

**Asunto C-791/18****Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

17 de diciembre de 2018

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos)

**Fecha de la resolución de remisión:**

14 de diciembre de 2018

**Parte demandante:**

Stichting Schoonzicht

**Otra parte en el procedimiento:**Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda)**Objeto del procedimiento principal**

El litigio principal versa sobre la deducción del IVA adeudado por Stichting Schoonzicht por la entrega de un complejo de apartamentos. En particular, en el litigio se plantea la cuestión de si la deducción inicialmente practicada puede ajustarse de una sola vez cuando, al empezar a utilizar el complejo, resultó que dicha deducción difiere de la que Stichting Schoonzicht tiene derecho a practicar.

**Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial**

La presente petición, planteada al amparo del artículo 267 TFUE, versa sobre si el «ajuste de una sola vez» de la deducción inicialmente practicada prevista en Derecho neerlandés es contrario al procedimiento de regularización establecido en el Derecho de la Unión en el que la regularización se extiende durante un determinado período.

## Cuestiones prejudiciales

- 1) ¿Se oponen los artículos 184 a 187 de la Directiva del IVA de 2006 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) de una sola vez el importe total de la deducción inicialmente practicada respecto a dicho bien de inversión si, al empezar a utilizarlo, la deducción inicialmente practicada parece divergir de 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, letra b) o c), de la Directiva del IVA de 2006 en el sentido de que el ajuste de 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 del IVA de 2006?

## Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

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 (en lo sucesivo, «Directiva del IVA de 2006»).

## Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Artículo 15, apartado 4, de la Wet op de omzetbelasting 1968 (Ley relativa al impuesto sobre el volumen de negocios de 1968; en lo sucesivo, «OB») y los artículos 12 y 13 del Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (Reglamento de ejecución de la Ley relativa al impuesto sobre el volumen de negocios de 1968).

## Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 Stichting Schoonzicht (en lo sucesivo, «interesada») construyó en una finca de su propiedad un complejo de apartamentos compuesto por siete apartamentos, que fue entregado en julio 2014. Dado que dicho complejo estaba originariamente destinado a fines sujetos a imposición, la interesada dedujo en su totalidad el IVA adeudado por esta entrega. Sin embargo, a continuación, a partir del 1 de agosto de 2014 cedió en arriendo, exentos del impuesto sobre el volumen de negocios, cuatro de los apartamentos. Por este motivo, se regularizó la deducción que inicialmente había practicado al amparo del artículo 15, apartado 4, de la OB, con

lo que pasaba a adeudar la cuota del IVA que debía imputarse a dichos apartamentos correspondiente al tercer trimestre de 2014, por un importe de 79 587 EUR. La interesada abonó dicho importe mediante su declaración.

- 2 La interesada interpuso una reclamación contra el pago satisfecho en virtud de la declaración. Sostiene que, respecto a los bienes de inversión, la regularización de la totalidad de la deducción inicialmente practicada al empezar a utilizar dicho bien de inversión, como prescribe el artículo 15, apartado 4, de la OB, es contraria al artículo 187 de la Directiva del IVA de 2006. Esta reclamación fue desestimada por el inspecteur van de Belastingdienst (Inspector de Hacienda). A continuación, la interesada interpuso recurso contra esta desestimación ante el rechtbank Noord-Holland (Tribunal de Primera Instancia de Holanda Septentrional). El rechtbank declaró infundado dicho recurso, tras lo cual la interesada interpuso recurso de apelación ante el gerechtshof Amsterdam (Tribunal de Apelación de Ámsterdam; en lo sucesivo, «gerechtshof»). El gerechtshof declaró que el régimen establecido en el artículo 15, apartado 4, de la OB queda comprendido dentro de los límites de la Directiva del IVA de 2006, por lo que declaró infundado el recurso de apelación.
- 3 En contra de esta sentencia del gerechtshof la interesada interpuso recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos; en lo sucesivo, «Hoge Raad»). Ese tribunal ha acordado plantear cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia.

#### **Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal**

- 4 La interesada reitera en el litigio principal la alegación formulada ante el gerechtshof según la cual la regularización de una sola vez de la deducción inicialmente practicada con motivo de empezar a utilizar los bienes de inversión es contraria al artículo 187 de la Directiva del IVA de 2006. En efecto, a juicio de la interesada, el régimen de regularización establecido en el artículo 187 de la Directiva del IVA de 2006 ha de considerarse de forma aislada, con independencia de cuanto se establece en los artículos 184 y 185, y con independencia, pues, también de las normas adicionales que adopte un Estado miembro en virtud del artículo 186 a efectos de la aplicación de dichos artículos. En su opinión, se está aquí en presencia de un régimen especial aplicable a bienes de inversión que desplaza al régimen general de los artículos 184 y 185. La regularización de una sola vez de la deducción íntegra inicialmente practicada, en los términos establecidos en los artículos 184 y 185, no resulta posible al empezar a utilizar un bien de inversión. Al contrario, la regularización de la deducción inicialmente practicada para bienes de inversión debe extenderse imperativamente, en virtud del artículo 187, a lo largo de varios años. Al final de cada año de regularización solo podrá regularizarse una parte proporcional de la deducción inicialmente disfrutada. Dado que la legislación neerlandesa establece un período de regularización de diez años, en el caso de autos será una décima parte.

- 5 El presente motivo se dirige contra la apreciación del gerechtshof de que el régimen de regularización establecido en el artículo 15, apartado 4, de la OB queda dentro los límites de la Directiva del IVA de 2006. A juicio del gerechtshof, el legislador neerlandés hizo uso de la posibilidad que el artículo 189, letra b), de la Directiva del IVA de 2006 brinda a los Estados miembros de precisar cuál es la cuantía del IVA que ha de tomarse en consideración para la regularización de bienes de inversión. El ajuste de una sola vez previsto en el artículo 15, apartado 4, de la OB debe considerarse, a juicio del Hof, una «corrección previa a la regularización», para lo que la Directiva del IVA de 2006 no contiene disposición alguna. El gerechtshof estima que la Directiva del IVA de 2006 no se opone a tal ajuste, dado que su resultado —a la vista del período de regularización posterior— no resulta contrario al principio de neutralidad fiscal o al principio de proporcionalidad.

### **Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial**

- 6 En opinión del Hoge Raad, la tesis de la interesada viene respaldada por el tenor del artículo 187 de la Directiva del IVA de 2006, el cual puede interpretarse, de hecho, en el sentido de que, en un período de regularización de diez años, la regularización practicada en el primer año únicamente puede afectar a una décima parte del IVA que grava el bien de inversión. Además, dicho tenor no suscita ninguna duda sobre el carácter imperativo del artículo 187, de lo que cabe concluir que los Estados miembros no disponen de margen para apartarse de la citada disposición.
- 7 Contra la tesis de la interesada cabe aducir que el régimen de regularización establecido en el artículo 187 de la Directiva del IVA de 2006 puede entenderse también como un régimen complementario que deberá interpretarse en relación con los artículos 184 a 186. En este contexto, el Hoge Raad señala que la regularización en general y la distribución de la misma a lo largo de los años para los bienes de inversión persiguen aumentar la precisión de la deducción y, de este modo, garantizar la neutralidad de la presión fiscal. A juicio del Hoge Raad, estos objetivos no parecen oponerse a un régimen nacional de regularización en el que se regularice la deducción íntegra inicialmente practicada al empezar a utilizar un bien de inversión.
- 8 A continuación, el Hoge Raad señala que resulta inherente a una regularización extendida en el tiempo que puedan surgir divergencias, ya en el comienzo del período de regularización, ya en el transcurso del mismo. Cuando, como ocurre en el caso de autos, lo que se da es lo primero, si la deducción no se corrige de una sola vez, podría generarse una ventaja económica para la interesada. Inversamente, este modo de actuar daría lugar a un perjuicio económico para el sujeto pasivo que, a diferencia de la interesada, no haya deducido ningún IVA con ocasión de la adquisición de un bien de inversión y que, en cambio, únicamente al empezar a utilizarlo resultará tener derecho a la deducción íntegra. Este modo de

actuar no se cohonestaría, en su opinión, con los citados objetivos de una deducción precisa y de una presión fiscal neutral.

- 9 En cambio, el régimen neerlandés de regularización toma el momento en que se empieza a utilizar como momento de referencia. Como resulta que el uso efectivo en tal momento diverge del uso inicialmente previsto, la deducción se corregirá de una sola vez. A juicio del Hoge Raad, en tal caso no se está en presencia de un régimen prohibido por el Derecho de la Unión con una regularización definitiva de una sola vez, puesto que en caso de modificación del uso en uno de los años de regularización siguientes aún tendrá lugar un ajuste de la deducción en concordancia con ello.
- 10 Este régimen parece cumplir mejor los objetivos del régimen de regularización. De ello deduce el Hoge Raad que resulta más razonable no considerar el artículo 187 de la Directiva del IVA de 2006 de forma aislada, sino entenderlo en relación con los artículos 184 a 186 y, de acuerdo con lo anterior, interpretarlo en el sentido de que no se opone al régimen neerlandés de regularización. Sin embargo, a juicio del Hoge Raad, no está más allá de toda duda razonable que esta sea la interpretación correcta. Por tal motivo, el Hoge Raad plantea la primera cuestión prejudicial.
- 11 En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, se suscita la cuestión de si la «regularización [neerlandesa] de una sola vez» sí está permitida como medida con la que precisar cuál es la cuantía del IVA que ha de tomarse en consideración para la regularización, en el sentido del artículo 189, letra b), de la Directiva del IVA de 2006. Si tal no es el caso, quedará por elucidar la cuestión de si se autoriza en virtud del artículo 189, letra c). A este respecto, en primer lugar, se planteará la cuestión de si la regularización sin tal medida conllevaría una ventaja injustificada para la interesada. En caso de respuesta afirmativa, se planteará a continuación la cuestión de si la «regularización de una sola vez» puede verse como una medida adecuada para impedir tal cosa. Dado que la interpretación de estas disposiciones no está fuera de toda duda razonable y el Tribunal de Justicia no ha tenido todavía la oportunidad de interpretar el artículo 189, letras b) y c), de la Directiva del IVA de 2006, el Hoge Raad plantea la segunda cuestión prejudicial.