Edición provisional

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. MICHAL BOBEK

presentadas el 3 de marzo de 2020(1)

Asunto C-791/18

Stichting Schoonzicht

Con intervención de:

Staatssecretaris van Financiën

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos)]

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido — Regularización de las deducciones — Bienes de inversión — Diferencia entre uso intencionado y primer uso efectivo — Directiva 2006/112/EC — Artículos 185 y 187 — Aplicabilidad»

I. Introducción

1. El presente asunto versa sobre la forma en que un empresario debe regularizar una deducción inicial del impuesto sobre el valor añadido (IVA) cuando ha cambiado de intención acerca del uso de un complejo de apartamentos. En el presente asunto, la deducción se practicó cuando el complejo aún estaba en construcción. En aquel momento, el empresario tenía intención de destinarlo a fines sujetos al impuesto. Sin embargo, posteriormente algunos de los apartamentos fueron cedidos en arrendamiento, de manera que su primer uso estaba exento.

2. En tales circunstancias, las autoridades de los Países Bajos requirieron al empresario que reembolsase, de una sola vez, la parte de la deducción inicial correspondiente a los apartamentos que acabaron siendo arrendados. En efecto, con arreglo a la legislación nacional, si en el momento en que un empresario comienza a utilizar los bienes por primera vez se comprueba que dicho empresario ha practicado una deducción del IVA mayor que la correspondiente al uso de los bienes, el exceso de IVA inicialmente deducido debe regularizarse *de una sola vez*.

3. La cuestión jurídica que se plantea es si esta disposición es conforme con el artículo 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 (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), (2) con arreglo al cual la regularización de las deducciones realizadas respecto de los bienes de inversión se practicará en cuotas proporcionales durante un período de varios años.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión: Directiva del IVA

4. Los artículos 184 y siguientes de la Directiva del IVA versan sobre la regularización de las deducciones.

5. El artículo 184 dispone que «la deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar».

6. Conforme al artículo 185 de la misma Directiva:

«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.»

7. Con arreglo al artículo 186 de la Directiva del IVA, «los Estados miembros determinarán las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185».

8. El artículo 187 de la Directiva del IVA 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.»

9. Con arreglo 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:

[...]

b) precisar cuál es la cuantía del IVA que ha de tomarse en consideración para la regularización;

[...]»

B. Derecho neerlandés

10. Las disposiciones sobre la regularización de las deducciones se recogen en el artículo 15, apartado 4, de la Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Ley de 28 de junio de 1968, por la que se sustituye el actual impuesto sobre el volumen de negocios por otro conforme con el sistema de recaudación del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «OB»), y en los artículos 12 y 13 del Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (Reglamento de Ejecución de la Ley relativa al impuesto sobre el volumen de negocios de 1968; en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución»).

11. El artículo 15, apartado 4, de la OB establece:

«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. El artículo 12, apartados 2 y 3, del Reglamento de Ejecución está redactado en los siguientes términos:

«2. La regularización a que se refiere el artículo 15, apartado 4, [de la OB] 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. El artículo 13 del Reglamento de Ejecución, en lo que aquí atañe, presenta el siguiente tenor:

«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 expresados en la declaración relativa al último período impositivo de dicho ejercicio.»

III. Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

14. Stichting Schoonzicht, que tiene su sede en Amsterdam, poseía un complejo de apartamentos construido en un terreno de su propiedad. El complejo constaba de siete apartamentos residenciales. La construcción comenzó en 2013 y el complejo fue entregado en julio de 2014.

15. El complejo estaba originariamente destinado a ser utilizado para fines sujetos a imposición, por lo que Stichting Schoonzicht dedujo en su totalidad el IVA adeudado por esta entrega.

16. Sin embargo, a continuación, a partir del 1 de agosto de 2014, Stichting Schoonzicht cedió en arriendo cuatro de los apartamentos. De la resolución de remisión se desprende que este fue el primer uso (de parte) del complejo de apartamentos y que, al contrario de la intención inicial, estaba *exento* del IVA. Los otros tres apartamentos permanecieron sin ocupar en 2014.

17. Por todo ello, de conformidad con la legislación neerlandesa, se regularizó la parte correspondiente de la deducción inicial con arreglo al artículo 15, apartado 4, de la OB, lo que significa que Stichting Schoonzicht adeudaba la parte del IVA correspondiente a los cuatro apartamentos arrendados, que ascendía a 79 587 euros. Conforme a la resolución de remisión, la regularización se practicó respecto al tercer trimestre de 2014 (del 1 de julio al 30 de septiembre de 2014), durante el cual se utilizó por primera vez el complejo de apartamentos.

18. Stichting Schoonzicht pagó el IVA y presentó una reclamación contra dicha autoliquidación. Sostenía que, en el caso de los bienes de inversión, la regularización de la totalidad de la deducción inicialmente practicada al empezar a utilizar los bienes de inversión, como prescribe el artículo 15, apartado 4, de la OB, es contraria al artículo 187 de la Directiva del IVA.

19. Esta reclamación fue desestimada por el Inspecteur van de Belastingdienst (Inspector de Hacienda). Stichting Schoonzicht interpuso recurso ante el Rechtbank Noord-Holland (Tribunal de Primera Instancia de Holanda Septentrional, Países Bajos). Este declaró el recurso infundado, tras lo cual Stichting Schoonzicht interpuso recurso de apelación ante el Gerechtshof Amsterdam (Tribunal de Apelación de Amsterdam, Países Bajos). Dicho tribunal también consideró que el régimen establecido en el artículo 15, apartado 4, de la OB era compatible con la Directiva del IVA y, declaró infundado el recurso de apelación. A juicio del Gerechtshof Amsterdam (Tribunal de Apelación de Amsterdam), el legislador neerlandés había hecho uso de la posibilidad que el artículo 189, letra b), de la Directiva del IVA 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. En opinión de dicho tribunal, la regularización única prevista en el artículo 15, apartado 4, de la OB debe considerarse una «corrección previa a la regularización», que precede al procedimiento ordinario de regularización y no está regulada (y, por tanto, tampoco prohibida) por la Directiva del IVA. La Directiva del IVA no se opone a dicha regularización, pues no vulnera ni el principio de neutralidad fiscal ni el de proporcionalidad.

20. En contra de esta sentencia, Stichting Schoonzicht interpuso recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos), el órgano jurisdiccional remitente.

21. Stichting Schoonzicht reitera en el litigio principal la alegación según la cual la regularización de una sola vez de la deducción inicialmente practicada al empezar a utilizar los bienes de inversión es contraria al artículo 187 de la Directiva del IVA. En su opinión, el régimen de regularización del artículo 187 de la Directiva del IVA debe ser considerado con independencia de lo dispuesto en los artículos 184 y 185 de dicha Directiva. Según afirma, el artículo 187 de la Directiva del IVA establece un régimen especial para los bienes de inversión que desplaza al régimen general de los artículos 184 y 185. Sostiene que la regularización de la deducción inicial de los bienes de inversión con arreglo al artículo 187 debe practicarse durante un determinado número de años, y al final de cada año de regularización solo procede ajustar una parte proporcional de la deducción inicial. A su parecer, la regularización relativa a los cuatro apartamentos con arreglo al artículo 187 de la Directiva del IVA puede llevarse a cabo, como muy pronto, en el momento de la declaración correspondiente al último trimestre de 2014, con independencia de que dichos apartamentos se hayan utilizado por primera vez en ese año. Por lo tanto, según Stichting Schoonzicht, tal regularización debe afectar solo a una décima parte de la deducción practicada en 2013.

22. El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas acerca de la compatibilidad de la obligación de «regularización íntegra con el primer uso» establecida en el Derecho neerlandés con el artículo 187 de la Directiva del IVA.

23. En tales circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) suspendió el procedimiento y remitió las siguientes cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia:

«1) ¿Se oponen los artículos 184 a 187 de la [Directiva del 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) 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, letras b) o c), de la [Directiva del IVA] 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]?»

24. Han presentado observaciones escritas Stichting Schoonzicht, los Gobiernos neerlandés y sueco y la Comisión Europea.

IV. Análisis

25. En mi opinión, el régimen nacional controvertido es compatible con la Directiva del IVA. Para llegar a esta conclusión voy a hacer en primer lugar algunas aclaraciones introductorias sobre las normas aplicables (o potencialmente aplicables) de la Directiva del IVA (sección A). Acto seguido, llegaré a la conclusión de que la obligación de «regularización íntegra con el primer uso»

no se halla comprendida dentro del ámbito de aplicación del artículo 187 de la Directiva del IVA, sino de sus artículos 184 a 186, con los que es conforme (sección B).

Disposiciones aplicables (y potencialmente aplicables) de la Directiva del IVA

26. Con arreglo al artículo 167 de la Directiva del IVA, «el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible». A este respecto, el Tribunal de Justicia ha observado reiteradamente que el derecho a deducir «forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse». (3) Asimismo, ha declarado que «el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA». (4)

27. Los artículos 184 y siguientes de la Directiva del IVA contienen normas más detalladas sobre el derecho a deducir y establecen el mecanismo de regularización. (5) Con este mecanismo se asegura que las operaciones realizadas en una fase anterior sigan dando lugar al derecho a deducción únicamente en la medida en que sirvan para las prestaciones sujetas al IVA. (6) Dicho de otra manera, «ese mecanismo persigue el objetivo de establecer una relación estrecha y directa entre el derecho a deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios de que se trate para las operaciones posteriores sujetas a gravamen». (7)

28. El régimen de deducción de la Directiva del IVA consta de unas reglas generales (los artículos 184 a 186) y otras específicas para los bienes de inversión (artículos 187 a 192).

29. En primer lugar, respecto a las reglas generales, el artículo 184 de la Directiva del IVA dispone que «la deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar». Asimismo, el artículo 185, apartado 1, establece que «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». (8)

30. Con arreglo al artículo 186, las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185 las han de determinar los Estados miembros. (9)

31. En segundo lugar, los artículos 187 y siguientes de la Directiva del IVA establecen normas específicas sobre la regularización de las deducciones en relación con los bienes de inversión. (10) Dichas normas específicas definen algunos de los aspectos de la forma en que debe llevarse a cabo la regularización.

32. Por lo que aquí respecta, es preciso mencionar tres aspectos.

33. En primer lugar, la regularización se debe practicar durante un período de cinco años, que puede prorrogarse hasta veinte años en el caso de bienes inmuebles de inversión. De la resolución de remisión resulta que los Países Bajos optaron por aplicar un período de regularización de diez años para los bienes inmuebles de inversión. Por lo tanto, este plazo podría ser relevante para el complejo de apartamentos controvertido en el litigio principal.

34. El segundo lugar, con arreglo al artículo 187, apartado 1, de la Directiva del IVA, el período de regularización incluye el año en que los bienes de que se trata hayan sido adquiridos o fabricados; sin embargo, los Estados miembros pueden tomar como base un período a partir del *comienzo de la utilización del bien*. De la resolución de remisión se desprende que esta última es la opción elegida por los Países Bajos.

35. En tercer lugar, con arreglo al artículo 187, apartado 2, la regularización se limitará cada año a la quinta parte del IVA que grave los bienes de inversión, o en caso de que el período de regularización se haya prolongado, a la parte correspondiente de dicho impuesto. En el régimen neerlandés la parte correspondiente es *un décimo*.

Calificación de la obligación de «regularización íntegra con el primer uso»

36. Con su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea aclarar si las disposiciones de la Directiva del IVA que tratan de la regularización de las deducciones se oponen a la obligación de «regularización íntegra con el primer uso».

37. Responder a esta cuestión requiere un análisis de si la mencionada obligación está comprendida dentro del régimen general de regularización de la Directiva del IVA (artículos 184 y siguientes) o del régimen especial (artículos 187 y siguientes), o si no está comprendida en ninguno de ellos.

38. Stichting Schoonzicht alega que el régimen general de los artículos 184 a 186 de la Directiva del IVA no es aplicable a la situación controvertida, ya que la regularización se refiere a bienes inmuebles y está comprendida en el artículo 187 de la Directiva, lo que significa que la regularización se puede repartir a lo largo de diez años. A su parecer, dado que el artículo 15, apartado 4, requiere que la parte correspondiente de la deducción inicial se pague de una sola vez, resulta contrario al artículo 187 de la Directiva del IVA.

39. Los Gobiernos neerlandés y sueco y la Comisión, llegan a la conclusión contraria. En su opinión, la obligación de «regularización íntegra con el primer uso» está comprendida, en principio, en el régimen general de regularización establecido por la Directiva del IVA y es conforme con él.

40. Coincido con esta última opinión.

41. Es cierto que el artículo 187 de la Directiva del IVA dispone que «la regularización se practicará durante un período de cinco años [o más], *que se iniciará en el mismo año* en que los bienes hayan sido adquiridos o fabricados [o utilizados]». (11) También es cierto que los Estados miembros están obligados a establecer un régimen de regularización para los bienes de inversión, (12) tal como ha señalado el órgano jurisdiccional remitente.

42. Sin embargo, todos estos elementos no responden a la cuestión de cómo se puede corregir una discrepancia entre el uso intencionado y el primer uso efectivo.

43. En efecto, si bien es cierto que el derecho a deducir una cuota del IVA devengado por los productos y servicios suministrados por otro sujeto pasivo con arreglo a los artículos 167 y 168 de la Directiva del IVA puede ser ejercido de forma inmediata e íntegra, aunque los bienes de que se trate no sean utilizados inmediatamente para las necesidades de la actividad económica de la empresa, (13) el derecho a deducir existe en la medida en que dichos bienes y servicios se utilicen para las necesidades de operaciones gravadas. (14) Tal como ha señalado la Abogada General Kokott, «conforme al artículo 167 en relación con el artículo 63 de la Directiva del IVA, la deducción del impuesto soportado se concede por regla general en el momento de adquisición del

bien, atendiendo a su uso *intencionado*. [...] Por regla general, se exige como requisito que el sujeto pasivo utilice el bien adquirido para efectuar operaciones gravadas. Según la jurisprudencia, las disposiciones en materia de regularización pretenden aumentar la precisión de las deducciones, vigilando tras el momento de adquisición del bien en qué medida el sujeto pasivo lo utiliza *efectivamente* para fines que dan derecho a deducción». (15)

44. En el presente asunto, y según la resolución de remisión, el derecho a deducir nació cuando se hizo exigible el correspondiente IVA soportado sobre la base de la intención declarada por Stichting Schoonzicht (en 2013). Sin embargo, en mi opinión, el alcance del derecho a deducir en lo que respecta a los cuatro apartamentos alquilados se redujo a cero a causa del cambio en su uso, con el cual la operación de Stichting Schoonzicht dejó de ser la operación gravada prevista y pasó a ser una operación efectiva exenta *antes del primer uso* de los bienes.

45. Como ya he señalado, la particularidad del régimen de regularización para los bienes de inversión previsto en el artículo 187 de la Directiva del IVA consiste en la posibilidad de repartir la regularización de las deducciones a lo largo de un período de varios años.

46. Este régimen parte de la premisa de que «la posibilidad de que se produzcan modificaciones [del uso] es especialmente importante en el supuesto de los bienes de inversión, que se utilizan generalmente durante varios años a lo largo de los cuales puede variar su destino». (16)

47. Tal como alegan el Gobierno sueco y la Comisión, en principio, esta premisa se refiere a las modificaciones del uso producidas durante el período de utilización de los bienes de inversión. Pero algo muy diferente es extender dicha lógica al período *anterior* a ese uso o, más concretamente, al período que comienza con la declaración del uso intencionado y termina con el primer período impositivo que marca el comienzo del uso efectivo.

48. Es cierto que, con arreglo al artículo 12, apartado 2, del Reglamento de ejecución, la obligación de regularización se refiere al primer período impositivo en que *hayan comenzado a utilizarse* los bienes, y se ha de reconocer, a este respecto, que el inicio del uso forma parte del uso mismo. Por lo tanto, cabe afirmar que el momento del primer uso está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 187 de la Directiva del IVA. Sin embargo, parece razonable, e incluso lógico, que la comprobación de si el uso *intencionado* previamente declarado se corresponde con el uso *efectivo* se lleve a cabo en el momento en que este último se produce por primera vez, ya que (en defecto de una autocorrección previa por el propio empresario, en caso de que sea posible) sería complicado, por no decir inviable, hacer tal comprobación en un momento anterior.

49. Esta conclusión se ve reforzada por la necesidad de respetar el principio de neutralidad fiscal en sus dos aspectos, tal como se entiende generalmente.

50. En primer lugar, de acuerdo con uno de los aspectos de este principio, el empresario debe quedar libre de la carga del IVA «en la medida en que la propia actividad empresarial sirve (en principio) a la realización de la actividad sujeta». (17) Por el contrario, a mi parecer, si se comprueba que el empresario comienza a utilizar los bienes para una operación *exenta*, en contra de la intención previamente declarada, esto significa que, cuando los bienes comiencen a utilizarse, la razón inicial que justificaba que el empresario quedara liberado de la carga del IVA habrá simplemente desaparecido.

51. Aplicando lo anterior al presente asunto, da la impresión de que el derecho a deducir nació cuando Stichting Schoonzicht se hizo deudora del IVA soportado y declaró que el uso intencionado de dichos bienes estaba sujeto al impuesto. Sin embargo, cuando cambió dicha

intención por la de una operación exenta, desapareció la razón para que el empresario quedara liberado de la carga del impuesto deducido. La razón de la deducción desapareció al comenzar el uso efectivo (o incluso antes (18)).

52. Conforme a su segunda faceta, el principio de neutralidad fiscal también «prohíbe que en materia de percepción del IVA se trate de diferente forma a los agentes económicos que efectúan las mismas operaciones». (19) En efecto, esta faceta del principio de neutralidad fiscal «se opone a que prestaciones [...] similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA». (20)

53. Respecto al presente asunto, soy del parecer de que, si se admitiese la interpretación de Stichting Schoonzicht, la situación resultante sería contraria al mencionado segundo aspecto del principio de neutralidad fiscal.

54. En efecto, tal como sugiere el órgano jurisdiccional remitente y argumentan los Gobiernos sueco y neerlandés y la Comisión, dicha conclusión conferiría una ventaja financiera injustificada al empresario que declarase que determinados bienes de inversión se van a utilizar para operaciones gravadas, pues ello le permitiría mantener a su disposición los fondos correspondientes a la deducción inicial, aunque ni el primer uso efectivo ni el realizado posteriormente durante el período de regularización le facultasen para practicar tal deducción. En otras palabras, situar el análisis en el momento de la intención declarada, independientemente del primer uso efectivo, significaría que el Estado miembro estaría financiando en la práctica a dicho empresario, el cual solo tendría que devolver el dinero en cuotas a lo largo del período de regularización aplicable, de varios años de duración. (21)

55. En cambio, un empresario que hiciese exactamente el mismo uso exento de bienes de inversión similares no obtendría tal ventaja financiera si, desde el principio, se hubiese abstenido de practicar deducción alguna, conforme a su intención inicial de utilizar los bienes de inversión para operaciones exentas.

56. El primer uso efectivo de los bienes de inversión es el mismo en el caso de estos dos hipotéticos empresarios, pero estos son tratados de forma muy diferente en cuanto a la deducción del IVA, por el único motivo de la diferente intención declarada por uno y otro (presuntamente, de buena fe) en cuanto al uso de dichos bienes. En todos los demás aspectos, la situación de ambos es la misma.

57. En mi opinión, el tratamiento a efectos de la deducción del IVA también debería ser el mismo en ambos casos.

58. Del artículo 15, apartado 4, de la OB se deduce que la legislación neerlandesa tiene por objeto evitar el indeseable resultado antes descrito, exigiendo que el derecho a deducir se acomode a la situación existente en el momento del primer uso efectivo (a raíz del cual deviene aplicable el régimen de regularización para los bienes de inversión). De este modo, considero que esa legislación contribuye a mantener la neutralidad fiscal en los dos sentidos antes expuestos. Éste parece ser, *a fortiori*, el caso en el presente asunto, dado que la legislación actúa en ambas direcciones: no solo en «detrimento» del empresario que cambia de intención de un uso gravado a un uso exento, sino también en beneficio del empresario cuya intención pasa de un uso exento a un uso gravado.

59. En consecuencia, considero que la situación de que se trata en el litigio principal no se halla comprendida dentro del ámbito de aplicación de los artículos 187 y siguientes de la Directiva del IVA (y, por tanto, no es incompatible con los mismos).

60. Esta conclusión no queda desvirtuada por el auto del Tribunal de Justicia en el asunto Gmina Międzyzdroje, donde declaró que el artículo 187 de la Directiva del IVA se refiere a «situaciones de regularización de deducciones [...] en las que un bien de inversión cuyo uso no da derecho a la deducción es afectado a continuación a un uso que da derecho a la deducción». (22) El Tribunal de Justicia añadió que el artículo 187 de la Directiva del IVA «se opone a un régimen que permit[a] la regularización de deducciones en un período inferior a cinco años y, por tanto, también a un régimen de regularización único [...] que permit[a] la regularización en un único ejercicio fiscal». (23)
61. Los hechos de dicho asunto, tal como se describen con más detalle en el auto, (24) demuestran que las declaraciones se hicieron en un contexto en el que los bienes ya habían comenzado a utilizarse. Solo entonces se produjo el cambio en el uso (o en la intención del uso). Sin embargo, dicha situación difiere sustancialmente de la del presente procedimiento. Por lo tanto, considero que el artículo 187 de la Directiva del IVA no es aplicable al presente asunto.
62. La siguiente cuestión que se plantea es si la actual situación está comprendida en el ámbito de aplicación de los artículos 184 y siguientes de la Directiva.
63. Yo opino que sí.
64. En la sentencia SEB bankas, el Tribunal de Justicia dio una interpretación ciertamente amplia del régimen general de regularización de la Directiva del IVA. Declaró que el tenor del artículo 184 «no excluye *a priori* ninguna hipótesis posible de deducción indebida». (25) Interpretó que dicha disposición era aplicable al «supuesto en el que se practica una deducción cuando no existía ningún derecho a deducción», pues es un supuesto «incluido en la primera posibilidad contemplada en el artículo 184 de la Directiva del IVA, a saber, aquella en la que la deducción inicialmente practicada es superior a la que el sujeto pasivo tenía derecho a practicar». (26)
65. El presente caso constituye claramente una «situación de deducción indebida» en el sentido utilizado por el Tribunal de Justicia en la sentencia SEB bankas. Es cierto que dicho asunto versaba sobre una situación en la que se había practicado la deducción a pesar de que, desde el principio, no existía el derecho a hacerlo. En el presente caso, el derecho a deducir sí había surgido pero, por las razones expuestas, se extinguió posteriormente respecto de los cuatro apartamentos. Dicho esto, una vez admitido que los artículos 184 a 186 de la Directiva del IVA regulan las situaciones en las que es necesario regularizar una deducción practicada de forma indebida, tal como declaró el Tribunal de Justicia en el asunto SEB bankas, la misma conclusión debe ser válida para aquellas situaciones en las que un derecho a deducción preexistente se reduce a cero antes de que los bienes de que se trate sean utilizados por primera vez.
66. En mi opinión, las situaciones del asunto SEB bankas y del presente litigio constituyen dos variaciones del mismo problema: cómo corregir una deducción concedida cuando nunca debería haberse practicado (SEB bankas) o cuando ya no ha lugar a concederla (presente asunto). Por este motivo, considero que la solución adoptada por el Tribunal de Justicia en el asunto SEB bankas es válida para el presente asunto, de modo que la situación que aquí se trata está sujeta al régimen general de regularización de las deducciones establecido en los artículos 184 a 186 de la Directiva del IVA y es conforme con él.
67. Por las razones expuestas, llego asimismo a la conclusión de que la obligación de «regularización íntegra con el primer uso» establecida en la legislación nacional controvertida no se halla comprendida dentro del ámbito de aplicación de los artículos 187 y siguientes de la Directiva del IVA, sino de los artículos 184 a 186 de la misma Directiva, con los que es compatible.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

68. Dado que soy del parecer de que las disposiciones pertinentes de la Directiva del IVA no se oponen al régimen nacional de regularización controvertido, no hay razón para responder a la segunda cuestión prejudicial.

V. Conclusión

69. A la luz de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda al Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) en los siguientes términos:

«Un régimen nacional de regularización para los bienes de inversión, conforme al cual, en el año en que comiencen a utilizarse los bienes, la deducción inicial debe regularizarse íntegramente y de una vez si en ese momento resulta que la deducción inicial difiere de la deducción a la que tiene derecho el sujeto pasivo conforme a la utilización efectiva de los bienes de inversión, no se halla comprendido dentro del ámbito de aplicación de los artículos 187 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, sino de los artículos 184 a 186 de dicha Directiva. Además, estas disposiciones no se oponen a tal régimen nacional de regularización.»

1 Lengua original: inglés.

2 DO 2006, L 347, p. 1, en su versión modificada.

3 Véanse, por ejemplo, las sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C?110/98 a C?147/98, EU:C:2000:145), apartado 43 y jurisprudencia citada, y de 30 de septiembre de 2010, Uszodaépít? (C?392/09, EU:C:2010:569), apartado 34 y jurisprudencia citada.

4 Sentencia de 3 de octubre de 2019, Altic (C?329/18, EU:C:2019:831), apartado 26 y jurisprudencia citada. Véanse también las sentencias de 18 de octubre de 2012, TETS Haskovo (C?234/11, EU:C:2012:644), apartado 27 y jurisprudencia citada, y de 17 de octubre de 2018, Ryanair (C?249/17, EU:C:2018:834), apartado 23 y jurisprudencia citada.

5 Sentencia de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:773), apartado 57. Véase el auto de 5 de junio de 2014, Gmina Mi?dzydroje (C?500/13, EU:C:2014:1750), apartado 24 y jurisprudencia citada.

6 Véanse, por ejemplo, las sentencias de 13 de marzo de 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151), apartado 50 y jurisprudencia citada, y de 16 de junio de 2016, Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:454), apartado 28 y jurisprudencia citada.

7 *Ibíd.*

8 Sentencias de 16 de junio de 2016, Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:454), apartado 29 y jurisprudencia citada, y de 16 de junio de 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C?186/15, EU:C:2016:452), apartado 47.

9 En consecuencia, el Tribunal de Justicia ha declarado que, aunque «las disposiciones de los mencionados artículos 184 y 185 [...] establecen [...] la obligación de regularizar las deducciones del IVA indebidamente practicadas, [...] no prevén el modo en que esa regularización debe llevarse a cabo», salvo en relación con los bienes de inversión. Sentencia de 11 de abril de 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228), apartado 26.

10 El concepto de «bienes de inversión» lo deben definir los Estados miembros. Véase el artículo 189, letra a), de la Directiva del IVA. Con arreglo al artículo 190 de la Directiva del IVA, «a efectos de los artículos 187, 188, 189 y 191, los Estados miembros podrán considerar como bienes de inversión los servicios que tengan características similares a las que normalmente se atribuyen a los bienes de inversión».

11 El subrayado es mío.

12 Véase, en este sentido, el auto de 5 de junio de 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), apartados 24 y 27 y jurisprudencia citada.

13 Sentencia de 22 de marzo de 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163), apartado 45.

14 Sentencia de 22 de octubre de 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712), apartado 18 y jurisprudencia citada. Véanse, no obstante, las situaciones concretas sobre las que versan, por ejemplo, las sentencias de 8 de junio de 2000, Schloßstraße (C-396/98, EU:C:2000:303), apartado 42 y jurisprudencia citada; o de 8 de junio de 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304), apartado 41; o la sentencia de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira - Inwestimentos Inmobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134), apartado 42. En esta última sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que «puesto que el derecho a deducir nació, el sujeto pasivo lo conserva, aunque, por razones ajenas a su voluntad, no haya podido utilizar los bienes o servicios que dieron lugar a la deducción en el marco de operaciones sujetas al impuesto».

15 Conclusiones de la Abogado General Kokott en el asunto Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:138), punto 24 y jurisprudencia citada. Véanse también las conclusiones de la Abogado General Kokott en el asunto TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352), puntos 27 y 28 y jurisprudencia citada.

16 Sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), apartado 25, relativa a la disposición equivalente (artículo 20) de la Sexta Directiva.

17 Conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en el asunto AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137), punto 57 y jurisprudencia citada.

18 De la resolución de remisión se deduce que los cuatro apartamentos controvertidos se arrendaron a partir de agosto de 2014. A expensas de la comprobación que haga el órgano jurisdiccional remitente, se me antoja difícil imaginar que la naturaleza sujeta o exenta de una operación solo cristalice de alguna manera el primer día del arrendamiento (es decir, de uso efectivo), pues supongo que los necesarios contratos (que evidencian la naturaleza de la operación) seguramente se han redactado con antelación.

19 Conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en el asunto AGROBET CZ (C-446/18, EU:C:2019:1137), punto 57 y jurisprudencia citada.

20 Véanse, por ejemplo, las sentencias de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium (C-573/15, EU:C:2017:189), apartado 30 y jurisprudencia citada; de 27 de junio de 2019, Belgisch Syndicaat

van Chiropraxie y otros (C-597/17, EU:C:2019:544), apartado 28 y jurisprudencia citada, y de 19 de diciembre de 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C-715/18, EU:C:2019:1138), apartado 36 y jurisprudencia citada.

21 Deseo recalcar muy claramente que no hay ni la más mínima prueba de que en el presente caso se haya producido una irregularidad. Sin embargo, en general y al margen de los hechos del presente asunto, no se puede pasar por alto el incentivo al fraude que podría generarse si se permitiese restituir a plazos el importe correspondiente a la deducción indebida tras declarar una intención (ficticia).

22 Auto de 5 de junio de 2014 (C-500/13, EU:C:2014:1750), apartado 23. Dicho asunto versaba sobre una legislación que, como en el presente asunto, preveía un período de regularización de diez años para los bienes de inversión inmobiliarios, a partir del momento en que los bienes fueron utilizados por primera vez. Gmina Międzydroje pagó el IVA por los productos y servicios suministrados en relación con las obras realizadas en un gimnasio de su propiedad. En el curso de dichas obras, se planteó cambiar el sistema de gestión de dicha propiedad y arrendársela a una sociedad mercantil. Entonces pretendió deducir de una sola vez el IVA abonado, pues el uso del gimnasio pasó de ser exento a gravado. Las autoridades tributarias lo rechazaron, al considerar que aquella situación estaba sujeta al régimen que desarrollaba el artículo 187 de la Directiva del IVA.

23 Auto de 5 de junio de 2014, Gmina Międzydroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), apartado 27.

24 Véase la exposición de los hechos en el auto de 5 de junio de 2014, Gmina Międzydroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), apartados 10 y 12, especialmente el apartado 12 *in fine*: «debiendo entenderse que una décima parte de dicho importe no podía ser regularizado debido al uso de dicho gimnasio, durante el año 2010, en actividades que no dan derecho a la deducción».

25 Sentencia de 11 de abril de 2018, (C-532/16, EU:C:2018:228), apartado 33.

26 Sentencia de 11 de abril de 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228), apartado 34.