

Asunto C-194/21**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:**

29 de marzo de 2021

Órgano jurisdiccional remitente:

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

Fecha de la resolución de remisión:

26 de marzo de 2021

Parte recurrente:

Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda, Países Bajos)

Parte recurrida:

X

Objeto del procedimiento principal

En el litigio principal se pretende elucidar la cuestión de si X, en virtud de la normativa tributaria neerlandesa, puede deducir el impuesto sobre el volumen de negocios, que B le había facturado por la entrega de dos parcelas en 2006 y que X —pese a que estaban destinadas a una actividad gravada— no dedujo entonces, del impuesto sobre el volumen de negocios devengado por la entrega de estas dos parcelas a B en 2013.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación de los artículos 184 y 185 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»), y en particular sobre si estas disposiciones pueden interpretarse en el sentido de que cuando un sujeto pasivo no ha practicado la

deducción del impuesto soportado dentro del plazo de preclusión aplicable conforme a la normativa nacional, tiene derecho a practicar esta deducción en el marco de una regularización.

La petición de decisión prejudicial ha sido planteada de conformidad con el artículo 267 TFUE.

Cuestiones prejudiciales

1. ¿Deben interpretarse los artículos 184 y 185 de la Directiva del IVA de 2006 en el sentido de que el sujeto pasivo que, en el momento de la adquisición de un bien o de recepción de un servicio, no ha practicado la deducción del impuesto soportado («deducción inicial») dentro del plazo de preclusión aplicable conforme a la normativa nacional, de conformidad con la utilización prevista para fines sujetos a imposición, tiene derecho a practicar la deducción en el marco de la regularización —con ocasión de la primera utilización posterior de dicho bien o servicio— si la utilización efectiva en el momento de la regularización no es distinta de la que estaba prevista?

2. ¿Tiene alguna relevancia para la respuesta a la cuestión 1 el hecho de que la no realización de la deducción inicial no se deba a un fraude o abuso de derecho y no se hayan constatado consecuencias negativas para el Tesoro Público?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

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): artículo 12, apartado 1, letra b); artículo 12, apartado 3; artículo 135, apartado 1, letra k); artículos 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, 186 y 188

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Wet op de omzetbelasting 1968 (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1968) (*Staatsblad* 1968, p. 329): artículo 11, apartado 1, letra a), punto 1; artículo 15

Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 [Decreto de aplicación de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1968 (*Staatscourant* 1968, p. 169): artículo 12, apartados 2 y 3.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 El litigio principal versa sobre un recurso de casación interpuesto contra una sentencia del gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (Tribunal de Apelación de Arnhem-Leeuwarden, Países Bajos) de 5 de febrero de 2019, dictada sobre el

recurso de apelación interpuesto por X contra una sentencia del rechtbank Gelderland (Tribunal de Primera Instancia de Gelderland, Países Bajos) de 2 de noviembre de 2017.

- 2 X adquirió 10 parcelas de B. El 20 de abril de 2006, B entregó dichas parcelas. El propósito era acondicionar dichas parcelas para fines recreativos mediante la construcción de casas móviles con sus accesorios. A continuación se venderían las casas móviles junto al suelo sobre el que se levantan.
- 3 B facturó a X el impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente a esta entrega. X no dedujo este impuesto.
- 4 Por razones de carácter económico, no se puso en marcha el acondicionamiento de las parcelas previsto. El 8 de febrero de 2013, X entregó a B dos de las diez parcelas a cambio de una remuneración. X facturó a B el impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente a esta remuneración. X no pagó este impuesto en el momento de presentar la correspondiente declaración.
- 5 El 26 de noviembre de 2015, se giró una liquidación complementaria contra X a efectos del pago del impuesto sobre el volumen de negocios mencionado en el apartado 4. Contra esta liquidación, X interpuso una reclamación en la que alegaba que el importe de la liquidación complementaria debía reducirse, en virtud del artículo 15, apartado 4, de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1968, en una parte proporcional de la cuota del impuesto sobre el volumen de negocios mencionada en el apartado 3.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 6 El staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda) alega que X debió practicar la deducción del impuesto soportado en el momento en que se devengó el impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente a la entrega de las parcelas en 2006 conforme a la utilización sujeta al impuesto prevista en aquel momento.
- 7 En efecto, la norma de regularización establecida en el artículo 15, apartado 4, frases segunda a cuarta, de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1968 no está dirigida a conceder una deducción del impuesto que el empresario no ha deducido en la declaración correspondiente al período en cuestión.
- 8 La norma de regularización establecida en la disposición normativa antes citada, interpretada en relación con los artículos 184 y 185 de la Directiva del IVA, se refiere únicamente, a juicio del Secretario de Estado de Hacienda, a supuestos en los que la deducción originariamente aplicada es superior o inferior a la que el sujeto pasivo tenía derecho a aplicar. Dado que, en este caso, el destino de las dos parcelas, en el momento de su adquisición, coincide con el uso efectivo con ocasión de la primera utilización de los mismos, no procede efectuar la regularización.

- 9 No se exponen las alegaciones de X.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 10 A juicio del órgano jurisdiccional remitente, existen dudas sobre la respuesta que debe darse a la cuestión de si el sujeto pasivo que no ha practicado la deducción del impuesto sobre el volumen de negocios dentro de plazo puede proceder a tal deducción en el marco de la normativa sobre regularización establecida en la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1968 y en la Directiva del IVA, cuando se pone de manifiesto que el destino originario y el uso efectivo con ocasión del comienzo de la utilización son idénticos y el plazo de preclusión nacional para el ejercicio del derecho a deducción ha expirado. En su opinión, la respuesta a esta cuestión no puede inferirse con claridad del tenor de los artículos 184 y 185 de la Directiva del IVA. Sostiene que estas disposiciones pueden interpretarse de dos maneras.

Primera tesis: interpretación amplia

- 11 La interpretación amplia implica que el mecanismo de regularización de los artículos 184 y 185 se interpreta en el sentido de que tal regularización, con ocasión del comienzo de la utilización de un bien o servicio, entraña una subsanación de una omisión en la práctica de la deducción en el momento de la adquisición de dicho bien o de contratación del servicio, con independencia de la naturaleza de la omisión.
- 12 Cuando se permite al sujeto pasivo subsanar errores en la deducción inicial por bienes o servicios que no han sido utilizados por vez primera inmediatamente después de su adquisición con ocasión del comienzo de la utilización de los mismos, aunque ello se efectúe una vez expirado el plazo de preclusión establecido en la normativa nacional para la deducción inicial, se consigue —en línea con el principio de neutralidad fiscal— que el alcance de la deducción se ajuste con precisión a la utilización efectiva de tal bien o servicio.
- 13 Esa interpretación opera en dos direcciones.
- 14 En primer lugar, de este modo se consigue que el sujeto pasivo que deduce el IVA que se le ha facturado por la adquisición de un bien o por la contratación de un servicio pese al destino exento de los mismos, pueda utilizar tal bien o servicio sin un gasto en concepto de IVA para fines exentos (véase la sentencia de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, apartado 39).
- 15 En segundo lugar, de este modo se consigue que el sujeto pasivo que no deduce total o parcialmente el IVA que le ha sido facturado por la adquisición de un bien o por la contratación de un servicio no tenga que hacer frente a los costes del IVA cuando vaya a utilizar efectivamente el bien o servicio en cuestión (exclusivamente) para actividades gravadas.

- 16 Además, el órgano jurisdiccional remitente subraya que el Tribunal de Justicia no ha excluido expresamente del régimen de regularización el supuesto en el que el sujeto pasivo no ha ejercitado, en el momento de la adquisición de un bien o de la contratación de un servicio, el derecho a deducir el impuesto soportado que le corresponde en ese momento. A su juicio, resulta desproporcionado denegar a dicho sujeto pasivo la posibilidad de practicar la deducción después, con ocasión de la primera utilización de dicho bien o servicio, en aquellos casos en los que el derecho a deducción original se ha omitido por error y no se hayan demostrado fraude o abuso de derecho ni perjuicio alguno a la Hacienda Pública del Estado (sentencia de 30 de abril de 2020, CTT — Correios de Portugal, C-661/18, EU:C:2020:335, apartado 56).

Segunda tesis: interpretación restrictiva

- 17 El órgano jurisdiccional remitente señala que la interpretación amplia antes expuesta no se cohonesta con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual de una lectura conjunta de los artículos 184 y 185, apartado 1, de la Directiva del IVA se infiere que procede aplicar estas disposiciones, si la regularización resulta necesaria a raíz de la modificación de uno de los elementos inicialmente tomados en consideración para calcular las deducciones, y que el cálculo del importe de esa regularización debe dar como resultado que el importe de las deducciones finalmente practicadas corresponda al que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar si la modificación se hubiera tenido en cuenta inicialmente (véase, entre otras, la sentencia de 27 de junio de 2018, Varna Holideis, C-364/17, EU:C:2018:500, apartado 29 y jurisprudencia citada). De este modo, el Tribunal de Justicia parece limitar el ámbito de aplicación de los artículos 184 y 185, apartado 1, de la Directiva del IVA a los supuestos en los que, tras el período de deducción inicial, se ha producido una modificación de las circunstancias.
- 18 Además, la interpretación amplia parece contraria a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual un sujeto pasivo que no ha actuado con la diligencia suficiente al no practicar la deducción del IVA en tiempo oportuno —esto es, dentro del plazo de preclusión previsto a tal fin— puede ser sancionado con la pérdida del derecho a deducción (sentencia de 1 de octubre de 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, apartados 22 a 24). En el caso de que, no obstante, se permita la deducción, podría darse una violación del principio de seguridad jurídica, que exige que la situación tributaria de un sujeto pasivo —en particular, sus derechos y obligaciones frente a la Administración tributaria— no se mantenga en una situación de incertidumbre por tiempo indefinido.