

Asunto C-243/23 [Drebers] ¹**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:**

18 de abril de 2023

Órgano jurisdiccional remitente:

Hof van Beroep te Gent (Tribunal de Apelación de Gante, Bélgica)

Fecha de la resolución de remisión:

28 de junio de 2022

Parte demandante:

Belgische Staat / Federale Overheidsdienst Financiën (Estado Belga / Servicio Público Federal Tributario)

Parte demandada:

L BV

Objeto del procedimiento principal

El litigio principal versa sobre la cuestión de si L BV tiene derecho a la deducción del IVA por determinadas obras de reforma en un edificio utilizado parcialmente para fines profesionales.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

La presente petición, planteada al amparo del artículo 267 TFUE, versa sobre la cuestión de si los artículos 187 y 189 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 del IVA»), se oponen a una normativa como la controvertida en el procedimiento principal [a saber, el artículo 48 TFUE,

¹ La denominación del presente asunto es ficticia. No se corresponde con el nombre de ninguna parte en el procedimiento.

apartado 2, y el artículo 49 del Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Código del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Código del IVA»)], en relación con el artículo 9 del Koninklijke Besluit nr. 3 (Real Decreto n.º 3), según la cual el período de regularización ampliado de 15 años en caso de reforma de un edificio ya existente solo se aplicará si, tras la realización de las obras, se está en presencia de un «edificio nuevo» en el sentido del artículo 12 de la Directiva del IVA, a pesar de que la vida útil de un edificio renovado de forma sustancial —que, no obstante, sobre la base de criterios administrativos de Derecho interno, no cabe calificar de «edificio nuevo»— es idéntica a la vida útil de un edificio nuevo, que es considerablemente superior al período de 5 años contemplado en el artículo 187 de la Directiva del IVA, y si el citado artículo 187 tiene efecto directo.

Cuestiones prejudiciales

¿Se oponen los artículos 187 y 189 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a una normativa como la controvertida en el asunto principal [es decir, los artículos 48, apartado 2, y 49 del Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Código del impuesto sobre el valor añadido), en relación con el artículo 9 del Koninklijke 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 deducciones a efectos de la aplicación del impuesto sobre el valor añadido)], en virtud de la cual el plazo de regularización ampliado (de 15 años) en caso de renovación de un edificio existente solo se aplicará si, tras la ejecución de las obras, sobre la base de los criterios de Derecho interno, existe un «edificio nuevo» en el sentido del artículo 12 de dicha Directiva, a pesar de que la vida útil de un edificio renovado de forma sustancial (que, no obstante, sobre la base de criterios administrativos de Derecho interno, no puede calificarse de «edificio nuevo» en el sentido del citado artículo 12) es igual a la vida útil de un edificio nuevo, que es considerablemente superior al período de 5 años contemplado en el citado artículo 187, como se manifiesta, en particular, en el hecho de que las obras realizadas se amortizan durante un período de 33 años, que es también el período de amortización de los edificios nuevos?

¿Tiene efecto directo el artículo 187 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, de suerte que puede invocar la aplicación del período de regularización de 15 años un sujeto pasivo que ha realizado obras en un edificio, sin que dichas obras den lugar a que el edificio reformado sea calificado, sobre la base de criterios de Derecho interno, de «edificio nuevo» en el sentido del artículo 12 de la citada Directiva, cuando dichas obras tienen una vida útil igual a la vida útil de tales edificios nuevos, a los que sí se aplica el período de regularización de 15 años?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Artículos 12, 187 y 189 de la Directiva del IVA / artículo 4 TUE, apartado 3

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Artículo 1, apartado 9, párrafo primero, número 1, artículo 48, apartado 2, y artículo 49 del Código del IVA / artículo 9 del Real Decreto n.º 3

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 L BV es una sociedad en la que se ejerce la abogacía. Desde hace varios años posee un inmueble que utiliza en parte para fines privados y en parte para los fines de su actividad económica.
- 2 De 2007 a 2015, se llevaron a cabo en dicho inmueble obras de construcción de gran envergadura: en una primera fase, que se prolongó hasta julio de 2010, se realizaron obras en las tres secciones traseras (el edificio intermedio, el anexo acristalado y el hueco del ascensor), así como en el propio edificio principal. En la segunda fase, entre otros trabajos, se prosiguió con las obras en las tres secciones traseras y se hizo necesario realizar de nuevo diversas obras, y en la tercera fase finalizaron los trabajos en el edificio principal. Tras las obras, el valor de venta del edificio se estimó en 2 750 000 euros, del cual se suponía que un 40 % se destinaba a residencia privada y un 60 % a uso profesional.
- 3 En enero de 2014, se suprimió la exención del IVA para las actividades económicas de la profesión de abogado, de suerte que L BV está registrada desde entonces como sujeto pasivo a efectos del IVA.
- 4 Desde agosto de 2015, la Algemene Administratie van de Bijzondere Belastinginspectie (Administración General de la Inspección Especial de Hacienda) realizó una inspección tributaria no anunciada en el domicilio social de L BV, que abarcó el período comprendido entre el 1 de enero de 2014 y el 30 de septiembre de 2015. Tras esta inspección, el Federale Overheidsdienst Financiën (Servicio Público Federal Tributario) concluyó que, en dicho período, L BV había cometido varias infracciones de la normativa en materia de IVA.

En el acta definitiva del Servicio Público Federal Tributario de 21 de septiembre de 2017, se estimó que la deuda en concepto de IVA ascendía a 163 756,24 euros y dicho Servicio imputó a L BV una aplicación incorrecta del plazo de regularización. L BV tomó como referencia, a efectos del coste de las citadas obras en el bien inmueble, un período de regularización de 15 años, mientras que el Servicio Público Federal Tributario consideró que no se trataba de obras de construcción de un edificio, por lo que el plazo de regularización quedaba limitado a 5 años.

- 5 En octubre de 2017, se notificó a L BV un requerimiento de pago, en particular, por un importe de 163 756,24 euros en concepto de IVA y sanciones tributarias por importe de 16 375,63 euros en razón de la deducción indebida del IVA.
- 6 En octubre de 2018, L BV interpuso recurso contra estos actos administrativos ante el rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Tribunal de Primera Instancia de Flandes Oriental, sección de Gante). Mediante sentencia de 10 de marzo de 2020, este órgano jurisdiccional declaró admisible el recurso y parcialmente fundado.
- 7 En junio de 2020, el Servicio Público Federal Tributario interpuso recurso de apelación contra esta sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente. El Servicio Público Federal Tributario solicita a este último tribunal, en particular, que declare que el artículo 9, apartado 1, párrafo primero, del Real Decreto n.º 3 es aplicable y que, por tanto, el período de regularización asciende a 5 años a efectos del IVA recaudado sobre los activos de explotación y que se condene a la demandada al pago de los importes reclamados. L BV, que interpuso recurso de apelación incidental, solicita en particular que se declare infundado el recurso de apelación interpuesto por Servicio Público Federal Tributario.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 8 El Servicio Público Federal Tributario no aceptó el período de regularización de 15 años porque las obras realizadas en el inmueble no dieron lugar a la «construcción de un edificio», sino únicamente a la mejora y la renovación del edificio ya existente. Las disposiciones legales y reglamentarias no permiten, pues, que se aplique a los hechos del asunto el período de regularización de 15 años.
- 9 L BV rechaza que existan motivos para aplicar únicamente el período de regularización de 5 años. A su juicio, la normativa belga no se coherente con la Directiva del IVA ni con la idea que informa a la misma, según la cual la regularización del IVA puede quedar sujeta a un período más largo cuando se trata de bienes inmuebles que generalmente se utilizan y amortizan a lo largo de un período más largo y tienen una vida útil (significativamente) más larga.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 10 El período de regularización aplicable a los bienes de inversión asciende, en principio, de conformidad con el artículo 187, apartado 1, párrafos primero y segundo, de la Directiva del IVA, a 5 años. Sin embargo, en virtud del artículo 187, apartado 1, párrafo tercero, respecto a los «bienes inmuebles de inversión», los Estados miembros podrán prolongar el período de regularización hasta 20 años. En virtud del artículo 189 de la Directiva del IVA, los Estados miembros podrán, en particular, definir la noción de «bienes de inversión» y precisar cuál es la cuantía del IVA que ha de tomarse en consideración para la regularización. Este

artículo dispone además que los Estados miembros podrán «tomar todas las medidas que sean útiles para evitar que las regularizaciones procuren alguna ventaja injustificada», lo cual implica que la Directiva del IVA atribuye a los Estados miembros una cierta facultad de apreciación.

L BV sostiene fundadamente que esta competencia no tiene carácter absoluto y que los Estados miembros no deben ir más allá de los límites de su libertad de apreciación, lo cual implica que deberán respetar los términos utilizados en la Directiva del IVA.

- 11 De conformidad con el artículo 4 TUE, apartado 3, los Estados miembros adoptarán todas las medidas apropiadas para asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas de los Tratados y se abstendrán de toda medida que pueda poner en peligro la consecución de los objetivos de la Unión.
- 12 Además, los Estados miembros deberán ejercer su competencia teniendo en cuenta los objetivos de la Directiva del IVA, así como el principio de neutralidad fiscal inherente al régimen del IVA de la Unión. Ha de seguirse la tesis de L BV según la cual con ello se hace referencia al principio de neutralidad en cuanto expresión específica del principio de igualdad, en cuya virtud los bienes y servicios similares que, en razón de ello, compiten entre sí, deben recibir el mismo trato a efectos de la aplicación del IVA, y que un sujeto pasivo podrá invocar la Directiva del IVA para oponerse a una normativa nacional que resulte contraria a esta Directiva y a los principios que la informan.
- 13 El legislador belga ha establecido las normas en materia de regularización en relación con bienes inmuebles y otros activos empresariales, entre otros, en el artículo 1, apartado 9, párrafo primero, punto 1, el artículo 48, apartado 2, y el artículo 49 del Código del IVA, así como en el Real Decreto n.º 3.

En su sentencia de 30 de abril de 2021, el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación) dedujo de estas disposiciones que los actos que tienen por objeto o contribuyen a la transformación o mejora de un edificio o de una parte del mismo estarán sujetos a un período de regularización de 5 años, mientras que los actos que tienen por objeto o contribuyen a la construcción de un edificio o de una parte del mismo estarán sujetos al período de regularización de 15 años.

Asimismo, el Minister van Financiën (Ministro de Hacienda) confirmó, en respuesta a una pregunta parlamentaria de mayo de 2017, que en los supuestos de transformación o mejora de un edificio el período de regularización ascenderá en principio a 5 años, a no ser que las obras realizadas tengan un alcance tal que de hecho se haya creado un nuevo edificio.

De conformidad con el Derecho belga, pues, en caso de reforma de un edificio ya existente, se aplicará el período de regularización de 15 años en relación con el IVA que grava tales obras si, tras la ejecución de las mismas, se está en presencia de un «edificio nuevo» a efectos del IVA.

- 14 L BV alega acertadamente que, de conformidad con la normativa belga, el período de regularización ampliado de 15 años no es aplicable a obras de gran alcance en edificios cuando estos no tengan la consideración de «edificio nuevo» a efectos del IVA, aunque, en virtud de las obras realizadas, tengan una vida útil tan larga como los edificios de nueva construcción —lo cual se pondrá de manifiesto, en particular, en el período de amortización aplicado a dichas obras, que será idéntico al de los edificios de nueva construcción, con independencia de la naturaleza y la relevancia de las obras realizadas para la continuidad del edificio en cuanto medio de producción económico—.
- 15 L BV sostiene que el artículo 9 del Real Decreto n.º 3, al transponer al Derecho interno el concepto de «bienes inmuebles de inversión» contemplado en la Directiva del IVA de un modo tan estricto (al aplicar el período de regularización de 15 años únicamente a las obras que dan lugar a un edificio que puede venderse con aplicación del IVA, sin aplicar el mismo período a las obras que dan lugar a que un edificio, de resultas de tales obras, tenga una vida útil similar a la de un edificio nuevo, por el mero motivo de que el edificio reformado, en opinión del Servicio Público Federal Tributario, no podrá venderse con IVA), infringe la Directiva del IVA, y que el Rey ejerció las competencias atribuidas en el artículo 48, apartado 2, del Código del IVA de un modo no conforme con dicha Directiva.
- 16 L BV aduce que, en primer lugar, ha de hacerse constar que ni el artículo 187 ni el artículo 189 de la Directiva del IVA hacen referencia en modo alguno a «edificios nuevos» ni tampoco al artículo 12 de la Directiva del IVA, que establece lo que, en el marco de la normativa del IVA, ha de considerarse como «edificio nuevo» que puede ser transmitido con aplicación del IVA.
- 17 En cambio, a juicio de L BV, el concepto de «bien de inversión» hace inequívocamente referencia a bienes que se utilizan y, por regla general, se amortizan durante un período de tiempo más largo. En su opinión, por «bienes inmuebles de inversión» deberán entenderse los bienes inmuebles que tienen una vida útil (considerablemente) más larga que el período ordinario de regularización de 5 años, lo cual se desprende, en particular, del hecho de que se amortizan a lo largo de un período mucho más largo.
- Para que las obras realizadas en un bien inmueble tengan la consideración de bien inmueble de inversión en el sentido de la Directiva del IVA, habrá de atenderse, en opinión de L BV, a la vida útil del bien inmueble como consecuencia de las obras o reformas realizadas en el mismo, y no a la fecha de primera ocupación del mismo. Considera esto lógico porque mediante el período de regularización se pretende controlar y corregir las deducciones relativas a la fabricación o creación de un medio de producción.
- 18 L BV invoca el principio de neutralidad fiscal, que, a su juicio, exige que todos los bienes inmuebles de inversión que tengan una vida útil igual o similar tengan un mismo trato a efectos del IVA, lo cual implica que estarán sujetos al mismo plazo de regularización a efectos del impuesto. Alega que cuando los edificios, como

ocurre en el presente asunto, son objeto de una reforma profunda y, de resultas de la misma, tienen la misma vida útil que los edificios nuevos, como demuestra el hecho de que las obras se amortizan a lo largo de un período de 33 años, son comparables a los edificios nuevos en cuanto medios de producción creados como consecuencia de las obras y deben recibir el mismo trato a efectos del IVA.

- 19 A juicio del órgano jurisdiccional remitente, dado que L BV le solicita que interprete la Directiva de un modo distinto de lo que permiten las disposiciones legales y reglamentarias belgas, y que existen dudas razonables sobre la conformidad del Derecho belga con el Derecho de la Unión, procede plantear cuestiones prejudiciales a este respecto al Tribunal de Justicia.

DOCUMENTO DE TRABAJO