



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 12 de noviembre de 2020 *

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Deducción del impuesto soportado — Abandono de la actividad inicialmente prevista — Regularización de las deducciones del IVA soportado — Actividad inmobiliaria»

En el asunto C-734/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest, Rumanía), mediante resolución de 27 de septiembre de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de octubre de 2019, en el procedimiento entre

ITH Comercial Timișoara SRL

y

Agencia Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Agencia Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București — Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. N. Wahl, Presidente de Sala, y el Sr. F. Biltgen (Ponente) y la Sra. L. S. Rossi, Jueces;

Abogado General: Sr. H. Saugmandsgaard Øe;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno rumano, por las Sras. E. Gane y A. Rotăreanu, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. R. Lyal y la Sra. A. Armenia, 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;

* Lengua de procedimiento: rumano.

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 28, 167, 168, 184 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 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre ITH Comercial Timișoara SRL (en lo sucesivo, «ITH»), por un lado, y la Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Agencia Nacional de la Administración Tributaria — Dirección General Regional de Finanzas Públicas de Bucarest, Rumanía) y la Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București — Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (Agencia Nacional de la Administración Tributaria — Dirección General Regional de Finanzas Públicas de Bucarest, Rumanía — Administración de Finanzas Públicas, Sector 1 de Bucarest, Rumanía), por otro lado, sobre la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por gastos relacionados con proyectos inmobiliarios finalmente abandonados.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 El artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA dispone:

«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 28 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«Cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate.»
- 5 El tenor del artículo 63 de la Directiva del IVA es el siguiente:

«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.»
- 6 Según el artículo 167 de la Directiva del IVA:

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

7 El artículo 168 de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

«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;
- b) el IVA devengado por operaciones asimiladas a entregas de bienes y a prestaciones de servicios conforme a la letra a) del artículo 18 y al artículo 27;
- c) el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforme al inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2;
- d) el IVA devengado por las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias conforme a los artículos 21 y 22;
- e) el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro.»

8 El artículo 184 de la Directiva del IVA 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.»

9 El artículo 185 de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

«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.»

Derecho rumano

Código Tributario

10 De conformidad con el artículo 125 *bis*, apartado 1, punto 28, de la Legea nr. 571/2003 privind codul fiscal (Ley n.º 571/2003, por la que se establece el Código Tributario; en lo sucesivo, «Código Tributario»), el impuesto recaudado representa «el impuesto sobre las entregas de bienes o prestaciones de servicios imponible realizadas por un sujeto pasivo y el impuesto sobre las operaciones respecto de las que el beneficiario está obligado a pagar el impuesto según los artículos 150 a 151 *bis*».

11 El artículo 126 del Código Tributario tiene el siguiente tenor:

«1. Estarán sujetas al IVA en Rumanía las operaciones que reúnan los requisitos acumulativos siguientes:

- a) las operaciones que, con arreglo a los artículos 128 a 130, constituyan o se asimilen a una entrega de bienes o a una prestación de servicios, comprendidas en el ámbito del IVA, efectuadas a título oneroso;
- b) que la entrega de bienes o la prestación de servicios se considere efectuada en Rumanía, conforme a lo dispuesto en los artículos 132 y 133;
- c) que la entrega de bienes o la prestación de servicios sea realizada por un sujeto pasivo, tal como se define en el artículo 127, apartado 1, que actúe como tal;
- d) que la entrega de bienes o la prestación de servicios resulte de alguna de las actividades económicas previstas en el artículo 127, apartado 2.»

12 Con arreglo al artículo 128, apartado 1, del Código Tributario, «se entenderá por entrega de bienes la transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario».

13 El artículo 129 del Código Tributario establece:

«1. Serán consideradas prestaciones de servicios todas las operaciones que no constituyan una entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 128.

2. Cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios, se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate.

3. En la prestación de servicios se incluyen operaciones como:

- a. el arrendamiento o la transmisión del uso de bienes en el marco de un contrato de arrendamiento financiero.

[...]»

14 El artículo 145, apartado 2, del Código Tributario establece lo siguiente:

«Todo sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el impuesto correspondiente a las adquisiciones si estas se utilizan para las necesidades de las siguientes operaciones:

- a) las operaciones gravadas;

[...]».

15 El artículo 148, apartado 1, del Código Tributario establece lo siguiente:

«En la medida en que no resulten de aplicación las normas relativas al autoconsumo de bienes o servicios, la deducción inicial será objeto de regularización en los siguientes casos:

- a) cuando la deducción sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar;

- b) cuando con posterioridad a la declaración se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para determinar la cuantía de las deducciones, incluso en los casos previstos en el artículo 138;
- c) el sujeto pasivo pierde el derecho a deducir el impuesto sobre los bienes muebles no entregados y los servicios no utilizados cuando se produzcan hechos como modificaciones legislativas, modificaciones del objeto de la actividad, la asignación de los bienes o de los servicios para operaciones que originan el derecho a deducción y su posterior asignación para operaciones que no originan el derecho a deducción, o bienes desaparecidos.»

16 El tenor del artículo 150, apartado 1, del Código Tributario es el siguiente:

«El deudor del [IVA], cuando este se haya devengado de conformidad con las disposiciones del presente título, es el sujeto pasivo que realiza la entrega de bienes o la prestación de servicios, excepto en los casos en los que el beneficiario sea el deudor del impuesto de conformidad con lo previsto en el artículo 160, apartados 2 a 6.»

Normas de aplicación del Código Tributario

17 El punto 30 del Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind codul fiscal (Reglamento de aplicación de la Ley n.º 227/2015, por la que se establece el Código Tributario), de 6 de enero de 2016, dispone:

«Cuando los contratos se resuelvan antes de su fecha de terminación, el valor del inmovilizado material o inmaterial en curso de ejecución que se deje inacabado y se dé de baja en el inventario con imputación en la cuenta de gastos, en virtud de la aprobación o de la decisión de cese, así como el valor residual de las inversiones realizadas con activos fijos que se hubieran entregado como objeto de una concesión o de un arrendamiento o para su gestión, serán gastos no deducibles, salvo que se obtenga un beneficio vendiéndolos o desechándolos».

18 Según el punto 45, apartado 6, del Reglamento de aplicación del Código Tributario, de 22 de enero de 2004, en su versión modificada, que desarrolla el artículo 145, apartado 2, de dicho Código:

«En el caso del inmovilizado en curso que, en virtud de una decisión de abandonar la inversión, se deje inacabado y se dé de baja del inventario con imputación en la cuenta de gastos, el sujeto pasivo puede conservar su derecho a deducción ejercido en virtud del fundamento previsto por el artículo 145, apartado 2, del Código Tributario, con independencia de si este inmovilizado es o no objeto de cesión en su estado actual o tras ser desechado, cuando, por circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no haya utilizado nunca estos bienes o servicios para su actividad económica, según resulta de la sentencia de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1). También es posible conservar el derecho a deducción en otras situaciones en las que los bienes o servicios adquiridos y respecto de los que se ha ejercitado tal derecho de conformidad con el artículo 145, apartado 2, del Código Tributario no se utilicen para la actividad económica del sujeto pasivo por motivos objetivos ajenos a su voluntad, como resulta de la sentencia de 29 de febrero de 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67). En caso de adquisición de un terreno con edificaciones, el sujeto pasivo tiene derecho a deducir el [IVA] correspondiente a esta adquisición, incluido el correspondiente a las edificaciones que van a ser demolidas, si demuestra con elementos objetivos su intención de continuar utilizando la superficie en la que se encontraban esas edificaciones para realizar operaciones sujetas al impuesto, como, por ejemplo, la construcción de otras edificaciones destinadas a operaciones gravadas, como resulta de la sentencia de 29 de noviembre de 2012, Gran Via Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759).»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 19 A lo largo de 2006 y 2007, ITH celebró una serie de contratos para la adquisición de inmuebles y una serie de acuerdos con terceros, y puso en marcha dos proyectos de inversión que conllevaban la construcción de varias edificaciones para la que eran necesarios ciertos permisos.
- 20 En concreto, a lo largo de 2006, ITH adquirió un terreno y varias edificaciones antiguas de un fabricante de ascensores. ITH realizó esta adquisición con vistas a la ejecución de un proyecto de construcción de un edificio de oficinas y de centros comerciales que pretendía arrendar a continuación (en lo sucesivo, «primer proyecto»). ITH acordó con el fabricante de ascensores que buscaría y acondicionaría un espacio de producción que le arrendaría por un período de, al menos, diez años. Así, a lo largo de 2007, ITH comenzó, por una parte, las gestiones relativas a este proyecto con el fin de obtener el permiso para demoler las edificaciones existentes y la licencia de obras para construir el edificio de oficinas y centros comerciales y, por otra parte, inició el proyecto denominado «Dragomirești Vale» (en lo sucesivo, «segundo proyecto»), relativo a la construcción de las instalaciones de producción para el fabricante de ascensores, cuya operación de arrendamiento ITH había optado por someter a gravamen, al mismo tiempo que firmaba contratos de consultoría para la obtención de la licencia de obras y realizaba ya trabajos de trazado.
- 21 Los gastos relacionados con las actividades realizadas fueron contabilizados como «inversiones en curso» e ITH ejercitó el derecho a la deducción del IVA correspondiente. Posteriormente, en particular ante la crisis económica que sobrevino a lo largo de 2008, los dos proyectos se suspendieron en un primer momento, antes de liquidar, en un segundo momento, las correspondientes inversiones y de contabilizarlas como gastos en el ejercicio económico 2015.
- 22 En el marco de dos inspecciones fiscales que tuvieron lugar en 2009 y 2013, respectivamente, y que se referían al período comprendido entre marzo de 2006 y junio de 2012, la Administración tributaria constató que la deducción y el cobro del IVA se habían realizado correctamente en el período objeto de la inspección y que la situación económica y financiera no había permitido a ITH continuar con el proyecto de inversión previsto.
- 23 En el marco de una inspección fiscal que se desarrolló a lo largo de 2016 y que tenía por objeto el período comprendido entre julio de 2012 y junio de 2016, la Administración tributaria consideró que ITH no había deducido ni había cobrado correctamente el IVA correspondiente a los dos proyectos e impuso a esta sociedad el pago de una suma adicional en concepto de IVA por un importe de 239 734 lei rumanos (RON; aproximadamente 49 316 euros).
- 24 La Administración tributaria consideró, en particular, que se debía denegar el derecho a la deducción del IVA porque, desde que inició su primer proyecto, ITH tenía conocimiento de una serie de elementos que podían impedir su conclusión, en la medida en que se había aprobado ya un plan local de urbanismo, y que ITH asumía los riesgos que se derivaban del hecho de que su proyecto incumpliese ese plan de urbanismo.
- 25 En lo que se refiere al segundo proyecto, la Administración tributaria consideró que los servicios habían sido adquiridos por ITH por cuenta del fabricante de ascensores, recalificando la operación de modo que le resultara de aplicación la figura del comisionista. Así, ITH hubiera debido facturar todos los gastos al fabricante de ascensores y cobrar el IVA correspondiente.
- 26 Al haber sido desestimado el recurso administrativo contra la liquidación practicada en virtud de la última acta de inspección, ITH recurrió ante el Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest, Rumanía), alegando que la liquidación era contraria a la Directiva del IVA.

- 27 Las partes recurridas en el litigio principal alegan, por su parte, que ITH tenía conocimiento de una serie de elementos que habrían podido impedir la conclusión de los proyectos y que había asumido estos riesgos y, en concreto, respecto del segundo proyecto, que el IVA debería haberse cobrado de la parte contractual por cuya cuenta se realizaron las adquisiciones.
- 28 En estas circunstancias, el Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) a) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la [Directiva del IVA] y, en particular, sus artículos 167 y 168, [los] principio[s] de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, el principio de no discriminación y el principio de neutralidad fiscal en el sentido de que permiten o bien se oponen a que el sujeto pasivo que ha incurrido en determinados gastos de inversión con el fin de realizar una operación sujeta al impuesto pierda el derecho a deducir el IVA correspondiente a tales gastos en caso de que la inversión prevista sea posteriormente abandonada?
- b) ¿Deben interpretarse tales disposiciones y principios en el sentido de que permiten o bien se oponen a que se cuestione el derecho a deducción en caso de abandono de la inversión aun cuando el sujeto pasivo no haya cometido ningún abuso o elusión?
- c) ¿Permiten o bien se oponen esas mismas disposiciones y principios a una interpretación según la cual, entre las circunstancias en que puede cuestionarse el derecho a deducción en caso de abandono de una inversión, se incluyen:
- la posterior materialización de un riesgo de no realización de la inversión que el sujeto pasivo conocía en el momento en el que incurrió en los gastos de inversión, como el hecho de que una autoridad pública no haya aprobado un plan urbanístico necesario para la ejecución de la inversión de que se trata;
 - un cambio sobrevenido de las circunstancias económicas que dé lugar a que la inversión prevista pierda la rentabilidad que tenía en la fecha en la que se inició?
- d) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la [Directiva del IVA] y los principios generales del Derecho de la Unión en el sentido de que, en caso de abandono de la inversión:
- existe una presunción de abuso o elusión que justifica que se cuestione el derecho a deducción o, por el contrario, el abuso o la elusión deben ser demostrados por las autoridades tributarias;
 - el abuso o la elusión pueden demostrarse mediante una presunción simple o es preciso aportar medios de prueba objetivos?
- e) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la [Directiva del IVA] y los principios generales del Derecho de la Unión en el sentido de que permiten o bien se oponen a que, en caso de abandono de la inversión, se tengan en cuenta el abuso o la elusión que justifican que se cuestione el derecho a deducción aun cuando el sujeto pasivo no pueda hacer uso de los bienes y servicios por los que dedujo el IVA para ningún fin, ni siquiera para fines meramente privados?
- f) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la [Directiva del IVA] y los principios generales del Derecho de la Unión en el sentido de que, en caso de abandono de la inversión, ciertas circunstancias posteriores a la realización de los gastos por parte del sujeto pasivo, como por ejemplo (i) una crisis económica, (ii) la materialización de un riesgo de no realización de la inversión existente en el momento en el que se soportaron los gastos de inversión (por ejemplo, el hecho de que una autoridad pública no haya aprobado un plan urbanístico necesario para la ejecución de la inversión de que se trata) o (iii) un cambio en las estimaciones sobre la rentabilidad de la inversión, constituyen circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo que pueden ser tenidas en cuenta para determinar su buena fe?

- g) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la [Directiva del IVA] y, en particular, sus artículos 184 y 185, [los] principio[s] de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, el principio de no discriminación y el principio de neutralidad fiscal en el sentido de que el abandono de la inversión constituye un supuesto de regularización del IVA?

Dicho de otro modo, el cuestionamiento del derecho a deducción del IVA relativo a determinados gastos de inversión soportados por el sujeto pasivo para realizar una operación sujeta al impuesto en caso de que la inversión sea posteriormente abandonada, ¿ha de materializarse mediante la aplicación del mecanismo de regularización del IVA?

- h) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la [Directiva del IVA] en el sentido de que permiten o bien se oponen a una normativa nacional según la cual el derecho a deducción del IVA relativo a inversiones abandonadas sigue existiendo exclusivamente en dos supuestos, identificados mediante una referencia sintética a dos sentencias del Tribunal de Justicia: (i) cuando, por circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no utilice nunca dichos bienes y servicios para desarrollar su actividad económica, según se establece en la sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de enero de 1998 Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1), así como (ii) en otros casos en que, por motivos objetivos ajenos a su voluntad, el sujeto pasivo no utiliza para su actividad económica bienes y servicios que ha adquirido y por los que ha ejercitado el derecho a deducción, según se indica en la sentencia del Tribunal de Justicia de 29 de febrero de 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67)?

- i) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la [Directiva del IVA] y [los] principio[s] de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima en el sentido de que permiten o bien se oponen a que las autoridades tributarias revoquen reconocimientos efectuados en actas de inspección o en resoluciones sobre recursos administrativos anteriores:

- en el sentido de que el particular ha adquirido bienes y servicios para realizar operaciones sujetas al impuesto;
- en el sentido de que la suspensión o el abandono de la inversión han sido provocados por una circunstancia ajena a la voluntad del sujeto pasivo?

- 2) a) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la [Directiva del IVA] y, en particular, su artículo 28 en el sentido de que permiten o bien se oponen a que el mecanismo referido al comisionista se aplique incluso cuando no exista un contrato de mandato sin representación?
- b) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la [Directiva del IVA] y, en particular, su artículo 28 en el sentido de que la figura del comisionista resulta aplicable cuando un sujeto pasivo construye un edificio de conformidad con las instrucciones de otra persona jurídica y para las necesidades de la actividad de dicha persona jurídica, con el fin de conservar la propiedad del edificio y de cederlo únicamente en arrendamiento a esa otra persona jurídica una vez esté terminado?
- c) ¿Deben interpretarse las citadas disposiciones en el sentido de que, en las circunstancias antes mencionadas, el constructor debe facturar los gastos de inversión relativos a la construcción del edificio a la persona jurídica a la que cederá dicho edificio en arrendamiento una vez terminado y cobrar el IVA correspondiente a dicha persona jurídica?
- d) ¿Deben interpretarse las citadas disposiciones en el sentido de que, en las circunstancias antes mencionadas, el constructor debe facturar los gastos de inversión y cobrar el IVA correspondiente, aunque cancele con carácter definitivo las obras de construcción debido a una drástica reducción de la actividad económica de la persona a la que debería haber cedido dicho edificio en arrendamiento, provocada por la insolvencia inminente de esa persona?
- e) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la [Directiva del IVA] y los principios generales del Derecho de la Unión en el sentido de que las autoridades tributarias pueden recalificar las operaciones realizadas por el sujeto pasivo sin tener en cuenta las cláusulas de los contratos que ha celebrado aun cuando tales contratos no hayan sido simulados?

- f) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la [Directiva del IVA] y [los] principio[s] de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima en el sentido de que permiten o bien se oponen a que las autoridades tributarias revoken el reconocimiento del derecho del sujeto pasivo a la deducción del IVA efectuado en actas de inspección o en resoluciones sobre recursos administrativos anteriores?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial, letras a) a i)

- 29 Mediante su primera cuestión prejudicial, letras a) a i), el tribunal remitente pregunta, en esencia, si los artículos 167, 168, 184 y 185 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que el derecho a deducir el IVA soportado por los bienes, en este caso por los bienes inmuebles, y los servicios adquiridos para realizar operaciones gravadas subsiste cuando se abandonan las inversiones inicialmente previstas o si, en un caso así, debe procederse a la regularización de dicho IVA.
- 30 Procede recordar con carácter preliminar que, para que un interesado pueda acceder al derecho a deducir, es necesario, por una parte, que sea «sujeto pasivo» en el sentido de la Directiva del IVA y, por otra, que los bienes y los servicios de que se trate se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas (sentencia de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira — Inwestymy Nieruchomości, C-672/16, EU:C:2018:134, apartado 33 y jurisprudencia citada). Debe observarse que en el litigio principal la condición de sujeto pasivo de ITH no es objeto de controversia.
- 31 Asimismo, en virtud del artículo 167 de la Directiva del IVA, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Por consiguiente, tan solo la condición en que un particular actúa en ese momento puede determinar la existencia del derecho a deducir (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira — Inwestymy Nieruchomości, C-672/16, EU:C:2018:134, apartado 35 y jurisprudencia citada).
- 32 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a partir del momento en que la Administración tributaria, basándose en la información facilitada por una empresa, concede a esta la condición de sujeto pasivo, este estatuto, en principio, ya no puede serle retirado luego con efecto retroactivo porque hayan sobrevenido o no determinados acontecimientos, salvo casos de fraude o abuso (sentencia de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira — Inwestymy Nieruchomości, C-672/16, EU:C:2018:134, apartado 36 y jurisprudencia citada).
- 33 Por tanto, la adquisición de bienes o servicios 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 un bien únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho en virtud del artículo 168 de la Directiva del IVA y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores, pero no afecta al nacimiento del derecho a deducir (sentencia de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira — Inwestymy Nieruchomości, C-672/16, EU:C:2018:134, apartado 39 y jurisprudencia citada).
- 34 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado en reiteradas ocasiones que el derecho a deducción sigue existiendo, en principio, incluso cuando, posteriormente, por circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes y servicios que dieron lugar a deducción en el marco de operaciones sujetas al impuesto (sentencia de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira — Inwestymy Nieruchomości, C-672/16, EU:C:2018:134, apartado 40 y jurisprudencia citada).

- 35 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando se trata de circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo no corresponde a la Administración tributaria apreciar la procedencia de las razones que han conducido a un sujeto pasivo a desistir de la actividad económica inicialmente prevista, dado que el sistema común del IVA garantiza la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1985, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, apartado 19, y de 17 de octubre de 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, apartado 23).
- 36 No puede acogerse la hipótesis según la cual la prueba de la existencia de circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo no puede trasladarse a una situación en la que este sujeto pasivo era conocedor de la existencia de un riesgo —relacionado con el hecho de que una autoridad pública no haya aprobado un plan urbanístico necesario para la ejecución de la inversión en cuestión o relacionado con la menor rentabilidad de una inversión debido a la evolución de las circunstancias económicas— que puede impedir la realización de la actividad prevista, puesto que de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que una interpretación de la Directiva del IVA en este sentido sería contraria al principio de neutralidad del IVA respecto de la carga fiscal de las empresas. De hecho, podría crear, en el trato fiscal de actividades de inversión similares, diferencias injustificadas entre empresas que ya realizan operaciones sujetas al impuesto y otras que pretenden, mediante inversiones, iniciar actividades que darán lugar a operaciones imponibles. Asimismo, se producirían diferencias arbitrarias entre estas últimas empresas al depender la aceptación definitiva de las deducciones de si tales inversiones culminan o no en operaciones gravadas (véanse, en particular, las sentencias de 29 de febrero de 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, apartado 22; de 28 de febrero de 2018, *Imofloresmira — Inwestycje Nieruchomości*, C-672/16, EU:C:2018:134, apartado 43, y de 17 de octubre de 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, apartado 25).
- 37 Por lo tanto, resulta suficiente que el sujeto pasivo efectivamente haya tenido la intención de utilizar los bienes o servicios en cuestión para realizar la actividad económica en virtud de la que ejerce su derecho a la deducción (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1985, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, apartado 24; de 29 de febrero de 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, apartado 17; de 8 de junio de 2000, *Breitsohl*, C-400/98, EU:C:2000:304, apartado 39, y de 17 de octubre de 2018, *Ryanair*, C-249/17, EU:C:2018:834, apartado 18).
- 38 Ciertamente, la Administración tributaria puede exigir del sujeto pasivo que acredite con elementos objetivos su intención y, en las situaciones fraudulentas o abusivas en las que el sujeto pasivo ha fingido querer desplegar una actividad económica concreta, pero en realidad ha pretendido incorporar a su patrimonio privado determinados bienes que pueden ser objeto de una deducción, la Administración tributaria puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas, puesto que tales deducciones han sido concedidas basándose en declaraciones falsas (véanse, en particular, las sentencias de 14 de febrero de 1985, *Rompelman*, 268/83, EU:C:1985:74, apartado 24; de 29 de febrero de 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, apartados 23 y 24, y de 8 de junio de 2000, *Breitsohl*, C-400/98, EU:C:2000:304, apartado 39 y jurisprudencia citada).
- 39 No obstante, aun cuando la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva del IVA (véase, en particular, la sentencia de 28 de febrero de 2018, *Imofloresmira — Inwestycje Nieruchomości*, C-672/16, EU:C:2018:134, apartado 51), esta posibilidad no puede llevar a la Administración tributaria a establecer, en caso de abandono de la inversión, métodos de prueba, como la presunción de existencia de abuso o de fraude, que hagan prácticamente imposible o dificulten en exceso el ejercicio del derecho a deducir el IVA por parte de los sujetos pasivos, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA.
- 40 En el presente asunto, sin perjuicio de la comprobación que realice el tribunal remitente, único competente para apreciar los hechos del procedimiento principal, debe observarse, por una parte, que de la petición de decisión prejudicial no se desprende que haya habido un comportamiento fraudulento

o un riesgo de abuso por parte de ITH. Por otra parte, la existencia de elementos objetivos que confirman la intención inicial de ITH de utilizar los bienes y los servicios objeto del litigio principal para sus operaciones gravadas no resulta tampoco controvertida.

- 41 Respecto a la cuestión de si, en una situación como la que es objeto del procedimiento principal, debe procederse a la regularización de la deducción del IVA soportado, es importante recordar que el mecanismo de regularización previsto en los artículos 184 a 187 de la Directiva del IVA es parte integrante del régimen de deducción del IVA establecido en esta Directiva. La finalidad de dicho mecanismo es 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 llevar a cabo las prestaciones sujetas a tal impuesto. Por lo tanto, ese mecanismo persigue el objetivo de establecer una relación estrecha y directa entre el derecho a deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios de que se trate para las operaciones posteriores sujetas a gravamen (sentencia de 9 de julio de 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, apartado 20).
- 42 Efectivamente, en el sistema común del IVA solo pueden deducirse los impuestos soportados por los bienes o los servicios utilizados por los sujetos pasivos para sus operaciones gravadas. La deducción de los impuestos soportados está en función de la percepción de los impuestos repercutidos. Cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado (sentencia de 9 de julio de 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, apartado 21).
- 43 Asimismo, el Tribunal de Justicia ha precisado que, para demostrar la existencia de «modificaciones» en el sentido del artículo 185 de la Directiva del IVA cuando, por circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no usa los bienes y servicios que dieron lugar a la deducción en el marco de operaciones gravadas, no resulta suficiente que un inmueble haya quedado vacío, tras la resolución de un contrato de arrendamiento del que era objeto, por circunstancias ajenas a la voluntad de su propietario, a pesar de que haya quedado demostrado que este aún tiene intención de utilizarlo para una actividad gravada y que emprende las gestiones necesarias a tal efecto, porque esto equivaldría a restringir el derecho a deducción a través de las disposiciones aplicables en materia de regularizaciones (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira — Inwestymy Inwestycyjne, C-672/16, EU:C:2018:134, apartado 47).
- 44 Solo en caso de que el sujeto pasivo no tuviera previsto utilizar los bienes y servicios en cuestión para realizar operaciones posteriores sujetas a gravamen o los utilizara para realizar operaciones exentas, se rompería la relación estrecha y directa —en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 41 de la presente sentencia— que debe existir entre el derecho a deducción del IVA soportado y la realización de operaciones previstas sujetas a gravamen.
- 45 De ello se deduce que si, tal como se desprende de la petición de decisión prejudicial, el sujeto pasivo aún tiene la intención de utilizar los bienes y servicios adquiridos para realizar operaciones gravadas, extremo cuya comprobación corresponde al tribunal remitente, no puede considerarse que haya una modificación posterior de los elementos tomados en consideración para determinar la cuantía de las deducciones del IVA en el sentido del artículo 185 de la Directiva del IVA. Una situación como la que es objeto del procedimiento principal no puede, por tanto, estar comprendida en el ámbito de aplicación de los artículos 184 y 185 de esta Directiva por lo que respecta a la regularización del IVA deducido.
- 46 Habida cuenta del conjunto de consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial, letras a) a i), que los artículos 167, 168, 184 y 185 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que el derecho a deducir el IVA soportado por los bienes, en este caso por los bienes inmuebles, y los servicios adquiridos para realizar operaciones gravadas subsiste

cuando, por circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo, se abandonan las inversiones inicialmente previstas, sin que proceda realizar la regularización de dicho IVA si el sujeto pasivo aún tiene la intención de utilizar tales bienes para una actividad gravada.

Sobre la segunda cuestión prejudicial, letras a) a f)

- 47 Mediante su segunda cuestión prejudicial, letras a) a f), el tribunal remitente pregunta, en esencia, si la Directiva del IVA y, en particular, su artículo 28 deben interpretarse en el sentido de que, en caso de inexistencia de un contrato de mandato sin representación, resulta de aplicación la figura del comisionista cuando un sujeto pasivo construye un edificio para cubrir las necesidades y de conformidad con las instrucciones de un tercero que supuestamente va a arrendar dicha edificación.
- 48 Para responder a esta cuestión prejudicial, resulta necesario recordar, antes de nada, que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la toma en consideración de la realidad económica y mercantil constituye un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA (sentencia de 22 de noviembre de 2018, MEO — Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, EU:C:2018:942, apartado 43 y jurisprudencia citada).
- 49 A continuación, el artículo 28 de la Directiva del IVA dispone que, cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios, se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate, creando la ficción jurídica de dos prestaciones de servicios idénticas realizadas consecutivamente. En virtud de esta ficción, se considera que el operador que actúa como intermediario en la prestación de servicios y que es el comisionista recibió en un primer momento los servicios en cuestión del operador por cuenta del que actúa, que es el comitente, antes de prestar personalmente, en un segundo momento, esos servicios al cliente (sentencia de 4 de mayo de 2017, Comisión/Luxemburgo, C-274/15, EU:C:2017:333, apartados 85 y 86 y jurisprudencia citada).
- 50 Finalmente, el mismo razonamiento se impone por lo que respecta a la adquisición de bienes en virtud de un contrato de comisión de compra, de conformidad con el artículo 14, apartado 2, letra c), de la Directiva del IVA, que está incluido también en el título IV de dicha Directiva, denominado «Hecho imponible». Por tanto, esta disposición crea la ficción jurídica de dos entregas de bienes idénticos realizadas consecutivamente, que entran en el ámbito de aplicación del IVA (sentencia de 4 de mayo de 2017, Comisión/Luxemburgo, C-274/15, EU:C:2017:333, apartado 88).
- 51 De ello se deduce que deben cumplirse dos requisitos para que estas disposiciones resulten aplicables, a saber, por una parte, que exista un mandato en virtud del cual el comisionista intervenga por cuenta del comitente en la entrega de bienes o en la prestación de servicios, y, por otra parte, que exista una identidad entre los bienes entregados o los servicios prestados al comisionista y los bienes entregados o los servicios vendidos o cedidos al comitente.
- 52 Por lo que respecta al primero de estos requisitos, al que se refiere más concretamente el tribunal remitente, debe señalarse que la Directiva del IVA ciertamente no establece la forma, escrita u oral, que debe revestir el mandato. No obstante, dado que el artículo 14, apartado 2, letra c), de esta Directiva utiliza expresamente el término «contrato» y que el artículo 28 de dicha Directiva precisa que el sujeto pasivo debe actuar «por cuenta ajena», debe concluirse que entre el comisionista y el comitente tiene que existir un acuerdo cuyo objeto sea la atribución del mandato en cuestión.
- 53 Pues bien, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se desprende que en el asunto objeto del procedimiento principal hubiera existido un acuerdo de ese tipo. No obstante, incumbe al tribunal remitente, único competente para apreciar los hechos del asunto del que conoce, comprobar si efectivamente esto es lo que ocurre.

- 54 En lo que se refiere al segundo requisito, relativo a la identidad de las operaciones de que se trata, basta con señalar que tanto el artículo 14, apartado 2, letra c), como el artículo 28 de la Directiva del IVA establecen que los bienes recibidos por el comisionista o los servicios prestados a este se transmiten al comitente. Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, esto no solo implica que exista identidad entre las operaciones de que se trate, sino también que, en su caso, debe producirse una transmisión del correspondiente derecho de propiedad.
- 55 Pues bien, en una situación como la que es objeto del procedimiento principal, que se caracteriza por la adquisición por un sujeto pasivo de bienes y de servicios en nombre y por cuenta propia, y no por cuenta ajena, con el fin de poder prestar los servicios adaptados a las concretas necesidades de un determinado cliente, es manifiesto que no se cumple el segundo requisito señalado en el apartado 48 de la presente sentencia, dado que no se transmite el derecho de propiedad entre el supuesto comisionista y el supuesto comitente.
- 56 Habida cuenta del conjunto de consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial, letras a) a f), que la Directiva del IVA y, en concreto, su artículo 28 deben interpretarse en el sentido de que, en caso de inexistencia de un contrato de mandato sin representación, la figura del comisionista no resulta de aplicación a un supuesto en el que un sujeto pasivo construye un edificio para cubrir las necesidades y de conformidad con las instrucciones de un tercero que supuestamente va a arrendar dicha edificación.

Costas

- 57 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el tribunal 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 Octava) declara:

- 1) Los artículos 167, 168, 184 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, deben interpretarse en el sentido de que el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por los bienes, en este caso por los bienes inmuebles, y los servicios adquiridos para realizar operaciones gravadas subsiste cuando, por circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo, se abandonan las inversiones inicialmente previstas, sin que proceda realizar una regularización de dicho IVA si el sujeto pasivo aún tiene la intención de utilizar tales bienes para una actividad gravada.
- 2) La Directiva 2006/112 y, en concreto, su artículo 28 deben interpretarse en el sentido de que, en caso de inexistencia de un contrato de mandato sin representación, la figura del comisionista no resulta de aplicación a un supuesto en el que un sujeto pasivo construye un edificio para cubrir las necesidades y de conformidad con las instrucciones de un tercero que supuestamente va a arrendar dicha edificación.

Firmas