

## Versión anonimizada

Traducción

C-374/19 – 1

Asunto C-374/19

### Petición de decisión prejudicial

**Fecha de presentación:**

13 de mayo de 2019

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

**Fecha de la resolución de remisión:**

27 de marzo de 2019

**Parte recurrente en casación:**

HF

**Parte recurrida en casación:**

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (Administración Tributaria de Bad Neuenahr-Ahrweiler)

---

[*omissis*]

**BUNDESFINANZHOF (TRIBUNAL SUPREMO DE LO TRIBUTARIO, ALEMANIA)**

[*omissis*]

### RESOLUCIÓN

En el litigio entre

HF, [*omissis*],

parte demandante y recurrente en casación,

[*omissis*]

y

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (Administración Tributaria de Bad Neuenahr-Ahrweiler)

parte demandada y recurrida en casación,

en relación con el impuesto sobre el volumen de negocios de los años 2009 a 2012,

la Sala Quinta

[*omissis*]

ha resuelto el 27 de marzo de 2019:

I. Plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

¿Un sujeto pasivo que haya fabricado un bien de inversión para su uso en operaciones gravadas con derecho a deducción del impuesto soportado (en este caso: construcción de un edificio para la explotación de una cafetería), debe regularizar la deducción del impuesto soportado con arreglo al artículo 185, apartado 1, y el artículo 187 de la Directiva IVA si cesa en la actividad que le confería el derecho a la deducción (en este caso: explotación de la cafetería) y el bien de inversión deja de utilizarse para la realización de las antedichas operaciones gravadas?

II. Suspender el procedimiento hasta que se pronuncie el Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Motivación

I.

La demandante y recurrente en casación (en lo sucesivo, «recurrente») es la cabecera en una unión de empresas que integra a una sociedad de responsabilidad limitada (SL) que explota una residencia geriátrica. En 2003, la SL construyó en un anexo una cafetería accesible para los visitantes a través de una entrada exterior y para las personas alojadas en la residencia a través del comedor de la residencia.

Inicialmente, la recurrente supuso que utilizaría la cafetería solo para operaciones gravadas. Según consta en una diligencia extendida por la parte recurrida en casación (Finanzamt; en lo sucesivo, «FA»), en actuaciones de comprobación, a la que hizo referencia el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario), en la cafetería no se llevaban registros separados, pues las personas alojadas en la residencia no acudían nunca a la cafetería, de acuerdo con las explicaciones de la recurrente. Aduce esta que la inmensa mayoría de los residentes tenía limitaciones físicas tan graves que desplazarse a la cafetería era algo inimaginable. Muy pocos residentes

reciben visitas de familiares, amigos y conocidos y estos permanecen en el comedor anexo recién construido, que también sirve como sala de estar y donde se sirve café y a veces también pasteles de forma gratuita. Se alega que en realidad la cafetería, como tal, estaba destinada únicamente a los clientes externos, para evitar, en la medida de lo posible, que tuvieran que sentarse al lado de un residente vestido con pantuflas y albornoz. Según la citada diligencia, se trataba de argumentos que la FA no pudo cuestionar en el marco de las actuaciones de comprobación especial del IVA. No obstante, para la FA, resultaba improbable que ningún residente en absoluto acudiera a la cafetería y utilizara los servicios de esta junto con sus visitas externas. En consecuencia, se acordó reconocer un porcentaje del 10 % de uso de la cafetería exento de IVA, lo cual condujo a una regularización con arreglo al artículo 15 *bis* de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStG») para los ejercicios a partir de 2003.

Tras realizar una inspección en las dependencias de la mercantil, la FA concluyó que, en los años 2009 a 2012 objeto de la controversia, esta ya no realizaba ventas en la cafetería [...]. Se afirma que en febrero de 2013 dicha actividad fue dada de baja. Esto dio lugar a una nueva regularización, conforme al artículo 15 *bis* de la UStG, dado que ya no existían ingresos por operaciones con derecho a deducción del impuesto soportado.

Ni el recurso administrativo ni el contencioso-administrativo interpuesto ante el Finanzgericht prosperaron. En su sentencia [*omissis*], dicho tribunal apreció que durante los años controvertidos había cesado la actividad. Consideró que, si bien el hecho de que los locales estuvieran vacíos no constituía una operación y no conllevaba una modificación de las circunstancias, había que atender al destino previsto. Entendió que este había cambiado, pues ya no existía el objetivo de realizar operaciones de restauración gravadas. La cafetería no estaba completamente desocupada, sino que había pasado a ser utilizada exclusivamente por los residentes en operaciones exentas del impuesto. Al haber cesado el uso por clientes externos, sujeto y no exento, habían cambiado ineludiblemente los porcentajes de utilización, de modo que la cafetería había pasado a una utilización por los residentes del 100 %. El Finanzgericht consideró que solo cabía hablar de un uso para operaciones exentas del impuesto.

La recurrente ha formulado recurso de casación contra la anterior resolución. Aduce que cuando un bien del patrimonio empresarial, que no puede ser objeto de un uso privado, deja de ser utilizado, no se produce una modificación de uso que conduzca a una regularización del impuesto soportado con arreglo al artículo 15 *bis* de la UStG. Alega que la cafetería es una inversión que no ha dado los réditos esperados y que se consideró el posible uso por la residencia geriátrica. Entiende que, por razones de neutralidad fiscal, una inversión fallida no debe dar lugar a una regularización del impuesto soportado. La cafetería es plenamente operativa y el uso por los residentes sigue estando limitado al 10 %, de modo que, según la recurrente, afirmar que dicho uso es mayor es negar la realidad. El acceso a la cafetería estuvo cerrado por razones de seguridad en los desplazamientos y de

prevención de accidentes. Sostiene la recurrente que el hecho de excluir una amortización parcial de la cafetería demuestra que sigue habiendo intención de utilizarla. La FA considera, por el contrario, que el uso ha cambiado, pues ha cesado la intención de realizar operaciones gravadas, de ahí que solo quepa hablar de un uso para operaciones exentas.

## II.

La Sala remite al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial transcrita en la parte dispositiva, relativa a la interpretación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva IVA»), y suspende el procedimiento hasta la decisión del Tribunal de Justicia.

### 1. Marco jurídico

#### a) Derecho de la Unión

El artículo 185, apartado 1, de la Directiva IVA establece:

«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.»

El artículo 187 de la Directiva IVA tiene el siguiente tenor:

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

No obstante, los Estados miembros podrán tomar como base en el momento de la regularización un período de cinco años naturales completos a partir del comienzo de la utilización del bien.

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

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

La regularización contemplada en el párrafo primero se efectuará en función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido, fabricado o, en su caso, utilizado por primera vez.»

#### b) Derecho nacional

El artículo 15 *bis*, apartado 1, de la UStG dispone que:

«Cuando las modificaciones de los elementos tomados en consideración para determinar el importe de las deducciones inicialmente practicadas se producen dentro de los cinco años desde la primera utilización de un bien de inversión que no sólo se ha utilizado una vez para efectuar operaciones, deberá practicarse una compensación, para cada año civil correspondiente a esas modificaciones, mediante una regularización de la deducción de las cuotas que gravaron los costes de adquisición y de producción. Por lo que respecta a los inmuebles, incluidos sus componentes esenciales, en caso de regularizaciones a las que resulten aplicables las disposiciones de Derecho civil en materia de inmuebles y en caso de construcciones sobre suelo ajeno será de aplicación un plazo de diez años en lugar del plazo de cinco años.»

## **2. Sobre la cuestión prejudicial**

### **a) Inversión estéril por causas ajenas a la voluntad del empresario**

Es necesario que se aclare y, en opinión de la Sala, que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre si el hecho de que una inversión resulte estéril por causas ajenas a la voluntad del contribuyente y ello conduzca a que se ponga fin a su utilización, tiene por efecto modificar los elementos que se tomaron en consideración cuando se determinó la cuantía de la deducción de las cuotas soportadas (artículo 185, apartado 1, de la Directiva IVA).

a.1) La deducción del impuesto soportado libera completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. De este modo se garantiza 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 sujetas al IVA (sentencias del Tribunal de Justicia de 15 de diciembre de 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, apartado 51, y de 28 de febrero de 2018, *Imofloresmira – Inwestimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, apartado 38).

a.2) El derecho a deducción seguirá existiendo 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 (sentencias del Tribunal de Justicia de 29 de febrero de 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, apartado 20; de 15 de enero de 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, EU:C:1998:1, apartados 19 y 20, e *Imofloresmira – Inwestimentos Imobiliários*, EU:C:2018:134, apartados 40 y 42). En caso contrario se producirían diferencias arbitrarias que contravendrían el principio de neutralidad al depender la aceptación definitiva de las deducciones de si las inversiones culminan en operaciones gravadas (sentencias del Tribunal de Justicia de 29 de febrero de 1996, *INZO*, EU:C:1996:67, apartado 22, y de 28 de febrero de 2018, *Imofloresmira – Inwestimentos Imobiliários*, EU:C:2018:134, apartado

43). Por consiguiente, el principio de neutralidad fiscal se opone a hacer depender la aceptación definitiva de las deducciones de IVA de los resultados de la actividad económica ejercida por el sujeto pasivo, pues esto crea, respecto del tratamiento fiscal de actividades de inversión inmobiliaria idénticas, diferencias injustificadas entre empresas con el mismo perfil y que ejercen la misma actividad (sentencia de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira – Inwestiments Imobiliários, EU:C:2018:134, apartado 44).

**b) Equiparación de una falta de uso sin un fin previsto y una falta de uso con existencia de un fin previsto de uso para operaciones gravadas**

La falta de utilización, ajena a la voluntad del empresario, sin un fin ulterior previsto puede ser equiparable a una falta de uso no obstante la existencia de un fin previsto de uso para operaciones gravadas, como sucedía en el asunto Imofloresmira – Inwestiments Imobiliários (EU:C:2018:134).

Si el empresario ha fabricado un bien de inversión con la intención de darle un uso que confiere el derecho a deducir el impuesto soportado y no puede seguir realizando la actividad con el fin previsto debido a que, por causas ajenas a su voluntad, la inversión no produce el rédito esperado, la ausencia resultante de todo uso y de toda intención de uso no tendría como efecto una modificación de las circunstancias que conduzca a una regularización del impuesto soportado.

**3. Sobre la pertinencia de la cuestión prejudicial**

Según las apreciaciones del Finanzgericht, vinculantes para esta Sala, el cese en la explotación de la cafetería ya verificado en los años controvertidos vino determinado por la falta de rentabilidad económica, es decir, por la esterilidad de la inversión de la recurrente, lo cual no constituye *per se* una modificación de las circunstancias.

El cese en la explotación de la cafetería no dio lugar a un uso exclusivamente exento por parte de los residentes, pues el porcentaje que representaba dicho uso exento no varió. Por el contrario, este uso permaneció inalterado si atendemos a las circunstancias que, según la diligencia de inspección a que hace referencia el Finanzgericht, dieron lugar a que se apreciara un uso exento y otro no exento simultáneos. El uso para las operaciones gravadas de la cafetería cesó sin más, sin que ello produjera un volumen de uso mayor por parte de los residentes. Por tanto, paralelamente al uso inalterado por tales residentes, existía una explotación inactiva en unos locales que dejaron de ser utilizados con el fin previsto, en lugar de la actividad de cafetería ejercida anteriormente. Interpretar tal falta de uso en el sentido de que únicamente se realizan operaciones exentas del impuesto podría incurrir en error de Derecho.

No concurren otras circunstancias que pudieran dar lugar a una regularización del impuesto soportado. [Consideraciones adicionales sobre este punto, relativas al Derecho nacional]

[*omissis*] [*omissis*]

#### **4. Sobre el fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial**

La petición de decisión prejudicial se basa en el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea.

[Cuestiones de Derecho procesal]

[*omissis*]

DOCUMENTO DE TRABAJO