

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ079695

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 26 de noviembre de 2020

Sala 7.^a

Asunto n.º C-787/18

SUMARIO:

IVA. Sujeto pasivo. Deducciones. *Regularización de las deducciones por un sujeto pasivo distinto del que practicó inicialmente la deducción. Venta por una sociedad a particulares de un inmueble arrendado por dicha sociedad y por la anterior sociedad propietaria. Fin de la sujeción al IVA en el momento de la venta del inmueble a los particulares.* Una sociedad adquirió un bien inmueble en 2012 y lo arrendó en régimen de sujeción optativa. El anterior propietario de dicho bien había optado también por la sujeción al IVA y había practicado deducciones del impuesto soportado por el pago del precio de ciertas obras de transformación del inmueble, que había consignado en un documento. En el momento de la venta, las partes no habían acordado que el anterior propietario procediera a la regularización de las deducciones del IVA practicadas y no habían solicitado a la Administración tributaria que no transfiriera la sujeción optativa. La sociedad arrendó el inmueble, continuando de este modo con su uso para realizar operaciones sujetas al impuesto y en 2013 lo transmitió a dos particulares que no iban a utilizarlo para operaciones sujetas al impuesto. En consecuencia, se extinguió la sujeción optativa al IVA. La Administración tributaria exigió entonces a la sociedad que regularizara las deducciones del impuesto soportado practicadas por el anterior propietario y que devolviera el IVA correspondiente al período de regularización que quedaba por transcurrir. El órgano jurisdiccional remitente pregunta si la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que, si bien establece, sobre la base del art. 188.2 de dicha Directiva, que el vendedor de un bien inmueble no está obligado a regularizar una deducción del IVA soportado cuando el adquirente solo va a utilizar dicho bien para realizar operaciones que dan derecho a deducción, impone también al adquirente que regularice dicha deducción por la duración restante del período de regularización cuando este transmita, a su vez, el inmueble a una persona que no va a utilizarlo para tales operaciones. De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el art. 184 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, en caso de regularización de una deducción del IVA practicada por un sujeto pasivo, las cantidades adeudadas en tal concepto debe pagarlas ese sujeto pasivo [Vid., STJUE de 10 de octubre de 2013, asunto C-622/11 (NFJ052066)]. El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la 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, en principio, sujetas al IVA [Vid., STJUE de 6 de septiembre de 2012, asunto C-324/11 (NFJ048083)]. La subrogación del adquirente en los derechos y obligaciones del vendedor en materia de regularización, prevista por la legislación sueca controvertida en el litigio principal, implica la asunción del impuesto soportado correspondiente a un bien de inversión respecto del cual el vendedor no ha procedido a ninguna deducción total o parcial. De ello se deduce, que, cuando el vendedor ha procedido a la deducción del IVA, total o parcialmente, el adquirente no puede beneficiarse del derecho a deducir dicho impuesto. Contrariamente a lo que alegan la Administración tributaria y el Gobierno finlandés, los argumentos relativos a la seguridad jurídica y a la necesidad de garantizar que las regularizaciones no proporcionen ninguna ventaja injustificada ni conduzcan a la creación de un gravamen encubierto no pueden justificar la recaudación de cantidades adeudadas como consecuencia de la regularización de una deducción del IVA a un sujeto pasivo distinto del que practicó dicha deducción. La Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que, si bien establece, sobre la base del art. 188.2 de dicha Directiva, que el vendedor de un bien inmueble no está obligado a regularizar una deducción del IVA soportado cuando el adquirente solo va a utilizar dicho bien para operaciones que dan derecho a deducción, impone también al adquirente que regularice dicha deducción por la duración restante del período de regularización cuando este transmita, a su vez, el inmueble en cuestión a una persona que no va a utilizarlo para tales operaciones.

PRECEPTOS:

Tratado de 25 de marzo de 1957 (TFUE), art. 267.

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 12, 19, 135, 137, 184 a 189 y 193.

PONENTE:

Don A. Kumin.

En el asunto C-787/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia), mediante resolución de 3 de diciembre de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de diciembre de 2018, en el procedimiento entre

Skatteverket

y

Sögård Fastigheter AB,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. A. Kumin (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. T. von Danwitz 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 del Skatteverket, por el Sr. T. Johansson, en calidad de agente;
- en nombre de Sögård Fastigheter AB, por el Sr. C. Rosén, director general;
- en nombre del Gobierno finlandés, por el Sr. S. Hartikainen, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. K. Simonsson y por las Sras. L. Lozano Palacios, E. Ljung Rasmussen y G. Tolstoy, 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 19, 188 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 del IVA»).

2. Dicha petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Skatteverket (Administración tributaria, Suecia) y Sögård Fastigheter AB en relación con la regularización de la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) practicada anteriormente por otro sujeto pasivo.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. A tenor del artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA:

«Los Estados miembros podrán considerar sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional [...]

a) la entrega anterior a su primera ocupación de un edificio o parte del mismo y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan».

4. El artículo 19, párrafo primero, de esta Directiva dispone que «los Estados miembros quedan facultados para considerar que la transmisión, a título oneroso o gratuito o bajo la forma de aportación a una sociedad, de una universalidad total o parcial de bienes no supone la realización de una entrega de bienes y que el beneficiario continúa la personalidad del cedente.»

5. El artículo 135, apartado 1, de dicha Directiva establece:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

j) las entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten, distintas a las contempladas en la letra a) del apartado 1 del artículo 12;

[...]

l) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.»

6. Conforme al artículo 137 de la Directiva del IVA:

«1. Los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las operaciones siguientes:

[...]

b) las entregas de edificios o de partes de los mismos y del terreno sobre el que estos se levantan distintas de las contempladas en la letra a) del apartado 1 del artículo 12;

[...]

d) el arrendamiento y el alquiler de bienes inmuebles.

2. Los Estados miembros determinarán las modalidades del ejercicio del derecho de opción previsto en el apartado 1.

Los Estados miembros podrán restringir el alcance de dicho derecho.»

7. El artículo 168, letra a), 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».

8. El artículo 184 de dicha Directiva es del siguiente tenor:

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

9. A tenor del artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA:

«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.»

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

11. El artículo 187 de dicha Directiva es del 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.»

12. El artículo 188 de la Directiva del IVA establece:

«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.»

13. Conforme al artículo 189 de la Directiva del IVA:

«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.»

14. El artículo 193 de la citada Directiva dispone:

«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 y del artículo 202.»

Derecho sueco

Disposiciones relativas a la sujeción obligatoria y optativa

15. Con arreglo al artículo 2 del capítulo 3 de la *mervärdesskattelagen* (1994:200) [Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido (1994:200)], en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), las operaciones de transmisión y arrendamiento de bienes inmuebles están exentas, con ciertos límites, del IVA.

16. No obstante, el propietario de un inmueble que, para un uso permanente en el marco de una actividad sujeta, arriende total o parcialmente un edificio que tenga la consideración de bien inmueble podrá optar por la sujeción al IVA de ese arrendamiento en virtud del artículo 3 del capítulo 3 y del artículo 1 del capítulo 9 de la citada Ley.

17. En caso de transmisión de dicho inmueble, el artículo 5 del capítulo 9 de la Ley del IVA establece que la sujeción optativa se mantendrá en la persona del adquirente a partir del día de la toma de posesión y que este quedará subrogado en todos los derechos y obligaciones legales del antiguo propietario.

18. Sin embargo, conforme al artículo 6 del capítulo 9 de la Ley del IVA, la Administración tributaria pondrá fin a la sujeción optativa del arrendamiento en el momento de la toma de posesión si el antiguo y el nuevo propietario lo solicitan con carácter previo y de manera conjunta. Además, la sujeción optativa finalizará si el propietario del inmueble cambia el uso y lo destina a una actividad de arrendamiento no sujeta al IVA, o si el citado inmueble ya no puede arrendarse debido a un incendio o por cualquier otra causa ajena a su voluntad, incluso en caso de demolición.

Disposiciones relativas a la deducción del IVA y a las regularizaciones

19. A tenor del artículo 6 del capítulo 8a de la Ley del IVA, el período de regularización se establecerá para los bienes inmuebles de inversión en diez años.

20. Los artículos 7 y 8 del capítulo 8a de la Ley del IVA disponen que, en caso de transmisión de bienes de inversión, la deducción del impuesto soportado que se haya practicado se regularizará una sola vez. Para calcular el importe de la regularización, se repartirá el importe de la deducción que deba regularizarse a lo largo de todo el período de regularización y la regularización se aplicará sobre la cuota correspondiente a la duración restante de dicho período.

21. Cuando la transmisión de un bien de inversión se realiza en el marco de una transmisión de actividad, el adquirente sujeto pasivo de bienes de inversión deberá subrogarse en los derechos y obligaciones del vendedor en materia de regularización, como establece el artículo 11 del capítulo 8a de la Ley del IVA.

22. De conformidad con el artículo 12 del capítulo 8a de la Ley del IVA, el adquirente se subrogará en los derechos y obligaciones del vendedor en materia de regularización también en el caso de transmisión de inmuebles arrendados bajo el régimen de sujeción optativa al impuesto, pero solamente cuando el vendedor y el adquirente no hayan acordado que sea el vendedor el que regularice y siempre que la regularización no se deba a modificaciones realizadas durante el período en el que el vendedor ha poseído el bien.

23. En el supuesto de transmisión de un bien de inversión por el que el adquirente deba subrogarse en los derechos y obligaciones del vendedor, este último deberá formalizar un documento especial con arreglo a los artículos 15 y 17 del capítulo 8a de la citada Ley. Dicho documento deberá precisar, en particular, el impuesto soportado en relación con la adquisición del bien de inversión por el vendedor o en relación con las obras de nueva construcción, ampliación o transformación del inmueble, la parte de ese impuesto deducida después de eventuales regularizaciones, las fechas de adquisición y de deducción, así como cualquier otra información útil para determinar las obligaciones fiscales y el derecho a deducción del adquirente.

Disposiciones sobre las transmisiones de actividad

24. El artículo 25 del capítulo 3 de la Ley del IVA preveía que la transmisión de bienes afectados a una actividad quedaría exenta del impuesto cuando dicha transmisión se produjera en el marco de una transmisión de la actividad, siempre que el adquirente tuviera derecho a la deducción o a la devolución del impuesto. Esta disposición había sido objeto de una interpretación conforme al artículo 19 de la Directiva del IVA por el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia), que declaró que una transmisión de actividad no constituye una entrega de bienes a efectos del IVA.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

25. Sögård Fastigheter adquirió un bien inmueble en 2012 y lo arrendó en régimen de sujeción optativa.

26. El anterior propietario de dicho bien había optado también por la sujeción al IVA y había practicado deducciones del impuesto soportado por el pago del precio de ciertas obras de transformación del inmueble, que había consignado en un documento.

27. En el momento de la venta, las partes no habían acordado que el anterior propietario procediera a la regularización de las deducciones del IVA practicadas y no habían solicitado a la Administración tributaria que no transfiriera la sujeción optativa. Sögård Fastigheter arrendó el inmueble, continuando de este modo con su uso para realizar operaciones sujetas al impuesto.

28. Sögård Fastigheter transmitió dicho inmueble en 2013 a dos particulares que no iban a utilizarlo para operaciones sujetas al impuesto. En consecuencia, se extinguió la sujeción optativa al IVA. La Administración tributaria exigió entonces a Sögård Fastigheter que regularizara las deducciones del impuesto soportado practicadas por el anterior propietario y que devolviera el IVA correspondiente al período de regularización que quedaba por transcurrir.

29. Al considerar que, de la sentencia de 10 de octubre de 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), se desprendía que no estaba obligada a pagar el IVA deducido por el propietario anterior, Sögård Fastigheter interpuso un recurso ante el Förvaltningsrätten (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo, Suecia) solicitando la anulación de la resolución de la Administración tributaria.

30. El Förvaltningsrätten (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo) desestimó dicho recurso al considerar que la situación controvertida en el litigio principal era diferente de la que dio lugar a la sentencia de 10 de octubre de 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), en la que el Tribunal de Justicia declaró que las disposiciones relativas a la regularización del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que las cantidades adeudadas como consecuencia de la regularización de una deducción del IVA se recauden de un sujeto pasivo distinto del que practicó dicha deducción.

31. Dado que el Kammarrätten (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo, Suecia) estimó el recurso de apelación interpuesto por Sögård Fastigheter, la Administración tributaria interpuso un recurso de casación contra la sentencia de dicho órgano jurisdiccional ante el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) y solicitó que se declarase que Sögård Fastigheter está obligada a devolver mediante regularización el IVA deducido por el propietario anterior.

32. El órgano jurisdiccional remitente pregunta si la solución adoptada en la sentencia de 10 de octubre de 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), puede aplicarse a una situación en la que un adquirente, inmediatamente después de haber adquirido un bien inmueble, solo lo utiliza para operaciones con derecho a deducción y luego lo revende a una persona que no lo utiliza para este tipo de operaciones.

33. El órgano jurisdiccional remitente indica asimismo que, en el supuesto de que el Tribunal de Justicia considere que los artículos 188 y 189 de la Directiva del IVA se oponen a la transferencia al adquirente de la obligación de regularización de la deducción del IVA que correspondía al vendedor, deberá pronunciarse sobre la argumentación de la Administración tributaria y determinar si la adquisición del bien inmueble por Sögård Fastigheter constituye una transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, en el sentido del artículo 19 de la Directiva del IVA.

34. El órgano jurisdiccional remitente precisa que la cuestión de si las disposiciones sobre la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes son efectivamente aplicables en un litigio como el principal depende de las circunstancias de este y no es objeto de la presente petición de decisión prejudicial. Indica que se pronunciará sobre este extremo cuando emita un fallo definitivo sobre el mencionado litigio. No obstante, según el citado órgano jurisdiccional, si dicha transmisión debiera calificarse de transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, se plantearía entonces la cuestión de si el hecho de exigir a Sögård Fastigheter que regularice las deducciones del IVA practicadas por el anterior propietario es compatible con el artículo 19 de la Directiva del IVA.

35. En estas circunstancias, el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Si el vendedor de un inmueble, con arreglo a la normativa nacional establecida sobre la base del artículo 188, apartado 2, de la Directiva del IVA, no ha regularizado la deducción del impuesto soportado debido a que el comprador va a utilizar el inmueble únicamente para operaciones que dan derecho a deducir, ¿existe algún obstáculo para imponer al comprador, en tanto no haya transcurrido el período de regularización, la obligación de regularizar esa deducción en el momento posterior en el que dicho comprador a su vez transmita el inmueble a una persona que no va a utilizarlo para tales operaciones?

2) ¿Recibiría una respuesta distinta la primera cuestión si la primera transmisión a la que se refiere constituye una transmisión de bienes en el sentido del artículo 19 de la Directiva del IVA?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

36. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que, si bien establece, sobre la base del artículo 188, apartado 2, de dicha Directiva, que el vendedor de un bien inmueble no está obligado a regularizar una deducción del IVA soportado cuando el adquirente solo va a utilizar dicho bien para realizar operaciones que dan derecho a deducción, impone también al adquirente que regularice dicha deducción por la duración restante del período de regularización cuando este transmita, a su vez, el inmueble a una persona que no va a utilizarlo para tales operaciones.

37. Con carácter previo, debe recordarse que el artículo 184 de la Directiva del IVA establece la obligación de regularizar la deducción del IVA inicialmente practicada cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.

38. Esta disposición, así como los artículos 185 y 186 de la Directiva del IVA, constituyen el régimen aplicable al nacimiento de un posible derecho de la Administración tributaria a exigir una regularización del IVA por parte de un sujeto pasivo, incluyendo la regularización de las deducciones relativas a bienes de inversión (véanse, en particular, las sentencias de 18 de octubre de 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, apartado 26, y de 17 de septiembre de 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, apartado 33).

39. En este contexto, el artículo 186 de la Directiva del IVA obliga expresamente a los Estados miembros a determinar las modalidades de aplicación de los artículos 184 y 185 de dicha Directiva, mientras que los artículos 187 a 192 de la citada Directiva establecen determinadas modalidades de regularización de la deducción del IVA por lo que respecta a los bienes de inversión (véanse, en particular, las sentencias de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, apartado 27, y de 17 de septiembre de 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, apartados 28 y 29).

40. El artículo 188 de la Directiva del IVA se refiere al supuesto particular de la entrega de un bien de inversión durante el período de regularización. En tal caso, la regularización anual prevista en el artículo 187 de la Directiva se sustituye por una única regularización, basada en la supuesta utilización del bien de inversión de que se trate por el período que quede por transcurrir. Según el artículo 188, el carácter deducible del IVA soportado depende de si la entrega efectuada está o no sujeta a dicho impuesto (véase, en ese sentido, la sentencia de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, apartado 56).

41. Con arreglo al citado artículo 188, cuando un sujeto pasivo transmita un bien de inversión durante el período de regularización y la transmisión de que se trate esté exenta, el bien de inversión se considerará afectado a una actividad económica del sujeto pasivo hasta la expiración del período de regularización y se presume que dicha actividad está totalmente exenta. Tal presunción conduce a la obligación de proceder a una sola regularización, por la totalidad del período de regularización que quede por transcurrir, salvo si un Estado miembro ha decidido hacer uso de la facultad prevista en el artículo 188, apartado 2, de la Directiva del IVA de no exigir dicha regularización.

42. En efecto, el artículo 188, apartado 2, de la citada Directiva señala que, 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.

43. De ello resulta que la facultad de no exigir la regularización está supeditada, por una parte, a la condición de sujeto pasivo del adquirente del bien de inversión de que se trate y, por otra parte, a la naturaleza del uso de dicho bien, a saber, que este solo debe utilizarse para operaciones en las que el IVA sea deducible.

44. Ciertamente, cuando el adquirente del bien de inversión deja de utilizar dicho bien únicamente para operaciones en las que el IVA es deducible, ya no se cumplen los requisitos que justificaban que no se exigiera la regularización.

45. Si bien el artículo 188 de la Directiva del IVA dispone que los Estados miembros podrán no exigir una regularización «en la medida en que» se cumplan los requisitos mencionados en el apartado 43, no prevé disposiciones aplicables para el caso de que dichos requisitos hayan dejado de cumplirse.

46. A este respecto, en virtud del artículo 189 de la Directiva del IVA, los Estados miembros podrán tomar, para la aplicación del artículo 188 de dicha Directiva, todas las medidas que sean necesarias para garantizar que las regularizaciones no procuren ninguna ventaja injustificada, así como autorizar simplificaciones administrativas.

47. Sin embargo, estas disposiciones nacionales no pueden conducir a que la regularización de una deducción del IVA relativa a una entrega de bienes o a una prestación de servicios recaiga sobre un sujeto pasivo distinto del que practicó dicha deducción.

48. En efecto, si bien la Directiva del IVA no contiene indicación expresa alguna en lo que respecta al sujeto pasivo obligado al pago de la deuda tributaria resultante de la regularización de una deducción del IVA, no cabe deducir de ello que los Estados miembros sean libres de decidir, en el marco de las modalidades que establecen en virtud del artículo 137, apartado 2, y de los artículos 186 y 189 de dicha Directiva, qué sujeto pasivo debe pagar el IVA en tal situación (véase, en ese sentido, la sentencia de 10 de octubre de 2013, Pactor Vastgoed C-622/11, EU:C:2013:649, apartados 30 y 31).

49. La designación del obligado al pago de las cantidades adeudadas como consecuencia de la regularización de una deducción del IVA no constituye una «modalidad» en el sentido de las citadas disposiciones, sino una norma de fondo del sistema común del IVA instaurado por la Directiva, como se desprende de su artículo 193 (véase, en ese sentido, la sentencia de 10 de octubre de 2013, Pactor Vastgoed C-622/11, EU:C:2013:649, apartado 32).

50. Así pues, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el artículo 184 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, en caso de regularización de una deducción del IVA practicada por un sujeto pasivo, las cantidades adeudadas en tal concepto debe pagarlas ese sujeto pasivo (véase, en ese sentido, la sentencia de 10 de octubre de 2013, Pactor Vastgoed C-622/11, EU:C:2013:649, apartados 36 y 37).

51. En efecto, procede recordar, por una parte, que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la 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, en principio, sujetas al IVA (véase, en particular, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, apartado 25 y jurisprudencia citada).

52. Por otra parte, las normas relativas a la regularización de las deducciones constituyen un elemento esencial del sistema establecido por la Directiva del IVA, en la medida en que tienen por objeto garantizar la exactitud de las deducciones y, en consecuencia, la neutralidad de la carga fiscal. Por medio de las referidas normas la Directiva 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 (véanse, en particular, las sentencias de 29 de noviembre de 2012, Gran Via Moinesti, C-257/11, EU:C:2012:759, apartado 38 y jurisprudencia citada, y de 10 de octubre de 2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, apartado 34).

53. En estas circunstancias, la interpretación según la cual la regularización de una deducción del IVA relativa a una entrega de bienes o a una prestación de servicios podría recaer sobre un sujeto pasivo distinto del que efectuó dicha deducción sería incompatible con los objetivos, recordados en los apartados 51 y 52 de la presente sentencia, perseguidos en esta materia por la Directiva del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de octubre de 2013, Pactor Vastgoed, C-622/11, EU:C:2013:649, apartado 37).

54. En efecto, el hecho de exigir que la deducción practicada por el vendedor de un bien inmueble sea regularizada por el adquirente de dicho bien equivaldría a obligar a este a pagar una deuda tributaria relativa a una operación a la que es ajeno y que se ha realizado en el marco de la actividad económica de otro sujeto pasivo. En cambio, el vendedor que efectuó la deducción seguiría beneficiándose de una deducción superior a la que tiene derecho por la utilización efectiva del bien inmueble y no se alcanzaría el objetivo de la neutralidad de la carga fiscal respecto del vendedor.

55. No obstante, tanto la Administración tributaria como el Gobierno finlandés alegan, por un lado, que los fundamentos de Derecho de la sentencia de 10 de octubre de 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), no pueden aplicarse al presente asunto debido a las diferencias existentes entre las situaciones en liza en los dos asuntos, y, por otro lado, que los motivos relacionados con la seguridad jurídica, así como con la necesidad de garantizar que las regularizaciones no proporcionen ninguna ventaja injustificada ni conduzcan a la creación de un gravamen encubierto justifican la recaudación de las cantidades adeudadas como consecuencia de una regularización del IVA a un sujeto pasivo distinto del que realizó la deducción.

56. En primer lugar, para distinguir el presente asunto del que dio lugar a la sentencia de 10 de octubre de 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), la Administración tributaria y el Gobierno finlandés exponen que, en el asunto principal, se exigió al adquirente que regularizara la deducción con motivo del cambio en el uso del bien inmueble de que se trata, como consecuencia de la transmisión de este último a unos particulares, y que la cuota del impuesto exigida por este concepto solo se refiere al período de regularización que quede por transcurrir. Añaden que la subrogación en los derechos y obligaciones en materia de regularización es optativa y que el adquirente posee la información relativa a la deducción cuya regularización se exige.

57. Sin embargo, es preciso señalar que dichas circunstancias no ponen en entredicho la pertinencia, para el presente asunto, de las consideraciones desarrolladas por el Tribunal de Justicia en el asunto que dio lugar a la sentencia de 10 de octubre de 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649).

58. Como punto de partida, en el asunto que dio lugar a la sentencia de 10 de octubre de 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), el Tribunal de Justicia examinó si puede efectuarse la regularización de una deducción del IVA a un sujeto pasivo distinto del que practicó dicha deducción cuando ha sido ese primer sujeto pasivo quien no se ha ajustado a las modalidades que justificaban la deducción efectuada por el segundo. El Tribunal de Justicia respondió negativamente a esta cuestión, al considerar, en esencia, en los apartados 40 y 41 de dicha sentencia, que, en tal situación, el hecho de exigir la regularización de la deducción del IVA a un sujeto pasivo distinto del que efectuó dicha deducción comprometía la exactitud de las deducciones y la neutralidad del IVA, objetivo que las normas relativas a la regularización de las deducciones pretenden garantizar.

59. En el asunto principal se plantea la cuestión de si la recaudación de cantidades adeudadas como consecuencia de la regularización de una deducción del IVA puede efectuarse a un sujeto pasivo que no haya procedido a dicha deducción cuando, debido a la transmisión del bien inmueble por dicho sujeto pasivo a unos particulares que ya no lo van a utilizar para operaciones sujetas al impuesto, dejan de cumplirse las modalidades que justificaban que no se exigiera la regularización. Pues bien, esta cuestión es análoga a la planteada en el asunto que dio lugar a la sentencia de 10 de octubre de 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), en la medida en que, en ambos asuntos, las actuaciones de un sujeto pasivo tienen como consecuencia que la Administración tributaria le reclame la regularización de una deducción del IVA practicada por otro sujeto pasivo.

60. A continuación, carece de pertinencia a este respecto que la regularización exigida en el presente asunto se refiera únicamente al importe correspondiente al período de regularización que quede por transcurrir, cuando la deducción cuya regularización se exige ha sido efectuada por otro sujeto pasivo.

61. En efecto, de las respuestas escritas dadas por la Administración tributaria a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia se desprende que la subrogación del adquirente en los derechos y obligaciones del vendedor en materia de regularización, prevista por la legislación sueca controvertida en el litigio principal, implica la asunción del impuesto soportado correspondiente a un bien de inversión respecto del cual el vendedor no ha procedido a ninguna deducción total o parcial. De ello se deduce, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, que, cuando el vendedor ha procedido a la deducción del IVA, total o parcialmente, el adquirente no puede beneficiarse del derecho a deducir dicho impuesto.

62. Por último, un Estado miembro no puede imponer a un sujeto pasivo obligaciones que vayan más allá de lo permitido por el Derecho de la Unión en materia de IVA, aun cuando dicho sujeto pasivo esté informado por anticipado del alcance de esas obligaciones o la aplicación de tales obligaciones sea facultativa (véase, por analogía, la sentencia de 18 de marzo de 2010, Gielen, C-440/08, EU:C:2010:148, apartado 53 y jurisprudencia citada).

63. En consecuencia, la Administración tributaria y el Gobierno finlandés sostienen en vano que la solución de la sentencia de 10 de octubre de 2013, Pactor Vastgoed (C-622/11, EU:C:2013:649), no es aplicable al presente asunto.

64. En segundo lugar, procede señalar que, contrariamente a lo que alegan la Administración tributaria y el Gobierno finlandés, los argumentos relativos a la seguridad jurídica y a la necesidad de garantizar que las regularizaciones no proporcionen ninguna ventaja injustificada ni conduzcan a la creación de un gravamen encubierto no pueden justificar la recaudación de cantidades adeudadas como consecuencia de la regularización de una deducción del IVA a un sujeto pasivo distinto del que practicó dicha deducción.

65. Como punto de partida, no puede prosperar el argumento de que es contrario a la seguridad jurídica exigir que la regularización de la deducción se efectúe al sujeto pasivo que procedió a la deducción del IVA, en este

caso el vendedor del bien inmueble, cuando ha sido el adquirente quien ha modificado el uso de dicho bien y el vendedor no tiene ninguna influencia sobre ese uso.

66. En efecto, como se desprende de los apartados 45 y 46 de la presente sentencia, corresponde a los Estados miembros tomar todas las medidas que sean útiles para la aplicación del artículo 188 de la Directiva del IVA en las condiciones previstas en el artículo 189 de dicha Directiva, respetando todas las disposiciones de la citada Directiva y los principios generales, como el principio de seguridad jurídica.

67. A continuación, la Administración tributaria y el Gobierno finlandés estiman que el adquirente del bien inmueble se beneficiaría de una ventaja injustificada si, como consecuencia del cambio de uso de dicho bien por el propio adquirente, no se le exigiera la regularización de la deducción efectuada por el vendedor. En su opinión, de este modo el comprador adquiriría un bien inmueble no sujeto a impuesto alguno.

68. Pues bien, en primer término, tal situación resulta de las disposiciones del Derecho sueco que eximen del impuesto sobre el valor añadido las operaciones de transmisión de bienes inmuebles, sin permitir a los sujetos pasivos optar por la tributación de estos, mientras que el artículo 137, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA confiere a los Estados miembros la facultad de conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de la entrega de edificios.

69. En segundo término, como se ha señalado en el apartado 61 de la presente sentencia, cuando el vendedor ha procedido a la deducción del IVA, total o parcialmente, el adquirente no puede, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, beneficiarse del derecho a deducir dicho impuesto. En consecuencia, el adquirente no se beneficia de una «ventaja injustificada» en forma de una deducción a la que no tiene derecho debido a la utilización del bien inmueble.

70. En tercer término, la fijación de un precio de adquisición del bien inmueble inferior al precio de mercado, al que el vendedor accedería porque el adquirente estaría eventualmente obligado a regularizar la deducción que se efectuó anteriormente, se deriva de la libertad contractual de las partes y tampoco puede calificarse de «ventaja injustificada», en el sentido de la Directiva del IVA.

71. Por último, la Administración tributaria y el Gobierno finlandés consideran que, si no fuera posible proceder a la regularización frente al adquirente, la continuidad del sistema del IVA quedaría comprometida en la medida en que el precio de venta del bien inmueble se calcularía de modo que pudiera cubrir una eventual regularización de la deducción del IVA y conllevaría, por tanto, un gravamen latente que el adquirente no podría, por su parte, deducir cuando utilizase dicho bien para operaciones que dan derecho a la deducción del IVA.

72. A este respecto, debe señalarse, por una parte, que las mismas consecuencias, suponiendo que estuvieran acreditadas, pueden producirse también en el supuesto de que un Estado miembro decida no hacer uso de la facultad prevista en el artículo 188, apartado 2, de la Directiva del IVA de no exigir la regularización. Por otra parte, como se ha recordado en el apartado 68 de la presente sentencia, el artículo 137, apartado 1, letra b), de esta Directiva confiere a los Estados miembros la facultad de conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de la entrega de edificios, lo que permitiría evitar las consecuencias mencionadas en el apartado anterior de la presente sentencia.

73. En estas circunstancias, procede responder a la primera cuestión prejudicial que la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que, si bien establece, sobre la base del artículo 188, apartado 2, de dicha Directiva, que el vendedor de un bien inmueble no está obligado a regularizar una deducción del IVA soportado cuando el adquirente solo va a utilizar dicho bien para operaciones que dan derecho a deducción, impone también al adquirente que regularice dicha deducción por la duración restante del período de regularización cuando este transmita, a su vez, el inmueble en cuestión a una persona que no va a utilizarlo para tales operaciones.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

74. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si recibiría una respuesta distinta la primera cuestión si la primera transmisión a la que se refiere constituyera una transmisión de bienes contemplada en el artículo 19 de la Directiva del IVA.

75. A tal respecto, ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia, dentro del marco de la cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales establecida por el artículo 267 TFUE,

corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. En consecuencia, cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse (véase, en particular, la sentencia de 24 de abril de 2012, Kamberaj, C-571/10, EU:C:2012:233, apartado 40 y jurisprudencia citada).

76. Sin embargo, al Tribunal de Justicia le incumbe examinar las circunstancias en las que un juez nacional le plantea una cuestión a fin de verificar su propia competencia. En efecto, el espíritu de colaboración que debe presidir el funcionamiento de la remisión prejudicial supone que, por su parte, el juez nacional tenga en cuenta la función confiada al Tribunal de Justicia, que es la de contribuir a la administración de justicia en los Estados miembros y no la de formular opiniones consultivas sobre cuestiones generales o hipotéticas (véase, en particular, la sentencia de 24 de abril de 2012, Kamberaj, C-571/10, EU:C:2012:233, apartado 41 y jurisprudencia citada).

77. Efectivamente, la justificación de una cuestión prejudicial no radica en la formulación de tales opiniones, sino en la necesidad inherente a la solución efectiva de un litigio (véase, en particular, la sentencia de 8 de septiembre de 2010, Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, apartado 38, y de 16 de junio de 2016, Rodríguez Sánchez, C-351/14, EU:C:2016:447, apartado 56).

78. A este respecto, es cierto que, de acuerdo con reiterada jurisprudencia, habida cuenta de la separación de funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, no puede exigirse que, antes de dirigirse a este último, el órgano jurisdiccional remitente haya efectuado todas las constataciones fácticas y las apreciaciones jurídicas que le incumben en el marco de su misión jurisdiccional. Basta con que el objeto del litigio principal y sus principales implicaciones para el ordenamiento jurídico de la Unión se desprendan de la petición de decisión prejudicial de modo que los Estados miembros y el resto de interesados puedan presentar observaciones conforme al artículo 23 del Estatuto del Tribunal de Justicia y participar eficazmente en el procedimiento entablado ante este (véase la sentencia de 8 de septiembre de 2010, Winner Wetten, C-409/06, EU:C:2010:503, apartado 39).

79. No obstante, en el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente precisa expresamente que la aplicabilidad de las disposiciones sobre las transmisiones de actividades en el litigio principal debe determinarse en función de las circunstancias de este y no es objeto de la presente petición de decisión prejudicial, y que el órgano jurisdiccional remitente resolverá esta cuestión cuando se pronuncie definitivamente sobre el litigio principal. Únicamente si se comprobara que la adquisición por Sögård Fastigheter del bien inmueble debía calificarse de «transmisión de actividad» se plantearía la cuestión de si es compatible con el artículo 19 de la Directiva del IVA exigir que sea la propia Sögård Fastigheter quien proceda a la regularización de las deducciones practicadas por el anterior propietario.

80. En estas circunstancias, la cuestión relativa a la interpretación del artículo 19 de la Directiva del IVA es, en esta fase del litigio principal, hipotética y no se ha acreditado la necesidad inherente de la respuesta a esta cuestión para la solución del litigio.

81. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia no puede responder a la segunda cuestión prejudicial formulando una opinión consultiva sobre un problema que, en esta fase, es hipotético (véanse, en este sentido, las sentencias de 10 de noviembre de 2016, Private Equity Insurance Group, C-156/15, EU:C:2016:851, apartado 56; de 28 de marzo de 2017, Rosneft, C-72/15, EU:C:2017:236, apartado 194, y de 11 de diciembre de 2018, Weiss y otros, C-493/17, EU:C:2018:1000, apartado 166). El hecho de que esta cuestión pudiera ser pertinente si el órgano jurisdiccional nacional considerara que las disposiciones relativas a la transmisión de actividades debían aplicarse en la situación controvertida en el litigio principal carece de relevancia a este respecto.

82. En consecuencia, la segunda cuestión prejudicial es inadmisibile.

Costas

83. 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:

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que, si bien establece, sobre la base del artículo 188, apartado 2, de dicha Directiva, que el vendedor de un bien inmueble no está obligado a regularizar una deducción del IVA soportado cuando el adquirente solo va a utilizar dicho bien para operaciones que dan derecho a deducción, impone también al adquirente que regularice dicha deducción por la duración restante del período de regularización cuando este transmita, a su vez, el inmueble en cuestión a una persona que no va a utilizarlo para tales operaciones.

Firmas

* Lengua de procedimiento: sueco.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.