

Asunto C-707/18**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:**

13 de noviembre de 2018

Órgano jurisdiccional remitente:

Tribunalul Timiș (Tribunal de Distrito de Timiș, Rumanía)

Fecha de la resolución de remisión:

30 de octubre de 2018

Parte demandante:

Amărăști Land Investment SRL

Demandadas:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara
(Dirección General Regional de Hacienda de Timișoara)

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș (Administración provincial de Hacienda de Timiș)

Objeto del procedimiento principal

Recurso contencioso-administrativo por el que se solicita, en esencia, la anulación de la decisión por la que se resuelve un recurso administrativo interpuesto contra una liquidación y un acta de inspección emitidos por las demandadas, así como la anulación parcial de esos actos, que imponen a la demandante una obligación de pago de un importe en concepto de impuesto sobre el valor añadido adicional, así como la condena a las demandadas a restituir ese importe y al pago de los intereses fiscales aplicables.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación, en virtud del artículo 267 TFUE, de los artículos 24, 28 y 167 y del 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

(DO 2006, L 347, p. 1), en relación con la posibilidad de calificar unas operaciones como «costes relacionados con la inversión» con respecto a los cuales el sujeto pasivo podría disfrutar del derecho a la deducción del IVA.

Cuestiones prejudiciales

- 1) ¿Procede interpretar la Directiva 2006/112, en particular sus artículos 24, 28, 167 y su artículo 168, letra a), en el marco de una operación de venta de bienes inmuebles que no están inmatriculados en el registro de la propiedad ni incorporados al catastro en el momento de la entrega, en el sentido de que el comprador sujeto pasivo que asume contractualmente la obligación de efectuar, a sus expensas, los trámites necesarios para la inmatriculación en el registro de la propiedad de tales inmuebles efectúa una prestación de servicios en favor del vendedor, o bien una adquisición de servicios relacionada con su inversión inmobiliaria, por la que debe reconocérsele el derecho a la deducción del IVA?
- 2) ¿Puede interpretarse la Directiva 2006/112, en particular su artículo 167 y su artículo 168, letra a), en el sentido de que los costes que ha efectuado el comprador sujeto pasivo con motivo de la inmatriculación en el registro de la propiedad de inmuebles con respecto a los cuales el comprador tiene un derecho de crédito a la transmisión futura del derecho de propiedad y que le han sido entregados por vendedores cuyo derecho de propiedad sobre tales inmuebles no está inscrito en el registro de la propiedad pueden calificarse de operaciones precursoras de la inversión, por las que el sujeto pasivo disfruta del derecho a la deducción del IVA?
- 3) ¿Debe interpretarse la Directiva 2006/112, en particular sus artículos 24, 28, 167 y su artículo 168, letra a), en el sentido de que los costes efectuados por el comprador sujeto pasivo con motivo de la inmatriculación en el registro de la propiedad de inmuebles que le han sido entregados y con respecto a los cuales el comprador tiene, en virtud de un contrato, un derecho de crédito a la transmisión futura del derecho de propiedad por vendedores cuyo derecho de propiedad sobre esos inmuebles no está inscrito en el registro de la propiedad deben calificarse como prestación de servicios en favor de los vendedores, en un contexto en el que el comprador y los vendedores han convenido en que el precio de los inmuebles no incluya el valor de las operaciones de incorporación al catastro?
- 4) ¿Deben ser soportados obligatoriamente por el vendedor, conforme a lo dispuesto por la Directiva 2006/112, los costes correspondientes a las operaciones administrativas ligadas a inmuebles que han sido entregados al comprador y con respecto a los cuales este último tiene un derecho de crédito a la transmisión futura de la propiedad por el vendedor, entre los que se incluyen, sin estar limitados a ellos, los costes de inmatriculación en el registro de la propiedad? ¿O bien pueden ser soportados por el comprador o

por cualquiera de las partes en la transacción, según lo acordado entre ellas, permitiendo con ello el reconocimiento en favor de esa persona del derecho a la deducción del IVA?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Directiva 2006/112/CE, artículo 9, apartado 1, artículo 24, apartado 1, artículos 28 y 167 y artículo 168, letra a)

Sentencia de 29 de febrero de 1996, Inzo/Belgische Staat (C-110/94, EU:C:1996:67), y sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145)

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Legea nr. 554/2004 a contenciosului administrativ (Ley n.º 554/2004 sobre el contencioso-administrativo)

Artículo 8, apartado 1, primera frase: «La persona perjudicada en un derecho legalmente reconocido o en un interés legítimo por un acto administrativo unilateral que no esté satisfecha por la respuesta recibida a la reclamación administrativa previa o que no haya recibido respuesta alguna en el plazo establecido en el artículo 2, apartado 1, letra h), podrá interponer un recurso contencioso-administrativo ante el tribunal competente, solicitando la anulación total o parcial del acto, la reparación del daño causado y, en su caso, una indemnización por los daños morales.»

Artículo 18, apartados 1, 3 y 6: «El órgano jurisdiccional que conoce del recurso contencioso-administrativo contemplado en el artículo 8, apartado 1, podrá, según los casos, anular total o parcialmente el acto administrativo, obligar a la autoridad pública a adoptar un acto administrativo o a emitir otro documento o a realizar una determinada actuación administrativa. [...] En caso de resolución del recurso, el tribunal decidirá sobre la indemnización por los daños materiales y morales causados, si el demandante lo ha solicitado. [...] En todos los casos el tribunal podrá imponer en el fallo, a instancia de las partes interesadas, un plazo de ejecución, así como la multa establecida en el artículo 24, apartado 2.»

Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003 sobre el Código Tributario)

Artículo 271, apartado 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.»

Artículo 281, apartado 6: «En las entregas de bienes corporales, incluidos los bienes inmuebles, la fecha de la entrega será la fecha en la que se produzca la

transmisión del derecho a disponer de los bienes como propietario. Como excepción, en el caso de los contratos que establecen que el pago se efectúe a plazos o de cualquier otro tipo de contrato que disponga que la propiedad se transmita a más tardar en el momento del pago de la última cuota vencida, salvo para los contratos de leasing, la fecha de la entrega es aquella en la que el bien se entrega al beneficiario.»

Artículo 297, apartado 4: «Todo sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el impuesto correspondiente a las adquisiciones si estas últimas están destinadas a ser utilizadas para las siguientes operaciones: a) operaciones sujetas [...]»

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 227/2015 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea Guvernului nr. 1/2016 (Reglamento de aplicación de la Ley n.º 227/2015 sobre el Código Tributario, aprobado mediante el Decreto del Gobierno n.º 1/2016)

Punto 67, apartado 4: «Quien tenga intención, corroborada por pruebas objetivas, de iniciar de manera autónoma una actividad económica en el sentido del artículo 269 del Código Tributario y empiece a incurrir en costes o a realizar las inversiones preparatorias necesarias para iniciar esa actividad económica deberá ser considerado como sujeto pasivo que actúa como tal y tendrá, de conformidad con el artículo 297 del Código Tributario, el derecho inmediato a la deducción del impuesto devengado o pagado por los gastos o por las inversiones efectuados con vistas a las operaciones que tiene intención de realizar y que generan un derecho a la deducción, sin necesidad de esperar al inicio de la explotación efectiva de su actividad.»

Legea nr. 287/2009 privind Codul civil (Ley n.º 287/2009 sobre el Código Civil)

Artículo 885, apartado 1: «Salvo disposición legal en contrario, los derechos reales sobre los inmuebles incluidos en el registro de la propiedad se adquirirán, tanto entre las partes como frente a terceros, solo mediante su inscripción en el registro de la propiedad, sobre la base del acto o del hecho que ha justificado la inscripción.»

Artículo 886: «Salvo disposición legal en contrario, la modificación de un derecho real sobre bienes inmuebles se llevará a cabo conforme a las normas establecidas para la adquisición o la extinción de los derechos reales.»

Artículo 888: «La inscripción en el registro de la propiedad se efectuará sobre la base de un acta notarial, de una sentencia judicial firme, de un certificado de heredero o de otro acto adoptado por las autoridades administrativas en los supuestos en los que la ley así lo establezca.»

Artículo 893, letra a): «La inscripción de un derecho real solo se podrá efectuar: a) contra quien, en la fecha en que se registre la solicitud, figure inscrito como titular del derecho cuya inscripción se llevará a cabo; [...]»

Artículo 1244: «Sin perjuicio de otros supuestos legalmente establecidos, deberán concluirse en documento público, so pena de nulidad absoluta, los convenios por los que se transmiten o constituyen derechos reales que vayan a inscribirse en el registro de la propiedad.»

Artículo 1672: «El vendedor tendrá las siguientes obligaciones principales: 1. Transmitir la propiedad del bien o del derecho vendido, según los casos. 2. Entregar el bien. 3. Responder frente al comprador en caso de evicción o de vicios del bien.»

Artículo 1676: «En materia de venta de inmuebles, la transmisión de la propiedad del vendedor al comprador estará sujeta a las disposiciones relativas al registro de la propiedad.»

Artículo 1719: «El comprador tendrá las siguientes obligaciones principales: a) Recibir el bien vendido; b) Pagar el precio de la venta.»

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La demandante fue constituida en el año 2014 con el fin de fundar y de explotar una granja agrícola en una superficie de terreno de aproximadamente 4 000 hectáreas. Para desarrollar la actividad mencionada, la sociedad compra actualmente terreno agrícola en un proceso que comprende dos etapas. En la primera etapa tiene lugar la conclusión de los precontratos de compraventa entre los futuros vendedores y la demandante, como futuro comprador, por los que esta última adquiere un derecho de crédito respecto de la propiedad del terreno. Una vez cumplimentadas las formalidades administrativas que la ley establece para la celebración de los contratos, se desarrolla la segunda etapa, esto es, la celebración de los contratos de compraventa mediante los que se adquiere la propiedad de los terrenos.
- 2 Para el buen desarrollo del proceso inversor, la demandante contrató los servicios de sociedades especializadas, como sociedades de intermediación, de abogados, de notarios, de catastro y de topografía, con vistas a la verificación de la situación jurídica de los terrenos objeto de la venta y a efectuar a todas las operaciones precursoras de la celebración efectiva de los contratos de compraventa, soportando de este modo los honorarios de esas sociedades.
- 3 La demandante ha justificado la necesidad de contratar tales servicios afirmando que, en el área geográfica en la que desarrolla su actividad, los terrenos se hallan fraccionados, tienen escasa superficie y no están inmatriculados en el registro de la propiedad. Para celebrar válidamente ante notario los contratos de compraventa de los inmuebles la ley exige que el terreno esté inmatriculado en el registro de la propiedad y que la persona que tiene la condición de vendedor en la operación esté inscrita como propietaria de tal terreno en dicho registro, de lo que resulta que la demandante no puede comprar directamente los terrenos y necesita estructurar el proceso de adquisición en las dos etapas antes mencionadas.

- 4 Los costes de incorporación al catastro de los terrenos de que se trata no se facturan a los vendedores futuros ni estos los soportan efectivamente. De este modo, en los precontratos bilaterales de compraventa de los terrenos se incluyó una cláusula por la que el futuro vendedor se declara de acuerdo con que el futuro comprador (demandante) asuma a sus expensas todos los trabajos de recopilación, de formación de expedientes, de legalización de documentos, de registro de documentos, de incorporación al catastro y de intabulación del terreno en el registro de la propiedad, siendo todos ellos necesarios para que el terreno de que se trata pueda ser objeto del contrato de compraventa ante notario.
- 5 Las partes convinieron en valorar anticipadamente los trabajos antes mencionados en 750 euros por hectárea. Incluyeron, además, una cláusula de penalización según la cual en caso de que el futuro vendedor no cumpla con la obligación de celebrar el contrato de compraventa dentro del plazo establecido por un motivo imputable a él o por cualquier otro motivo, salvo aquellos que pudieran imputarse a la demandante, deberá pagar a esta última los gastos que efectuó para la inmatriculación del terreno en el registro de la propiedad, así como una indemnización de 2 000 euros por hectárea.
- 6 Por lo que respecta al precio del contrato, tal como resulta de los precontratos de compraventa, las partes han convenido en que la demandante pague a los futuros vendedores el precio íntegro de los terrenos en el momento de la conclusión de los precontratos, el cual no incluye el valor de las operaciones de incorporación al catastro, que se mantienen al margen.
- 7 El 23 de enero de 2017, la demandante registró ante la administración tributaria una solicitud de devolución del IVA por importe de 73 828 RON. A raíz de su solicitud de devolución tuvo lugar una inspección fiscal, que finalizó mediante un acta de inspección y con la práctica de una liquidación, ambas con fecha de 15 de marzo de 2017, por las que fue aceptada la devolución del importe solicitado. Sin embargo, la administración tributaria exigió el pago de un IVA adicional por importe de 41 911 RON, correspondiente a una base imponible de 209 522 RON constituida por el valor del servicio prestado por la demandante a los vendedores. Dicha base imponible se calculó multiplicando la superficie de 74,43 hectáreas de terreno, con respecto a la cual el 31 de diciembre de 2016 se habían celebrado los contratos de compraventa definitivos, por 750 euros por hectárea.
- 8 En este sentido, la administración tributaria ha señalado que el importe de 750 euros por hectárea constituye el valor del servicio prestado por la demandante a los vendedores a cambio de la entrega de los bienes. Ha sostenido que la demandante pagó un precio a cambio de la compra de los terrenos, pero que también prestó servicios a los vendedores, y que los vendedores deben cargar con los costes relacionados con la inmatriculación de los terrenos y con la celebración de los contratos de compraventa ante notario. En esencia, la administración fiscal ha considerado, por una parte, que la demandante prestó los servicios referidos (que constituyen operaciones comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA) en nombre propio, pero por cuenta de otras personas, sin facturar el valor de tales

servicios a los beneficiarios y sin repercutir el IVA correspondiente y, por otra parte, que la prestación de los servicios de que se trata devino exigible en la fecha en la que los contratos de compraventa se celebraron ante notario.

- 9 En el procedimiento administrativo previo, la demandante impugnó la liquidación en lo que atañe al importe que constituye el IVA adicional. El recurso administrativo fue desestimado por la administración tributaria. Dadas estas circunstancias, la demandante presentó ante el tribunal remitente el recurso contencioso-administrativo que es objeto del procedimiento principal.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 10 En esencia, la demandante considera que los costes efectuados y soportados por las operaciones, valorados en 750 euros por hectárea, constituyen costes relacionados con la inversión, en los que incurrió con vistas a realizar operaciones sujetas y por los que tiene derecho a la deducción del IVA correspondiente.
- 11 *Por lo que respecta a la primera cuestión prejudicial*, la demandante señala que, en el momento de concluir los precontratos de compraventa adquirió un derecho de crédito en lo que atañe a la transmisión del derecho de propiedad sobre los inmuebles. En la medida en que tiene la posesión y un derecho de crédito respecto de tales inmuebles y que está, implícitamente, llamada a obtener un derecho real de propiedad sobre los mismos, la demandante los explota. Según ella, la explotación también debe entenderse desde la perspectiva de los actos preparatorios efectuados en relación con el inmueble. Tales actos preparatorios, como la inmatriculación del inmueble, deben considerarse parte del desarrollo de su actividad mercantil, habida cuenta de que, a falta de esa inmatriculación en el registro de la propiedad, el derecho de propiedad sobre el terreno no puede oponerse a terceros ni puede ser objeto de un contrato de compraventa, ni la demandante podría desarrollar operaciones sujetas. En el caso de autos, la operación sujeta que la demandante tiene la intención de efectuar es precisamente la explotación agrícola del terreno que actualmente adquiere.
- 12 *En lo que atañe a la segunda cuestión prejudicial*, la demandante precisa que los futuros vendedores no soportan los costes efectuados para la inmatriculación del terreno en el registro de la propiedad, y que tales costes tampoco se incluyen en el precio del terreno, sino que constituyen un gasto propio y se califican como costes relacionados con la inversión inmobiliaria efectuada. En este contexto, la demandante invoca la sentencia Inzo, en la que el Tribunal de Justicia declaró que, cuando la administración tributaria ha considerado como sujeto pasivo del IVA a una sociedad que ha declarado su intención de iniciar una actividad económica que da lugar a operaciones sujetas al impuesto, el encargo de un estudio de rentabilidad para la actividad prevista puede ser considerado como una actividad económica, aun cuando dicho estudio tenga el objeto de examinar en qué medida es rentable la actividad prevista, así como la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual existen situaciones en las que se reconoce el derecho a la

deducción del IVA por adquisiciones de bienes o de servicios efectuadas antes de iniciarse la actividad sujeta al impuesto (en la fase de inversión), aun cuando posteriormente estos no se utilicen en el marco de la actividad sujeta, pero solo en el caso de que se demuestre la intención del sujeto pasivo en el momento de la adquisición de utilizar los bienes o los servicios en provecho de sus actividades sujetas posteriores.

- 13 *Con respecto a la tercera cuestión prejudicial*, la demandante estima que debe dilucidarse si, conforme a la Directiva 2006/112, un comprador sujeto pasivo que se compromete, por vía contractual, a incurrir en costes como los del caso de autos actuó como comisionista en relación con el vendedor de los bienes inmuebles en relación con los cuales fueron efectuadas las operaciones de inmatriculación en el registro de la propiedad.
- 14 *En lo concerniente a la cuarta cuestión prejudicial*, la demandante la considera pertinente desde el punto de vista del derecho de las partes a establecer por vía contractual quién —el comprador o el vendedor— estará obligado a soportar los costes generales de las operaciones administrativas en relación con los inmuebles que han sido entregados al comprador y con respecto a los cuales tiene un derecho de crédito a la transmisión futura del derecho de propiedad por parte del vendedor. Es necesario interpretar las disposiciones de la Directiva 2006/112 sobre el derecho a opción de las partes, en relación con el reconocimiento o no, en favor de esa persona, del derecho a la deducción del IVA respecto de las operaciones así efectuadas.
- 15 Por su parte, las demandadas consideran que el importe de 750 euros por hectárea constituye el valor del servicio prestado por la demandante en favor del vendedor a cambio de la entrega del terreno. Consideran que el precio de venta también incluye los 750 euros por hectárea, y que mediante la reducción del precio se ha realizado un intercambio de bienes y servicios, concretamente de los servicios de incorporación al catastro y de inmatriculación de los terrenos, [cuyos] gastos [fueron] soportados por la demandante a cambio de la entrega de los bienes inmuebles en condiciones legales. De este modo, los gastos efectuados por la demandante no lo fueron con vistas a las operaciones sujetas, sino en favor del vendedor. La demandante actuó como comisionista, siendo considerada, desde el punto de vista del IVA, como adquirente y revendedor de los servicios de incorporación al catastro y de intabulación en el registro de la propiedad.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 16 Teniendo en cuenta las opiniones divergentes de las partes, derivadas de la interpretación distinta de las disposiciones de la Directiva 2006/112 referentes al derecho de la demandante a la deducción del IVA correspondiente a los costes soportados por ella, como comprador sujeto pasivo, con motivo de la inmatriculación en el registro de la propiedad de terrenos con respecto a los cuales tiene un derecho de crédito consistente en la transmisión futura del derecho de

propiedad, el órgano jurisdiccional remitente observa que, en el marco de la controversia de que conoce, existen dificultades de interpretación de la mencionada Directiva.

- 17 El tribunal remitente alega que el Derecho de la Unión no regula de manera explícita el régimen jurídico de los costes correspondientes a las operaciones de inmatriculación de inmuebles en el registro de la propiedad. Ni la Directiva 2006/112 ni la jurisprudencia relativa a ella precisan si tales costes pueden calificarse como gastos relacionados con la inversión o como prestación de servicios en favor del vendedor.
- 18 Para resolver el litigio debe determinarse si las operaciones desarrolladas por la demandante pueden calificarse de «costes relacionados con la inversión», por los que el sujeto pasivo disfruta del derecho a la deducción del IVA. Ahora bien, de la interpretación de la Directiva 2006/112 y del análisis de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en asuntos similares no resulta en qué medida tales costes pueden calificarse como operaciones precursoras de la inversión, por las que el sujeto pasivo disfruta del derecho a la deducción del IVA. Aun cuando la calificación de esas operaciones incumbe exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional, con vistas a la aplicación correcta del Derecho de la Unión en la situación del caso de autos, el tribunal remitente considera necesario que el Tribunal de Justicia interprete las disposiciones de que se trata.

DOCUMENTO DE PRESENTACIÓN