

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ078729

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 17 de septiembre de 2020

Sala Segunda

Asunto n.º C-791/18

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Bienes inmuebles de inversión. Regularización en una sola vez del importe total de esa deducción a raíz de la primera utilización del bien de que se trate. A partir del 1 de agosto de 2014, la demandante cedió en arriendo cuatro de los siete apartamentos del complejo inmobiliario con exención del IVA, mientras que los otros tres apartamentos permanecieron sin ocupar en 2014. Debido a esta exención, la demandante tuvo que regularizar el IVA y, por ello, tuvo que abonar, mediante declaración en una sola vez el importe total de la parte de este impuesto correspondiente a esos cuatro apartamentos durante el período en el que estos habían permanecido ocupados, presentando una reclamación contra dicha regularización, por entender que se opone al art. 187 de la Directiva sobre el IVA. En el caso de autos, el sujeto pasivo encargó la construcción de un complejo inmobiliario compuesto por siete apartamentos y que este dedujo el IVA correspondiente a la construcción de dicho complejo debido a su afectación a operaciones gravadas. A raíz de la entrega de dicho complejo, que constituye, a efectos de la percepción del IVA, una entrega de bienes en el sentido de la normativa nacional que aplica la facultad prevista en el art. 14.3, de la Directiva sobre el IVA, el sujeto pasivo cedió en arriendo cuatro de esos apartamentos con exención del IVA. En la medida en que la deducción inicial se calculó teniendo en cuenta la afectación de ese complejo a operaciones gravadas, el arrendamiento de los cuatro apartamentos con exención del IVA supuso una modificación de los elementos que deben tomarse en consideración para determinar el importe de dicha deducción y llevó a que dicha deducción resultara superior a la que el sujeto pasivo tenía derecho a practicar por el uso efectivo del bien de que se trata. El art. 187.1 (párrafo segundo) de la Directiva sobre el IVA permite a los Estados miembros tomar como base un período de regularización de cinco años naturales completos a partir del comienzo de la utilización de ese bien, plazo que podrá prorrogarse hasta veinte años en el caso de los bienes inmuebles de inversión, pudiendo el Estado miembro decidir que el punto de partida del período de regularización —que puede extenderse a lo largo de 20 años, cuando se trate de un bien inmueble de inversión— sea la primera utilización del bien de inversión en cuestión. El establecimiento de las modalidades relativas a la regularización de la deducción inicial en la fecha de la primera utilización del bien de inversión de que se trate, cuando se pone de manifiesto que, en esa fecha, dicha deducción era superior a la que el sujeto pasivo tenía derecho a practicar sobre la base del uso efectivo de ese bien se comprende en los arts 184 y 185 de esta Directiva que corresponde a los Estados miembros definir en virtud del artículo 186 de la citada Directiva. En este caso, la modificación de la afectación del bien inmueble de que se trata se produjo a raíz de la primera utilización de dicho bien y la normativa controvertida en el litigio principal no se opone a la regularización fraccionada de las modificaciones producidas con posterioridad a la primera utilización de dicho bien. Por tanto, los arts. 184 a 187 de la Directiva sobre el IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que incluye un régimen de regularización aplicable a los bienes de inversión que prevé un escalonamiento de la regularización durante varios años y en virtud del cual, durante el año de la primera utilización del bien de que se trate, que corresponde también al primer año de regularización, se regulariza en una sola vez el importe total de la deducción inicialmente practicada respecto a dicho bien cuando, en el momento de esa primera utilización, se pone de manifiesto que dicha deducción no se corresponde con la que el sujeto pasivo tenía derecho a practicar sobre la base del uso efectivo de ese bien.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 14, 167, 168 y 184 a 192.

PONENTE:

Don Sr. A. Kumin.

En el asunto C-791/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos), mediante resolución de 14 de diciembre de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de diciembre de 2018, en el procedimiento entre

Stichting Schoonzicht

y

Staatssecretaris van Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev, Presidente de Sala, el Sr. K. Lenaerts, Presidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Juez de la Sala Segunda, y los Sres. P.G. Xuereb, T. von Danwitz y A. Kumin (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Bobek;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Stichting Schoonzicht, por el Sr. B. G. van Zadelhoff, en calidad de asesor;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. M. K. Bulterman y M. A. M. de Ree, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno sueco, inicialmente por las Sras. A. Falk, J. Lundberg, C. Meyer-Seitz, H. Shev y H. Eklinder, posteriormente por las tres últimas, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. W. Roels y por la Sra. N. Gossement, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 3 de marzo de 2020;

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 184 a 187 y 189 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; corrección de errores en DO 2007, L 335, p. 60 y DO 2015, L 323, p. 31; en lo sucesivo, «Directiva sobre el IVA»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Stichting Schoonzicht y el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda, Países Bajos), en relación con la regularización, debido a la utilización de una parte de un complejo inmobiliario para una actividad exenta, en una sola vez del importe total de la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) practicada inicialmente por la construcción de ese complejo inmobiliario.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. Con arreglo al artículo 14, apartado 3, de la Directiva sobre el IVA, los Estados miembros podrán considerar entrega de bienes la entrega de ciertas obras en inmuebles.

4. El artículo 167 de dicha Directiva prevé que el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

5. El artículo 168, letra a), de la Directiva dispone lo siguiente:

«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».

6. El artículo 184 de la citada Directiva dispone:

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

7. Conforme al artículo 185 de la Directiva sobre el IVA:

«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. El artículo 186 de la Directiva dispone que los Estados miembros determinarán las normas de desarrollo de lo dispuesto en sus artículos 184 y 185.

9 El artículo 187 de la misma Directiva tiene el siguiente tenor:

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

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

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

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

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

10. Conforme al artículo 189 de la citada Directiva:

«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 necesarias para garantizar que las regularizaciones no procuren ninguna ventaja injustificada;
- d) autorizar simplificaciones administrativas.»

Derecho holandés

11. La Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Ley por la que se sustituye el actual impuesto sobre el volumen de negocios por un impuesto sobre el volumen de negocios basado en el sistema de imposición sobre el valor añadido), de 28 de junio de 1968 (Stb. 1968, n.º 329), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece en su artículo 15, apartado 4:

«La deducción del impuesto se efectuará teniendo en cuenta el destino de los bienes y de los servicios en el momento en que se facture el impuesto al empresario o en el momento en que el impuesto sea exigible. Si en el momento en que el empresario comienza a utilizar los bienes y los servicios resultara que este dedujo el impuesto que los gravaba en una proporción superior o inferior a la que le autoriza el uso de dichos bienes o servicios, la cantidad deducida en exceso será exigible a partir de ese momento. El impuesto que resulte exigible se pagará de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14. La parte del impuesto que podía ser deducida y no lo fue le será devuelta si así lo solicita.»

12. La Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (Reglamento de Ejecución de la Ley del IVA), de 12 de agosto de 1968 (Stb. 1968, n.º 423), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución»), dispone en su artículo 12, apartados 2 y 3:

«2. La regularización a que se refiere el artículo 15, apartado 4, de la Ley [del IVA] se practicará sobre la base de los datos del período impositivo durante el cual el empresario hubiera comenzado a utilizar los bienes o servicios.

3. En la declaración del período impositivo final, la regularización de la deducción se practicará sobre la base de los datos aplicables a todo el ejercicio fiscal.»

13. Con arreglo al artículo 13 del Reglamento de Ejecución:

«1. No obstante lo dispuesto en el artículo 11, a efectos de la deducción se tendrán en cuenta los siguientes factores, de forma independiente:

- a. los bienes inmuebles y los derechos correspondientes a estos;
- b. los bienes muebles que el empresario amortice a efectos del impuesto sobre la renta o del impuesto de sociedades, o que podría amortizar si estuviese sujeto a dicho impuesto.

2. Por lo que respecta a los bienes inmuebles y a los derechos correspondientes a estos, la regularización de las deducciones se practicará en cada uno de los nueve ejercicios fiscales siguientes a aquel en que el empresario hubiera comenzado a utilizar el bien correspondiente. Cada vez, la regularización se hará por la

décima parte del impuesto soportado teniendo en cuenta los datos del ejercicio fiscal y se efectuará en la declaración relativa al último período impositivo de dicho ejercicio.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

14. La demandante en el litigio principal encargó la construcción de un complejo inmobiliario compuesto por siete apartamentos de uso residencial en un terreno de su propiedad. Las obras de construcción comenzaron en 2013 y en el mes de julio del año siguiente se le hizo entrega de dicho complejo.

15. La demandante en el litigio principal dedujo directamente el importe total del IVA que se le había facturado durante el ejercicio 2013 por la construcción de dicho complejo, ya que, en aquel momento, el complejo estaba destinado a fines sujetos a imposición.

16. A partir del 1 de agosto de 2014, la demandante en el litigio principal cedió en arriendo cuatro de los siete apartamentos del complejo inmobiliario de que se trata con exención del IVA, mientras que los otros tres apartamentos permanecieron sin ocupar en 2014.

17. Debido a esta exención, la demandante en el litigio principal tuvo que regularizar el IVA y, por ello, tuvo que abonar, mediante declaración, de conformidad con el artículo 15, apartado 4, frases segunda y tercera, de la Ley del IVA, en una sola vez el importe total de la parte de este impuesto correspondiente a esos cuatro apartamentos durante el período en el que estos habían permanecido ocupados, por un importe total de 79 587 euros.

18. No obstante, al considerar que el artículo 187 de la Directiva sobre el IVA se oponía al artículo 15, apartado 4, de la Ley del IVA en la medida en que este último establece que, al comienzo de la utilización de un bien de inversión, debe regularizarse el importe total de la deducción inicialmente practicada, la demandante en el litigio principal presentó una reclamación contra la regularización que tuvo que efectuar.

19. Al desestimarse esta reclamación, la demandante en el litigio principal interpuso ante el rechtbank Noord-Holland (Tribunal de Primera Instancia de Holanda Septentrional, Países Bajos) un recurso contra la decisión desestimatoria de dicha reclamación, que también fue desestimado por infundado. A continuación, interpuso recurso contra la sentencia de dicho órgano jurisdiccional ante el Gerechtshof Amsterdam (Tribunal de Apelación de Ámsterdam, Países Bajos).

20. Al haber desestimado el Gerechtshof Amsterdam (Tribunal de Apelación de Ámsterdam) el recurso de apelación interpuesto por la demandante en el litigio principal mediante la sentencia de 11 de enero de 2017, esta interpuso un recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente, el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos), alegando de nuevo que la regularización en una sola vez, a raíz de la primera utilización de los bienes de inversión, de la deducción inicialmente practicada es contraria al artículo 187 de la Directiva sobre el IVA y que la regularización que se vio obligada a realizar debería haberse escalonado durante varios años.

21. En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se oponen los artículos 184 a 187 de la [Directiva sobre el IVA] a un régimen nacional de regularización para bienes de inversión que prevé una regularización practicada durante una serie de años y en la que en el año de comienzo de la utilización —que, además, es el primer año de regularización— se ajusta (regulariza) en una sola vez el importe total de la deducción inicialmente practicada respecto a dicho bien de inversión cuando, en el momento de la primera utilización, se pone de manifiesto que la deducción inicialmente practicada no se corresponde con la deducción que el sujeto pasivo tiene derecho a practicar sobre la base del uso efectivo del bien de inversión?

En caso de respuesta afirmativa a la [primera cuestión prejudicial]:

2) ¿Debe interpretarse el artículo 189, letras b) o c), de la [Directiva sobre el IVA] en el sentido de que el ajuste en una sola vez mencionado en la [primera cuestión prejudicial] de la deducción inicialmente practicada el primer año del período de regularización constituye una medida que los Países Bajos pueden adoptar a efectos de la aplicación del artículo 187 de la [Directiva sobre el IVA]?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

22. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 184 a 187 de la Directiva sobre el IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que incluye un régimen de regularización aplicable a los bienes de inversión que prevé un escalonamiento de la regularización durante varios años y en virtud del cual, durante el año de la primera utilización del bien de que se trate, que corresponde también al primer año de regularización, se regulariza en una sola vez el importe total de la deducción inicialmente practicada por ese bien cuando, en el momento de esa primera utilización, se pone de manifiesto que dicha deducción no se corresponde con la que el sujeto pasivo tenía derecho a practicar sobre la base del uso efectivo de ese bien.

23. Con carácter preliminar, procede recordar que, según la lógica del sistema establecido por la Directiva sobre el 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 (sentencias de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, apartado 24, y de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira — Inwestycje Nieruchomości, C-672/16, EU:C:2018:134, apartado 30).

24. Del tenor del artículo 168, apartado 2, de la Directiva sobre el 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 (sentencias de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, apartado 52, y de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira — Inwestycje Nieruchomości, C-672/16, EU:C:2018:134, apartado 33).

25. 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, apartado 54 y jurisprudencia citada, y de 18 de octubre de 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, apartado 29).

26. En efecto, el mecanismo de regularización forma parte del régimen de deducción establecido por la Directiva sobre el IVA y persigue aumentar la precisión de las deducciones del IVA con el fin de garantizar la neutralidad fiscal, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por el legislador de la Unión en la materia (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartado 92 y jurisprudencia citada, y de 11 de abril de 2018, SEBbankas, C-532/16, EU:C:2018:228, apartado 37). En virtud de este principio, las operaciones realizadas en una fase anterior siguen dando lugar al derecho a deducción únicamente en la medida en que sirvan para las prestaciones sujetas al IVA. Por lo tanto, la finalidad de la Directiva es establecer una relación estrecha y directa entre el derecho a deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes y de los servicios de que se trate para las operaciones por las que se repercute el IVA (sentencia de 18 de octubre de 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, apartados 30 y 31 y jurisprudencia citada).

27. A este respecto, procede señalar que los artículos 184 y 185 de la Directiva sobre el IVA enuncian de manera general los requisitos con arreglo a los cuales la Administración tributaria nacional debe exigir una regularización del IVA inicialmente deducido, sin prever, no obstante, de qué modo debe efectuarse dicha regularización (sentencia de 11 de abril de 2018, SEB bankas, sentencia de 11 de abril de 2018).

28. En cambio, el artículo 186 de la Directiva sobre el IVA obliga expresamente a los Estados miembros a definir las condiciones en las que tendrá lugar esta regularización, estableciendo que estos determinarán las normas de desarrollo de los artículos 184 y 185 de la Directiva sobre el IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, apartado 27).

29. Los artículos 187 a 192 de la Directiva sobre el IVA establecen determinadas modalidades de regularización de la deducción del IVA, pero solo en lo que atañe a los bienes de inversión (sentencia de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, apartado 27).

30. Por lo que respecta, en primer lugar, al nacimiento de la obligación de regularización, es preciso señalar que esta se define en el artículo 184 de la Directiva sobre el IVA del modo más amplio posible, en la medida en que «la deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar» (sentencia de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, apartado 32).

31. Esta formulación no excluye a priori ninguna hipótesis posible de deducción indebida. La enumeración expresa de las excepciones previstas en el artículo 185, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA corrobora el alcance general de la obligación de regularización (sentencia de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, apartado 33).

32. En virtud del artículo 185, apartado 1, de dicha Directiva, tal regularización debe hacerse, en particular, cuando las modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de la deducción se hayan producido con posterioridad a la declaración del IVA (sentencia de 18 de octubre de 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, apartado 32).

33. Estas disposiciones constituyen el régimen aplicable al nacimiento de un posible derecho de la Administración tributaria a exigir una regularización por parte de un sujeto pasivo, incluyendo la regularización de las deducciones relativas a bienes de inversión (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de octubre de 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, apartado 26).

34. En el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que el sujeto pasivo encargó la construcción de un complejo inmobiliario compuesto por siete apartamentos y que este dedujo el IVA correspondiente a la construcción de dicho complejo debido a su afectación a operaciones gravadas. A raíz de la entrega de dicho complejo, que constituye, a efectos de la percepción del IVA, una entrega de bienes en el sentido de la normativa nacional que aplica la facultad prevista en el artículo 14, apartado 3, de la Directiva sobre el IVA, el sujeto pasivo cedió en arriendo cuatro de esos apartamentos con exención del IVA.

35. En la medida en que la deducción inicial se calculó teniendo en cuenta la afectación de ese complejo a operaciones gravadas, el arrendamiento de los cuatro apartamentos con exención del IVA supuso una modificación de los elementos que deben tomarse en consideración para determinar el importe de dicha deducción y llevó a que dicha deducción resultara superior a la que el sujeto pasivo tenía derecho a practicar por el uso efectivo del bien de que se trata.

36. Por consiguiente, tal situación está comprendida en las contempladas en el artículo 184 y en el artículo 185, apartado 1, de la Directiva sobre el IVA, en las que la Administración tributaria debe exigir al sujeto pasivo la regularización de la deducción del IVA inicialmente practicada.

37. En segundo lugar, es preciso determinar si la regularización de la deducción inicial en la fecha de la primera utilización del bien de que se trata, cuando se pone de manifiesto en esa fecha que dicha deducción era superior a la que el sujeto pasivo tenía derecho a practicar sobre la base del uso efectivo de ese bien, se halla comprendida en las normas de desarrollo de los artículos 184 y 185 de la Directiva sobre el IVA que corresponde al Estado miembro determinar en virtud del artículo 186 de dicha Directiva o en las normas previstas en el artículo 187 de la Directiva sobre el IVA en relación con los bienes de inversión.

38. A este respecto, el artículo 187 de la Directiva sobre el IVA, que está redactado en términos que no permiten albergar duda alguna acerca de su carácter obligatorio (véanse, en este sentido, la sentencia de 30 de marzo de 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, apartado 26, y el auto de 5 de junio de 2014, *Gmina Miedzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, apartado 24), prevé, en su apartado 1, párrafo primero, para los bienes de inversión, un período de regularización de cinco años, que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos o fabricados. No obstante, el artículo 187, apartado 1, párrafo segundo, de esta Directiva permite a los Estados miembros tomar como base un período de regularización de cinco años naturales completos a partir del comienzo de la utilización de ese bien. El artículo 187, apartado 1, párrafo tercero, prevé que el período de regularización podrá prorrogarse hasta veinte años en el caso de los bienes inmuebles de inversión.

39. El artículo 187, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva sobre el IVA establece que 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. El artículo 187, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva precisa que la mencionada regularización 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.

40. Del artículo 187, apartado 1, párrafos segundo y tercero, de dicha Directiva se desprende que el Estado miembro de que se trate podrá decidir que el punto de partida del período de regularización —que puede extenderse a lo largo de 20 años, cuando se trate de un bien inmueble de inversión— sea la primera utilización del bien de inversión en cuestión.

41. Por consiguiente, en el supuesto de que un Estado miembro haya hecho uso de esta facultad, el artículo 187, apartado 2, de la Directiva sobre el IVA establece la obligación de comprobar, por cada año transcurrido hasta el final del período de regularización, si se han producido modificaciones del derecho a deducción en relación con el derecho a deducción correspondiente al año de la primera utilización de ese bien de inversión y, en caso afirmativo, de proceder a la regularización que afecte a la parte correspondiente del IVA que haya gravado dicho bien de inversión.

42. De ello se deduce que, en tal supuesto, el elemento de referencia está constituido por el derecho a deducción correspondiente al año de la primera utilización del bien de inversión de que se trate y que la regularización fraccionada prevista en el artículo 187 de la Directiva IVA se refiere a las modificaciones producidas con posterioridad a esta primera utilización, en relación con el derecho a deducción correspondiente al año de la primera utilización.

43. No obstante, el artículo 187 de la Directiva sobre el IVA no regula las modalidades de regularización que procede aplicar si, en el mismo momento de la primera utilización, el derecho a deducir resulta superior o inferior a la deducción inicialmente practicada.

44. Tal interpretación se ve corroborada por el objetivo y la finalidad de la regularización prevista en los artículos 187 y siguientes de la Directiva sobre el IVA.

45. En efecto, el período de regularización y la regularización fraccionada previstas en el artículo 187 de la Directiva sobre el IVA para los bienes de inversión se explican y se justifican en particular por la utilización de esos bienes durante un período de varios años a lo largo del cual puede variar su destino (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de diciembre de 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, apartado 55, y de 30 de

marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, apartado 25, y el auto de 5 de junio de 2014, Gmina Miedzydroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, apartado 20).

46. El período de regularización de las deducciones previsto en el artículo 187 de la Directiva sobre el IVA permite de este modo evitar que se produzcan inexactitudes en el cálculo de las deducciones, así como ventajas o desventajas injustificadas para el sujeto pasivo, cuando, en particular, varíen, con posterioridad a la declaración o, en su caso, con posterioridad a la primera utilización, los datos que se hayan tenido en cuenta inicialmente para la determinación de la cuantía de las deducciones (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, apartado 25, y el auto de 5 de junio de 2014, Gmina Miedzydroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, apartado 20).

47. Pues bien, como ha señalado el Abogado General, en esencia, en el punto 47 de sus conclusiones, la lógica que rige la regularización que debe efectuarse cuando las modificaciones de los elementos inicialmente tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones se producen durante la utilización del bien de inversión de que se trate es diferente de la que rige la regularización que debe efectuarse cuando la deducción inicial sea inferior o superior a aquella a la que el sujeto pasivo tenga derecho en el momento de la primera utilización de dicho bien, sobre la base del uso efectivo de ese bien.

48. Por consiguiente, el establecimiento de las modalidades relativas a la regularización de la deducción inicial en la fecha de la primera utilización del bien de inversión de que se trate, cuando se pone de manifiesto que, en esa fecha, dicha deducción era superior a la que el sujeto pasivo tenía derecho a practicar sobre la base del uso efectivo de ese bien, no está comprendido en el artículo 187 de la Directiva sobre el IVA, sino en las normas de desarrollo de los artículos 184 y 185 de esta Directiva que corresponde a los Estados miembros definir en virtud del artículo 186 de la citada Directiva.

49. A este respecto, es preciso recordar, en tercer lugar, que, en el ejercicio de su facultad de apreciación al adoptar las normas de desarrollo de los artículos 184 y 185 de la Directiva sobre el IVA, los Estados miembros deben tener en cuenta la finalidad y la estructura de esta Directiva y, en particular, el principio de neutralidad fiscal en el que se basa el sistema común del IVA (véanse, por analogía, las sentencias de 13 de marzo de 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, apartados 35 y 36, y de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, apartado 58 y jurisprudencia citada).

50. Pues bien, procede señalar, por una parte, que una normativa nacional que, al igual que la normativa nacional controvertida en el litigio principal, se basa en la fecha de inicio de la utilización de un bien de inversión como fecha de referencia para apreciar si la deducción del IVA inicialmente practicada corresponde a la que el sujeto pasivo tenía derecho a practicar sobre la base del uso efectivo de dicho bien, y que prevé que el sujeto pasivo es deudor, en esa fecha, del importe total de la parte del impuesto deducida en exceso si la deducción inicial era superior a la que tenía derecho a practicar, es conforme con el principio de neutralidad fiscal, recordado en el apartado 26 de la presente sentencia, en la medida en que dicho principio impone que las deducciones indebidas sean rectificadas en cualquier caso (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, apartado 38).

51. Por otra parte, dicha normativa nacional no se opone a la regularización fraccionada de las modificaciones que se produzcan con posterioridad a la primera utilización de ese bien, como prevé el artículo 187 de la Directiva sobre el IVA.

52. En efecto, de la petición de decisión prejudicial se desprende que, con arreglo al artículo 13 del Reglamento de Ejecución, después del primer ejercicio de regularización, el empresario debe, al término de cada uno de los nueve ejercicios fiscales posteriores, comprobar, sobre la base de la información relativa a ese ejercicio fiscal posterior, si se han producido modificaciones en la utilización del bien de inversión de que se trate en relación con el primer ejercicio de regularización y que, en caso afirmativo, dicha regularización se refiere, durante cada uno de esos nueve ejercicios fiscales, a una décima parte del IVA correspondiente a la adquisición de ese bien de inversión que se ha facturado a ese empresario.

53. En cuarto y último lugar, es preciso señalar que las consideraciones expuestas en el auto de 5 de junio de 2014, Gmina Miedzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), no se oponen a la conclusión de que las modalidades relativas a la regularización de la deducción inicial en la fecha de la primera utilización del bien de inversión, cuando se pone de manifiesto en esa fecha que dicha deducción inicial era superior a la que el sujeto pasivo tenía derecho a practicar sobre la base del uso efectivo de ese bien, no se hallan comprendidas en el artículo 187 de la Directiva sobre el IVA.

54. Ciertamente, en ese auto, el Tribunal de Justicia consideró que el artículo 187 de la Directiva sobre el IVA se oponía a un régimen que permite la regularización de las deducciones durante un período inferior a cinco años y, por tanto, también a un régimen de regularización único, como el que invocaba la parte demandante en el litigio principal en el asunto que dio lugar a dicho auto (auto de 5 de junio de 2014, Gmina Miedzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, apartado 27).

55. No obstante, como señaló el Abogado General en el punto 61 de sus conclusiones, el Tribunal de Justicia llegó a esta conclusión en un contexto jurídico y fáctico diferente del que se deriva de la aplicación de la normativa nacional controvertida en el litigio principal. En efecto, en el asunto que dio lugar al auto de 5 de junio de 2014, Gmina Miedzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), por un lado, el bien de inversión de que se trataba estaba destinado, en un primer momento, al ejercicio de una actividad que no daba derecho a la deducción del IVA y, en un segundo momento, al ejercicio de una actividad que sí daba derecho a ella. Por otra parte, la modificación de la afectación de ese bien se había producido cuando ya se utilizaba para actividades que no daban derecho a deducción (auto de 5 de junio de 2014, Gmina Miedzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, apartados 12 y 13).

56. Pues bien, no sucede así en el asunto principal, en el que la modificación de la afectación del bien inmueble de que se trata se produjo a raíz de la primera utilización de dicho bien.

57. Además, como se desprende de los apartados 51 y 52 de la presente sentencia, la normativa controvertida en el litigio principal no se opone a la regularización fraccionada de las modificaciones producidas con posterioridad a la primera utilización de dicho bien, como prevé el artículo 187 de la Directiva sobre el IVA.

58. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial planteada que los artículos 184 a 187 de la Directiva sobre el IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que incluye un régimen de regularización aplicable a los bienes de inversión que prevé un escalonamiento de la regularización durante varios años y en virtud del cual, durante el año de la primera utilización del bien de que se trate, que corresponde también al primer año de regularización, se regulariza en una sola vez el importe total de la deducción inicialmente practicada respecto a dicho bien cuando, en el momento de esa primera utilización, se pone de manifiesto que dicha deducción no se corresponde con la que el sujeto pasivo tenía derecho a practicar sobre la base del uso efectivo de ese bien.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

59. Habida cuenta de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial, no procede responder a la segunda cuestión prejudicial.

Costas

60. 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 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 Segunda) declara:

Los artículos 184 a 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 no se oponen a una normativa nacional que incluye un régimen de regularización aplicable a los bienes de inversión que prevé un escalonamiento de la regularización durante varios años y en virtud del cual, durante el año de la primera utilización del bien de que se trate, que corresponde también al primer año de regularización, se regulariza en una sola vez el importe total de la deducción inicialmente practicada respecto a dicho bien cuando, en el momento de esa primera utilización, se pone de manifiesto que dicha deducción no se corresponde con la que el sujeto pasivo tenía derecho a practicar sobre la base del uso efectivo de ese bien.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.