

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ072910

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 27 de marzo de 2019

Sala 7.^a

Asunto n.º C-201/18

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Regularización por deducciones de bienes de inversión. Concepto de bienes de inversión. Operaciones de venta con arrendamiento posterior (Sale and lease back). La finalidad de dicho mecanismo es aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA. Pues bien, de la resolución de remisión se desprende que los inmuebles de que se trata en el litigio principal fueron utilizados por la sociedad de manera ininterrumpida y duradera para sus actividades profesionales. Además, según lo señalado en esa resolución, si bien las operaciones en cuestión dieron lugar al pago de un canon inmediato a la sociedad, ésta, por su parte, se comprometió a pagar a las entidades financieras interesadas una renta trimestral a lo largo de un período de 15 años, cuyo importe total coincide con el de dicho canon incrementado con intereses. Por lo tanto, se evidencia que dicha sociedad siguió utilizando las operaciones realizadas a efectos de la construcción, transformación o reforma de los inmuebles de que se trata para sus operaciones posteriores sujetas a gravamen, lo que demuestra -a reserva de comprobación por el tribunal remitente-, que no se han modificado los datos tomados en consideración para determinar el importe de las deducciones practicadas después de declarar el IVA.

Y es que la mera constitución de un derecho de enfiteusis no sujeto al IVA no puede calificarse de modificación de los datos tomados en consideración para determinar el importe de las deducciones practicadas después de la declaración del IVA -en efecto, la constitución de tal derecho no tiene por sí sola el efecto de romper la estrecha y directa relación entre el derecho a deducir el IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios de que se trate para operaciones posteriores objeto de gravamen-. De ello se desprende que, a reserva de comprobación por el Tribunal remitente, los arts. 184 y 185 Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA) no imponen la regularización del IVA deducido inicialmente en circunstancias como las debatidas.

En otro orden de cosas, el concepto de «entrega de bienes» no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si esta fuera la propietaria de dicho bien. Pues bien, las operaciones de *sale and lease back* se caracterizan por la concesión combinada y simultánea, por una parte, de un derecho de enfiteusis por parte del sujeto pasivo a las dos entidades financieras interesadas en el litigio principal y, por otra parte, de un arrendamiento financiero inmobiliario por parte de estas dos entidades al sujeto pasivo, por lo que en el caso de autos procede considerar, sin perjuicio de la comprobación del Tribunal remitente, que cada una de estas operaciones integra una única operación, toda vez que la constitución del derecho de enfiteusis sobre los inmuebles en cuestión en el litigio principal no puede desvincularse del arrendamiento financiero sobre los mismos bienes; se trata de operaciones meramente financieras cuyo objeto es aumentar la liquidez de la sociedad y mientras que los inmuebles en cuestión quedaron en posesión de la misma sociedad, que los utilizó de forma ininterrumpida y duradera para las necesidades de sus operaciones gravadas. En estas circunstancias, dichas operaciones no pueden calificarse como «entregas de bienes», ya que los derechos transferidos a las entidades financieras en cuestión en el litigio principal a raíz de dichas operaciones, esto es, los derechos civiles de enfiteusis aminorados por los derechos derivados del arrendamiento financiero del que es titular la sociedad, no las facultan para disponer de los inmuebles de que se trata en el litigio principal con la misma amplitud que si fueran sus propietarias, lo que supone que no obligan a regularizar el IVA deducido inicialmente.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 14, 15, 168, 184, 185, 186, 187, 188 y 189.

PONENTE:

Don C. Vajda.

En el asunto C-201/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la cour d'appel de Mons (Tribunal de Apelación de Mons, Bélgica), mediante resolución de 9 de marzo de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de marzo de 2018, en el procedimiento entre

Mydibel SA

y

État belge,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de Sala, y los Sres. C. Vajda (Ponente) y P.G. Xuereb, Jueces;

Abogado General: Sr. G. Pitruzzella;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Mydibel SA, por el Sr. W. Huber, avocat;
- en nombre del Gobierno belga, por los Sres. J.-C. Halleux y P. Cottin y la Sra. C. Pochet, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. J. Jokubauskaitė y N. Gossement, 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 versa sobre la interpretación de los artículos 14, 15, 168, 184, 185, 187 y 188 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 su versión modificada por la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009 (DO 2010, L 10, p. 14) (en lo sucesivo, «Directiva IVA»), y de los principios de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y de igualdad de trato.

2. Esta petición se ha presentado en un litigio entre Mydibel SA y el État belge (Estado belga) acerca de la regularización de una deducción del IVA.

Marco jurídico

3. Con arreglo al artículo 14 de la Directiva IVA:

«1. Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

2. Además de la operación contemplada en el apartado 1, tendrán la consideración de entregas de bienes las operaciones siguientes:

a) la transmisión, con indemnización, de la propiedad de bienes a requerimiento de la autoridad pública o en su nombre o en las condiciones previstas por la Ley;

b) la entrega material de bienes en virtud de contratos en los que se estipule el arrendamiento del bien durante un cierto período de tiempo, o la venta de bienes a plazos, cuando en el curso normal de los hechos se adquiera su plena propiedad en el momento del pago del último vencimiento como máximo;

c) la transmisión de bienes efectuada en virtud de contratos de comisión de compra o de comisión de venta.

3. Los Estados miembros podrán considerar entrega de bienes la entrega de ciertas obras en inmuebles.»

4. El artículo 15 de esta Directiva dispone:

«1. La electricidad, el gas, el calor o el frío y similares se tratarán como propiedad tangible.

2. Los Estados miembros podrán considerar bienes corporales los siguientes:

a) ciertos derechos sobre bienes inmuebles;

b) los derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles;

c) las participaciones y acciones cuya posesión asegure, de derecho o de hecho, la atribución de la propiedad o del disfrute de un inmueble o de una parte del mismo.»

5. El artículo 168 de la citada 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;

c) el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforme al inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2;

d) el IVA devengado por las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias conforme a los artículos 21 y 22;

e) el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro.»

6. En el capítulo 5, titulado «Regularización de las deducciones», del título X de la Directiva IVA, se incluyen los artículos 184 a 189. El artículo 184 especifica lo siguiente:

«La deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.»

7. El artículo 185 de la Directiva IVA dispone lo siguiente:

«1. 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.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, no habrá lugar a la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados y en los casos de las apropiaciones enunciadas en el artículo 16, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales.

No obstante, en caso de operaciones total o parcialmente impagadas y en caso de robo, los Estados miembros podrán exigir la regularización.»

8. Con arreglo al artículo 186 de esta Directiva:

«Los Estados miembros determinarán las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185.»

9. El artículo 187 de la citada Directiva dispone:

«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.»

10. El artículo 188 de la misma Directiva precisa:

«1. En los casos de entregas durante el período de regularización, el bien de inversión se considerará como si hubiera quedado afectado a una actividad económica del sujeto pasivo hasta la expiración del período de regularización.

Se presumirá que la actividad económica está totalmente gravada en el caso de que la entrega del bien de inversión esté gravada.

Se presumirá que la actividad económica está totalmente exenta en el caso de que la entrega del bien de inversión esté exenta.

2. La regularización prevista en el apartado 1 se hará una sola vez para todo el tiempo del período de regularización que quede por transcurrir. Sin embargo, cuando la entrega del bien de inversión esté exenta, los Estados miembros podrán no exigir una regularización siempre que el adquirente sea un sujeto pasivo que utilice el bien de inversión de que se trate únicamente para operaciones cuyo IVA sea deducible.»

11. El artículo 189 de la Directiva IVA dispone lo siguiente:

«En la aplicación de los artículos 187 y 188 los Estados miembros podrán tomar las siguientes medidas:

- a) definir la noción de bienes de inversión;
- b) precisar cuál es la cuantía del IVA que ha de tomarse en consideración para la regularización;
- c) tomar todas las medidas que sean útiles para evitar que las regularizaciones procuren alguna ventaja injustificada;

d) autorizar simplificaciones administrativas.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12. La actividad de Mydibel consiste en la elaboración de derivados de la patata y, por este concepto, se encuentra sujeta al IVA. También es propietaria de varios inmuebles respecto de los cuales dedujo íntegramente las cuotas soportadas en las facturas emitidas por su construcción, transformación o reforma.

13. El 1 de octubre de 2009, a fin de aumentar su liquidez, Mydibel celebró con dos entidades financieras sendas operaciones de *sale and lease back* (venta con arrendamiento posterior), no sujetas al IVA, referentes a dichos inmuebles, divididos en dos lotes. Por cada lote, Mydibel celebró con las citadas entidades dos contratos formalizados mediante escritura pública. Por una parte, celebró un contrato de constitución de un derecho de enfiteusis sobre esos inmuebles en favor de dichas entidades, por un período de 99 años, a cambio del pago inmediato de un canon por importe de 9 630 000 euros respecto al primer lote y de 2 700 000 euros respecto al segundo lote, además de un canon anual por importe de 25 euros. Por otra parte, celebró un contrato de arrendamiento financiero inmobiliario sobre los mismos inmuebles mediante el cual las entidades ya mencionadas concedieron a Mydibel el uso de los inmuebles en cuestión por un período irrevocable de 15 años a cambio del pago de una renta trimestral, correspondiente a un valor de inversión por importe de 9 630 000 euros respecto al primer lote y de 2 700 000 euros respecto al segundo lote, incrementado con los intereses correspondientes. En virtud de este último contrato, Mydibel obtendrá, al vencimiento del arrendamiento financiero, una opción de compra por un precio correspondiente al 10 % del valor de inversión del primer lote y del 3 % de ese valor respecto al segundo lote.

14. Tras una inspección tributaria, llevada a cabo los días 11 de mayo y 8 de junio de 2012, en relación con el período comprendido entre el 1 de enero de 2009 y el 31 de diciembre de 2010, la Administración tributaria belga, mediante el mecanismo de revisión, denegó la deducción de las cuotas del IVA inicialmente practicadas sobre los inmuebles de que se trata debido a las operaciones descritas de *sale and lease back* (venta con arrendamiento posterior).

15. El 18 de septiembre de 2012, se sometió a Mydibel un certificado de regularización para su aceptación y, el 22 de noviembre de 2013, se levantó acta, que fue notificada en la misma fecha junto con la resolución de regularización. Esta última resolución se refiere, en primer lugar, a un importe de 981 381,28 euros por errores de deducción del IVA; en segundo lugar, a una multa proporcional de 98 130 euros, y, en tercer lugar, a los intereses de demora computados desde el 21 de enero de 2011. Mediante retención del saldo acreedor de la cuenta corriente a efectos del IVA de Mydibel, la Administración tributaria belga recaudó, como liquidación del importe de la regularización, una suma total de 1 363 971,20 euros.

16. El 1 de abril de 2014, Mydibel interpuso un recurso de anulación de la resolución de regularización y del acta de 22 de noviembre de 2013 ante el tribunal de première instance du Hainaut (Tribunal de Primera Instancia de Hainaut, Bélgica).

17. Mediante sentencia de 13 de octubre de 2015, el tribunal de première instance du Hainaut (Tribunal de Primera Instancia de Hainaut) declaró que el recurso era admisible y que estaba parcialmente fundado. Dicho tribunal consideró que la multa era improcedente, condenó al Estado belga a reembolsar a Mydibel todos los importes recaudados en concepto de la multa anulada, incrementados con intereses de demora, y desestimó las restantes pretensiones de Mydibel.

18. El 4 de marzo de 2016, Mydibel interpuso un recurso de apelación contra esa sentencia ante la cour d'appel de Mons (Tribunal de Apelación de Mons, Bélgica).

19. El tribunal remitente se pregunta si, en circunstancias como las del litigio principal, lo dispuesto en la Directiva IVA impone la obligación de regularizar la deducción del IVA y, en caso afirmativo, si tal regularización es compatible con los principios de neutralidad del IVA y de igualdad de trato.

20. En esas circunstancias, la cour d'appel de Mons (Tribunal de Apelación de Mons) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«[1] ¿Deben interpretarse y aplicarse los artículos 14, 15, 168, 184, 185, 187 y 188 de la Directiva [2006/2012] en el sentido de que ha de procederse o de que no ha de procederse a la revisión/regularización del IVA soportado en concepto de un bien de inversión inmueble, deducido inicialmente de forma correcta, cuando dicho bien de inversión inmueble ha sido objeto de una operación de *sale and lease back* (venta con arrendamiento posterior), habida cuenta de que:

- la operación de *sale and lease back* se compone del otorgamiento combinado y simultáneo de un derecho de enfiteusis (es decir, un derecho real de carácter temporal) por parte del sujeto pasivo a favor de dos entidades financieras y de un arrendamiento financiero de estas dos entidades financieras a favor del sujeto pasivo;
- dicha operación de *sale and lease back* constituye una operación estrictamente financiera que tiene por objeto aumentar la liquidez del sujeto pasivo;
- la citada operación de *sale and lease back* (venta con arrendamiento posterior) no se sujetó al IVA;
- el bien de inversión inmueble permaneció en posesión del sujeto pasivo que lo ha destinado a su actividad sujeta al impuesto de manera ininterrumpida y duradera, tanto antes como después de la operación;

[2] ¿Son conformes con el principio de neutralidad del IVA o el principio de igualdad de trato una interpretación y aplicación de las disposiciones mencionadas que permitan la revisión/regularización del IVA inicialmente deducido?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

21. Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si los artículos 184, 185, 187 y 188 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que imponen la obligación de regularizar el IVA que grava un inmueble, y que inicialmente se ha deducido correctamente, cuando dicho bien ha sido objeto de una operación de *sale and lease back* (venta con arrendamiento posterior) no sujeta al IVA en circunstancias como las del litigio principal.

22. Los artículos 184 y 185 de la Directiva IVA establecen con carácter general los requisitos con arreglo a los cuales la Administración tributaria nacional debe exigir una regularización de las deducciones del IVA inicialmente practicadas. En cambio, los artículos 187 a 189 de esta Directiva establecen normas específicas de regularización de la deducción del IVA en lo que atañe a los bienes de inversión (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, apartados 25 a 28).

23. Con carácter preliminar, debe señalarse que, según se desprende de la petición de decisión prejudicial, los inmuebles de que se trata en el litigio principal deben calificarse como «bienes de inversión», lo cual corresponde comprobar al tribunal remitente con arreglo al Derecho nacional. En efecto, en virtud de lo dispuesto en el artículo 189, letra a), de dicha Directiva, los Estados miembros pueden definir el concepto de «bienes de inversión». El Tribunal de Justicia ha declarado que este concepto incluye los bienes que, utilizados para los fines de una actividad económica, se distinguen por su carácter duradero y su valor, que hacen que los costes de adquisición normalmente no sean contabilizados como gastos corrientes, sino que sean amortizados en el curso de varios ejercicios (sentencia de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, apartado 35 y jurisprudencia citada).

24. En primer lugar, procede examinar si es necesario regularizar la deducción del IVA en virtud de lo dispuesto en los artículos 184 y 185 de la citada Directiva.

25. Con arreglo al artículo 184 de la Directiva IVA, la deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar. Con arreglo a su artículo

185, 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 determinar la cuantía de las deducciones.

26. En lo que atañe a la posible incidencia sobre la deducción del IVA practicada por un sujeto pasivo de hechos acontecidos con posterioridad a esta, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de los bienes o servicios determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores (sentencia de 31 de mayo de 2018, Kollroß y Wirtl, C-660/16 y C-661/16, EU:C:2018:372, apartado 54 y jurisprudencia citada).

27. En efecto, el mecanismo de regularización previsto por los artículos 184 a 186 de la Directiva IVA forma parte del régimen de deducción del IVA establecido por esta. La finalidad de dicho mecanismo es aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA, de forma que las operaciones realizadas en la fase anterior sigan dando lugar al derecho de deducción únicamente en la medida en que sirvan para llevar a cabo las prestaciones sujetas a tal impuesto. Por lo tanto, ese mecanismo persigue el objetivo de establecer una relación estrecha y directa entre el derecho de deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios de que se trate para las operaciones posteriores sujetas a gravamen (sentencia de 31 de mayo de 2018, Kollroß y Wirtl, C-660/16 y C-661/16, EU:C:2018:372, apartado 55 y jurisprudencia citada).

28. En el caso de autos, se desprende de la resolución de remisión que los inmuebles de que se trata en el litigio principal fueron utilizados por Mydibel de manera ininterrumpida y duradera para sus actividades profesionales. Además, según lo señalado en esa resolución, si bien las operaciones de *sale and lease back* (venta con arrendamiento posterior) en cuestión dieron lugar al pago de un canon inmediato a Mydibel, esta sociedad, por su parte, se comprometió a pagar a las entidades financieras interesadas una renta trimestral a lo largo de un período de 15 años, cuyo importe total coincide con el de dicho canon incrementado con intereses. Por lo tanto, se evidencia que dicha sociedad siguió utilizando las operaciones realizadas a efectos de la construcción, transformación o reforma de los inmuebles de que se trata para sus operaciones posteriores sujetas a gravamen. Esta consideración muestra, a reserva de comprobación por el tribunal remitente, que no se han modificado los datos tomados en consideración para determinar el importe de las deducciones practicadas después de declarar el IVA.

29. Contrariamente a lo que alega la Comisión Europea en sus observaciones escritas, la mera constitución de un derecho de enfiteusis no sujeto al IVA no puede calificarse de modificación de los datos tomados en consideración para determinar el importe de las deducciones practicadas después de la declaración del IVA. En efecto, la constitución de tal derecho no tiene por sí sola el efecto de romper la estrecha y directa relación entre el derecho a deducir el IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios de que se trate para operaciones posteriores objeto de gravamen.

30. De ello se desprende que, a reserva de comprobación por el tribunal remitente, los artículos 184 y 185 de la Directiva IVA no imponen la regularización del IVA deducido inicialmente en circunstancias como las debatidas en el litigio principal.

31. En segundo lugar, procede examinar si las circunstancias del asunto en el litigio principal se rigen por normas específicas a efectos de regularizar la deducción del IVA por lo que se refiere a los bienes de inversión y, en particular, por los artículos 187 y 188 de la Directiva IVA.

32. El artículo 187 de esta Directiva describe varios tipos de regularización de la deducción del IVA por cuanto se refiere a los bienes de inversión. En particular, del citado artículo 187, apartado 1, resulta que, en lo que concierne a estos bienes, la regularización se practicará durante un período de cinco años, período que podrá prorrogarse hasta veinte años por lo que respecta a los bienes inmuebles de inversión.

33. En virtud del artículo 188, apartado 1, de la misma Directiva, en los casos de entregas durante el período de regularización, el bien de inversión se considerará como si hubiera quedado afectado a una actividad económica del sujeto pasivo hasta la expiración del período de regularización.

34. El Tribunal de Justicia ha precisado que el concepto de «entrega de bienes» no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si esta fuera la propietaria de dicho bien (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 44 y jurisprudencia citada).

35. Aun cuando corresponde al juez nacional determinar en cada caso concreto, de acuerdo con los hechos de autos, si una operación determinada supone la transmisión del poder de disposición sobre un bien con las facultades atribuidas a su propietario (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, apartado 63), el Tribunal de Justicia puede, no obstante, proporcionarle cualquier indicación útil a este respecto.

36. Debe observarse que las operaciones de *sale and lease back* (venta con arrendamiento posterior) de que se trata en el litigio principal se caracterizan por la concesión combinada y simultánea, por una parte, de un derecho de enfiteusis por parte del sujeto pasivo a las dos entidades financieras interesadas en el litigio principal y, por otra parte, de un arrendamiento financiero inmobiliario por parte de estas dos entidades al sujeto pasivo.

37. Por lo tanto, hay que determinar si procede, atendiendo al contexto del litigio principal, considerar la concesión del derecho de enfiteusis y del arrendamiento financiero inmobiliario conjuntamente o por separado.

38. El Tribunal de Justicia tiene declarado que existe una prestación única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial (sentencia de 21 de febrero de 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, apartado 53 y jurisprudencia citada).

39. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar si los elementos que se someten a su consideración caracterizan la existencia de una operación única, con independencia de la articulación contractual de esta (sentencia de 21 de febrero de 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, apartado 54).

40. En el caso de autos, se desprende de la resolución de remisión que las operaciones de *sale and lease back* (venta con arrendamiento posterior) de que se trata en el litigio principal constituyen operaciones meramente financieras cuyo objeto es aumentar la liquidez de Mydibel y que los inmuebles en cuestión en ese litigio quedaron en posesión de esta sociedad, que los utilizó de forma ininterrumpida y duradera para las necesidades de sus operaciones gravadas. Estos hechos dan a entender, sin perjuicio de que lo compruebe el tribunal remitente, que cada una de estas operaciones integra una única operación, toda vez que la constitución del derecho de enfiteusis sobre los inmuebles en cuestión en el litigio principal no puede desvincularse del arrendamiento financiero sobre los mismos bienes.

41. Por consiguiente, y a reserva de las comprobaciones que efectúe el tribunal remitente, cada operación de *sale and lease back* (venta con arrendamiento posterior) de que se trata en el litigio principal constituye una operación única. En estas circunstancias, dichas operaciones no pueden calificarse como «entregas de bienes», ya que los derechos transferidos a las entidades financieras en cuestión en el litigio principal a raíz de dichas operaciones, esto es, los derechos civiles de enfiteusis aminorados por los derechos derivados del arrendamiento financiero del que es titular Mydibel, no las facultan para disponer de los inmuebles de que se trata en el litigio principal con la misma amplitud que si fueran sus propietarias.

42. Por cuanto antecede y sin perjuicio de la comprobación que realice el tribunal remitente, los artículos 187 y 188 de la Directiva IVA no obligan a regularizar el IVA deducido inicialmente en circunstancias como las del litigio principal.

43. En estas circunstancias, debe responderse a la primera cuestión prejudicial que, sin perjuicio de la comprobación que realice el tribunal remitente de los elementos de hecho y de Derecho nacional pertinentes, los artículos 184, 185, 187 y 188 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que no obligan a regularizar el IVA que grava un bien inmueble, y que inicialmente ha sido deducido correctamente, cuando dicho bien ha sido objeto de una operación de *sale and lease back* (venta con arrendamiento posterior) no sujeta al IVA en circunstancias como las del litigio principal.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

44. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en lo esencial, si interpretar los artículos 184, 185, 187 y 188 de la Directiva IVA en el sentido de que obligan a regularizar el IVA deducido inicialmente en circunstancias como las del litigio principal es compatible con los principios de neutralidad del IVA e igualdad de trato.

45. Atendiendo a la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, la segunda cuestión prejudicial solo podría plantearse si el tribunal remitente, después de efectuar su comprobación, debiera estimar que las operaciones de *sale and lease back* (venta con arrendamiento posterior) de que se trata en el litigio principal suponen o bien una modificación de los elementos tomados en consideración para determinar el importe de las deducciones practicadas después de la declaración del IVA, en el sentido del artículo 185 de la Directiva IVA, o bien una entrega, en el sentido del artículo 188 de esta Directiva, y que, por lo tanto, en las circunstancias del litigio principal, hay obligación de regularizar el IVA inicialmente deducido.

46. Pues bien, tal obligación de regularizar el IVA inicialmente deducido, en cualquier caso, sería compatible con los principios de neutralidad del IVA e igualdad de trato.

47. A este respecto, basta con observar que, en estas circunstancias, un sujeto pasivo que haya concertado una operación como esa no sujeta al IVA y que se refiera a un inmueble de su propiedad no se encontraría, a efectos de IVA, en una situación comparable a la de un sujeto pasivo que hubiera seguido siendo propietario de un inmueble de manera ininterrumpida desde la ejecución de las obras que hubieran dado derecho a la deducción del IVA soportado.

48. En estas circunstancias, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que la interpretación de los artículos 184, 185, 187 y 188 de la Directiva IVA en el sentido de que obligan a regularizar el IVA inicialmente deducido en circunstancias como las del litigio principal es compatible con los principios de neutralidad del IVA e igualdad de trato.

Costas

49. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, 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:

1) Sin perjuicio de la comprobación que realice el tribunal remitente de los elementos de hecho y de Derecho nacional pertinentes, los artículos 184, 185, 187 y 188 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 su versión modificada por la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, deben interpretarse en el sentido de que no obligan a regularizar el impuesto sobre el valor añadido (IVA) que grava un bien inmueble, y que inicialmente ha sido deducido correctamente, cuando dicho bien ha sido objeto de una operación de

sale and lease back (venta con arrendamiento posterior) no sujeta al IVA en circunstancias como las del litigio principal.

2) La interpretación de los artículos 184, 185, 187 y 188 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2009/162, en el sentido de que obligan a regularizar el impuesto sobre el valor añadido (IVA) inicialmente deducido en circunstancias como las del litigio principal es compatible con los principios de neutralidad del IVA e igualdad de trato.

Firmas

* Lengua de procedimiento: francés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.