

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 19 de diciembre de 2019 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Hecho imponible — Deducción del impuesto soportado — Adquisición de bienes inmuebles no inmatriculados registralmente — Asunción por el comprador de los costes de inmatriculación registral — Contrato con sociedades terceras especializadas — Mediación en una prestación de servicios o gastos de inversión efectuados para las necesidades de una empresa»

UNIÓN EUROPEA. IMPUESTO SOBRE EL VALOR AÑADIDO. Deducción del IVA soportado. Operaciones precursoras de la inversión: asunción por el comprador de los costes de inmatriculación registral de los inmuebles que va a adquirir para su posterior explotación empresarial. La mera existencia de una cláusula contractual de dicha naturaleza en una promesa sinalagmática de venta no es determinante a la hora de saber si el futuro comprador tiene derecho a deducir el IVA que grava el pago de los gastos derivados de la inmatriculación registral. Interpretación del art. 28 de la Directiva 2006/112. A los efectos del citado precepto la mediación de terceros (también sujetos pasivos y contratados por el futuro comprador) en la cumplimentación de los trámites necesarios para la inmatriculación registral de los inmuebles se considerará realizada personalmente para el futuro vendedor aun cuando las partes del contrato hubieran acordado que en el precio de venta de esos inmuebles no se incluya el valor de las operaciones efectuadas para su incorporación al catastro.

El TJUE resuelve petición de decisión prejudicial interpretando de los artículos 24, 28, 167 y 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

En el asunto C-707/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunalul Timiș (Tribunal de Distrito de Timiș, Rumanía), mediante resolución de 30 de octubre de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de noviembre de 2018, en el procedimiento seguido entre

Amărăști Land Investment SRL, por una parte,

y

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara y

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș, por otra,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por la Sra. L. S. Rossi, Presidenta de Sala, y los Sres. J. Malenovský (Ponente) y F. Biltgen, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Hogan;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno rumano, por el Sr. C.-R. Canțăr y las Sras. R. I. Hațieganu y L. Lițu, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. A. Biolan, 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;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 24, 28, 167 y 168 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 solicitud se presentó en el contexto de un litigio seguido entre Amărăști Land Investment SRL, por una parte, y la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (Dirección General Regional de Hacienda de Timișoara, Rumanía) y la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Timiș (Administración Provincial de Hacienda de Timiș, Rumanía), por otra, en relación con el derecho a la devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que grava las transacciones mediante las que Amărăști Land Investment cumplimentó, a sus expensas, los trámites necesarios para la inmatriculación registral (en lo sucesivo, «registral») de unos terrenos que tenía previsto adquirir.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 A tenor del artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA:
«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:
[...]
c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».
- 4 El artículo 24, apartado 1, de la Directiva establece lo siguiente:
«Serán consideradas “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.»
- 5 El artículo 28 de la misma Directiva es del siguiente tenor:

«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.»

6 El artículo 167 de esta Directiva dispone lo siguiente:

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

7 El artículo 168 de la Directiva del IVA, que figura en su título X («Deducciones»), presenta la siguiente redacción:

«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:

1. 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;

[...]»

Derecho rumano

Ley 227/2015

8 A tenor del artículo 297, apartado 4, de la Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Ley 227/2015, del Código Tributario):

«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;

[...]»

9 El artículo 271, apartado 2, de la citada Ley 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.»

Código Civil

10 El artículo 885, apartado 1, de la Legea nr. 287/2009 privind Codul civil al României (Ley 287/2009, del Código Civil rumano) (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 505, de 15 de julio de 2011; en lo sucesivo, «Código Civil»), es del siguiente tenor:

«Salvo disposición en contrario de la ley, los derechos reales sobre bienes inmuebles inscritos en el registro de la propiedad se adquirirán, entre las partes y frente a terceros, únicamente por inscripción en el registro de la propiedad, sobre la base de la escritura o hecho que justificara la inscripción.»

11 El artículo 886 del Código Civil rumano dispone lo siguiente:

«La modificación de un derecho real inmobiliario se realizará de acuerdo con las normas que regulan la adquisición o extinción de los derechos reales, salvo que la ley disponga otra cosa.»

12 A tenor del artículo 888 del mismo Código:

«La inscripción en el registro de la propiedad se hará sobre la base de un documento notarial, de una resolución judicial irrecurrible, de un certificado sucesorio o de otro documento expedido por autoridad administrativa en los casos en que la ley así lo disponga.»

13 Según el artículo 893 del Código Civil rumano:

«La inscripción de un derecho real solo se hará:

1. En perjuicio de la persona que en la fecha de registro de la solicitud esté inscrita como titular del derecho respecto del que se efectuará el asiento;

[...]»

14 El artículo 1244 del Código Civil rumano establece lo siguiente:

«Salvo en los casos previstos por la ley, los acuerdos que transmitan o constituyan derechos reales cuya inscripción en el registro de la propiedad sea obligatoria se celebrarán por escrito y en forma auténtica, bajo pena de nulidad absoluta.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15 Amărăști Land Investment se constituyó durante 2014 para llevar a cabo actividades agrícolas y, para ello, la sociedad adquirió terrenos.

16 El proceso de adquisición de esos terrenos se desarrolló en dos etapas. En primer lugar, se cerró una promesa sinalagmática de venta entre la persona que prometía vender terrenos y Amărăști Land Investment, por la que esta adquirió un derecho de crédito relativo a la propiedad de dichos terrenos. En segundo lugar, una vez cumplimentadas las formalidades administrativas exigidas por ley para la celebración del contrato de compraventa de los terrenos, los interesados procedieron a su firma.

17 A este respecto, según precisa el órgano jurisdiccional remitente, el Derecho rumano exige que los contratos de compraventa de inmuebles, como son los terrenos controvertidos en el litigio principal, adopten la forma de documento auténtico y que, para que ello sea posible, los terrenos de que se trate estén inmatriculados registralmente y el vendedor esté inscrito como propietario, lo que no ocurría en el caso de dichos terrenos.

18 En el marco de sus inversiones inmobiliarias y con el fin de cumplimentar las formalidades administrativas que era preciso realizar antes de la celebración del contrato de compraventa de los terrenos, Amărăști Land Investment contrató, a sus expensas, los servicios de terceros, a saber, concretamente abogados, notarios y sociedades especializadas en cuestiones catastrales y topográficas. En particular, para la inmatriculación registral de los terrenos, recurrió a los servicios de una empresa dedicada a la incorporación de inmuebles al catastro.

- 19 Las promesas de venta de los terrenos en cuestión contenían una cláusula en virtud de la cual la parte que hacía dichas promesas daba su aceptación para que Amărăști Land Investment efectuara, a su propia costa, todas las operaciones de recogida de documentos, preparación de expedientes, legalización y registro de documentos, incorporación de inmuebles al catastro e inmatriculación registral. Además, esa misma parte declaraba ser consciente de que todos los procedimientos de inmatriculación efectuados por Amărăști Land Investment eran absolutamente necesarios para que el contrato de compraventa se celebrara en forma auténtica.
- 20 Los costes de inmatriculación registral de los terrenos, que las partes del contrato estimaron de mutuo acuerdo en 750 euros por hectárea, no se le facturaron al vendedor. Las promesas de venta también estipulaban que en el momento de su celebración Amărăști Land Investment pagaba al vendedor el precio total de los terrenos, en el que no se incluía el valor de las operaciones de incorporación de los inmuebles al catastro.
- 21 Las promesas de venta incluían también una cláusula en virtud de la cual, en caso de que el vendedor no cumpliera su obligación de celebrar el contrato de compraventa en el plazo establecido por causa que le fuera imputable, o cualquier otra causa, salvo las imputables a Amărăști Land Investment, el vendedor estaría obligado a pagar a dicha sociedad los gastos realizados para la inmatriculación registral de los terrenos, más daños y perjuicios por un importe de 2 000 euros por hectárea.
- 22 Tras la adquisición de los terrenos, y concretamente el 23 de enero de 2017, Amărăști Land Investment presentó una solicitud de devolución del IVA por un importe de 73 828 lei rumanos (RON) (aproximadamente 15 456 euros), que fue estimada por la Administración tributaria.
- 23 Sin embargo, dicha Administración giró una liquidación complementaria de IVA de 41 911 RON (aproximadamente 8 772 euros), basándose en que el importe de 750 euros por hectárea mencionado en el apartado 20 de la presente sentencia representaba el valor del servicio, prestado por Amărăști Land Investment a los vendedores, de inmatriculación registral de los terrenos en cuestión y de celebración en forma auténtica de los contratos de compraventa a cambio de la entrega de dichos terrenos. A ese respecto, la Administración alegaba que, a cambio de los terrenos, Amărăști Land Investment por un lado había pagado un precio y por otro había prestado a los vendedores un servicio cuyo coste debía obligatoriamente recaer sobre estos.
- 24 Amărăști Land Investment presentó una reclamación contra la liquidación complementaria del IVA, que fue desestimada por la Administración tributaria basándose en que dicha sociedad había prestado los servicios en cuestión en su propio nombre pero por cuenta de los vendedores, y sin facturar el valor correspondiente a los beneficiarios ni recibir IVA por dicha prestación de servicios.
- 25 Ante el órgano jurisdiccional remitente Amărăști Land Investment sostiene que los costes que soportó y que se estimaron en 750 euros por hectárea son costes vinculados a la inversión, en que se incurrió para las necesidades de las operaciones gravadas, y por los que tiene derecho a deducir el IVA.
- 26 Alega, además, que el importe de los costes de inmatriculación registral de los terrenos controvertidos en el litigio principal se fijó en 750 euros por hectárea para facilitar la estimación de los daños que podrían habersele irrogado si los vendedores no hubieran cumplido su obligación de celebrar en forma auténtica los contratos de compraventa de los terrenos. Amărăști Land Investment precisa que, en la práctica, ese importe, que

variaba de una operación a otra, también podía ser más de 750 euros o menos de 750 euros.

27 Al considerar que el litigio de que conoce requiere de la interpretación de disposiciones del Derecho de la Unión, el Tribunalul Timiș (Tribunal de Distrito de Timiș, Rumanía) acordó suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

- «1) ¿Procede interpretar la [Directiva del IVA], 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 del IVA], en particular su artículo 167 y su artículo 168, letra a), en el sentido de que los gastos 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 del IVA], en particular sus artículos 24, 28, 167 y su artículo 168, letra a), en el sentido de que los gastos 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 del IVA], 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la cuarta cuestión prejudicial

28 Mediante su cuarta cuestión, a la que debe darse respuesta en primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva del IVA debe interpretarse

en el sentido de que se opone a que las partes de una operación cuyo objeto sea la transmisión de la propiedad de un inmueble convengan que el futuro comprador (en lo sucesivo, «comprador») soporte la totalidad o una parte de los gastos relativos a las formalidades administrativas relacionadas con dicha operación, en particular los vinculados con la inmatriculación registral de dicho inmueble, y, por consiguiente, se opone a que se conceda a dicho comprador el derecho a la deducción del IVA.

- 29 A este respecto, procede observar que la Directiva del IVA no contiene ninguna disposición que restrinja la libertad de que en principio disponen las partes de una operación de compraventa de inmuebles, como la controvertida en el litigio principal, para determinar contractualmente cuál de ellas soportará el coste de las formalidades administrativas correspondientes a dicha operación.
- 30 Además, ha de señalarse que, como se indica en la resolución de remisión, la normativa nacional controvertida en el litigio principal exige que se inmatriculen registralmente los inmuebles cuya compraventa se pretenda realizar y que el vendedor esté inscrito registralmente como propietario de dichos inmuebles, bajo pena de nulidad del contrato de compraventa.
- 31 Ahora bien, la inmatriculación registral de tales inmuebles y la inscripción registral de los propietarios escapan a la autonomía de la voluntad de las partes de las compraventas de inmuebles, pues son reflejo de la obligación legal que recae sobre el vendedor.
- 32 Así pues, la inclusión de una cláusula contractual, como la controvertida en el litigio principal, para que el comprador de un inmueble soporte los costes correspondientes a la inmatriculación registral del inmueble y a la inscripción registral de su propietario no puede pasar por alto la naturaleza legal de la obligación que recae sobre el futuro vendedor (en lo sucesivo, «vendedor»), en la que se encuentra el origen de dichos costes, ni sustituir esa obligación.
- 33 Por tanto, la mera existencia de tal cláusula en una promesa sinalagmática de venta de inmueble no es determinante a la hora de saber si el comprador tiene derecho a deducir el IVA que grave el pago de los gastos derivados de la inmatriculación registral de los inmuebles en cuestión.
- 34 Habida cuenta del conjunto de razonamientos anteriores, procede responder a la cuarta cuestión que la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que las partes de una operación cuyo objeto sea la transmisión de la propiedad de inmuebles acuerden una cláusula por la que el comprador soporte la totalidad o una parte de los gastos relativos a las formalidades administrativas relacionadas con dicha operación, en particular los referidos a la inmatriculación registral de los inmuebles. Sin embargo, la mera existencia de tal cláusula en una promesa sinalagmática de venta de inmueble no es determinante a la hora de saber si el comprador tiene derecho a deducir el IVA que grava el pago de los gastos derivados de la inmatriculación registral de los inmuebles en cuestión.

Sobre las cuestiones prejudiciales primera y tercera

- 35 Mediante sus cuestiones primera y tercera, que deben examinarse conjuntamente y en segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva del IVA, y en particular su artículo 28, deben interpretarse en el sentido de que, en el marco de una promesa sinalagmática de venta de inmuebles no inmatriculados registralmente, el comprador sujeto pasivo que, tal como se había comprometido

contractualmente con el vendedor a hacer, cumplimenta los trámites necesarios para la inmatriculación registral de los inmuebles en cuestión, contratando para ello los servicios de terceros que también son sujetos pasivos, se considerará, a los efectos de dicho artículo 28, que ha realizado personalmente para el vendedor los servicios de que se trate, aun cuando las partes del contrato hubieran acordado que en el precio de venta de esos inmuebles no se incluya el valor de las operaciones efectuadas para su incorporación al catastro.

- 36 A este respecto, es importante señalar que el artículo 28 de la Directiva del IVA establece 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.
- 37 Así pues, esta disposición crea la ficción jurídica de dos prestaciones de servicios idénticas realizadas consecutivamente, en la que se considera que el operador que actúa como intermediario en una prestación de servicios y que es el comisionista recibió en un primer momento los servicios en cuestión por parte de proveedores especializados, antes de prestar en un segundo momento esos servicios al operador por cuenta del que actúa (sentencia de 4 de mayo de 2017, Comisión/Luxemburgo, C-274/15, EU:C:2017:333, apartado 86).
- 38 Habida cuenta de lo anterior, y dado que el artículo 28 de la Directiva 2006/112 pertenece a su título IV, cuya rúbrica es «Hecho imponible», procede considerar que, si la prestación de servicios en la que actúa como intermediario el operador está sujeta al IVA, la relación jurídica entre dicho operador y el operador por cuenta del cual actúa también debe estar sujeta al IVA (véase, en ese sentido, la sentencia de 4 de mayo de 2017, Comisión/Luxemburgo, C-274/15, EU:C:2017:333, apartado 87).
- 39 En primer lugar, en el litigio principal ha quedado acreditado que, al celebrar un contrato con terceros que son sujetos pasivos con el fin de cumplimentar los trámites necesarios para la inmatriculación registral de los inmuebles en cuestión, Amărăști Land Investment actuó en nombre propio.
- 40 En segundo lugar, por lo que se refiere a si en ese contexto Amărăști Land Investment actuó por cuenta del vendedor de dichos inmuebles, ha de recordarse que, como se indica en el apartado 31 de la presente sentencia, la obligación de proceder a la inmatriculación registral de un inmueble refleja la obligación legal que corresponde al vendedor, quien debe quedar inscrito registralmente como propietario de ese mismo inmueble.
- 41 De ello se deduce que si, en virtud de un contrato celebrado con el vendedor del inmueble el comprador cumplimenta, a su propia costa, los trámites necesarios para la inmatriculación registral del inmueble y para la inscripción registral de su propietario con el fin de cumplir la obligación legal que recae sobre este, debe considerarse, a efectos del artículo 28 de la Directiva del IVA, que dichos trámites se efectuaron por cuenta de terceros.
- 42 En tercer lugar, dado que el tenor del artículo 28 de la Directiva del IVA no prevé la condición de que la intermediación en la prestación de servicios sea de carácter onerosa, es irrelevante, para la aplicación de dicho artículo, que el comprador no facturara al vendedor los costes de inmatriculación registral del inmueble en cuestión y que, por ello, en el precio de compraventa del inmueble no se haya incluido el valor de las operaciones de su incorporación al catastro.

- 43 Habida cuenta de los razonamientos anteriores, procede responder a las cuestiones primera y tercera que la Directiva del IVA, y en particular su artículo 28, deben interpretarse en el sentido de que, en el marco de una promesa sinalagmática de venta de inmuebles no inmatriculados registralmente, el comprador sujeto pasivo que, tal como se había comprometido contractualmente con el vendedor a hacer, cumplimenta los trámites necesarios para la inmatriculación registral de los inmuebles en cuestión, contratando para ello los servicios de terceros que también son sujetos pasivos, se considerará, a los efectos de dicho artículo 28, que ha realizado personalmente para el vendedor los servicios de que se trate, aun cuando las partes del contrato hubieran acordado que en el precio de venta de esos inmuebles no se incluya el valor de las operaciones efectuadas para su incorporación al catastro.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

- 44 Mediante su segunda cuestión el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva del IVA, y en particular sus artículos 167 y 168, letra a), deben interpretarse en el sentido de que los gastos que haya efectuado una sociedad creada para ejercer actividades agrícolas, que al objeto de lograr la inmatriculación registral de los terrenos que adquiere contrata los servicios de terceros que son sujetos pasivos, pueden calificarse de gastos de inversión para las necesidades de la actividad económica que tiene intención de iniciar.
- 45 Se desprende de la petición de decisión prejudicial y del propio tenor de la primera cuestión que la segunda cuestión se planteó para el supuesto de que no se considerara, a los efectos del artículo 28 de la Directiva del IVA, que el comprador sujeto pasivo realizó personalmente para el vendedor los servicios de que se trate.
- 46 Dado que el Tribunal de Justicia ha declarado en su respuesta a las cuestiones primera y tercera que se considerará, a los efectos del artículo 28 de la Directiva del IVA, que compradores como la demandante del litigio principal sí han realizado personalmente para el vendedor los servicios de que se trate, no procede responder a la segunda cuestión prejudicial.

Costas

- 47 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

- 1) La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a que las partes de una operación cuyo objeto sea la transmisión de la propiedad de inmuebles acuerden una cláusula por la que el futuro comprador soporte la totalidad o una parte de los gastos relativos a las formalidades administrativas relacionadas con dicha operación, en particular los referidos a la inmatriculación registral de los inmuebles. Sin embargo, la mera existencia de tal cláusula en una promesa sinalagmática de venta de inmueble no es determinante a la hora de saber si el futuro comprador tiene derecho a deducir el impuesto sobre el valor**

añadido que grava el pago de los gastos derivados de la inmatriculación registral de los inmuebles en cuestión.

- 2) La Directiva 2006/112, y en particular su artículo 28, deben interpretarse en el sentido de que, en el marco de una promesa sinalagmática de venta de inmuebles no inmatriculados registralmente, el futuro comprador sujeto pasivo que, tal como se había comprometido contractualmente con el futuro vendedor a hacer, cumplimenta los trámites necesarios para la inmatriculación registral de los inmuebles en cuestión, contratando para ello los servicios de terceros que también son sujetos pasivos, se considerará, a los efectos de dicho artículo 28, que ha realizado personalmente para el futuro vendedor los servicios de que se trate, aun cuando las partes del contrato hubieran acordado que en el precio de venta de esos inmuebles no se incluya el valor de las operaciones efectuadas para su incorporación al catastro.**

Firmas