Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 18 de octubre de 2012 *

«Fiscalidad — IVA — Derecho a deducción — Aportación no dineraria — Destrucción de bienes inmuebles — Nuevas construcciones — Regularización»

En el asunto C-234/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad Varna (Bulgaria), mediante resolución de 3 de mayo de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de mayo de 2011, en el procedimiento entre

TETS Haskovo AD

y

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

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente), en funciones de Presidenta de la Sala Tercera, y los Sres. K. Lenaerts, E. Juhász, T. von Danwitz y D. Sváby, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretaria: Sra. K. Sztranc-Sławiczek, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 10 de mayo de 2012;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de TETS Haskovo AD, por el Sr. M. Dimitrov, advokat;

— en nombre del Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por el Sr. S. Avramov;

— en nombre del Gobierno búlgaro, por los Sres. Y. Atanasov y T. Ivanov, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. C. Soulay y el Sr. D. Roussanov, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 14 de junio de 2012;

* Lengua de procedimiento: búlgaro.

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 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 L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva»).

2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre TETS Haskovo AD (en lo sucesivo, «TETS Haskovo») y el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Dirección «Impugnación y gestión de la ejecución» en Varna de la Administración central de la Agencia nacional de recaudación; en lo sucesivo, «Direktor»), respecto de la regularización de una deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

Derecho de la Unión

3 El artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva dispone:

«En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.»

4 El artículo 168 de la Directiva establece:

«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;

[...]».

5 El artículo 184 de la Directiva establece que la deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.

6 El artículo 185 de la Directiva está redactado en los términos siguientes:

«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 [...] 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.»

7 El artículo 186 de la Directiva dispone que los Estados miembros determinan las normas de desarrollo de lo dispuesto en sus artículos 184 y 185.

Derecho búlgaro

8 La Ley del impuesto sobre el valor añadido (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nº 63, de 4 de agosto de 2006; en lo sucesivo, «ZDDS») está en vigor desde el 1 de enero de 2007.

9 El artículo 5 del ZDDS establece:

«Constituye un bien en el sentido de la presente Ley todo bien mueble o inmueble, incluidos la energía eléctrica, el gas, el agua, el calor o el frío y los objetos similares, así como los programas informáticos estándar.»

10 El artículo 6, apartado 1, del ZDDS dispone:

«Se considerará entrega de un bien, en el sentido de esta Ley, la transmisión del derecho de propiedad o de otro derecho real sobre el bien.»

11 Según el artículo 10 del ZDDS:

«(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 sufre una transformación, por el vendedor o por el aportante como consecuencia de:

[...]

3. La realización de una aportación no dineraria a una sociedad mercantil.

(2) En los supuestos previstos en el apartado anterior, 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, incluidos el derecho de deducción del IVA soportado y la obligación de regularizar la deducción practicada.

[...]»

12 Aparte de los casos de modificación de la base impositiva y del cambio del tipo de entrega, las regularizaciones del ejercicio del derecho a deducción están contempladas en el artículo 79 del ZDDS, que establece:

«[...]

(3) Un sujeto pasivo que haya deducido total o parcialmente el IVA soportado por los bienes que ha producido, comprado, adquirido o importado, calculará y estará obligado al pago de una cuota del impuesto equivalente a la cuantía del IVA deducido si se han destruido los bienes, se ha comprobado que falta una parte de éstos o se han desechado por defectuosos o si se cambió su destino y el nuevo uso no genera un derecho de deducción.

(4) La regularización [...] debe llevarse a cabo dentro del período impositivo en el que se produzca la modificación de las circunstancias, mediante la redacción de un acta sobre la regularización realizada […].

[...]

(6) [...] el sujeto pasivo estará obligado al pago de una cuota del impuesto por los bienes o servicios que constituyan bienes de inversión con arreglo a la Ley del impuesto de sociedades […]»

13 Las limitaciones a las regularizaciones se recogen en el artículo 80, apartado 2, del ZDDS en los términos siguientes:

«Las regularizaciones conforme al artículo 79, apartado 3, no se llevarán a cabo en los supuestos siguientes:

1. Si la destrucción, la desaparición o el deterioro se debieron a fuerza mayor, así como en el caso de destrucción de productos sujetos al impuesto sobre el consumo que estén sometidos al control de la Administración en virtud de la Ley de impuestos sobre el consumo y depósitos fiscales.

2. Si la destrucción, la desaparición o el deterioro se debieron a averías o accidentes y la persona interesada puede demostrar que no se debieron a su propia negligencia

[...]

4. En caso de defecto técnico dentro de los límites de tolerancia previstos, definidos por la documentación técnica relativa a la producción o actividad correspondiente.

5. En caso de deterioro debido a la expiración del plazo de caducidad determinado conforme a las exigencias legales.

6. En caso de cancelación contable de bienes de inversión en el sentido de la Ley contable, cuando su valor contable sea inferior al 10 % de su coste de adquisición.

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

14 TETS Haskovo se dedica principalmente a la producción de electricidad y al transporte y distribución de calor. Dicha empresa explota una central termoeléctrica ubicada en Haskovo (Bulgaria).

15 El 2 de abril de 2008, Finans inzhenering AD (en lo sucesivo, «Finans inzhenering») adquirió del municipio de Haskovo un complejo inmobiliario que comprendía, en particular, tres edificios destinados a la producción de energía (una torre de refrigeración, una chimenea y un edificio de producción). Esta adquisición fue sujeta al IVA.

16 El 4 de julio de 2008, se produjo un aumento del capital social de TETS Haskovo mediante una aportación no dineraria constituida por el mencionado complejo inmobiliario perteneciente a Finans inzhenering, que había sido comprado al municipio de Haskovo.

17 El Servicio de recaudación de la Dirección territorial de la Agencia nacional de recaudación pública de la ciudad de Varna consideró que la aportación efectuada por Finans inzhenering no constituía una entrega de bienes, puesto que dicha sociedad transmitió un conjunto de inmuebles correspondientes a una universalidad de bienes.

18 El 29 de julio de 2009, TETS Haskovo obtuvo una licencia de construcción en el marco de un proyecto de modernización de la central termoeléctrica de Haskovo, que implicaba la demolición de una parte de los inmuebles aportados al capital de dicha empresa por Finans inzhenering –a saber, una torre de refrigeración, una chimenea y un edificio de producción. Las obras de demolición, que tuvieron lugar entre el 1 de enero y el 28 de febrero de 2010, fueron llevadas a cabo por otra sociedad. La chatarra procedente de esta demolición fue revendida, reventa que dio lugar a operaciones sujetas al IVA.

19 Durante el mes de abril de 2010, TETS Haskovo fue objeto de una inspección fiscal respecto del período comprendido entre el 1 de noviembre de 2009 y el 28 de febrero de 2010. La inspección fiscal puso de manifiesto que, antes de ser aportados al capital de TETS Haskovo, los inmuebles de que se trata habían sido comprados por Finans inzhenering, que ya había deducido el importe del IVA soportado al hacer dicha compra.

20 A la vista de estas apreciaciones y habida cuenta, en particular, de que una parte de los edificios de que se trata habían sido demolidos, el Servicio de recaudación de la Dirección territorial de la Agencia de recaudación pública de la ciudad de Varna consideró que concurrían los requisitos exigidos para proceder a una regularización del IVA deducido por Finans inzhenering sobre las cuotas soportadas.

21 Mediante una liquidación complementaria de 19 de julio de 2010, dicho Servicio consideró que TETS Haskovo, en su condición de cesionario de los derechos y obligaciones de Finans inzhenering, estaba obligada a pagar la cantidad de 1.268.581 BGN en concepto de la regularización de la deducción del IVA practicada por esta sociedad, más los intereses sobre dicha cantidad, que ascendían a 45.606 BGN.

22 La mencionada liquidación complementaria fue objeto de un recurso ante el Direktor en el que TETS Haskovo alegaba que no debía procederse a una regularización, puesto que los edificios de que se trata fueron demolidos con el fin de sustituirlos por otros nuevos que se emplearían para efectuar operaciones imponibles. El Direktor desestimó el recurso el 1 de diciembre de 2010.

23 TETS Haskovo acudió entonces a los tribunales, recurriendo la mencionada resolución ante el Administrativen sad Varna.

24 Dicho órgano jurisdiccional expone que la normativa nacional establece una distinción entre la destrucción voluntaria de activos y la debida a una causa externa, y que el sujeto pasivo sólo está dispensado de la regularización en el segundo caso. En estas circunstancias, el Administrativen sad Varna decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Cómo debe interpretarse el concepto “destrucción de bienes” en el sentido del artículo 185, apartado 2, de la Directiva [...]? ¿Son relevantes a efectos de la regularización del 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) ¿Debe entenderse que una destrucción fehacientemente probada de bienes económicos, cuyo único objetivo es crear bienes económicos nuevos y más modernos con la misma finalidad, constituye una modificación “en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones” en el sentido del artículo 185, apartado 1, de la Directiva [...]?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 185, apartado 2, de la Directiva […] en el sentido de que autoriza a los Estados miembros a establecer regularizaciones en caso de destrucción de bienes si al adquirirlos no se realizó ningún pago o el pago sólo se efectuó parcialmente?

4) ¿Debe interpretarse el artículo 185, apartados 1 y 2, de la Directiva [...] en el sentido de que se opone a una legislación nacional, como la de los artículos 79, apartado 3, y 80, apartado 2, número 1, del [ZDDS], 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 [...] en el sentido de que excluye la posibilidad de regularizar la deducción del IVA soportado en el caso de una demolición de edificios cuyo único objetivo es 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 deducción del IVA soportado?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la segunda cuestión

25 Mediante su segunda cuestión, a la que procede responder en primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 185, apartado 1, de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que una destrucción de varios edificios destinados a la producción de energía, como la controvertida en el litigio principal, y su sustitución por edificios más modernos que tienen la misma finalidad constituyen una modificación, posterior a la declaración del IVA, de los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de la deducción del IVA practicada sobre la cuotas soportadas, y, por consiguiente, conllevan una obligación de regularizar dicha deducción.

26 Con el fin de responder a esta cuestión debe destacarse, con carácter preliminar, que son los artículos 184 a 186 de la Directiva los que constituyen el régimen aplicable en relación con el nacimiento de un posible derecho de la Administración tributaria a exigir una regularización por parte de un sujeto pasivo, incluyendo la regularización de las deducciones relativas a bienes de inversión.

27 Procede recordar, además, que el régimen de deducciones establecido en la Directiva 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 (véase la sentencia de 22 de marzo de 2012, Klub, C-153/11, apartado 35 y jurisprudencia citada).

28 Del artículo 168 de la Directiva 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. 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 la sentencia Klub, antes citada, apartado 36 y jurisprudencia citada).

29 En lo que atañe a la posible incidencia sobre la mencionada deducción de hechos acontecidos con posterioridad a ésta, de la jurisprudencia se desprende que la utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de los bienes o servicios determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores, que deben efectuarse con arreglo a los requisitos previstos en los artículos 185 a 187 de la Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property, C-63/04, Rec. p. I-11087, apartado 54 y jurisprudencia citada).

30 En efecto, el mecanismo de regularización previsto en los citados artículos de la Directiva forma parte del régimen de deducción del IVA establecido por dicha norma.

31 A este respecto debe señalarse que el objetivo de las normas de la Directiva en materia de regularización consiste en aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA, de forma que las operaciones realizadas en la fase anterior sigan dando lugar al derecho de deducción únicamente en la medida en que sirvan para las prestaciones sujetas a tal impuesto. Por lo tanto, en virtud de las referidas normas, la finalidad de la 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 (véase la sentencia Centralan Property, antes citada, apartado 57).

32 Por lo que respecta al nacimiento de una posible obligación de regularización de la deducción del IVA practicada sobre las cuotas soportadas, el artículo 185, apartado 1, de la Directiva establece el principio según el cual dicha regularización debe hacerse, en particular, cuando las modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de la citada deducción se hayan producido con posterioridad a la declaración del IVA.

33 En estas circunstancias, se plantea la cuestión de si en un asunto como el litigio principal –en el que la demolición de bienes inmuebles se llevó a cabo en el marco de la modernización de una central térmica con el fin de seguir desarrollando actividades económicas que tengan por objeto la producción de energía– procede afirmar que se han producido esas modificaciones, en el sentido del artículo 185, apartado 1, de la Directiva, y si, por consiguiente, es aplicable el propio principio del mecanismo de regularización.

34 A este respecto, en una situación como la analizada en el litigio principal, la sustitución de estructuras viejas por edificios más modernos que desempeñen la misma función y, por consiguiente, la utilización de estas últimas para operaciones por las que se repercute el IVA, no rompen en absoluto el vínculo directo existente entre la adquisición de los edificios de que se trata gravada por dicho impuesto, por una parte, y las actividades económicas desarrolladas posteriormente por el sujeto pasivo, por otra parte. Por lo tanto, puede considerarse que la adquisición de los inmuebles de que se trata y su posterior destrucción con vistas a su modernización son una serie de operaciones vinculadas entre sí que tienen por objeto llevar a cabo operaciones imponibles en el mismo concepto que la compra de inmuebles nuevos y su utilización directa.

35 Esta interpretación se impone con mayor razón cuando los edificios adquiridos sólo se han destruido parcialmente, se han construido nuevos edificios sobre los mismos terrenos, adquiridos anteriormente, y se han revendido algunos materiales de desecho procedentes de la demolición de los antiguos edificios –reventas que dieron lugar, por su parte, a operaciones por las que se repercute el IVA.

36 En estas circunstancias, procede responder a la segunda cuestión que el artículo 185, apartado 1, de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que una destrucción de varios edificios destinados a la producción de energía, como la controvertida en el litigio principal, y su sustitución por edificios más modernos que tienen la misma finalidad no constituyen una modificación, posterior a la declaración del IVA, de los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de la deducción del IVA practicada sobre las cuotas soportadas y, por lo tanto, no conllevan una obligación de regularizar esa deducción.

37 Habida cuenta de la respuesta dada a la segunda cuestión, que excluye la posibilidad de modificar los elementos pertinentes relativos al IVA en circunstancias como las del litigio principal, no procede responder a las demás cuestiones planteadas.

Costas

38 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:

El artículo 185, apartado 1, 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 una destrucción de varios edificios destinados a la producción de energía, como la controvertida en el litigio principal, y su sustitución por edificios más modernos que tienen la misma finalidad no constituyen una modificación, posterior a la declaración del impuesto sobre e valor añadido, de los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de la deducción del impuesto sobre el valor añadido practicada sobre las cuotas soportadas y, por lo tanto, no conllevan una obligación de regularizar esa deducción.

Firmas