

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. JULIANE KOKOTT

presentadas el 14 de junio de 2012 (1)

Asunto C-234/11

TETS Haskovo AD

contra

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

[Petición de decisión prejudicial
planteada por el Administrativen Sad Varna (Bulgaria)]

«Disposiciones fiscales – Impuesto sobre el valor añadido – Artículos 185 y 187 de la Directiva 2006/112/CE – Regularización de las deducciones por demolición de edificios»

I. Introducción

1. El sistema común del impuesto sobre el valor añadido de la Unión Europea se caracteriza por la deducción del impuesto soportado. Las compras de cada empresa se descargan del impuesto con esa deducción, pero por regla general sólo si a su vez sus propias operaciones están gravadas por el impuesto. El Tribunal de Justicia lo describe así: La deducción de los impuestos soportados está en función de la percepción de los impuestos repercutidos. (2)

2. Pero ¿qué pasa cuando cesa esa vinculación entre las compras y las operaciones propias? Por ejemplo, un empresario puede no revender un bien adquirido, por haberse incendiado su almacén o por haber sufrido un robo de todas sus mercancías.

3. Estas cuestiones, que son objeto de la presente petición de decisión prejudicial, se regulan en las disposiciones del Derecho de la Unión relativas a la regularización de las deducciones. Afortunadamente, no se trata aquí de acontecimientos tan dramáticos como incendios o robos, sino que el propio empresario tuvo la iniciativa de demoler varios de sus edificios a fin de obtener espacio para una nueva construcción. El Tribunal de Justicia debe ahora pronunciarse acerca de si en tal caso es precisa una regularización de la deducción inicial del impuesto soportado.

II. Marco legal

A. *Derecho de la Unión*

4. El Derecho de la Unión regula el impuesto sobre el valor añadido en el período controvertido en el procedimiento principal mediante la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28

de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (3) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

5. Las disposiciones del capítulo 1 del título X de dicha Directiva regulan el «nacimiento y alcance del derecho a deducir». El artículo 168 de la Directiva del IVA establece para ello, en extracto, los siguientes requisitos:

«En la medida en que los bienes [...] 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 [...] por otro sujeto pasivo;

[...]».

6. El capítulo 5 del título X de la Directiva del IVA contiene en sus artículos 184 a 192 las disposiciones sobre la «regularización de las deducciones». El artículo 184 dispone, de modo general, 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 contiene el siguiente supuesto especial de regularización:

«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. Para la regularización de las deducciones por bienes de inversión, la Directiva del IVA contiene disposiciones especiales en los artículos 187 a 191. El artículo 187 establece, en extracto, lo siguiente:

«1. En lo que concierne a los bienes de inversión, la regularización se practicará durante un período de cinco años, que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos o fabricados.

[...]

Por lo que respecta a los bienes inmuebles de inversión, la duración del período que sirve de base para el cálculo de las regularizaciones podrá prorrogarse hasta veinte años.

2. La regularización se limitará cada año a la quinta parte o, en caso de que el período de regularización se haya prolongado, a la parte correspondiente del IVA que haya gravado los bienes de inversión.

La regularización contemplada en el párrafo primero se efectuará en función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido [...]

9. Asimismo, el artículo 19 de la Directiva del IVA contiene la siguiente disposición especial sobre las consecuencias fiscales de una aportación en especie:

«Los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, [...] bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente.»

B. *Derecho búlgaro*

10. La República de Bulgaria transpuso la Directiva del IVA mediante la Zakon za danak varhu dobavena stoynost (Ley del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA»).

11. La regularización de una deducción previamente practicada se regula en el artículo 79 de la Ley del IVA como sigue:

«[...]

3. Una persona registrada que haya deducido total o parcialmente el IVA soportado por los bienes que ha producido, comprado, adquirido o importado, calculará y estará obligada al pago de una cuota del impuesto equivalente a la cuantía del IVA deducido si se ha destruido la mercancía, se ha comprobado que falta una parte o se ha desechado por defectuosa o si se cambió su destino y el nuevo uso no genera un derecho de deducción.

4. La regularización con arreglo a lo dispuesto en los apartados 1 y 3 debe llevarse a cabo dentro del período impositivo en el que se produzca la modificación de las circunstancias [...]

[...]

6. Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 1 y 3, el sujeto pasivo estará obligado al pago de una cuota del impuesto cuyo importe se calculará con arreglo a la fórmula [...] por los bienes o servicios que constituyan bienes de inversión [...]

12. En cuanto a las excepciones a la regularización de las deducciones, el artículo 80 de la Ley del IVA establece, entre otras cosas:

«[...]

2. En los supuestos siguientes no se llevarán a cabo regularizaciones conforme al artículo 79, apartado 3:

1º Si la causa de la destrucción o de la cantidad menor o desechada fue la fuerza mayor [...];

2º Si la causa de la destrucción o de la cantidad menor o desechada fueron averías o accidentes y la persona puede demostrar que no se debieron a su propia negligencia;

[...]»

13. Por otro lado, el artículo 10 de la Ley del IVA prevé para una aportación en especie las siguientes consecuencias a efectos del IVA:

«1. No se considerará entrega de un bien o prestación de un servicio la entrega realizada o el servicio prestado al cesionario por la persona que se encuentra en transformación, vendedora o aportante a consecuencia:

[...]

3º de la realización de una aportación no dineraria a una sociedad mercantil.

2. En los supuestos previstos en el apartado 1, a la persona que recibe los bienes o servicios se le transmiten como derechohabiente todos los derechos y obligaciones conexos conforme a la presente Ley, incluido el derecho de deducción y la obligación de regularizar la deducción del IVA practicada.»

III. Hechos y cuestiones prejudiciales

14. En el procedimiento principal se discute el importe de la deuda por IVA de TETS Haskovo AD, sociedad constituida con arreglo al Derecho búlgaro (en lo sucesivo, «sujeto pasivo»), por el período de enero y febrero de 2010.

15. En agosto de 2008 se decidió en el sujeto pasivo una ampliación de capital mediante una aportación en especie. Entre los bienes aportados se incluían tres edificios de producción de energía (una torre de refrigeración, una chimenea y otro edificio), que en enero y febrero de 2010 fueron demolidos por el sujeto pasivo. Con la demolición se pretendía ejecutar un plan de reconstrucción y modernización de una central térmica en el solar. La chatarra obtenida con la demolición fue vendida en una operación sujeta a IVA.

16. Los mencionados edificios, antes de su aportación a la sociedad, eran propiedad de Finans inzhenering AD (en lo sucesivo, «Finans inzhenering»), que los había adquirido en abril de 2008 del municipio de Haskovo y por esa operación se había deducido el impuesto soportado. Por los edificios posteriormente demolidos correspondió una deducción del impuesto soportado de cerca de 1,5 millones de BGN, cantidad equivalente a unos 767.000 euros.

17. La administración tributaria búlgara considera que dicha deducción debe corregirse parcialmente a causa de la demolición de los edificios, con arreglo al artículo 79, apartados 3 y 6, de la Ley del IVA. Giró una liquidación tributaria conforme a la cual el sujeto pasivo, como derechohabiente de Finans inzhenering, debía un importe total de cerca de 1,3 millones de BGN por los meses de enero y febrero de 2010 en concepto de IVA.

18. El órgano jurisdiccional remitente debe resolver el recurso interpuesto por el sujeto pasivo contra dicha liquidación. Para ello, considera necesario que el Tribunal de Justicia responda a las siguientes cuestiones:

«1) ¿Cómo debe interpretarse el concepto “destrucción de bienes” en el sentido del artículo 185, apartado 2, de la Directiva 2006/112? ¿Son relevantes a los efectos de regularizar el IVA deducido al adquirir el bien los motivos por los que se llevó a cabo la destrucción y/o las condiciones conforme a las que se realizó?

2) Una destrucción fehacientemente probada de bienes económicos con el único objetivo de

crear bienes económicos nuevos y más modernos con la misma finalidad, ¿debe entenderse como modificación de los elementos que determinan la cuantía de las deducciones en el sentido del artículo 185, apartado 1, de la Directiva 2006/112?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 185, apartado 2, de la Directiva 2006/112 en el sentido de que autoriza a los Estados miembros a establecer la realización de regularizaciones en el caso de destrucción de bienes si al adquirirlos no se realizó ningún pago o el pago no se efectuó por completo?

4) ¿Debe interpretarse el artículo 185, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112 en el sentido de que se opone a una legislación nacional, como la del artículo 79, apartado 3, de la Ley del IVA y el artículo 80, apartado 2, nº 1, de la Ley del IVA, que prevé regularizar la deducción del IVA practicada en los supuestos de destrucción de bienes por los que, al ser adquiridos, se pagó íntegramente el importe de base y el impuesto calculado, y supedita la no realización de una regularización a una condición distinta del pago?

5) ¿Debe interpretarse el artículo 185, apartado 2, de la Directiva 2006/112 en el sentido de que excluye una regularización de la deducción del IVA en el caso de una demolición de edificios efectuada con el único objetivo de crear en su lugar edificios nuevos y más modernos que cumplirán la misma finalidad que los demolidos y servirán para realizar operaciones que dan derecho a deducciones?»

IV. **Apreciación jurídica**

19. Las cuestiones prejudiciales se plantean en un contexto en que, con arreglo al artículo 10, apartados 1, número 3, y 2, de la Ley búlgara del IVA, el sujeto pasivo, a quien se le aplicó la regularización de la deducción, es el derechohabiente de Finans inzhenering, que fue quien practicó la deducción inicial del impuesto soportado. En esta situación jurídica basaré el análisis de las cuestiones prejudiciales.

20. Sin embargo, estimo necesario señalar que el artículo 19 de la Directiva del IVA sólo permite a los Estados miembros tal régimen de sucesión en el caso de que se transmita una universalidad total o parcial de bienes. En relación con la disposición precedente, el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, (4) el Tribunal de Justicia declaró que por tal se ha de entender solamente la transmisión de un establecimiento mercantil o de una parte autónoma de una empresa que constituyan una empresa o una parte de una empresa capaz de desarrollar una actividad económica autónoma, pero *no* la mera cesión de bienes. (5) De la información facilitada en la resolución de remisión no se puede deducir si se cumplen estos requisitos en el procedimiento principal. Por eso, el órgano jurisdiccional remitente deberá comprobar en su caso si en el procedimiento principal el artículo 10, apartados 1, número 3, y 2, de la Ley del IVA se puede aplicar de conformidad con el artículo 19 de la Directiva del IVA.

21. Sobre la interpretación del artículo 185 de la Directiva del IVA, el órgano jurisdiccional remitente plantea cinco cuestiones. Considero conveniente examinar a continuación dichas cuestiones en un orden diferente, más acorde con la sistemática de la disposición. Por otro lado, para interpretar la Directiva del IVA recurriré también a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la Sexta Directiva, que en esencia sólo ha sido objeto de una refundición mediante la actualmente vigente Directiva del IVA.

A. *Sobre la segunda cuestión: aplicación del mecanismo de regularización*

22. Como corresponde por la estructura del artículo 185 de la Directiva del IVA, en primer lugar se ha de responder a la segunda cuestión, que se refiere al primer apartado de la disposición y,

por tanto, a la aplicabilidad del mecanismo de regularización. Con ella, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si la destrucción acreditada de activos únicamente con el objetivo de crear activos más modernos con la misma finalidad constituye, en principio, un caso de regularización de las deducciones.

1. Régimen especial de los bienes de inversión

23. Para responder a esta cuestión se debe tener en cuenta, en primer lugar, que para la regularización de las deducciones en relación con bienes de inversión existe un régimen especial, (6) recogido en los artículos 187 a 191 de la Directiva del IVA. Por bienes de inversión en el sentido de dichas disposiciones se han de entender los bienes que se utilizan y cuyos costes de adquisición se amortizan durante un período prolongado de tiempo. (7) Los edificios son un caso típico de tales bienes de inversión, de manera que las mencionadas disposiciones especiales son aplicables en el presente caso.

24. El artículo 187, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA prevé una regularización anual de la deducción para los bienes de inversión. El párrafo segundo de dicha disposición condiciona esa regularización a «las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido [...]». Por lo tanto, en cada año durante el período de regularización se ha de determinar de nuevo el derecho de deducción. Si en un año no existe ese derecho, con arreglo al artículo 187, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA, se ha de regularizar y, por tanto, reembolsar, una quinta parte de la deducción efectuada el año de adquisición. Hasta que concluya el período de regularización se ha de repetir cada año esa comprobación.

25. Esta determinación periódica del derecho de deducción que prevé el artículo 187, apartado 2, de la Directiva del IVA para los bienes de inversión durante el período de regularización se corresponde con los requisitos establecidos en los artículos 185, apartado 1, y 184 de la Directiva. En ambos casos, para aplicar el mecanismo de regularización se exige también una modificación posterior de la deducción inicialmente reconocida o de los factores relevantes para la determinación de la deducción. Para ello debe determinarse en cada caso un derecho de deducción posterior. Por eso, no es necesario aclarar si el artículo 187 establece de forma autónoma la aplicación del mecanismo de regularización para los bienes de inversión o si, por su parte, requiere también la aplicación de los requisitos de los artículos 185, apartado 1, o 184 de la Directiva del IVA. En cualquier caso, debe haberse producido una modificación posterior del derecho de deducción para que pueda aplicarse, en principio, el mecanismo de regularización para bienes de inversión.

26. El artículo 187, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, al igual que los artículos 185, apartado 1, y 184, no establece expresamente cómo se ha de determinar el posterior derecho de deducción de cada año durante el período de regularización. El capítulo 1 del título X de la Directiva del IVA, en sus artículos 167 y siguientes, sólo regula el nacimiento del derecho a deducir, es decir, el derecho del año en que se adquirió el bien de inversión. No obstante, en mi opinión, dichas disposiciones deben aplicarse por analogía para determinar el derecho a deducir en cada año del período.

27. En el marco de esta aplicación analógica se produce una cierta modificación en la comprobación del derecho de deducción. Así, el artículo 168 de la Directiva del IVA, para el nacimiento de ese derecho, exige que el bien adquirido se utilice para las necesidades de las operaciones gravadas. Pero en el momento de nacimiento del derecho normalmente no se puede saber con certeza si un bien de inversión *efectivamente* se va a utilizar para dichas necesidades, pues, con arreglo a los artículos 167 y 63 de la Directiva del IVA, el derecho a deducir nace, en

principio, en el mismo momento de la entrega del bien a un sujeto pasivo. (8) La utilización efectiva para operaciones gravadas necesariamente tiene que ser posterior. Por eso, para el nacimiento del derecho a deducir, en principio, únicamente es decisiva la *intención* de uso demostrada con indicios objetivos. (9)

28. En cambio, para regularizar la deducción se puede tener en cuenta *a posteriori* la utilización *efectiva* del bien. Entonces, sobre la base de esta consideración *a posteriori* se debe determinar el derecho a deducir en cada año durante el período de regularización. Esta forma de proceder es coherente con el objetivo perseguido por la regularización de las deducciones: especialmente en los bienes de inversión adquiridos por el sujeto pasivo se pretende garantizar que las deducciones del impuesto sean reflejo de la utilización del bien de inversión con carácter duradero a los efectos de las operaciones gravadas. (10)

2. Modificación del derecho a deducir en enero y febrero de 2010

29. Por lo tanto, en el presente caso sólo deberá realizarse una regularización con arreglo al artículo 187, apartado 2, de la Directiva del IVA si la demolición de los edificios modificó el derecho a deducir en enero y febrero de 2010. Conforme al artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA, sería así si con ello los edificios en enero y febrero de 2010 ya no hubieran sido utilizados para las necesidades de las operaciones gravadas.

a) Criterio de la relación directa e inmediata

30. No es la primera vez que el Tribunal de Justicia se ocupa de la cuestión de cuándo se ha de apreciar una utilización para las necesidades de las operaciones gravadas en el sentido de dicha disposición. Conforme a reiterada jurisprudencia, el Tribunal de Justicia exige, en principio, la existencia de una relación directa e inmediata entre la operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducción. (11)

31. Conforme a la reiterada jurisprudencia recaída hasta ahora, esta exigencia se impone tanto para los bienes como para los servicios adquiridos por el sujeto pasivo como operaciones por las que se soporta el IVA. (12) Es cierto que recientemente, en la sentencia EON ASET MENIDJMUNT, el Tribunal de Justicia ha declarado que el criterio basado en la utilización de una adquisición por la que se soporta el IVA difiere según se trate de la adquisición de un servicio o de un bien de inversión, y ya sólo exige la existencia de una relación directa e inmediata con operaciones por las que se repercute el IVA en caso de adquisición de un servicio. (13) Sin embargo, a mi parecer eso no implica un giro respecto a la anterior jurisprudencia en relación con la adquisición de bienes. En efecto, en dicho asunto el Tribunal de Justicia efectuó claramente una diferenciación en un contexto de prestaciones que desde el principio se utilizaban, en parte, para un uso privado y, en parte, para un uso profesional. En ese campo existen, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, particularidades que pueden justificar tal diferenciación (14) pero que carecen de relevancia en el presente caso.

32. Por lo demás, la relación directa e inmediata exigida por el Tribunal de Justicia, según su constante jurisprudencia, presupone que los gastos en los que se haya incurrido por las adquisiciones por las que se soporta el IVA formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones sujetas a IVA por las que se repercute el impuesto, es decir, que deben incidir en su precio. (15) Además, el Tribunal de Justicia ha aclarado que esto incluye también las operaciones por las que se soporta el IVA atribuibles a los gastos generales de un sujeto pasivo. En esas operaciones, la relación exigida no se establece con determinadas operaciones por las que se repercute el IVA, sino con la actividad económica del sujeto pasivo en su integridad, es decir, con todas las operaciones por las que repercute el impuesto. (16)

33. También estos requisitos que impone el Tribunal de Justicia para el nacimiento del derecho a deducir precisan de una cierta adaptación en el marco de la regularización de las deducciones. Como ya he expuesto, (17) el derecho a deducir durante los años correspondientes al período de regularización, con arreglo al artículo 187, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, normalmente se determina sobre la base de la utilización *efectiva* de un bien de inversión. La relación exigida por el Tribunal de Justicia debe establecerse en ese caso entre la utilización efectiva del bien de inversión y las operaciones gravadas por las que se repercute el IVA, porque una relación con la operación por la que se soporta el IVA, es decir, la adquisición del bien de inversión, sólo es relevante para el nacimiento del derecho a deducir, pues en ese momento aún no existe ninguna utilización efectiva.

34. Es evidente que estas indicaciones abstractas del Tribunal de Justicia no son fáciles de trasladar a la práctica del caso concreto. El propio Tribunal de Justicia señaló desde muy pronto que no es posible describir de modo abstracto con mayor precisión la relación entre las operaciones por las que se soporta y por las que se repercute el IVA, necesaria para el derecho a deducir, debido a la gran variedad de actividades económicas existentes. Por eso corresponde básicamente a los órganos jurisdiccionales nacionales aplicar el criterio de la relación directa e inmediata a los hechos de cada uno de los asuntos de que conocen. (18)

b) Aplicación al presente asunto

35. No obstante, creo poder afirmar que en un caso como el presente existe una relación directa e inmediata entre la utilización de los edificios en enero y febrero de 2010 y las operaciones gravadas por las que se repercute el IVA.

36. Por una parte, esto resulta del hecho de que al demoler los edificios se vendió la chatarra obtenida, repercutiendo el IVA. A este respecto no es difícil reconocer la existencia de una relación directa e inmediata. Además, los gastos por la adquisición de los edificios que contenían el hierro no cabe duda alguna de que son elementos constitutivos del precio en su venta. Para esta conclusión es irrelevante que el precio de compra de los edificios demolidos o el valor que se les atribuyó al realizarse la aportación en especie superasen claramente los ingresos obtenidos con la chatarra, pues el derecho a deducir no depende del éxito económico del sujeto pasivo.

37. A esto no obsta tampoco el hecho de que los edificios fueran «destruidos» con la demolición, como afirma el órgano jurisdiccional remitente. La demolición de un edificio y la explotación económica de las partes así obtenidas no deja de ser una forma de utilización de un objeto en el proceso de producción del sujeto pasivo. Como también ha destacado la Comisión, tal uso de un bien es una forma absolutamente habitual de utilización en el sentido del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA. En ese sentido, el Tribunal de Justicia ha resuelto, en relación con la regularización de deducciones, que cuando los bienes o servicios hayan sido totalmente consumidos en el marco de la actividad profesional no existirá ninguna modificación de los elementos en el sentido del actual artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA. (19)

38. Además, también puede existir una relación directa e inmediata entre la demolición de los edificios en enero y febrero de 2010 y la posterior producción energética gravada, especialmente si se tiene en cuenta que los edificios demolidos, según parece, fueron adquiridos junto con un solar y otros edificios. La adquisición conjunta de dichos inmuebles sin duda alguna constituye, a su vez, un elemento constitutivo del precio de la posterior producción energética realizada sobre ese solar. A este respecto, comparto la opinión de la Comisión de que la demolición de algunos de los edificios, en cualquier caso, en nada afecta a esta conclusión si, como aquí sucede, forma parte de la modernización de las instalaciones. La adquisición y la demolición de los edificios, por tanto, persiguen el fin de la producción de energía, que es una operación gravada por la que se

repercute el IVA.

39. Por otro lado, es irrelevante si la reconstrucción de la central térmica se realiza con éxito y se lleva a cabo efectivamente la producción de energía, pues, conforme a la jurisprudencia, en principio también existe un derecho a deducir en la fase de fundación de una actividad económica que no llegue nunca a generar operaciones. Una deducción del impuesto soportado por operaciones preparatorias sigue siendo válida aun cuando la actividad económica prevista no haya dado lugar a operaciones gravadas. (20)

40. Por lo tanto, en el presente caso también en enero y febrero de 2010 debería haber un derecho a deducir en relación con los edificios demolidos, de manera que *a priori* no sería aplicable el mecanismo de la regularización. No quiero dejar de señalar que en este caso (en aplicación analógica del artículo 188, apartado 1, de la Directiva del IVA) también estaría excluida la regularización de las deducciones para el resto del período de regularización.

3. Destrucción en el sentido del artículo 185, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA

41. No desvirtúa esta conclusión el hecho de que el artículo 185, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA disponga que «en los casos de destrucciones fehacientemente probadas» no habrá lugar a la regularización prevista en el apartado 1. En efecto, de dicha disposición se podría deducir que en caso de destrucción de un bien, en principio, debe realizarse una regularización con arreglo al artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA, pues, de lo contrario, en el apartado 2, párrafo primero, no se habría establecido una excepción para ese caso.

42. No es preciso dilucidar si el artículo 185 de la Directiva del IVA es aplicable a objetos que constituyan bienes de inversión. Cabría dudarlo, ya que para los bienes de inversión existen disposiciones especiales en los artículos 187 a 191 de la Directiva del IVA que establecen sus propios requisitos de regularización, y los artículos 186 y 189 contienen sendas facultades independientes y de contenido diferente para desarrollar los artículos 184 y 185 y los artículos 187 y 188 de la Directiva del IVA, respectivamente.

43. En cualquier caso, el concepto de destrucción utilizado en el artículo 185, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA se puede interpretar en el sentido de que sólo comprende la destrucción de bienes que no se realice para las necesidades de las operaciones gravadas de un sujeto pasivo. Por ejemplo, si un bien se destruye por accidente o con fines privados del sujeto pasivo, en principio sí es de aplicación, a mi parecer, el mecanismo de regularización del artículo 185 de la Directiva del IVA.

4. Abuso

44. Por último, quisiera examinar la alegación de abuso que han formulado el Gobierno búlgaro y la administración tributaria búlgara en el presente caso, al menos implícitamente. Es cierto que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por las disposiciones fiscales de la Unión en materia de IVA. (21) Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la administración tributaria puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de los importes deducidos cuando el sujeto pasivo sólo haya fingido querer ejercer una actividad concreta. (22) Además, se puede denegar a un sujeto pasivo el derecho de deducción cuando las operaciones que lo fundamenten constituyan una práctica abusiva. Entre otros requisitos, esto exige que la aplicación de la legislación sobre el IVA tenga como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sería contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. (23)

45. No obstante, en el presente caso el Tribunal de Justicia carece de motivos para pensar que esté justificado el reproche de abuso en relación con el IVA. El sujeto pasivo tomó decisiones de inversión en el marco de su actividad económica cuyo sentido en principio no debe ser cuestionado por la legislación sobre el IVA. En este contexto, el mantenimiento de la deducción por la adquisición de los edificios posteriormente demolidos es conforme con la reiterada jurisprudencia según la cual el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. (24)

46. El mantenimiento de la deducción en el presente caso también es coherente con los objetivos del mecanismo de regularización. Éstos consisten, por una parte, en evitar proporcionar una ventaja económica injustificada al sujeto pasivo con respecto al consumidor final, (25) ventaja que en el presente caso no se aprecia, ya que el sujeto pasivo no puede utilizar los edificios, una vez demolidos, para su uso privado. Y, por otra parte, con el mecanismo de regularización se trata de garantizar una correspondencia entre la deducción del impuesto soportado y la recaudación del impuesto repercutido. (26) Ya he demostrado dicha correspondencia. (27)

47. Otra cuestión es si fue correcta la valoración de los edificios con motivo de la aportación en especie. Se puede cuestionar si se podía atribuir un valor de alrededor de 8,9 millones de BGN a unos edificios que poco tiempo después iban a ser demolidos, dando lugar a la correspondiente necesidad de amortización. Pero, en cualquier caso, éste es un problema exclusivamente del impuesto sobre los beneficios.

48. En cambio, a efectos del IVA esta cuestión es irrelevante, pues, conforme a reiterada jurisprudencia, para determinar el importe de la base imponible y, por ende, de la deducción, lo importante es la contraprestación efectivamente recibida, y no un valor estimado aplicando criterios objetivos. (28) Por lo tanto, aun cuando un sujeto pasivo objetivamente haya pagado un precio excesivo por la adquisición de un bien, eso no afecta al importe de su deducción.

5. Conclusión parcial

49. En conclusión, procede responder a la segunda cuestión del órgano jurisdiccional remitente que, con arreglo al artículo 187, apartado 2, de la Directiva del IVA, una destrucción de bienes de inversión con el objetivo de crear bienes nuevos y más modernos con la misma finalidad no da lugar a la regularización de la deducción cuando la destrucción constituye una utilización para las necesidades de operaciones gravadas en el sentido del artículo 168 de la Directiva.

B. *Sobre la cuarta cuestión: compatibilidad de la legislación nacional*

50. Con su cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si el artículo 185 de la Directiva del IVA se opone a una normativa nacional que prevé regularizar la deducción del IVA practicada en los supuestos de destrucción de bienes por los que, al ser adquiridos, se pagó íntegramente el importe de base y el impuesto calculado, y supedita la no realización de una regularización a una condición distinta del pago.

51. De mi respuesta a la segunda cuestión prejudicial se desprende que la destrucción de un bien de inversión a la que se refiere el artículo 187, apartado 2, de la Directiva del IVA no da lugar a la aplicación del mecanismo de regularización cuando la destrucción constituye una utilización para las necesidades de operaciones gravadas en el sentido del artículo 168 de la Directiva. Por lo tanto, procede responder a la cuarta cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente que una normativa nacional que prevé regularizar la deducción del IVA en los supuestos de destrucción de bienes independientemente de si se efectúa para las necesidades de las operaciones gravadas no es compatible con los artículos 187, apartado 2, y 168 de la Directiva del IVA.

C. *Sobre las demás cuestiones*

52. Tras la respuesta que propongo para las cuestiones segunda y cuarta del órgano jurisdiccional remitente, ya no es preciso responder a las restantes cuestiones prejudiciales. La primera, la tercera y la quinta se refieren a la interpretación del artículo 185, apartado 2, de la Directiva del IVA, que regula excepciones a la obligación de regularización. Es evidente que en el procedimiento principal sólo sería relevante la respuesta a estas cuestiones si en principio procediese aplicar el mecanismo de regularización y, como ya he expuesto, (29) a mi parecer no es así.

V. **Conclusión**

53. Ante las consideraciones que preceden, propongo responder a las cuestiones prejudiciales del Administrativen Sad Varna de la siguiente manera:

«1) Procede interpretar el artículo 187, 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 en el sentido de que una destrucción de bienes de inversión con el objetivo de crear bienes nuevos y más modernos con la misma finalidad no da lugar a la regularización de la deducción cuando la destrucción constituye una utilización para las necesidades de las operaciones gravadas en el sentido del artículo 168 de la Directiva.

2) Una normativa nacional que prevé regularizar la deducción del IVA en los supuestos de destrucción de bienes independientemente de si se efectúa para las necesidades de las operaciones gravadas no es compatible con los artículos 187, apartado 2, y 168 de la Directiva.»

1 — Lengua original: alemán.

2 — Sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Rec. p. I-3039), apartado 24.

3 — DO L 347, p. 1.

- 4 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
- 5 — Véanse las sentencias de 27 de noviembre de 2003, Zita Modes (C-497/01, Rec. p. I-14393), apartado 40; de 29 de octubre de 2009, SKF (C-29/08, Rec. p. I-10413), apartado 37, y de 10 de noviembre de 2011, Schriever (C-444/10, Rec. p. I-11071), apartado 24.
- 6 — Véase la sentencia de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property (C-63/04, Rec. p. I-11087), apartado 55.
- 7 — Sentencia Centralan Property, citada en la nota 6, apartado 55.
- 8 — Véase la sentencia de 22 de marzo de 2012, Klub (C-153/11), apartado 36.
- 9 — Véanse mis conclusiones presentadas el 1 de marzo de 2012 en el asunto X (C-334/10, pendiente ante el Tribunal), punto 81.
- 10 — Sentencia Centralan Property, citada en la nota 6, apartado 77.
- 11 — Véanse las sentencias de 6 de abril de 1995, BLP Group (C-4/94, Rec. p. I-983), apartado 19; de 8 de junio de 2000, Midland Bank (C-98/98, Rec. p. I-4177), apartado 24; de 22 de febrero de 2001, Abbey National (C-408/98, Rec. p. I-1361), apartado 26; de 27 de septiembre de 2001, Cibo Participations (C-16/00, Rec. p. I-6663), apartado 29; de 3 de marzo de 2005, Fini H (C-32/03, Rec. p. I-1599), apartado 26; de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, Rec. p. I-1609), apartado 79; de 8 de febrero de 2007, Investrand (C-435/05, Rec. p. I-1315), apartado 23, y SKF, citada en la nota 5, apartado 57.
- 12 — Véanse, en particular, las sentencias Midland Bank, citada en la nota 11, apartado 20, y SKF, citada en la nota 5, apartado 57.
- 13 — Véase la sentencia de 16 de febrero de 2012, EON ASET MENIDJMUNT (C-118/11), apartados 45 y 46.
- 14 — Véase la sentencia EON ASET MENIDJMUNT, citada en la nota 13, apartados 53 y ss., y mis conclusiones presentadas en el asunto X, citadas en la nota 9, puntos 23 y ss.
- 15 — Véanse las sentencias Midland Bank, citada en la nota 11, apartado 30; Abbey National, citada en la nota 11, apartado 28; Cibo Participations, citada en la nota 11, apartado 31; Investrand, citada en la nota 11, apartado 23; SKF, citada en la nota 5, apartados 57 y 60, y EON ASET MENIDJMUNT, citada en la nota 13, apartado 48.
- 16 — Véanse las sentencias Midland Bank, citada en la nota 11, apartado 31; Abbey National, citada en la nota 11, apartado 35; Cibo Participations, citada en la nota 11, apartado 33; Investrand, citada en la nota 11, apartado 24; SKF, citada en la nota 5, apartado 58, y EON ASET MENIDJMUNT, citada en la nota 13, apartado 47.
- 17 — Véanse los puntos 27 y 28 de las presentes conclusiones.
- 18 — Véanse las sentencias Midland Bank, citada en la nota 11, apartado 25, y SKF, citada en la nota 5, apartado 63.

- 19 — Véase la sentencia de 17 de mayo de 2001, Fischer y Brandenstein (C-322/99 y C-323/99, Rec. p. I-4049), apartado 91.
- 20 — Véanse las sentencias de 29 de febrero de 1996, INZO (C-110/94, Rec. p. I-857), apartado 20, y Fini H, citada en la nota 11, apartado 22.
- 21 — Véase la sentencia de 27 de octubre de 2011, Tanoarch (C-504/10, Rec. p. I-10853), apartado 50 y la jurisprudencia allí citada.
- 22 — Véase la sentencia Klub, citada en la nota 8, apartado 48, y la jurisprudencia allí citada.
- 23 — Véanse, en particular, las sentencias Halifax y otros, citada en la nota 11, apartado 74, y Tanoarch, citada en la nota 21, apartado 52.
- 24 — Véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, Rec. p. 655), apartado 19, y Klub, citada en la nota 8, apartado 35.
- 25 — Sentencia de 14 de septiembre de 2006, Wollny (C-72/05, Rec. p. I-8297), apartado 35.
- 26 — Sentencia Wollny, citada en la nota 25, apartado 36.
- 27 — Véanse los puntos 35 y ss.
- 28 — Véanse, entre otras, las sentencias de 5 de febrero de 1981, Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats (154/80, Rec. p. 445), apartado 13, y de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska (C-588/10), apartado 27.
- 29 — Véanse los puntos 22 y ss. de las presentes conclusiones.