea la atribución del mandato. En el caso examinado, tal y como pone de relieve el Tribunal de Justicia, no parece que se haya suscrito ningún contrato de esa naturaleza.

En cuanto al segundo requisito exigido por el artículo 28 citado, cabe apreciar que tal identidad supone que exista una transmisión del derecho de dominio entre el comisionista y el comitente, transmisión que en ningún caso se produce en la situación que analizamos, lo que fundamenta la respuesta del Tribunal de Justicia en el sentido de considerar que no resulta aplicable la figura del comisionista, con las implicaciones que ello tenga en materia del IVA.

El pronunciamiento del TJUE resulta valioso por varios motivos. En primer lugar, porque viene a respaldar la doctrina jurisprudencial ya existente sobre las características del derecho a la deducción del IVA, haciendo hincapié señaladamente en los elementos relativos a su nacimiento. Pero lejos de limitarse a confirmar dicha doctrina, la complementa y enriquece al declarar que, una vez practicada la deducción, no procederá su regularización si pervive la intención del sujeto pasivo de destinar los bienes o servicios al desarrollo de las actividades empresariales o profesionales gravadas que se habían proyectado. Se trata de un matiz de carácter sutil, pero ciertamente relevante para los operadores jurídicos en la aplicación práctica del IVA.

A estas alturas, huelga afirmar que el TJUE ha desarrollado tradicionalmente un papel clave en la defensa del derecho a la deducción que, como parte esencial del mecanismo del IVA, no puede *a priori* limitarse, salvo en los casos previstos expresamente por la Directiva. En esta dirección, el Tribunal de Justicia ha reaccionado en múltiples ocasiones –siendo la presente sentencia el caso más reciente–, ante las cortapisas establecidas por los Estados miembros, precisando que las disposiciones de la Directiva que contemplen excepciones al derecho a la deducción del IVA –que garantiza la neutralidad de dicho impuesto–, deben interpretarse en sentido estricto.

De esta filosofía participa también el rechazo del Tribunal de Luxemburgo al excesivo rigor formalista de algunas limitaciones probatorias en perjuicio de los contribuyentes, reflejo de lo cual es asimismo el presente pronunciamiento, que descarta ahondar en las causas de abandono de las actividades programadas por el contribuyente, centrándose antes bien en el mantenimiento de su intención de continuar con el desarrollo de dichas actividades, lo que se traducirá en el futuro en nuevas entregas de bienes o prestaciones de servicios en las que se va a repercutir el impuesto, asegurando así la continuación de la cadena del IVA.

Igualmente reseñable es la precisión que efectúa el Tribunal al interpretar los requisitos del artículo 28 de la Directiva del IVA, en respuesta a la segunda cuestión prejudicial, y que sienta el criterio con base en el cual la inexistencia tanto de contrato de mandato como de transmisión del derecho de propiedad entre los sujetos implicados sobre los bienes adquiridos impide considerar que nos hallemos ante un supuesto en el que intervenga la figura del comisionista, con las consecuencias jurídicas que ello comportaría.