

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ069665

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

Sentencia de 28 de febrero de 2018

Sala 7.<sup>a</sup>

Asunto C-672/16

**SUMARIO:**

**IVA. Deducciones. Nacimiento del derecho a deducir.** Los arts. 167, 168, 184, 185 y 187 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA) deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que establece la regularización del IVA inicialmente deducido por el motivo de que un inmueble, en relación con el cual se ha optado por la tributación, ya no se considera utilizado por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, cuando dicho inmueble ha estado desocupado durante más de dos años, incluso si se acredita que el sujeto pasivo ha tratado de arrendarlo durante ese tiempo.

En virtud del art. 167 de la Directiva IVA, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Por consiguiente, tan solo la condición en que un particular actúa en ese momento puede determinar la existencia del derecho a deducir. A partir del momento en que la Administración tributaria, basándose en la información facilitada por una empresa, concede a esta la condición de sujeto pasivo, este estatuto, en principio, ya no puede serle retirado luego con efecto retroactivo porque hayan sobrevenido o no determinados acontecimientos. Por otro lado, el derecho a deducir establecido en los artículos 167 a 172 de la Directiva IVA forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Finalmente, debe recordarse también que la adquisición de bienes o servicios por un sujeto pasivo que actúe como tal es lo que determina la aplicación del sistema del IVA y, por ende, del mecanismo de deducción y que la utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de un bien únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho en virtud del art. 168 de la Directiva IVA y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores, pero no afecta al nacimiento del derecho a deducir. De ello resulta que el derecho a deducción sigue existiendo, en principio, 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.

En el caso de autos, según la interpretación realizada por la autoridad nacional, el hecho de que un inmueble permanezca desocupado durante un determinado período de tiempo interrumpe el destino del inmueble para fines empresariales, lo que obliga al sujeto pasivo a proceder a la regularización del impuesto deducido, aunque se pruebe que dicho sujeto pasivo ha tenido siempre la intención de seguir ejerciendo una actividad gravada. Pues bien, de todo lo señalado se infiere que, puesto que el derecho a deducir nació, el sujeto pasivo lo conserva, aunque, por razones ajenas a su voluntad, no haya podido utilizar los bienes o servicios que dieron lugar a la deducción en el marco de operaciones sujetas al impuesto. Otra interpretación de la Directiva IVA sería contraria al principio de neutralidad del IVA respecto de la carga fiscal de la empresa. No procede la limitación en el tiempo de los efectos de esta declaración.

**PRECEPTOS:**

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 18, 27, 135, 137, 167, 168, 184, 185 y 187.

**PONENTE:**

Don A. Rosas.

En el asunto C-672/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD) (Portugal), mediante resolución de 16 de diciembre de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de diciembre de 2016, en el procedimiento entre

**Imofloresmira - Investimentos Imobiliários, S.A.,**

y

**Autoridade Tributária e Aduaneira,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. A. Rosas (Ponente), Presidente de Sala, y la Sra. C. Toader y el Sr. E. Jarašiusas, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Imofloresmira - Investimentos Imobiliários, S.A., por la Sra. S. Neto, advogada, y el Sr. J. Magalhães Ramalho, advogado;
- en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes, M. Figueiredo y R. Campos Lares, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. F. Clotuche-Duvieusart y el Sr. B. Rechená, 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 137, 167, 168, 184, 185 y 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 (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Imofloresmira - Investimentos Imobiliários, S.A. (en lo sucesivo, «Imofloresmira»), y la Autoridade Tributária e Aduaneira (Portugal), relativo a la regularización de las deducciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA) practicadas por Imofloresmira en el marco de su actividad de compraventa, arrendamiento y gestión de inmuebles.

### **Marco jurídico**

#### ***Derecho de la Unión***

3. El artículo 18 de la Directiva IVA, que figura en el capítulo 1, con la rúbrica «Entregas de bienes», del título IV, que lleva por título «Hecho imponible», dispone:

«Los Estados miembros podrán asimilar a una entrega de bienes a título oneroso las operaciones siguientes:

a) la afectación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes producidos, construidos, extraídos, transformados, comprados o importados dentro de la actividad de la empresa, siempre que la adquisición de los bienes, derivada de una entrega realizada por otro sujeto pasivo, no le origine el derecho a la deducción total del IVA;

[...]

4. El artículo 27 de esta Directiva, que forma parte del capítulo 3, titulado «Prestaciones de servicios», del citado título IV, establece lo siguiente:

«A fin de evitar distorsiones de la competencia, y previa consulta al Comité del IVA, los Estados miembros podrán asimilar a las prestaciones de servicios efectuadas a título oneroso la prestación, por un sujeto pasivo, de un servicio para las necesidades de su empresa en aquellos casos en que la prestación del mismo servicio por otro sujeto pasivo no le concediese el derecho a la deducción total del IVA.»

5. Con arreglo al artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva IVA, que figura en el capítulo 3, titulado «Exenciones relativas a otras actividades», del título IX, denominado «Exenciones», los Estados miembros eximirán del IVA «el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles».

6. El artículo 137, apartado 1, de la referida Directiva, que forma parte del mismo capítulo, permite a los Estados miembros conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de determinadas operaciones, entre ellas las contempladas en el artículo 135, apartado 1, letra l), de dicha Directiva. El artículo 137, apartado 2, de la misma Directiva precisa que los Estados miembros determinarán las modalidades del ejercicio del derecho de opción previsto en el apartado 1 de dicho artículo y que podrán restringir el alcance de dicho derecho.

7. A tenor del artículo 167 de la Directiva IVA, que figura en el capítulo 1, con la rúbrica «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», del título X, de dicha Directiva, titulado «Deducciones», «el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible».

8. El artículo 168, que figura en el mismo capítulo de esta Directiva, dispone:

«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:

a) 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;

b) el IVA devengado por operaciones asimiladas a entregas de bienes y a prestaciones de servicios conforme a la letra a) del artículo 18 y al artículo 27;

[...]

9. El artículo 176 de dicha Directiva, que figura en el capítulo 3, con la rúbrica «Limitaciones del derecho de deducción», del título X, dispone:

«El Consejo, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, determinará los gastos cuyo IVA no sea deducible. En cualquier caso, del derecho de deducción se excluirán los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

[...]

10. El artículo 184 de la Directiva IVA, que figura en el capítulo 5, titulado «Regularización de las deducciones», del mismo título X, dispone que «la deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar».

11. El artículo 185, apartado 1, que figura en dicho capítulo 5 de la referida Directiva establece lo siguiente:

«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.»

12. El artículo 187, comprendido en dicho capítulo 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 civiles 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».

### ***Derecho portugués***

13. El artículo 12, titulado «Renuncia a la exención», del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Código del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «CIVA»), en sus apartados 4, 6 y 7, dispone lo siguiente:

«4 - Podrán renunciar a la exención prevista en el punto 29 del artículo 9 los sujetos pasivos que arrienden fincas urbanas o partes autónomas de fincas urbanas a otros sujetos pasivos, que las utilicen, total o predominantemente, en actividades que originen el derecho a deducción.

[...]

6 - Las modalidades y las condiciones de la renuncia a la exención establecida en los apartados 4 y 5 se establecerán mediante ley especial.

7 - El derecho a la deducción del impuesto, en estos casos, se regirá por las normas establecidas en los artículos 19 y siguientes, sin perjuicio de las disposiciones contenidas en posibles normas especiales.»

14. El artículo 24 del CIVA, titulado «Regularización de deducciones por bienes del activo fijo», establece lo siguiente en sus apartados 2, 3, 5 y 6:

«2 - También se regularizarán anualmente las deducciones de los gastos de inversión en bienes inmuebles si hay alguna diferencia, positiva o negativa, igual o superior a cinco puntos porcentuales, entre el porcentaje final a que se refiere el artículo anterior, aplicable durante el año de ocupación de los bienes y de cada uno de los 19 años civiles siguientes, y el que haya sido determinado durante el año de la adquisición o la realización de las obras.

3 - Para la regularización de las deducciones relativas al activo fijo, a las que se refieren los apartados anteriores, se procederá como sigue:

a) Al término del año en el que comenzó el uso o la ocupación del bien y en cada uno de los 4 o 19 años civiles siguientes, según proceda, se calculará la cuantía de la deducción que sería aplicable si la adquisición o la finalización de las obras de los bienes inmuebles se hubiera producido durante el año de que se trate, de conformidad con el porcentaje final de ese año;

b) El importe así obtenido se restará de la deducción realizada durante el año en el que tuvo lugar la adquisición o de la suma de las deducciones realizadas hasta el año durante el cual se hayan completado los trabajos emprendidos en bienes inmuebles;

c) la diferencia positiva o negativa se dividirá por 5 o 20, según proceda, y el resultado así obtenido será el importe que deberá pagarse o la deducción adicional que deberá efectuarse durante el año en cuestión.

[...]

5 - En los casos de transmisiones de bienes del activo fijo durante el período de regularización, se efectuará una regularización única por el tiempo de dicho período que quede por transcurrir, considerándose que el bien se afectó exclusivamente a una actividad totalmente gravada durante el año en que se realizó la transmisión y en los restantes hasta la expiración del período de regularización. No obstante, si la entrega resulta exenta, a efectos de los puntos 30 o 32 del artículo 9, se considerará que el bien ha estado afectado a una actividad no gravada y, en el primer caso, deberá procederse a la regularización correspondiente.

6 - La regularización prevista en el apartado anterior también será de aplicación, considerándose que los bienes están afectados a una operación no gravada, en el caso de los bienes inmuebles que hayan dado inicialmente lugar a la deducción total o parcial del impuesto que gravó la respectiva construcción, adquisición y demás gastos de inversión relacionados con aquéllos, cuando:

a) el sujeto pasivo, debido a la modificación de la actividad desarrollada o por imposición legal, haya pasado a realizar exclusivamente operaciones exentas sin derecho a deducción;

b) el sujeto pasivo haya pasado a realizar exclusivamente operaciones exentas sin derecho a deducción, en virtud de lo dispuesto en el apartado 3 del artículo 12 y en los apartados 3 y 4 del artículo 55;

c) el inmueble haya pasado a ser objeto de un arrendamiento exento a efectos del punto 29 del artículo 9.»

**15.** El artículo 26 del CIVA, titulado «Regularización de las deducciones relativas a los bienes inmuebles no utilizados con fines comerciales», establece en su apartado 1:

«Si no se utilizan a los fines de la actividad empresarial bienes inmuebles que han dado lugar a deducción durante 1 o más años civiles completos tras el inicio del período de 19 años mencionado en el apartado 2 del artículo 24, deberá procederse a una regularización anual de 1/20 de la deducción efectuada, que se hará constar en la declaración del último período del año a que se refiera.»

**16.** Los términos y condiciones aplicables al derecho a optar por la tributación, previsto en el artículo 12 del CIVA, se precisaron en el Decreto-ley n.º 241/86 (*Diário da República*, 1.ª serie, n.º 190, de 20 de agosto de 1986), modificado por el Decreto-ley n.º 21/2007 (*Diário da República*, 1.ª serie, n.º 20, de 29 de enero de 2007) (en lo sucesivo, «Régimen de renuncia a la exención»).

**17.** El artículo 10 de dicho Régimen, titulado «Regularización del impuesto deducido», dispone, en su versión aplicable al litigio principal:

«1 Sin perjuicio de lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 25 del [CIVA], los sujetos pasivos que utilicen bienes inmuebles que hayan generado derecho a deducción total o parcial del impuesto con que se haya gravado la respectiva adquisición, efectuarán una regularización única, con arreglo al apartado 5 del artículo 24 del [CIVA], de las deducciones practicadas, considerándose que los bienes se afectan a una actividad no gravada, cuando:

a) el bien inmueble se afecte a fines ajenos a la actividad desarrollada por el sujeto pasivo;

b) aun cuando no se afecte a fines ajenos a la actividad desarrollada por el sujeto pasivo, el bien inmueble no se utilice efectivamente a los fines de la actividad empresarial durante un período superior a dos años consecutivos.»

**18.** El artículo 25, apartado 1, del CIVA, al que se refiere el artículo 10 del Régimen de renuncia a la exención citado en el apartado anterior, se corresponde con el artículo 26, apartado 1, del CIVA, en su versión aplicable al litigio principal, tal como se cita en el apartado 15 de la presente sentencia.

### Litigio principal y cuestiones prejudiciales

**19.** Imofloresmira tiene por objeto social la compraventa, el arrendamiento y la gestión de inmuebles de su propiedad o pertenecientes a terceros, destinados a fines residenciales, comerciales y mixtos.

**20.** A raíz de inspecciones efectuadas en 2015 y 2016, la Autoridade Tributária e Aduaneira observó que algunos lotes de dos inmuebles propiedad de Imofloresmira y con respecto a los cuales esta había optado por la tributación, estaban desocupados desde hacía más de dos años y que, a pesar de esta desocupación, Imofloresmira no había realizado ninguna regularización del impuesto deducido, con arreglo al artículo 26, apartado 1, del CIVA y al artículo 10, apartado 1, letra b), del Régimen de renuncia a la exención.

**21.** Sobre esta base, la Autoridade Tributária e Aduaneira alegó que la empresa habría debido proceder a la regularización del impuesto deducido, anual o definitivamente, según el caso, para los lotes desocupados de los inmuebles de su propiedad e informó a Imofloresmira de que, al no haberse realizado esa regularización, debían aplicarse correcciones relativas al impuesto adeudado por un importe total de 1 375 954,71 euros correspondiente a los ejercicios 2011, 2012 y 2013. De los documentos remitidos al Tribunal de Justicia también se desprende que las correcciones relativas al ejercicio 2013 tuvieron repercusión en el impuesto deducido en 2014.

**22.** Disconforme con la decisión de la Autoridade Tributária e Aduaneira de llevar a cabo estas correcciones, Imofloresmira interpuso recurso ante el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD) (Portugal) en el que solicitaba la anulación de las liquidaciones complementarias del IVA.

**23.** El órgano jurisdiccional remitente señala que Imofloresmira llevó a cabo de manera constante la promoción comercial de los espacios disponibles en estos inmuebles con el fin de arrendarlos.

**24.** A este respecto, dicho órgano jurisdiccional señala, en particular, que, entre 2011 y 2013, con tal fin, Imofloresmira celebró contratos de mandato con diferentes agencias inmobiliarias y, por consejo de estas últimas, emprendió diversas operaciones de marketing y de ayuda a la comercialización, entre ellas la creación de un folleto, de una lista de correo y de un sitio de Internet, la creación y difusión de notas de prensa de amplia divulgación y la colocación de carteles publicitarios en los inmuebles en cuestión. El órgano jurisdiccional remitente expone además que Imofloresmira también ajustó su oferta mediante, por una parte, la puesta a disposición de espacios de alquiler a precios más competitivos y, por otra, la posibilidad de negociar los períodos de carencia en la fase de instalación de cada arrendatario.

**25.** Según el órgano jurisdiccional remitente, los gastos generados por los servicios de promoción comercial de los inmuebles propiedad de Imofloresmira se reflejan en los balances de los años 2011 a 2013.

**26.** Ante dicho órgano jurisdiccional, Imofloresmira alega que las correcciones a las que se ha hecho referencia en el apartado 21 de la presente sentencia no se ajustan a Derecho, puesto que la interpretación de la normativa nacional aplicable al litigio principal, tal como pretende la Autoridade Tributária e Aduaneira, es contraria al Derecho de la Unión, en particular a la Directiva IVA, así como al artículo 26, apartado 1, del CIVA y al artículo 10, apartado 1, del Régimen de renuncia a la exención.

**27.** Al albergar dudas sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la normativa nacional aplicable al litigio principal, en particular del artículo 26, apartado 1, del CIVA y del artículo 10, apartado 1, del Régimen de renuncia a la exención, en la interpretación dada por la Autoridade Tributária e Aduaneira, el órgano jurisdiccional remitente considera necesaria una interpretación de los artículos 137, 167, 168, 184, 185 y 187 de la Directiva IVA.

**28.** En estas circunstancias, el Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa - CAAD) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Cuando un inmueble, a pesar de que haya estado desocupado por un período de dos o más años, se esté comercializando, es decir, esté disponible en el mercado con fines de arrendamiento o de prestación de

servicios de tipo office centre, y se compruebe que el propietario tiene intención de arrendarlo con sujeción al IVA y ha desplegado los esfuerzos necesarios para llevar a la práctica esta intención, ¿resulta conforme con los artículos 167, 168, 184, 185 y 187 de la Directiva [IVA] considerar que "no se utiliza efectivamente a los fines de la actividad empresarial" o que "no se utiliza efectivamente en operaciones gravadas", a los efectos de lo dispuesto en el artículo 26, apartado 1, del [CIVA] y en el artículo 10, apartado 1, letra b), del Régimen de renuncia a la exención del IVA en las operaciones sobre bienes inmuebles, aprobado por el Decreto-ley 21/2007 [...], en sus versiones anteriores, y, en consecuencia, estimar que la deducción inicialmente efectuada debe ser objeto de regularización, por ser superior a la que tenía derecho a practicar el sujeto pasivo?

2) En caso afirmativo, a la luz de la correcta interpretación de los artículos 137, 167, 168, 184, 185 y 187 de la Directiva [IVA], ¿puede imponerse una regularización única por la totalidad del período de regularización que quede por transcurrir, como establece la normativa portuguesa, en el artículo 10, apartado 1, letras b) y c), del Régimen de renuncia a la exención del IVA en las operaciones sobre bienes inmuebles [...], en el caso de que el inmueble se encuentre desocupado desde hace más de dos años, pero siga comercializándose con miras a su arrendamiento (con posibilidad de renuncia) o a una prestación de servicios (gravada), y de que se prevea su afectación en los años siguientes a actividades gravadas que originen el derecho a deducción?

3) ¿Resulta conforme con los artículos 137, 167, 168 y 184 de la Directiva [IVA] lo dispuesto en el artículo 2, apartado 2, letra c), del Régimen de renuncia a la exención del IVA en las operaciones sobre bienes inmuebles, en relación con el artículo 10, apartado 1, letra b), del mismo Régimen [...], que determina la imposibilidad de que un sujeto pasivo del IVA renuncie a la exención del IVA en la celebración de nuevos contratos de arrendamiento, una vez efectuada la regularización única del IVA, y que compromete el régimen de deducción subsiguiente durante el período de regularización?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### ***Sobre la primera cuestión prejudicial***

**29.** Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 167, 168, 184, 185 y 187 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que establece la regularización del IVA inicialmente deducido por el motivo de que un inmueble, en relación con el cual se ha optado por la tributación, ya no se considera utilizado por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, cuando dicho inmueble ha estado desocupado durante más de dos años, incluso si se acredita que el sujeto pasivo ha tratado de arrendarlo durante ese período.

**30.** Con carácter preliminar, procede recordar que, según la lógica del sistema establecido por la Directiva IVA, los impuestos soportados por los bienes o los servicios utilizados por un sujeto pasivo para sus operaciones gravadas pueden ser deducidos. La deducción de los impuestos soportados está en función de la percepción de los impuestos repercutidos. Cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, apartado 24).

**31.** El gravamen de las operaciones de arrendamiento y alquiler es una facultad reconocida por el legislador de la Unión a los Estados miembros como excepción a la norma general, establecida en el artículo 135, apartado 1, letra l), de la Directiva IVA, en virtud de la cual las operaciones de arrendamiento y alquiler están, en principio, exentas del IVA. Por tanto, el derecho a deducción propio de dicho impuesto no se ejercita de manera automática, sino únicamente si los Estados miembros han hecho uso de la facultad prevista en el artículo 137, apartado 1, letra d), de la Directiva IVA y a condición de que los sujetos pasivos ejerzan el derecho de opción que se les ha concedido (sentencia de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, apartado 26 y jurisprudencia citada).

**32.** Consta que la República Portuguesa ha hecho uso de dicha facultad. Además, de la resolución de remisión se desprende que, en la celebración de los contratos de arrendamiento de inmuebles objeto del litigio

principal, que se produjo antes del período de desocupación del que trata el litigio, Imofloresmira optó por la tributación del arrendamiento de dichos bienes.

**33.** Además, del texto del artículo 168, apartado 2, de la Directiva IVA se desprende que, para que un interesado pueda acceder al derecho a deducir, es necesario, por una parte, que sea «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y, por otra, que los bienes y los servicios de que se trate se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas (sentencia de 15 de diciembre de 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, apartado 52).

**34.** En el presente asunto, la condición de sujeto pasivo de Imofloresmira no es objeto de controversia. En cambio, la Autoridad Tributaria e Aduaneira le impuso la regularización de deducciones del IVA porque los inmuebles en cuestión estaban desocupados desde hacía más de dos años y, por lo tanto, se consideraba que ya no se utilizaban para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, aun cuando está demostrado que dicha sociedad, durante este período, tuvo permanentemente la intención de arrendar dichos bienes con sujeción al IVA y llevó a cabo las gestiones necesarias a tal efecto.

**35.** En virtud del artículo 167 de la Directiva IVA, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Por consiguiente, tan solo la condición en que un particular actúa en ese momento puede determinar la existencia del derecho a deducir (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de julio de 1991, *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, apartado 8, y de 30 de marzo de 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, apartado 38).

**36.** A partir del momento en que la Administración tributaria, basándose en la información facilitada por una empresa, concede a esta la condición de sujeto pasivo, este estatuto, en principio, ya no puede serle retirado luego con efecto retroactivo porque hayan sobrevenido o no determinados acontecimientos (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de febrero de 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, apartado 21), salvo casos de fraude o abuso.

**37.** Procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducir establecido en los artículos 167 a 172 de la Directiva IVA forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (sentencia de 15 de diciembre de 2005, *Centralan Property*, C.63/04, EU:C:2005:773, apartado 50 y jurisprudencia citada).

**38.** El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, 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 (sentencia de 15 de diciembre de 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, apartado 51 y jurisprudencia citada).

**39.** Debe recordarse también que la adquisición de bienes o servicios por un sujeto pasivo que actúe como tal es lo que determina la aplicación del sistema del IVA y, por ende, del mecanismo de deducción. La utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de un bien únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho en virtud del artículo 168 de la Directiva IVA y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores, pero no afecta al nacimiento del derecho a deducir (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de julio de 1991, *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, apartado 15).

**40.** De ello resulta que el derecho a deducción sigue existiendo, en principio, 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de febrero de 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, apartado 20, y de 15 de enero de 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, EU:C:1998:1 apartados 19 y 20).



**41.** En el caso de autos, según la interpretación realizada por la Autoridade Tributária e Aduaneira, el hecho de que un inmueble permanezca desocupado durante un determinado período de tiempo interrumpe el destino del inmueble para fines empresariales, lo que obliga al sujeto pasivo a proceder a la regularización del impuesto deducido, aunque se pruebe que dicho sujeto pasivo ha tenido siempre la intención de seguir ejerciendo una actividad gravada.

**42.** Pues bien, de la jurisprudencia citada en los apartados 39 y 40 de la presente sentencia se infiere que, puesto que el derecho a deducir nació, el sujeto pasivo lo conserva, aunque, por razones ajenas a su voluntad, no haya podido utilizar los bienes o servicios que dieron lugar a la deducción en el marco de operaciones sujetas al impuesto.

**43.** Otra interpretación de la Directiva IVA sería contraria al principio de neutralidad del IVA respecto de la carga fiscal de la empresa. Podría crear, en el trato fiscal de iguales actividades de inversión, diferencias injustificadas entre empresas que ya realizan operaciones sujetas al impuesto y otras que pretenden, mediante inversiones, iniciar actividades que darán lugar a operaciones imponibles. Asimismo, se producirían diferencias arbitrarias entre estas últimas empresas al depender la aceptación definitiva de las deducciones de si tales inversiones culminan o no en operaciones gravadas (sentencia de 29 de febrero de 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, apartado 22).

**44.** Por consiguiente, el principio de neutralidad fiscal se opone a una legislación nacional que, al hacer depender la aceptación definitiva de las deducciones de IVA de los resultados de la actividad económica ejercida por el sujeto pasivo, 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.

**45.** Esta conclusión no puede desvirtuarse por la alegación del Gobierno portugués según la cual, como consecuencia de la resolución de los contratos de arrendamiento celebrados con anterioridad, se produjeron «modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones» en el sentido del artículo 185, apartado 1, de la Directiva IVA, por lo que debería procederse a una regularización proporcional del impuesto deducido.

**46.** En efecto, en primer lugar, si bien es cierto que la necesidad de proceder a la regularización del impuesto deducido puede existir también por circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep, C-487/01 y C-7/02, EU:C:2004:263, apartado 55), no es menos cierto que esta disposición no puede vulnerar los principios básicos que informan el sistema creado por la Directiva IVA y, en particular, el principio de neutralidad fiscal.

**47.** Pues bien, contrariamente a lo que sostiene el Gobierno portugués, considerar que, para demostrar la existencia de «modificaciones» en el sentido del artículo 185 de la Directiva IVA, basta que un inmueble haya quedado vacío, tras la resolución de un contrato de arrendamiento del que era objeto, por circunstancias ajenas a la voluntad de su propietario, a pesar de que haya quedado demostrado que este aún tiene intención de utilizarlos para una actividad gravada y que emprende las gestiones necesarias a tal efecto, equivaldría a restringir el derecho a deducción a través de las disposiciones aplicables en materia de regularizaciones.

**48.** En segundo lugar, aunque el artículo 137, apartado 2, de la Directiva IVA deja a los Estados miembros un amplio margen de apreciación para determinar las modalidades de ejercicio del derecho de opción e incluso suprimirlo (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, apartados 27 a 30), los Estados miembros no pueden utilizar esta facultad para infringir los artículos 167 y 168 de la misma Directiva, revocando un derecho a deducir ya adquirido.

**49.** En efecto, una limitación de las deducciones de IVA vinculadas a las operaciones gravadas, después del ejercicio del derecho de opción, no afectaría al «alcance» del derecho de opción que los Estados miembros pueden restringir conforme al artículo 137, apartado 2, de la Directiva IVA, sino a las consecuencias del ejercicio de

tal derecho (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, apartado 46).

**50.** Finalmente, es importante subrayar que la condición de sujeto pasivo solo se adquiere definitivamente si la declaración de la intención de iniciar las actividades económicas proyectadas ha sido hecha de buena fe por el interesado. En las situaciones de abuso o de fraude en las que, por ejemplo, este último ha fingido querer ejercer una actividad económica concreta, pero en realidad ha pretendido incorporar a su patrimonio privado bienes que pueden ser objeto de deducción, la Administración tributaria puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas, puesto que tales deducciones se concedieron basándose en declaraciones falsas (sentencia de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, apartado 46).

**51.** A este respecto, procede recordar que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva IVA, como se recuerda en su artículo 131 (sentencia de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep, C-487/01 y C-7/02, EU:C:2004:263, apartado 76).

**52.** Por lo tanto, si la Administración tributaria comprobara que el derecho a deducción se ejercitó de forma fraudulenta o abusiva, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente, está facultada para solicitar, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas (sentencia de 3 de marzo de 2005, Fini H, C-32/03, EU:C:2005:128, apartado 33 y jurisprudencia citada).

**53.** A la vista de lo anterior, procede responder a la primera cuestión que los artículos 167, 168, 184, 185 y 187 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que establece la regularización del IVA inicialmente deducido por el motivo de que un inmueble, en relación con el cual se ha optado por la tributación, ya no se considera utilizado por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, cuando dicho inmueble ha estado desocupado durante más de dos años, incluso si se acredita que el sujeto pasivo ha tratado de arrendarlo durante ese tiempo.

#### ***Sobre las cuestiones prejudiciales segunda y tercera***

**54.** Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera.

#### ***Sobre la limitación de los efectos temporales de la presente sentencia***

**55.** Para el caso de que el Tribunal de Justicia declare que el Derecho de la Unión se opone a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, el Gobierno portugués solicita al Tribunal de Justicia que limite en el tiempo los efectos de su sentencia.

**56.** En apoyo de su petición, dicho Gobierno sostiene, en primer lugar, que una comprobación, caso a caso, de todas las relaciones jurídicas con el fin de determinar si los sujetos pasivos arrendadores han calculado y pagado correctamente al Estado miembro afectado los importes correspondientes a las regularizaciones del IVA constituye en sí una tarea que exige una asignación «sobredimensionada» de recursos administrativos y judiciales no disponibles que, si no se realizase, podría dar lugar a abusos y a una pérdida aún mayor de ingresos fiscales.

**57.** El Gobierno portugués alega, en segundo lugar, que, en tal supuesto, la pérdida del impuesto ya regularizado o ya percibido entretanto asciende a sumas considerables y crea un desequilibrio presupuestario insoportable.

**58.** En tercer lugar, el Gobierno portugués señala que la normativa nacional controvertida en el litigio principal pretende garantizar que los importes de IVA soportado deducible estén directa y proporcionalmente vinculados al impuesto repercutido, lo que a su juicio demuestra la buena fe del Estado portugués y de las autoridades tributarias nacionales.

59. A este respecto, ha de recordarse que una limitación en el tiempo de los efectos de una sentencia es una medida excepcional que supone que exista un riesgo de repercusiones económicas graves debidas en especial al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor y que se ponga de manifiesto que los particulares y las autoridades nacionales hayan sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa de la Unión en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones del Derecho de la Unión, incertidumbre a la que hayan contribuido eventualmente los mismos comportamientos adoptados por otros Estados miembros o por la Comisión Europea (véase, en particular, la sentencia de 19 de diciembre de 2013, Endress, C-209/12, EU:C:2013:864, apartado 36 y jurisprudencia citada).

60. Pues bien, procede recordar que una restricción del derecho a deducir el IVA opuesta a los sujetos pasivos constituye una excepción a un principio fundamental del sistema común del IVA cuya legalidad, según reiterada jurisprudencia, solo se admite en circunstancias excepcionales (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 67).

61. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que no existe una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance del Derecho de la Unión, en particular de las disposiciones de la Directiva IVA en lo que respecta al alcance del derecho a deducción y a su función en el sistema establecido por esa Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 68).

62. Por tanto, las autoridades portuguesas no pueden invocar una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones del Derecho de la Unión. Dado que no se cumple este criterio, no procede comprobar si lo hace el relativo a la gravedad de las repercusiones económicas.

63. De las consideraciones anteriores resulta que no procede limitar temporalmente los efectos de la presente sentencia.

#### Costas

64. 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, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

**Los artículos 167, 168, 184, 185 y 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, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que establece la regularización del IVA inicialmente deducido por el motivo de que un inmueble, en relación con el cual se ha optado por la tributación, ya no se considera utilizado por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, cuando dicho inmueble ha estado desocupado durante más de dos años, incluso si se acredita que el sujeto pasivo ha tratado de arrendarlo durante ese tiempo.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: portugués.  
Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.