

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 27 de junio de 2018 (*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Entrega de un bien inmueble realizada antes de la adhesión de la República de Bulgaria a la Unión Europea — Nulidad del contrato de compraventa declarada tras la adhesión — Obligación de regularizar la deducción efectuada inicialmente — Interpretación — Competencia del Tribunal de Justicia»

En el asunto C-364/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad — Varna (Tribunal de lo Contencioso Administrativo de Varna, Bulgaria), mediante resolución de 7 de junio de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de junio de 2017, en el procedimiento entre

«Varna Holideis» EOOD

y

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. C.G. Fernlund, Presidente de Sala, y los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente) y S. Rodin, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de «Varna Holideis» EOOD, por el Sr. M. Popov, advokat;
- en nombre del Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por el Sr. S. Petkov, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno búlgaro, por las Sras. E. Petranova y T. Mitova, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Jiménez García, en calidad de agente;

— en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios, P. Mihaylova y F. Clotuche-Duvieusart, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la 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 90 y 185 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 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Dicha petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre «Varna Holideis» EOOD y el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la sección «Recursos y gestión en materia de fiscalidad y seguridad social» de la ciudad de Varna, adscrita a la Administración central de la Agencia Nacional de Ingresos del Sector Público, Bulgaria), en relación con la regularización de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportadas por aquella sociedad por la compra de un edificio destinado a su uso como hotel.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 63 de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.»

4 El artículo 90 de la Directiva del IVA establece:

«1. En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

2. En los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar lo dispuesto en el apartado 1.»

5 El artículo 179 de esta Directiva establece:

«La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el artículo 178, en el curso del mismo período impositivo.

[...]»

6 El artículo 184 de dicha Directiva dispone lo siguiente:

«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 misma Directiva establece:

«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 A tenor del artículo 186 de la Directiva del IVA:

«Los Estados miembros determinarán las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185.»

Derecho búlgaro

9 El artículo 78 de la Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del impuesto sobre el valor añadido) (DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006; en lo sucesivo, «ZDDS»), en vigor desde el 1 de enero de 2007, dispone que:

«1. En caso de modificación de la base imponible, resolución de la operación gravada o modificación del tipo de operación, el sujeto pasivo estará obligado a regularizar las cuotas del IVA deducidas.

2. La regularización habrá de efectuarse en el período en el que se hayan producido las circunstancias contempladas en el apartado 1, anotando en el libro de registro de compras y en la declaración tributaria del período correspondiente la regularización practicada, conforme al documento al que se refiere el artículo 115 o al nuevo documento indicado en el artículo 116.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

10 Varna Holideis, sociedad domiciliada en Varna (Bulgaria), adquirió en esta localidad, en diciembre de 2004, un edificio destinado a su uso como hotel. Mediante sentencia de 12 de febrero de 2015 (n.º 201), que ganó firmeza el mismo día, el Varhoven kasatsionen sad (Tribunal Supremo, Bulgaria) declaró la nulidad de la compraventa del referido edificio y, en consecuencia, ordenó a Varna Holideis que restituyera el edificio al vendedor y a este que devolviera el precio del contrato.

11 Con el fin de dar cumplimiento a esta sentencia, el vendedor remitió diversas facturas rectificativas a Varna Holideis. Esta hizo saber al vendedor que no aceptaba esas facturas. El 7 de junio de 2017, fecha en la que el Administrativen sad — Varna (Tribunal de lo Contencioso/Administrativo de Varna, Bulgaria) dictó la resolución de remisión, aún no había procedido a cancelar la inscripción registral del edificio en cuestión.

12 A la vista de la sentencia del Varhoven kasatsionen sad (Tribunal Supremo) de 12 de febrero de 2015 (n.º 201), la Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite Varna (Dirección Territorial de la Agencia Nacional de Ingresos del Sector Público de Varna, Bulgaria),

practicó una liquidación tributaria relativa al mes de febrero de 2015 a efectos de regularizar las cuotas del IVA deducidas por Varna Holideis por la compra en 2004 del mencionado edificio. Esta liquidación fue confirmada por resolución del Director de la sección «Recursos y gestión en materia de fiscalidad y seguridad social» de la ciudad de Varna, adscrita a la Administración central de la Agencia Nacional de Ingresos del Sector Público. En dicha resolución se argumentó que, si bien es cierto que el Derecho búlgaro no ha previsto expresamente la regularización del IVA en caso de que una operación sea declarada nula, pueden aplicarse, por analogía, las disposiciones de ese ordenamiento jurídico que rigen los casos de resolución de las operaciones gravadas, conforme al principio de neutralidad fiscal.

13 En su recurso formulado ante el órgano jurisdiccional remitente, Varna Holideis niega que esté obligada a regularizar el IVA en cuestión. Considera que el Derecho búlgaro impone la regularización del IVA en caso de rescisión, pero no de anulación. A su entender, el primero de dichos conceptos se refiere a la situación en la que el acreedor de una entrega pone fin a una operación con carácter retroactivo, mientras que el segundo corresponde a las situaciones de carencia total de efectos jurídicos desde el momento mismo de la celebración del contrato. Pues bien, según Varna Holideis, el ordenamiento fiscal búlgaro no contempla este último supuesto.

14 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que la nulidad de una operación declarada por resolución judicial podría calificarse de modificación de los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, en el sentido del artículo 185 de la Directiva del IVA. Dicho órgano jurisdiccional considera, no obstante, que la nulidad de una operación también podría significar que no ha habido «entrega» en el sentido de la Directiva del IVA y que, por lo tanto, no se ha devengado el impuesto, en cuyo caso no procedería efectuar una regularización, sino declarar que no existió derecho a la deducción del IVA.

15 Según el órgano jurisdiccional remitente, a falta de una norma expresa del Derecho búlgaro, a la hora de determinar las consecuencias fiscales de la nulidad de la compraventa procede aplicar directamente la Directiva del IVA. En caso de que esta Directiva deba interpretarse en el sentido de que la nulidad de una operación conlleva la regularización de las cuotas de IVA soportadas, el órgano jurisdiccional remitente entiende que sería preciso examinar la cuestión de si las disposiciones pertinentes de la citada Directiva son directamente aplicables, teniendo en cuenta que, si no se efectuara la regularización, existiría un riesgo de pérdida de los derechos relativos al IVA, toda vez que el vendedor habría devuelto al comprador el precio del objeto de la compraventa, así como el IVA pagado por este último, mientras que este mismo comprador mantendría la deducción que realizó del impuesto.

16 En tales circunstancias, el Administrativen sad — Varna (Tribunal de lo Contencioso/Administrativo de Varna) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 90, apartado 1, y 185, apartado 1, de la Directiva del IVA en el sentido de que procede la regularización de las cuotas del IVA deducidas con ocasión de una entrega como la del litigio principal, realizada en virtud de una operación que ha sido declarada nula por resolución judicial con efectos de cosa juzgada, o bien, a la vista de lo dispuesto en el artículo 14, apartado 1, de la misma Directiva, debe considerarse que la entrega en cuestión no ha tenido lugar y que, por lo tanto, nunca fue exigible el IVA?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 185, apartados 1 y 2, de la Directiva del IVA en el sentido de que, a falta de disposición nacional que establezca la regularización de las cuotas del impuesto deducidas en caso de que una operación haya sido declarada nula por resolución judicial, puede efectuarse la regularización directamente sobre la base del artículo 90, apartado 1, de la Directiva [del IVA]?»

Sobre la competencia del Tribunal de Justicia

17 Según reiterada jurisprudencia, el Tribunal de Justicia tiene competencia para interpretar el Derecho de la Unión únicamente respecto a su aplicación en un nuevo Estado miembro a partir de la fecha de adhesión de este a la Unión Europea (auto de 11 de mayo de 2017, *Exmitiani*, C?286/16, no publicado, EU:C:2017:368, apartado 12).

18 De ello se sigue, en particular, que el Tribunal de Justicia carece de competencia para interpretar las directivas de la Unión relativas al IVA en los casos en que el período de recaudación del impuesto controvertido en el litigio principal es anterior a la fecha de adhesión del Estado miembro de que se trate a la Unión Europea (auto de 11 de mayo de 2017, *Exmitiani*, C?286/16, no publicado, EU:C:2017:368, apartado 13).

19 Según la resolución de remisión, Varna Holideis adquirió un edificio destinado a su uso como hotel, en Varna, en diciembre de 2004, es decir, antes de la adhesión de la República de Bulgaria a la Unión Europea, que se produjo el 1 de enero de 2007.

20 A este respecto, procede recordar que, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 63 de la Directiva del IVA, el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios (sentencia de 7 de marzo de 2013, *Efir*, C?19/12, no publicada, EU:C:2013:148, apartado 31).

21 Por consiguiente, suponiendo que la entrega del bien inmueble controvertida en el litigio principal se hubiera regido por unas normas como las establecidas en la Directiva del IVA, dicha entrega se realizó y el IVA correspondiente resultó exigible antes de la adhesión de la República de Bulgaria a la Unión Europea.

22 En lo que concierne al derecho a la deducción regulado por la Directiva del IVA, se trata de un derecho que, tanto desde una perspectiva material como temporal, se halla directamente ligado a la exigibilidad del IVA devengado o pagado por la adquisición de bienes y servicios.

23 En efecto, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA devengado por las operaciones gravadas que realicen el IVA devengado o pagado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA instaurado por la legislación de la Unión. Como ha subrayado el Tribunal de Justicia en reiteradas ocasiones, el derecho a la deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA forma parte del mecanismo de este impuesto y, en principio, no puede limitarse. En concreto, puede ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas que hayan gravado las operaciones anteriores (sentencia de 21 de marzo de 2018, *Volkswagen*, C?533/16, EU:C:2018:204, apartados 37 y 39).

24 Según los artículos 167 y 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA, el derecho a deducir el IVA se ejerce, en principio, durante el mismo período en el que se originó, es decir, en el momento en que el impuesto resulta exigible (sentencia de 21 de marzo de 2018, *Volkswagen*, C?533/16, EU:C:2018:204, apartado 44).

25 De todo ello se colige que, conforme a la jurisprudencia recordada en los apartados 17 y 18 de la presente sentencia, el Tribunal de Justicia no es competente para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas en cuanto se refieren a la exigibilidad del IVA y al ejercicio del derecho a la deducción.

26 En cuanto a la regularización de las deducciones practicadas, los artículos 184 a 186 de la Directiva del IVA determinan las condiciones en las que puede ser exigida por la Administración tributaria a los sujetos pasivos. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el mecanismo de regularización previsto por esos artículos forma parte del régimen de deducción del impuesto establecido por la Directiva del IVA. La finalidad de dicho mecanismo es aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del impuesto (sentencia de 22 de febrero de 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, apartado 23).

27 Si bien es cierto que la regularización no puede, en la práctica, modificar la deducción inicialmente practicada, sino que conlleva un aumento o una disminución del IVA que el sujeto pasivo deberá ingresar en un período de liquidación ulterior (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, apartado 53), también es cierto que el mecanismo de regularización tiene por objeto rectificar las deducciones efectuadas en el pasado.

28 En efecto, de conformidad con el artículo 184 de la Directiva del IVA, la deducción inicialmente practicada de las cuotas del impuesto soportadas deberá regularizarse cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.

29 Además, de la lectura conjunta de los artículos 184 y 185, apartado 1, de la misma Directiva se infiere que, cuando resulta necesaria una regularización a raíz de la modificación de uno de los elementos inicialmente tomados en consideración para calcular las deducciones, el cálculo del importe de esa regularización debe dar como resultado que el importe de las deducciones finalmente practicadas corresponda al que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar si la modificación se hubiera tenido en cuenta inicialmente (sentencia de 22 de febrero de 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, apartado 27).

30 Por otro lado, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la constatación de unos hechos, de la clase que sean, posteriores a la fecha de la adhesión del Estado miembro de que se trate a la Unión Europea, que están relacionados con las circunstancias que precedieron a dicha fecha y que son consecuencia de estas, no basta, por sí sola, para que el Tribunal de Justicia resulte competente para responder a las cuestiones prejudiciales que tienen por objeto la interpretación de una directiva (auto de 11 de mayo de 2011, Semerdzhiev, C-32/10, no publicado, EU:C:2011:288, apartado 26).

31 Así pues, toda vez que la obligación de regularización está ligada indisociablemente a la exigibilidad de las cuotas del IVA devengadas o pagadas por la adquisición de bienes y servicios y al consiguiente derecho a la deducción, la aparición, después de la adhesión de un Estado miembro a la Unión Europea, de circunstancias que, en principio, pueden justificar aquella obligación no permite al Tribunal de Justicia interpretar la Directiva del IVA, si la correspondiente entrega de bienes o prestación de servicios se realizó antes de la referida adhesión.

32 De cuanto antecede se infiere que el Tribunal de Justicia no es competente para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Administrativen sad — Varna (Tribunal de lo Contencioso Administrativo de Varna)

Costas

33 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este 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 Sexta) declara:

El Tribunal de Justicia de la Unión Europea no es competente para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Administrativen sad — Varna (Tribunal de lo Contencioso?Administrativo de Varna, Bulgaria)

Firmas

* Lengua de procedimiento: búlgaro.