

Asunto C-405/19**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

24 de mayo de 2019

Órgano jurisdiccional remitente:

Hof van Cassatie (Tribunal de Casación, Bélgica)

Fecha de la resolución de remisión:

26 de abril de 2019

Parte demandante:

Vos Aannemingen BVBA

Parte demandada:

Belgische Staat (Estado belga)

Objeto del procedimiento principal

El recurso de casación versa sobre un litigio entre Vos Aannemingen BVBA (recurrente) y la administración tributaria (recurrida) sobre la deducibilidad del IVA que grava los gastos de publicidad y administración y las remuneraciones de los agentes inmobiliarios. Se dirige contra una sentencia del hof van beroep Gent (Tribunal de Apelación de Gante, Bélgica) mediante la cual se estimó el recurso de apelación interpuesto por la recurrida y se declaró solo parcialmente fundada la pretensión original de la recurrente, a saber, únicamente la relativa a la devolución de la sanción administrativa impuesta. En primera instancia, la recurrente había obtenido además la devolución del importe de 92 313,99 EUR que había pagado en concepto de IVA más los intereses.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Petición de decisión prejudicial, planteada al amparo del artículo 267 TFUE, sobre la interpretación del artículo 17 de la 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

Cuestiones prejudiciales

«1. ¿Debe interpretarse el artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE en el sentido de que cuando un gasto beneficia también a un tercero —como ocurre en el caso de autos cuando un promotor, con ocasión de la venta de apartamentos, paga gastos de publicidad y de administración y comisiones de agentes inmobiliarios, que también benefician a los propietarios del inmueble— no se opone a que pueda deducirse íntegramente el IVA que grava dichos gastos, con la condición de que se determine que existe una relación directa e inmediata entre el gasto y la actividad económica del sujeto pasivo y que la ventaja para el tercero es accesoria en relación con las necesidades de la empresa del sujeto pasivo?»

2. ¿Se aplicará también este principio cuando no se trate de gastos generales, sino de gastos que sean atribuibles en una fase posterior a operaciones claramente determinadas, sujetas o no al IVA, tales como la venta, por un lado, de los apartamentos y, por otra, del suelo?

3. ¿Tiene alguna influencia en la respuesta a la cuestión de la deducibilidad del IVA que grava esos gastos el hecho de que el sujeto pasivo tenga la posibilidad/el derecho de repercutir parcialmente el gasto al tercero a quien beneficia dicho gasto, pero no lo haga?»

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Artículo 17 de la 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 [en lo sucesivo, «Sexta Directiva (77/388/CEE)»]

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Artículo 149 de la Grondwet (Constitución);

Artículos 1319, 1320 y 1322 del Burgerlijk Wetboek (Código Civil);

Artículo 19, apartados 1 y 2, artículo 1068, apartado 1, y artículo 1138, punto 3, del Gerechtelijk Wetboek (Código Procesal);

Artículo 45, apartado 1, de la wet van 3 juli 1969 tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Ley de 3 de julio de 1969, por la que se establece el Código del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Código del IVA»);

Artículo 1, apartado 2, del Koninklijk Besluit nr. 3 van 10 december 1969 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (Real Decreto n.º 3, de 10 de diciembre de 1969, relativo al régimen de deducción en la aplicación del impuesto sobre el valor añadido), en su versión en vigor antes de su modificación mediante el Real Decreto de 24 de enero de 2015.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La recurrente desarrolla como única actividad económica la construcción y venta de edificios de apartamentos. Construye apartamentos sobre fincas que son propiedad de terceros y, a continuación, pone estos apartamentos a la venta, en cuyo marco realiza gastos de publicidad y de administración y paga comisiones a agentes inmobiliarios. En la escritura de compra de un apartamento, la recurrente interviene como vendedora del edificio, mientras que el propietario del suelo interviene como vendedor del suelo.
- 2 La recurrente dedujo en su integridad el IVA que grava los gastos de publicidad y de administración y las remuneraciones del agente inmobiliario.
- 3 Con ocasión de una inspección, la Administración tributaria sostuvo la tesis, respecto al período comprendido entre el 1 de enero de 1999 y el 30 de septiembre de 2001, de que el IVA solo puede deducirse en la medida en que tenga relación con la venta de edificios y no con la venta del suelo. En opinión de la Administración, existe únicamente derecho a deducción por importe del porcentaje que se obtiene mediante una división cuyo numerador será el precio del edificio y cuyo denominador será el precio del edificio más el precio del suelo.
- 4 La Administración tributaria expidió un apremio, tras lo cual la recurrente, reservándose todos los derechos, procedió al pago de un importe de 92 313,99 EUR en concepto de IVA, incrementado en los intereses y el recargo.
- 5 A continuación, la recurrente formuló oposición contra el apremio y reclamó la devolución de los importes por ella pagados.

Mediante sentencia de 21 de marzo de 2016, el rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Tribunal de Primera Instancia de Flandes Oriental, Sección de Gante, Bélgica) estimó la pretensión de la recurrente. A este respecto, el rechtbank consideró en esencia que la venta del edificio y del suelo constituyen una misma entrega, de suerte que puede considerarse que la publicidad y los servicios de intermediación inmobiliaria pagados por la recurrente forman parte en su totalidad de los gastos generales de su única actividad económica. Además, el rechtbank estimó que el hecho de que el propietario del suelo pueda obtener una ventaja de los gastos de publicidad y de las comisiones debe considerarse accesorio en relación con las necesidades de la recurrente.

- 6 La Administración interpuso recurso de apelación contra esta sentencia ante el hof van beroep Gent (Tribunal de Apelación de Gante, Bélgica). Mediante sentencia de 28 de noviembre de 2017, se estimó el recurso de apelación y se declaró solo parcialmente fundada la pretensión inicial de la recurrente, a saber, únicamente en lo relativo a la sanción administrativa impuesta.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 7 A juicio de la recurrente, los gastos de publicidad y de administración y las comisiones guardan relación directa e inmediata con la explotación de su actividad económica, de suerte que está justificada la plena deducción del impuesto soportado.

En su opinión, el tribunal de apelación tampoco podía conforme a Derecho denegar el derecho a la deducción íntegra del impuesto soportado por dichos gastos sobre la base de que no cabía aceptar su tesis en la que alegaba que, para la deducción del IVA, bastaba con que existiera una relación directa e inmediata con sus operaciones gravadas, de que la recurrente no tuvo en cuenta a este respecto que resulta jurídicamente posible vender de forma separada el suelo y el edificio y de que, si bien existía ciertamente tal relación entre la venta de los edificios y la venta del suelo, no se daba la relación directa e inmediata antes citada.

- 8 Además, la recurrente alega que si se realiza objetivamente una operación por la que se soporte el IVA para la ejecución de una actividad determinada o de todas las actividades imponibles del sujeto pasivo por las que repercute el IVA, el sujeto pasivo podrá deducir en su integridad el impuesto soportado, aun cuando dicha operación beneficie a un tercero y este tercero hubiera debido, por regla general, soportar una parte del gasto, con la condición de que la ventaja personal para el tercero sea accesoria en relación con las necesidades de la empresa del sujeto pasivo.

A juicio de la recurrente, el tribunal de apelación no ha respondido a su alegación según la cual la ventaja proporcionada indirectamente a los propietarios del suelo es accesoria en relación con las necesidades de su empresa ni dicho órgano jurisdiccional podía tampoco justificar conforme a Derecho su decisión considerando simplemente que ella podía repercutir una parte de los costes a los propietarios del suelo y que se trata de un gasto que, por regla general, estos deberían soportar.

- 9 Por último, la recurrente aduce que el sujeto pasivo que actúa en tal condición en el momento en que adquiere un servicio y lo utiliza para operaciones específicas en el marco de sus actividades económicas podrá deducir las cuotas del IVA devengadas o ingresadas por dichos servicios, aun cuando no se trate de gastos generales, sino específicos.

Así pues, en su opinión, el tribunal de apelación no podía rechazar conforme a Derecho la deducción de todo el impuesto soportado por los gastos mencionados,

debido a que se trata de gastos realizados para la venta de edificios y fincas específicos.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 10 De conformidad con el artículo 45, apartado 1, punto 1, del Código del IVA, que constituye la transposición del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva (77/388/CEE), todo sujeto pasivo podrá deducir, del impuesto de que es deudor, el impuesto que le sea exigible por los bienes suministrados y los servicios prestados, en la medida en que utilice dichos bienes y servicios para la realización de operaciones imponibles.
- 11 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, es, en principio, necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA con derecho a la deducción para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho. El derecho a deducir el IVA que grava los bienes y servicios adquiridos por los que se soporta el IVA presupone que los gastos atendidos para adquirirlos forman parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a deducción (véase, entre otras, la sentencia de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, apartado 57).

No obstante, es asimismo admisible un derecho a deducción en favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe ningún vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducir, siempre que los costes de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales de aquel y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con toda la actividad económica del sujeto pasivo (véase, entre otras, la sentencia de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, apartado 58).

- 12 En su sentencia AES-3C de 18 de julio de 2013 (C-124/12), el Tribunal de Justicia declaró, remitiéndose a la sentencia *Fillibeck* de 16 de octubre de 1996 (C-258/95), que la Sexta Directiva (77/388/EEC) debe interpretarse en el sentido de que el transporte gratuito de trabajadores, efectuado por el empresario entre sus domicilios y su lugar de trabajo, con un vehículo afectado a la empresa satisface, en principio, necesidades privadas de los trabajadores y, por tanto, sirve a fines ajenos a la empresa, por lo que no existe en principio derecho de deducción del IVA que grava estos servicios de transporte. No obstante, cuando las necesidades de la empresa, teniendo en cuenta determinadas circunstancias especiales, como la dificultad de recurrir a otros medios de transporte apropiados y los cambios de lugar de trabajo, aconsejan que el empresario efectúe el transporte de los trabajadores, no podrá considerarse que esta prestación se realiza con fines ajenos a la empresa, en cuyo caso podrá deducirse el IVA que grava los servicios de

transporte (apartado 29). Además, el Tribunal de Justicia ha recordado que el hecho de que el personal pueda obtener una ventaja de una prestación de servicios ofrecida por el empresario que este efectúa en interés de su empresa, ha de considerarse accesoria en relación con las necesidades de la empresa (apartado 33).

- 13 En su sentencia *Iberdrola* de 14 de septiembre de 2017 (C-132/16), el Tribunal de Justicia resolvió que el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, que coincide con el tenor del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva (77/388/CEE), debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA soportado por una prestación de servicios consistente en construir o mejorar un bien inmueble del que un tercero es propietario, cuando este último se beneficie a título gratuito del resultado de esos servicios y estos son utilizados tanto por ese sujeto pasivo como por ese tercero en el marco de sus actividades económicas, en la medida en que los antedichos servicios no vayan más allá de lo que resulta necesario para permitir al referido sujeto pasivo realizar operaciones gravadas posteriormente y en que su coste esté incluido en el precio de esas operaciones.
- 14 A juicio del órgano jurisdiccional remitente, si bien estas sentencias también versan sobre situaciones en las que un tercero obtiene una ventaja de un servicio contratado por el sujeto pasivo en una fase anterior, no permiten determinar con seguridad si la tesis jurídica de la recurrente es correcta y si en una situación como la del litigio principal puede deducirse, pues, íntegramente el IVA que grava los gastos de publicidad, los gastos de administración y las comisiones de intermediación que pagó con ocasión de la venta de los apartamentos, aun cuando dichos gastos beneficien a los propietarios del suelo y pudieran ser parcialmente repercutidos a ellos, siempre que quede probado que la ventaja de estos últimos es accesoria en relación con las necesidades de la empresa de la recurrente.
- 15 Por tanto, el órgano jurisdiccional remitente considera también necesario plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales antes formuladas.