

Sentencia del TJUE (Sala Tercera) de 29 de noviembre de 2012

Asunto: C-257/11.

Partes: *SC Gran Via Moinesti SRL y Agentia Nationala de Administrare Fiscala (ANAF), Administratia Finantelor Publice Bucuresti Sector 1.*

Síntesis:

“Directiva 2006/112/CEE – Impuesto sobre el valor añadido – Artículos 167, 168 y 185 – Derecho a deducción – Regularización de las deducciones – Adquisición de un terreno y de las edificaciones construidas en él con el fin de demolerlas y realizar un proyecto inmobiliario en dicho terreno”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El Tribunal europeo examina en esta ocasión un asunto relacionado con el correcto ejercicio del derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición de un terreno y de las edificaciones construidas en él, con la finalidad de realizar un proyecto inmobiliario, procediéndose posteriormente a la demolición de dichas edificaciones.

Fruto de un contrato de compraventa, la sociedad recurrente adquirió en 2007 el citado terreno y las edificaciones que incluía, así como la licencia para demoler estas últimas. El objetivo, según consta en el correspondiente certificado urbanístico, se orientaba a la realización de un complejo residencial, procediéndose para ello a demoler en 2008 las edificaciones que albergaba el terreno. De acuerdo con la normativa vigente, la sociedad dedujo el IVA correspondiente tanto al terreno como a las edificaciones, lo que motivó en su declaración de IVA presentada en octubre de 2008 un saldo negativo con opción de devolución.

La inspección tributaria rumana consideró, por el contrario, que dado que las edificaciones habían sido demolidas, procedía regularizar el IVA correspondiente a ellas, que el sujeto pasivo había deducido. En discrepancia con tal planteamiento, la sociedad recurrió la liquidación, alegando que para llevar a cabo el objetivo pretendido (la construcción de un complejo residencial), resultaba imprescindible adquirir las edificaciones sitas en él. Por tal razón, viene a subrayar que no procede regularizar el IVA (inicialmente deducido) correspondiente a la adquisición de tales edificaciones, en el entendido de que éstas “formaban parte de su plan de inversión y el proyecto de complejo residencial debía servir para realizar operaciones sujetas al impuesto”.

Las autoridades tributarias rumanas desestimaron la solicitud de anulación y se reafirmaron en la consideración de que el IVA atinente a las edificaciones había sido ilegalmente deducido, en la medida en que las mismas no habían sido adquiridas con el fin de realizar operaciones sujetas al impuesto, sino únicamente para demolerlas. En apoyo de esta tesis, la Administración pone de relieve que las edificaciones habían sido contabilizadas como existencias, y no como inmovilizado.

Tras ello, la sociedad interpuso el oportuno recurso ante el órgano jurisdiccional remitente que, a su vez, elevó las siguientes cuestiones prejudiciales al TJUE:

1. “La adquisición de varias edificaciones sujetas a demolición, conjuntamente con la superficie de terreno en que se encuentran, con objeto de construir un complejo residencial sobre dicha superficie de terreno por parte de una sociedad mercantil sujeta al IVA, ¿puede constituir una actividad preparatoria, es decir, un gasto de inversión para la realización de un complejo residencial, a fin de poder practicar la deducción del IVA correspondiente a la adquisición de las edificaciones, a la luz de los artículos 167 y 168 de la Directiva [2006/112]?”
2. La demolición de las edificaciones sujetas a derribo, adquiridas conjuntamente con la superficie de terreno en que se levantan, con objeto de construir un complejo residencial sobre dicha superficie de terreno, ¿conlleva la obligación de regularizar el IVA correspondiente a la adquisición de dichas edificaciones, habida cuenta del artículo 185, apartado 2, de la Directiva [2006/112]?”

2. Fundamentos de derecho y comentario

En concreto, la petición de decisión prejudicial tiene por objeto, pues, la interpretación de los artículos 167, 168 y 185, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el valor añadido.

Como es sabido, partiendo de las definiciones de “sujetos pasivos” y de “actividades económicas” alojadas en el artículo 9, apartado 1, de la citada Directiva, el artículo 167 de la misma establece el nacimiento del derecho a deducir el IVA soportado, en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Asimismo, el artículo 168 de este cuerpo legal señala que, “en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor 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; [...]”.

Por su parte, el artículo 184 de la Directiva alude a la regularización de la deducción inicialmente practicada, que procederá cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar. Como complemento de ello, el artículo 185 de la norma europea dispone que la 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 las deducciones; debiendo los Estados miembros determinar las normas de desarrollo de lo dispuesto en estos dos últimos preceptos.

Conforme a estas premisas, el Tribunal de Justicia aborda la primera de las cuestiones planteadas, relativa a si los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que una sociedad que haya adquirido un terreno y unas edificaciones construidas en él, con el fin de demolerlas y realizar un complejo residencial, tiene o no derecho a deducir el IVA correspondiente a la adquisición de dichas edificaciones.

Una vez recordados tanto el fundamento como el objetivo del derecho a la deducción, toda la argumentación del Alto Tribunal se centra en dilucidar si en el caso de autos concurren los dos requisitos legalmente necesarios para que el contribuyente pueda disfrutar del derecho a deducir, cuales son: primero, que se

trate de un “sujeto pasivo” en el sentido de la Directiva antedicha; y, segundo, que los bienes y servicios en cuestión se utilicen en el desarrollo de sus operaciones gravadas.

En este punto, el Tribunal destaca la vinculación entre los conceptos de “sujeto pasivo” y “actividad económica”, advirtiéndole al mismo tiempo que un particular que adquiere bienes para las necesidades de una actividad económica, lo hace como sujeto pasivo, aunque los bienes no se utilicen de inmediato para el ejercicio de esa actividad. A este respecto, existe ya jurisprudencia reiterada del Tribunal europeo, que admite que el concepto de “actividad económica” puede consistir en varios actos consecutivos y, entre ellos, las actividades preparatorias, como podría ser la compra de inmuebles. Así se recoge también en la legislación interna española sobre la materia, que fue objeto de la pertinente modificación, a través de la Ley 14/2000, de 29 de diciembre, con el fin de adaptar nuestra normativa a la doctrina emanada del TJUE en interpretación de la citada Directiva.

Teniendo en cuenta, por tanto, que todo aquel que realice actos preparatorios es considerado sujeto pasivo y tiene derecho a la deducción del IVA; así como que debe considerarse sujeto pasivo, a estos efectos, a quien efectúe gastos de inversión con la intención, confirmada por elementos objetivos, de ejercer una actividad económica, el TJUE analiza si tales presupuestos se hallan presentes en el asunto que nos ocupa. La respuesta a este interrogante ha de ser positiva, pues es evidente que la adquisición del terreno y de las edificaciones constituye una actividad preparatoria para el desarrollo de una actividad económica por parte de la sociedad, en calidad de sujeto pasivo. Igualmente, el Tribunal considera que también concurre la segunda condición, esto es, la utilización de los bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones posteriores sujetas al impuesto, puesto que ya en el momento de adquirir el terreno y las edificaciones, la sociedad manifestó su intención de demoler estas últimas con vistas a la construcción de un complejo residencial en dicho terreno. Esta intención resulta demostrada mediante elementos objetivos, como es la transmisión de una licencia de demolición en la propia fecha de la compraventa.

De conformidad con ello, la conclusión alcanzada por el Tribunal es el reconocimiento a la sociedad recurrente del derecho a deducir el IVA correspondiente a la adquisición de las aludidas edificaciones, por cuanto éstas fueron compradas conjuntamente con el terreno en el que estaban construidas, y este último sigue siendo usado por la sociedad en el desarrollo de sus operaciones sujetas al impuesto. Según el Tribunal de Luxemburgo, la sustitución de estructuras viejas por edificios más modernos y, en consecuencia, la utilización de estos últimos en operaciones por las que se repercute el IVA, no rompen el vínculo directo existente entre la adquisición de los inmuebles, gravada por dicho impuesto, y las actividades económicas realizadas con posterioridad.

Por lo que concierne a la segunda cuestión prejudicial, se trata de clarificar si el artículo 185 de la Directiva 2006/112 ha de interpretarse en el sentido de que la demolición de edificaciones construidas en un terreno adquirido con el fin de realizar en su lugar un complejo residencial, implica o no una regularización de la deducción del IVA correspondiente a la adquisición de dichas edificaciones, inicialmente practicada.

Tal y como se ha reseñado en líneas previas, el precepto citado establece que la regularización se efectuará cuando, con carácter ulterior a la declaración del IVA, se hayan producido modificaciones en los elementos tenidos en cuenta para la determinación de la cuantía de la deducción de que se trate. En el presente caso, sin embargo, el Tribunal entiende que la demolición de edificaciones no constituye una modificación

en los términos del artículo 185, apartado 1 de la mentada Directiva, ya que, según se ha probado al hilo de la primera cuestión prejudicial, la sociedad ya había previsto dicha demolición cuando adquirió las edificaciones. Por consiguiente, se declara que en el litigio examinado, dicha demolición comporta la obligación de regularizar la deducción del IVA inicialmente practicada.

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia declara:

1. “Los artículos 167 y 168 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, en una situación como la del litigio principal, una sociedad que haya adquirido un terreno y edificaciones construidas en él con el fin de demolerlas y realizar un complejo residencial en ese terreno tiene derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a la adquisición de dichas edificaciones.
2. El artículo 185 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, en una situación como la del litigio principal, la demolición de edificaciones adquiridas conjuntamente con el terreno en el que fueron construidas, efectuada con el fin de realizar en su lugar un complejo residencial, no implica una obligación de regularizar la deducción inicialmente practicada del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a la adquisición de dichas edificaciones”.

