

Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 22 de marzo de 2012

Asunto: C153/11

Partes: *Klub OOD y Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite*

Síntesis:

«IVA – Directiva 2006/112/CE – Artículo 168 – Derecho a deducción – Nacimiento del derecho a deducción – Derecho de una sociedad a deducir el IVA soportado por la adquisición de un bien de inversión que todavía no ha sido explotado en el marco de las actividades profesionales de dicha sociedad»

1. Comentario

En esta sentencia, el Tribunal de Justicia delimita el alcance del derecho a la deducción del IVA soportado por parte de los empresarios y profesionales, piedra angular del IVA previsto por las Directivas de la Unión Europea para conseguir la neutralidad impositiva y evitar el efecto cascada.

En este supuesto se plantea la interpretación del artículo 168 a) de la Directiva 2006/112/CE que dispone 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;

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;

En concreto, la cuestión a dilucidar reside en verificar si la adquisición de un bien de inversión por un empresario o profesional, en un momento en el que ya tiene dicha consideración a los efectos del IVA, determina la deducción del IVA soportado con la adquisición de dicho bien a pesar de que no se destine inmediatamente a la explotación en el marco de sus actividades económicas.

El Tribunal considera que el derecho a deducir nace en el momento de la entrega de los bienes, que es inherente al sistema común de IVA, por lo que la adquisición de un bien determina la aplicación del sistema

del IVA y por ende del mecanismo de la deducción. De ahí que la negativa a dicho derecho resulta contraria a la neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA que sólo puede anularse tras constatar que existe una práctica abusiva por parte del contribuyente, lo que requiere demostrar que las operaciones buscan la obtención de una ventaja fiscal contraria al objetivo perseguido por las disposiciones en materia de IVA y que la finalidad esencial de la operación consista en obtener una ventaja fiscal.

Sin embargo, considera que corresponde a los tribunales nacionales la verificación y constatación de dichos términos, pues tanto la verificación de la existencia de una práctica fraudulenta como la actuación de un sujeto pasivo como tal constituyen cuestiones de hecho que deben apreciarse teniendo en cuenta las circunstancias del caso que únicamente pueden ser verificadas por el Tribunal remitente. Es por tanto el Tribunal nacional el que debe proceder a la aplicación directa del artículo 168 de la Directiva IVA, incluso frente a lo que pueda disponer la legislación tributaria nacional, a partir de la interpretación efectuada por el Tribunal de Luxemburgo.

2. Antecedentes

Una empresa búlgara, Klub, que explota un hotel en Varna, una estación balnearia búlgara, adquiere un dúplex en Sofía, destinado inicialmente a uso residencial. A pesar de ello, Klub practicó deducción del IVA soportado sin modificar la afectación del inmueble, ni abrir cuenta alguna a su nombre para el suministro de agua y electricidad.

La Administración tributaria búlgara emite liquidación complementaria por considerar que al destinarse a uso residencial y no a uso profesional, su adquisición no había generado un derecho a deducir el IVA soportado. Klub impugnó la liquidación complementaria aunque el Director administrativo confirmó la liquidación. Klub interpuso recurso ante el Tribunal de lo contencioso administrativo, alegando que *tenía la intención de utilizar el inmueble para celebrar reuniones de negociación con los operadores turísticos*, aunque no logró demostrar que en el momento de la inspección fiscal el apartamento se utilizase con fines profesionales, ni que en el futuro fuese a utilizarse con esos fines. Tampoco constaba solicitud ante las autoridades locales de inicio de explotación del apartamento.

El Tribunal nacional advierte que la jurisprudencia nacional es dispar, considerando además que la segunda línea puede resultar contraria al derecho de la Unión por lo que decide plantear cuestión prejudicial. Las líneas jurisprudenciales divergentes son:

- Una parte de la jurisprudencia admite que los sujetos pasivos pueden deducir el IVA soportado al adquirir un inmueble, por considerar o bien que sólo es posible determinar la afectación de este bien después del comienzo de su explotación, o bien que las actividades profesionales del sujeto pasivo comprenden también las prestaciones futuras.
- Otra parte de la jurisprudencia considera que, para poder acogerse al derecho a la deducción del IVA relativo a la adquisición de un inmueble que aún no ha sido objeto de explotación, el sujeto pasivo deberá probar que el bien ha sido utilizado para fines relacionados con su actividad económica con anterioridad a la inspección fiscal.

3. Cuestiones planteadas

1. ¿Debe interpretarse el artículo 168, letra a), de la Directiva [IVA] en el sentido de que, una vez que el sujeto pasivo ha hecho uso de su derecho de opción y ha incluido un inmueble, que constituye un bien de inversión, en el patrimonio empresarial, ha de presumirse (es decir, ha de asumirse, hasta que se pruebe lo contrario) que dicho bien se utiliza para las necesidades de las operaciones sujetas al impuesto realizadas por el sujeto pasivo?
2. ¿Debe interpretarse el artículo 168, letra a), de la Directiva [IVA] en el sentido de que, en caso de compra de un inmueble que se incluye en el patrimonio empresarial de un sujeto pasivo, el derecho de deducción se genera inmediatamente en el período impositivo en el que el impuesto se hace exigible, y ello con independencia de que el inmueble no pueda utilizarse debido a la falta de la autorización de explotación prevista legalmente con carácter obligatorio?
3. ¿Es conforme con la Directiva y con la jurisprudencia que la interpreta una práctica administrativa como la de la Natsionalna agentsia za prihodite [Agencia nacional de recaudación], conforme a la cual se deniega la deducción del IVA practicada por sujetos pasivos, en el sentido de la [ZDDS], por bienes de inversión adquiridos por ellos debido a que dichos bienes se destinan a las necesidades privadas de los propietarios de las sociedades, sin que se exija el IVA por ese uso?
4. En un supuesto como el del litigio principal, ¿tiene la sociedad –la demandante– un derecho de deducción por la compra de un inmueble –un dúplex en Sofía–?

4. Fallo

El artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo que ha adquirido un bien de inversión actuando como tal y lo ha incluido en el patrimonio empresarial tiene derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido que grava la adquisición de dicho bien en el período impositivo en el que el impuesto se hace exigible, y ello con independencia de que el antedicho bien no haya sido utilizado inmediatamente con fines profesionales. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional determinar si el sujeto pasivo ha adquirido el bien de inversión para las necesidades de su actividad económica y apreciar, en su caso, la existencia de una práctica fraudulenta.

5. Fundamentos de la sentencia

El órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 168, letra a), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que el derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición de un inmueble, que constituye un bien de inversión incluido en el patrimonio empresarial, se genera en el período impositivo en el que el impuesto se hace exigible, con independencia de que el antedicho bien no haya sido inmediatamente utilizado con fines profesionales. Correlativamente, el órgano

jurisdiccional remitente se pregunta si puede denegarse a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición de un bien de inversión alegando que dicho bien se destina a necesidades privadas.

El régimen de deducciones establecido en la Directiva IVA tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. Así, el sistema común del IVA pretende garantizar la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA.

Del artículo 168 de la Directiva IVA resulta que, en la medida en que el sujeto pasivo, actuando como tal en el momento en que adquiere un bien, utilice el bien para las necesidades de sus operaciones gravadas, podrá deducir el IVA devengado o pagado por dicho bien (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de julio de 1991, Lennartz, C97/90, Rec. p. I3795, apartado 8, y de 21 de abril de 2005, HE, C25/03, Rec. p. I3123, apartado 43). Con arreglo a los artículos 63 y 167 de la Directiva IVA, este derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, es decir, en el momento de la entrega de los bienes (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de junio de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C378/02, Rec. p. I4685, apartado 31).

En cambio, cuando el sujeto pasivo no utilice el bien en las actividades económicas a que se refiere el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la misma Directiva, sino para su consumo privado, no puede nacer ningún derecho a deducir (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Lennartz, apartado 9, y HE, apartado 43).

La adquisición de un bien por un sujeto pasivo que actúe como tal es lo que determina la aplicación del sistema del IVA y, por ende, del mecanismo de deducción (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Lennartz, apartado 15, y Eon Aset Menidjmont, apartado 57).

Un sujeto pasivo actúa como tal cuando opera en el contexto de su actividad económica en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de marzo de 2001, Bakcsi, C415/98, Rec. p. I1831, apartado 29).

La cuestión de si un sujeto pasivo actúa como tal es una cuestión de hecho que deberá apreciarse teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso, entre las que se incluyen la naturaleza del bien de que se trate y el período transcurrido entre la adquisición de éste y su utilización para las actividades económicas de dicho sujeto pasivo (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Bakcsi, apartado 29, y Eon Aset Menidjmont, apartado 58). Asimismo, podrá tomarse en consideración si se han llevado a cabo gestiones dirigidas a realizar reformas y obtener las autorizaciones que se precisan para el uso profesional del bien como las que se mencionan en el artículo 38, apartado 3, de la ZUT.

Según el Tribunal de Justicia, si se denegara al sujeto pasivo la deducción del IVA soportado en relación con utilizations profesionales posteriores gravadas, pese a la intención inicial del sujeto pasivo de afectar el bien en cuestión en su totalidad a su empresa, con vistas a futuras operaciones, éste no podría ser liberado completamente del impuesto correspondiente al bien utilizado para las necesidades de su actividad económica y la imposición de sus actividades profesionales daría lugar

a una doble imposición contraria al principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA (véase, en este sentido, la sentencia Puffer, antes citada, apartados 45 y 46).

El principio de neutralidad del IVA en lo que respecta a la carga fiscal de la empresa exige que los gastos de inversión efectuados para las necesidades y fines de una empresa sean considerados como actividades económicas que dan lugar a un derecho inmediato a la deducción del IVA soportado (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Rompelman, apartado 22, y Puffer, apartado 47).

Por tanto, un particular que adquiere bienes para las necesidades de una actividad económica en el sentido del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA lo hace como sujeto pasivo, aunque los bienes no se utilicen de inmediato para esas actividades económicas (véase, en este sentido, la sentencia Lennartz, antes citada, apartado 14).

Corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si, en el litigio principal, Klub efectivamente adquirió el bien inmueble de que se trata para las necesidades de su actividad económica. En ese caso, dicha sociedad podrá deducir íntegra e inmediatamente el IVA correspondiente al bien incluido totalmente en el patrimonio de su empresa aunque ese bien no sea utilizado inmediatamente para las necesidades de su actividad económica.

Debe añadirse que, a falta de circunstancias fraudulentas o abusivas, y sin perjuicio de las regularizaciones que eventualmente procedan con arreglo a los requisitos previstos en la Directiva IVA, el derecho a deducir, una vez nacido, sigue existiendo (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de junio de 2000, Breitsohl, C400/98, Rec. p. I4321, apartado 41, y de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C255/02, Rec. p. I1609, apartado 84).

A este respecto, tal como ha declarado el Tribunal de Justicia, cuando el sujeto pasivo, por circunstancias ajenas a su voluntad, no haya podido utilizar los bienes o servicios que dieron lugar a deducción en el marco de operaciones sujetas al impuesto, el derecho a deducir sigue existiendo, ya que en tal supuesto no existe ningún riesgo de fraude o de abuso que pueda justificar una devolución posterior de las cantidades deducidas (sentencia de 8 de junio de 2000, Schloßstrasse, C396/98, Rec. p. I4279, apartado 42).

En cambio, en las situaciones de abuso o de fraude en las que el sujeto pasivo ha fingido querer ejercer una actividad económica concreta, pero en realidad ha pretendido incorporar a su patrimonio privado bienes que pueden ser objeto de deducción, la Administración Tributaria puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas, puesto que tales deducciones se concedieron basándose en declaraciones falsas (véase la sentencia Schloßstrasse, antes citada, apartado 40 y jurisprudencia citada).

Es preciso recordar que la constatación de que existe una práctica abusiva está supeditada al cumplimiento de dos requisitos. Por una parte, las operaciones de que se trate, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Directiva IVA y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, deben tener como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria al objetivo perseguido por

tales disposiciones. Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de la operación de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal (véase, en este sentido, la sentencia Halifax y otros, antes citada, apartados 74 y 75).

