

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 29 de noviembre de 2012 (*)

«Directiva 2006/112/CE – 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»

En el asunto C-257/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Curtea de Apel Bucureşti (Rumanía), mediante resolución de 20 de diciembre de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de mayo de 2011, en el procedimiento entre

SC Gran Via Moineşti SRL

y

Agenţia Naţională de Administrare Fiscală (ANAF),

Administraţia Finanţelor Publice Bucureşti Sector 1,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente), en funciones de Presidente de la Sala Tercera, y los Sres. K. Lenaerts, G. Arestis, J. Malenovský y T. von Danwitz, Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;

Secretaria: Sra. R. ?ere?, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 21 de junio de 2012;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de SC Gran Via Moineşti SRL, por los Sres. A. Lefter y V. R?doi y la Sra. M. Mitroi, avocaţi;
- en nombre del Gobierno rumano, por el Sr. R.H. Radu y las Sras. R.-I. Munteanu e I. Bara, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. C. Soulay y L. Bouyon, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto 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 (DO L 347, p. 1).

2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre SC Gran Via Moinești SRL (en lo sucesivo, «GVM») y la Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) (Agencia Nacional de Administración Tributaria; en lo sucesivo, «ANAF») y la Administrația Finanțelor Publice București Sector 1 (Administración de Hacienda del Sector 1 de Bucarest; en lo sucesivo, «AFP»), en relación con la tributación impuesta a GVM en concepto de impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») por la adquisición de un terreno y de las edificaciones construidas en él con la finalidad de realizar un proyecto inmobiliario.

Marco jurídico

3 En virtud del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

4 El artículo 167 de esta Directiva establece:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

5 El artículo 168 de dicha Directiva dispone:

«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 184 de la misma Directiva establece:

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

7 El artículo 185 de la Directiva 2006/112 tiene el siguiente tenor:

«1. 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, entre otros en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, no habrá lugar a la regularización en los casos de

operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados y en los casos de las apropiaciones enunciadas en el artículo 16, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales.

No obstante, en caso de operaciones total o parcialmente impagadas y en caso de robo, los Estados miembros podrán exigir la regularización.»

8 Según el artículo 186 de dicha Directiva, los Estados miembros determinarán las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185 de la Directiva.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9 Mediante un contrato de compraventa celebrado el 16 de marzo de 2007, GVM adquirió un terreno y las edificaciones construidas en él.

10 En virtud de dicho contrato, también se transmitió a GVM una licencia para demoler tales edificaciones.

11 Sobre la base de la referida licencia, GVM llevó a cabo obras de demolición, levantándose acta de ello el 30 de septiembre de 2008.

12 Por otra parte, el 16 de abril de 2008 se entregó a GVM un certificado urbanístico con vistas a la obtención de una licencia de construcción para realizar un complejo residencial en el terreno en cuestión.

13 GVM dedujo el IVA correspondiente al conjunto del terreno y las edificaciones adquiridos y en su declaración de IVA, registrada en la AFP el 27 de octubre de 2008, reflejó un saldo negativo con opción de devolución.

14 A raíz de una inspección tributaria, la AFP levantó, el 8 de mayo de 2009, la correspondiente acta de inspección y, el 12 de mayo siguiente, practicó una liquidación según la cual, habida cuenta de la demolición de dichas edificaciones, procedía regularizar el IVA correspondiente a ellas, que GVM había deducido.

15 Mediante una reclamación presentada el 19 de junio de 2009, GVM solicitó la anulación del acta de inspección y de la liquidación mencionadas, alegando que su única intención al adquirir el terreno en cuestión había sido construir en él un complejo residencial y que para ello era inevitable adquirir las edificaciones construidas en él. En consecuencia, GVM no regularizó el IVA correspondiente a la adquisición de tales edificaciones, inicialmente deducido, pues la demolición de éstas formaba parte de su plan de inversión y el proyecto de complejo residencial debía servir para realizar operaciones sujetas al impuesto.

16 Mediante resolución de 11 de septiembre de 2009, la ANAF desestimó esa reclamación por haber deducido GVM ilegalmente el IVA correspondiente a tales edificaciones, puesto que no las había adquirido con el propósito de realizar operaciones sujetas al impuesto, sino tan sólo con el de demolerlas. A este respecto, la ANAF destaca que dichas edificaciones se habían contabilizado como existencias, y no como inmovilizado.

17 Mediante recurso interpuesto el 8 de octubre de 2009 ante el órgano jurisdiccional remitente, GVM solicitó la anulación de dicha resolución, así como del acta de inspección de 8 de mayo de 2009 y de la liquidación practicada por la AFP el 12 de mayo de 2009.

18 En este contexto, la Curtea de Apel București decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«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]?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

19 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, 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 en ese terreno, tiene derecho a deducir el IVA correspondiente a la adquisición de dichas edificaciones.

20 Procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión (sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, apartado 37 y jurisprudencia citada).

21 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado en reiteradas ocasiones que el derecho a deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véanse, en particular, las sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfria y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 43; de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property, C-63/04, Rec. p. I-11087, apartado 50; de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, Rec. p. I-6161, apartado 47, así como Mahagében y Dávid, antes citada, apartado 38).

22 El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, 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 sujetas al IVA (véanse las sentencias de 14 de febrero de 1985, *Rompelman*, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19; de 15 de enero de 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, Rec. p. I-1, apartado 15; *Gabalfrija y otros*, antes citada, apartado 44; de 3 de marzo de 2005, *Fini H*, C-32/03, Rec. p. I-1599, apartado 25; *Centralan Property*, antes citada, apartado 51, así como *Mahagében y Dávid*, antes citada, apartado 39).

23 Del texto del artículo 168 de la Directiva 2006/112 se desprende que, para que un interesado pueda disfrutar del derecho a deducir, es necesario, por una parte, que sea «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y, por otra, que los bienes y los servicios de que se trate se utilicen necesariamente para sus operaciones gravadas (véase la sentencia *Centralan Property*, antes citada, apartado 52).

24 A tenor del artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva, el concepto de «sujeto pasivo» está vinculado al de «actividad económica» (véase la sentencia *Fini H*, antes citada, apartado 19).

25 A este respecto, procede recordar que un particular que adquiere bienes para las necesidades de una actividad económica en el sentido de la citada disposición lo hace como sujeto pasivo, aunque los bienes no se utilicen de inmediato para esa actividad económica (véase la sentencia de 11 de julio de 1991, *Lennartz*, C-97/90, Rec. p. I-3795, apartado 14).

26 En efecto, según jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, el concepto de actividad económica, contemplado en el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112, puede consistir en varios actos consecutivos y, entre ellos, las actividades preparatorias –como la adquisición de los medios de producción y, por lo tanto, la compra de un bien inmueble– deben considerarse actividades económicas (véanse las sentencias *Rompelman*, antes citada, apartado 22; *Lennartz*, antes citada, apartado 13; de 29 de febrero de 1996, *INZO*, C-110/94, Rec. p. I-857, apartado 15, y *Fini H*, antes citada, apartados 21 y 22). Por consiguiente, todo aquel que realice actos preparatorios es considerado sujeto pasivo en el sentido de esta disposición y tiene derecho a la deducción del IVA (sentencia *Fini H*, antes citada, apartado 22).

27 Por otra parte, debe considerarse sujeto pasivo a quien efectúe gastos de inversión con la intención, confirmada por elementos objetivos, de ejercer una actividad económica en el sentido de dicho artículo 9, apartado 1. Al actuar como tal, tendrá derecho, conforme a los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112, a deducir de inmediato el IVA devengado o ingresado por los gastos de inversión efectuados para las necesidades de las operaciones que pretende realizar y que conlleven derecho a deducción (véanse, en este sentido, las sentencias *Rompelman*, antes citada, apartados 23 y 24; *INZO*, antes citada, apartados 16 y 17; *Ghent Coal Terminal*, antes citada, apartado 17; *Gabalfrija y otros*, antes citada, apartado 47, y de 8 de junio de 2000, *Breitsohl*, C-400/98, Rec. p. I-4321, apartado 34).

28 De ello se deduce que la adquisición de los bienes 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. La utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de los bienes o servicios únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho en virtud del artículo 168 de la Directiva 2006/112 y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores, que deben efectuarse con arreglo a los requisitos establecidos en los artículos 184 y siguientes de esa misma Directiva (véanse las sentencias *Lennartz*, antes citada, apartado 15;

Ghent Coal Terminal, antes citada, apartado 18; de 8 de junio de 2000, Schloßstrasse, C-396/98, Rec. p. I-4279, apartado 37; Breitsohl, antes citada, apartado 35; Centralan Property, antes citada, apartado 54; de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, apartado 57, y de 19 de julio de 2012, X, C-334/10, apartado 17).

29 En este contexto, el Tribunal de Justicia ha declarado que a falta de circunstancias fraudulentas o abusivas, y sin perjuicio de las regularizaciones que eventualmente procedan con arreglo a los requisitos previstos en el artículo 185 de la Directiva 2006/112, una vez nacido el derecho a deducción, sigue existiendo aun cuando la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones sujetas a gravamen (véanse las sentencias INZO, antes citada, apartados 20 y 21; Ghent Coal Terminal, antes citada, apartados 19 a 23; Schloßstrasse, antes citada, apartado 42; de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec. p. I-4177, apartado 22, y Fini H, antes citada, apartado 22).

30 Por lo que respecta al litigio de que conoce el órgano jurisdiccional remitente, de los autos se desprende que la adquisición por GVM del terreno y de las edificaciones de que se trata en el litigio principal constituye una actividad preparatoria que, como acredita la concesión de la licencia de construcción mencionada en el apartado 12 de la presente sentencia, tiene por objeto la realización en ese terreno de un complejo residencial para las necesidades de las actividades de desarrollo inmobiliario de dicha sociedad.

31 Por tanto, al llevar a cabo tal adquisición, GVM realiza una actividad económica como sujeto pasivo, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

32 Por lo que respecta al segundo requisito recordado en el apartado 23 de la presente sentencia, a saber, la utilización de los bienes o los servicios adquiridos anteriormente para las necesidades de operaciones posteriores sujetas al impuesto, de los autos se desprende que ya en el momento de adquirir el terreno y las edificaciones de que se trata en el litigio principal, GVM manifestó su intención de demoler estas últimas con el fin de construir un complejo residencial en dicho terreno.

33 Tal intención viene confirmada por elementos objetivos, pues cuando se adquirieron las edificaciones de que se trata en el litigio principal, se transmitió a GVM una licencia de demolición y, antes incluso de realizar su declaración del IVA, esta sociedad había llevado a cabo obras de demolición de dichas edificaciones y se le había concedido un certificado urbanístico con vistas a la obtención de una licencia de construcción para realizar el referido complejo residencial.

34 Sin embargo, en tales circunstancias, dicha intención no tiene como consecuencia privar a GVM del derecho a deducir el IVA correspondiente a la adquisición de las edificaciones de que se trata en el litigio principal.

35 En efecto, tales edificaciones fueron adquiridas conjuntamente con el terreno en que estaban construidas y este último sigue siendo utilizado por GVM para las necesidades de sus operaciones sujetas al impuesto. En estas circunstancias, la sustitución de estructuras viejas por edificios más modernos y, por consiguiente, la utilización de estos últimos para operaciones por las que se repercute el IVA, no rompen en absoluto el vínculo directo existente entre la adquisición de los inmuebles de que se trata gravada por dicho impuesto, por una parte, y las actividades económicas desarrolladas posteriormente por el sujeto pasivo, por otra. Por lo tanto, cabe considerar que la adquisición de dichos inmuebles y su posterior destrucción a fin de realizar nuevas construcciones más modernas constituyen una serie de operaciones vinculadas entre sí que tienen por objeto llevar a cabo operaciones sujetas al impuesto del mismo modo que la compra de inmuebles nuevos y su utilización directa (véase la sentencia de 18 de octubre de 2012, TETS Haskovo, C-234/11, apartado 34).

36 En estas circunstancias, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112 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 IVA correspondiente a la adquisición de dichas edificaciones.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

37 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 185 de la Directiva 2006/112 debe 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 una regularización de la deducción inicialmente practicada del IVA correspondiente a la adquisición de dichas edificaciones.

38 A este respecto, procede recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las normas relativas a la regularización de las deducciones constituyen un elemento esencial del sistema creado por la Directiva 2006/112, en la medida en que tienen como finalidad garantizar la exactitud de las deducciones y, en consecuencia, la neutralidad de la carga fiscal (véase la sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Rec. p. I-3039, apartado 26). En virtud de dichas normas, la finalidad de la citada Directiva es establecer una relación estrecha y directa entre el derecho de deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes y de los servicios de que se trate para las operaciones por las que se repercute el IVA (véanse las sentencias, antes citadas, Centralan Property, apartado 57, y TETS Haskovo, apartado 31).

39 De este modo, el mecanismo de regularización previsto en la Directiva 2006/112 forma parte del régimen de deducción del IVA establecido en esta Directiva (véase la sentencia TETS Haskovo, antes citada, apartado 30).

40 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 dicha Directiva 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 (véase la sentencia TETS Haskovo, antes citada, apartado 32).

41 Ahora bien, por lo que respecta al litigio de que conoce el órgano jurisdiccional remitente, la demolición de las edificaciones de que se trata en el litigio principal no constituye una modificación en el sentido de dicho artículo 185, apartado 1, ya que, según se deduce de los

apartados 32 a 35 de la presente sentencia, GVM ya preveía tal demolición cuando adquirió dichas edificaciones.

42 En estas circunstancias, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que 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 IVA correspondiente a la adquisición de dichas edificaciones.

Costas

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

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Tercera) 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.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: rumano.