Recopilación de la Jurisprudencia

AUTO DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 18 de mayo de 2021 *

«Procedimiento prejudicial — Artículo 99 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Deducción del impuesto soportado en la fase de construcción de un edificio — Régimen de sujeción opcional al impuesto — Abandono de la actividad inicialmente prevista — Regularización de la deducción del impuesto soportado — Respuesta a la cuestión prejudicial que puede deducirse claramente de la jurisprudencia»

En el asunto C-248/20,

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 19 de mayo de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de junio de 2020, en el procedimiento entre

Skatteverket

y

Skellefteå Industrihus AB,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. N. Wahl, Presidente de Sala, y el Sr. F. Biltgen (Ponente) y la Sra. L. S. Rossi, Jueces;

Abogado General: Sr. H. Saugmandsgaard Øe;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, tras oír al Abogado General, de resolver mediante auto motivado de conformidad con el artículo 99 de su Reglamento de Procedimiento;

dicta el siguiente

Auto

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 137, 168, 184 a 187, 189 y 192 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; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

* Lengua de procedimiento: sueco.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la Skatteverket (Administración tributaria, Suecia) y Skellefteå Industrihus AB en relación con la obligación impuesta a esta última de regularizar la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado, a raíz del abandono de un proyecto de inversión inmobiliaria.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

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

«Serán considerados "sujetos pasivos" quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.»

4 Según el artículo 135, apartado 1, de dicha Directiva:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[…]

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

5 El artículo 137 de la citada Directiva dispone cuanto sigue:

«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;

c) las entregas de bienes inmuebles no edificados, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) 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.»

6 Según el artículo 168 de la misma Directiva:

«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;

b) el IVA devengado por operaciones asimiladas a entregas de bienes y a prestaciones de servicios conforme a la letra a) del artículo 18 y al artículo 27;

c) el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforme al inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2;

d) el IVA devengado por las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias conforme a los artículos 21 y 22;

e) el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro.»

7 El artículo 184 de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

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

8 El artículo 185 de esta Directiva dispone cuanto sigue:

«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.»

9 Según el artículo 186 de dicha Directiva:

«Los Estados miembros determinarán las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185.»

10 El artículo 187 de la misma Directiva está redactado como sigue:

«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.»

11 A tenor del artículo 188 de la Directiva del IVA:

«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 adquiriente sea un sujeto pasivo que utilice el bien de inversión de que se trate únicamente para operaciones cuyo IVA sea deducible.»

12 El artículo 189 de esta Directiva dispone cuanto sigue:

«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.»

13 El artículo 190 de la citada Directiva establece lo siguiente:

«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.»

14 Conforme al artículo 191 de la Directiva del IVA:

«Si la aplicación de lo dispuesto en los artículos 187 y 188 da un resultado insignificante en un Estado miembro, este último, previa consulta al Comité del IVA, podrá proceder a su no aplicación, habida cuenta de la incidencia global del IVA en el Estado miembro de que se trate y de la necesidad de simplificaciones administrativas y siempre que no se deriven de ello distorsiones de la competencia.»

15 Según el artículo 192 de esta Directiva:

«En caso de tránsito desde un régimen normal de imposición a uno especial, o a la inversa, los Estados miembros podrán tomar las medidas necesarias para evitar que el sujeto pasivo de que se trate obtenga ventajas injustificadas o sufra un perjuicio injustificado.»

Derecho sueco

16 Con arreglo al artículo 2 del capítulo 3 de la Mervärdesskattelag (1994:200) [Ley relativa al Impuesto sobre el Valor Añadido (1994:200)], de 30 de marzo de 1994 (SFS 1994, n.º 200), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), el arrendamiento de bienes inmuebles está, en principio, exento del IVA. Sin embargo, el propietario de un bien inmueble que lo alquile total o parcialmente a un arrendatario para su uso permanente en una actividad sujeta al impuesto puede optar por la sujeción al impuesto, con arreglo a los capítulos 3, artículo 3, y 9, artículo 1, de la Ley del IVA.

17 Si bien, en principio, solo es posible optar por la sujeción al impuesto después de la finalización del bien inmueble y del inicio del arrendamiento, de los capítulos 3, artículo 3, apartado 3, punto 3, y 9, artículo 2, de la Ley del IVA se desprende, no obstante, que el propietario de un inmueble puede optar por la sujeción al impuesto durante la fase de construcción del inmueble, siempre que tenga la intención de arrendar el edificio desde el momento en que esté terminado.

18 En virtud del capítulo 9, artículo 6, apartado 2, de dicha Ley, la Administración tributaria podrá, durante la construcción del inmueble, antes incluso del comienzo del arrendamiento, poner fin a la sujeción opcional al impuesto si se comprueba que han dejado de cumplirse los requisitos asociados a dicho régimen.

19 Los capítulos 8 y 8 a de la Ley del IVA contienen disposiciones relativas al derecho a deducir el IVA soportado y a las regularizaciones, respectivamente.

20 En virtud de los capítulos 8, artículo 3, y 9, artículo 8, de dicha Ley, el propietario de un inmueble que haya optado por la sujeción al impuesto tiene derecho a deducir el IVA soportado correspondiente a las adquisiciones relacionadas con su actividad. La deducción puede practicarse mediante la sujeción opcional durante la fase de construcción, mediante deducción retroactiva o mediante regularización.

21 Del capítulo 8 a, artículo 4, de la citada Ley se desprende que la regularización de las deducciones debe efectuarse, en principio, en caso de cambio en el uso de un bien de inversión cuya adquisición haya generado, total o parcialmente, un derecho a deducir el impuesto soportado, de modo que se reduzca el derecho a deducción. Asimismo, debe procederse a una regularización de las deducciones en la situación inversa, a saber, cuando la compra no dé derecho a deducción o solo dé derecho a ella en parte y, tras un cambio de uso, se constate el derecho a deducir o este resulta superior.

22 A tenor del capítulo 8 a, artículo 6, de la misma Ley, únicamente se procederá a regularizar en caso de cambio de uso o de cesión de un bien de inversión dentro de un determinado período (período de regularización). Este período es de diez años para los inmuebles.

23 El capítulo 9, artículo 11, de la Ley del IVA contiene disposiciones especiales relativas a la regularización en el supuesto de que se ponga fin a la sujeción opcional durante la fase de construcción antes del inicio de un arrendamiento sujeto al impuesto. La regularización debe efectuarse entonces una sola vez para todo el tiempo del período de regularización que quede por transcurrir. Además, el impuesto soportado correspondiente al período comprendido entre la resolución por la que se concede la sujeción opcional y el fin de esta debe abonarse al Estado, más intereses. Estas disposiciones tienen como efecto que cualquier impuesto soportado que se haya deducido debe devolverse inmediatamente, más intereses.

Litigio principal y cuestión prejudicial

24 Teniendo previsto construir en un terreno de su propiedad un edificio de oficinas destinado a ser arrendado, Skellefteå Industrihus, sociedad sueca, solicitó y obtuvo, durante la construcción del inmueble, poder acogerse al régimen de sujeción opcional al impuesto a partir de noviembre de 2012. Acto seguido, procedió a la deducción, por importe de 966 508 coronas suecas (SEK; aproximadamente 95 400 euros), del IVA soportado por adquisiciones que había efectuado, principalmente prestaciones de servicios de arquitectura relativas al inmueble proyectado. Tras el anuncio, por uno de los potenciales arrendatarios futuros, de que ya no estaba interesado en alquilar locales en el inmueble en cuestión, una nueva evaluación de los costes puso de manifiesto que el proyecto no era económicamente rentable. En consecuencia, la demandada en el litigio principal decidió, en septiembre de 2013, abandonar el proyecto, lo que puso fin al régimen de sujeción opcional.

25 Skellefteå Industrihus devolvió, en diciembre de 2013, la totalidad del IVA deducido durante el período en el que se había acogido al régimen de sujeción opcional. Sin embargo, tres años más tarde, al considerar que la obligación de proceder a la devolución del IVA soportado era incompatible con la Directiva del IVA, solicitó que se volviera a aceptar la deducción del IVA soportado.

26 La Administración tributaria denegó dicha solicitud y Skellefteå Industrihus interpuso un recurso ante el Förvaltningsrätten i Umeå (Tribunal de Primera Instancia de lo Contencioso-Administrativo de Umeå, Suecia), que lo estimó por considerar que la legislación nacional aplicable era incompatible con el Derecho de la Unión. En consecuencia, la Administración tributaria transfirió a Skellefteå Industrihus el importe del IVA que esta última había inicialmente devuelto.

27 Al desestimarse el recurso de apelación interpuesto por la Administración tributaria, esta interpuso recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente solicitándole que obligara a Skellefteå Industrihus a devolver el IVA soportado.

28 El órgano jurisdiccional remitente señala, en primer lugar, que, en el caso de autos, no hubo abuso ni fraude y que las adquisiciones no se destinaron a la realización de operaciones exentas. De este modo, el litigio principal se refiere únicamente a la cuestión de la compatibilidad del capítulo 9, artículo 11, de la Ley del IVA con la Directiva del IVA cuando la obligación tributaria se extingue debido al abandono de un proyecto de construcción de un edificio antes de su finalización y, por lo tanto, no se ha realizado ninguna operación de arrendamiento.

29 En segundo lugar, manifiesta que las disposiciones del capítulo 9, artículo 11, de la Ley del IVA no tienen equivalente directo en la Directiva del IVA y que, por lo tanto, es preciso determinar si, como alega la Administración tributaria, tales disposiciones se inscriben efectivamente en el marco del margen de apreciación conferido a los Estados miembros en el artículo 137 de dicha Directiva para determinar el régimen de sujeción opcional de los arrendamientos inmobiliarios. Considera que la respuesta a tal cuestión no puede deducirse de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y, en particular, de las sentencias de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22); de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), y de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134).

30 Por último, puntualiza que, en el supuesto de que el Tribunal de Justicia considere que la normativa controvertida en el litigio principal no está cubierta por el margen de apreciación reconocido a los Estados miembros, debería también examinarse si tales disposiciones pueden admitirse, no obstante, a la luz de las normas de la Directiva del IVA relativas a la regularización de las deducciones. El órgano jurisdiccional remitente estima que, asimismo sobre este aspecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular su sentencia de 29 de febrero de 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), no permite responder a esta cuestión.

31 En estas circunstancias, el Högsta förvaltningsdomstolen (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Suecia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Es compatible con la Directiva [del IVA], en particular con sus artículos 137, 168, 184 a 187, 189 y 192, que el titular de un bien inmueble, que optó por hacer tributar la construcción de un edificio y que se ha deducido el IVA soportado por las adquisiciones relacionadas con las obras de construcción, deba devolver de forma inmediata el importe total del impuesto deducido, más los intereses, a raíz de que la obligación tributaria haya dejado de existir al interrumpirse las obras antes de que el edificio esté finalizado, de modo que su alquiler nunca llega a producirse?»

Sobre la cuestión prejudicial

32 En virtud del artículo 99 de su Reglamento de Procedimiento, cuando la respuesta a una cuestión prejudicial pueda deducirse claramente de la jurisprudencia o cuando la respuesta a tal cuestión no suscite ninguna duda razonable, el Tribunal de Justicia podrá decidir en cualquier momento, a propuesta del Juez Ponente y tras oír al Abogado General, resolver mediante auto motivado.

33 Procede aplicar esta disposición en el presente asunto.

34 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 137, 168, 184 a 187, 189 y 192 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación nacional que establece la obligación del propietario de un bien inmueble, a quien se concedió poder acogerse al régimen de sujeción opcional durante la construcción de un edificio que debía entregar en arrendamiento y que dedujo el IVA soportado por las adquisiciones destinadas a ese proyecto inmobiliario, de devolver inmediatamente el importe total de ese IVA, más intereses, debido a que el proyecto previsto que daba derecho a deducción se abandonó sin que se hubiera efectuado ninguna actividad gravada, o que establece, en tal situación, la obligación de regularizar el IVA soportado.

35 Para responder a esta cuestión, es preciso señalar que los hechos que dieron lugar al litigio principal no se refieren a una situación de fin de sujeción, sino a una situación de inexistencia de operaciones gravadas. En efecto, toda vez que, en virtud del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA, serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de octubre de 2016, Nigl y otros, C-340/15, EU:C:2016:764, apartado 26 y jurisprudencia citada), la sujeción al IVA no finaliza automáticamente cuando el sujeto pasivo decide abandonar una actividad previamente planificada.

36 Por lo que respecta a si los Estados miembros, en el ejercicio del margen de apreciación que se les concede en el artículo 137 de la Directiva del IVA, pueden establecer una norma según la cual el derecho a deducción concedido a raíz del ejercicio del derecho de opción previsto en dicho artículo puede revocarse retroactivamente cuando se haya abandonado la actividad económica prevista, es preciso recordar que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, es la adquisición de los bienes o servicios por un sujeto pasivo que actúe como tal lo que determina la aplicación del sistema del IVA y, por ende, del mecanismo de deducción. La utilización que se haga, o se proyecte hacer, de los bienes o servicios únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho en virtud del artículo 168 de la Directiva del IVA y el alcance de las eventuales regularizaciones en períodos posteriores, pero no afecta al nacimiento del derecho a deducir (sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, apartado 33 y jurisprudencia citada).

37 Asimismo, el Tribunal de Justicia ha declarado en reiteradas ocasiones que el derecho a deducción, una vez nacido, sigue existiendo, en principio, aun cuando, posteriormente, la actividad económica prevista no se lleve a cabo, de modo que no dé lugar a operaciones gravadas (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de febrero de 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, apartado 20, y de 17 de octubre de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, apartado 25), o cuando, por circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes y servicios que dieron lugar a deducción en el marco de operaciones sujetas al impuesto (sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, apartado 34 y jurisprudencia citada).

38 Cualquier otra interpretación de la Directiva del IVA sería contraria al principio de neutralidad del IVA respecto de la carga fiscal de la empresa. De hecho, podría crear, en el tratamiento fiscal de actividades de inversión iguales, diferencias injustificadas entre empresas que ya realizan operaciones sujetas al impuesto y otras que pretenden, mediante inversiones, iniciar actividades que darán lugar a operaciones gravables. Asimismo, se producirían diferencias arbitrarias entre estas últimas empresas al depender la aceptación definitiva de las deducciones de si tales inversiones culminan o no en operaciones gravadas (sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, apartado 36 y jurisprudencia citada).

39 Por otra parte, de la jurisprudencia se desprende que, aun cuando el artículo 137, apartado 2, de la Directiva del IVA deja a los Estados miembros una amplia facultad discrecional para determinar las modalidades de ejercicio del derecho de opción e incluso suprimirlo, los Estados miembros no pueden utilizar esa facultad para infringir los artículos 167 y 168 de dicha Directiva, revocando un derecho a deducir ya adquirido (sentencia de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, apartado 48 y jurisprudencia citada). En efecto, una limitación de las deducciones de IVA vinculadas a las operaciones gravadas, después del ejercicio del derecho de opción, no afectaría al «alcance» del derecho de opción que los Estados miembros pueden restringir en virtud del artículo 137, apartado 2, de la Directiva del IVA, sino a las consecuencias del ejercicio de tal derecho (sentencia de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira — Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, apartado 49 y jurisprudencia citada).

40 Por lo tanto, si bien los Estados miembros pueden definir las condiciones y las modalidades de aplicación del derecho de opción, estas no deben menoscabar el propio derecho a deducción y deben respetar los objetivos y los principios generales de la Directiva del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 9 de septiembre de 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, apartado 24; de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, apartado 31, y de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, apartados 45 y 46).

41 De ello se deduce que el artículo 137, apartado 2, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición legislativa nacional, como el capítulo 9, artículo 11, de la Ley del IVA, que establece, de hecho, la revocación del derecho a deducir el impuesto soportado cuando ese derecho se ha concedido a un sujeto pasivo en el marco del ejercicio, por este, de su derecho de opción.

42 Por lo que respecta al modo en que el principio subrayado en la sentencia de 29 de febrero de 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67) —según el cual el derecho a deducción se adquiere incluso si se pone fin a una actividad antes de que dé lugar a operaciones sujetas al impuesto— debe ponerse en relación con las normas de la Directiva del IVA sobre la regularización de las deducciones y, en particular, a si una disposición como el capítulo 9, artículo 11, de la Ley del IVA puede, no obstante, admitirse a la luz de estas normas, procede recordar que el Tribunal de Justicia, por un lado, ha declarado que el mecanismo de regularización previsto en los artículos 184 a 187 de la Directiva del IVA forma parte del régimen de deducción del IVA establecido en esa Directiva y su finalidad es establecer una relación estrecha y directa entre el derecho a deducir el IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios de que se trate para operaciones posteriores sujetas a gravamen (véanse, en este sentido, las

sentencias de 9 de julio de 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, apartado 20, y de 17 de septiembre de 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, apartado 26). Por otro lado, ha precisado que, cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado (sentencia de 9 de julio de 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, apartado 21 y jurisprudencia citada).

43 Por otra parte, el artículo 184 de la Directiva del IVA define el nacimiento de la obligación de regularización del modo más amplio posible, en la medida en que «la deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar». Esta formulación no excluye *a priori* ninguna hipótesis posible de deducción indebida y la enumeración expresa de las excepciones establecidas en el artículo 185, apartado 2, de dicha Directiva corrobora el alcance general de la obligación de regularización (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de septiembre de 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, apartados 30 y 31).

44 Además, cuando, por circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no usa los bienes y servicios que dieron lugar a la deducción en el marco de operaciones gravadas, para demostrar la existencia de «modificaciones» en el sentido del artículo 185 de la Directiva del IVA no resulta suficiente que un inmueble haya quedado vacío, tras la resolución de un contrato de arrendamiento del que era objeto, a pesar de que haya quedado demostrado que el sujeto pasivo sigue teniendo intención de utilizarlo para una actividad gravada y emprende las gestiones necesarias a tal efecto, porque ello equivaldría a restringir el derecho a deducción a través de las disposiciones aplicables en materia de regularizaciones (sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, apartado 43 y jurisprudencia citada).

45 Por lo tanto, si el sujeto pasivo ya no prevé utilizar los bienes y servicios en cuestión para realizar operaciones posteriores sujetas a gravamen o los utiliza para realizar operaciones exentas, se rompe la relación estrecha y directa —en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 42 del presente auto— que debe existir entre el derecho a deducir el IVA soportado y la realización de operaciones previstas sujetas a gravamen (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timişoara, C-734/19, EU:C:2020:919, apartado 44).

46 Por consiguiente, si, como se deriva de la resolución de remisión, la situación del litigio principal se corresponde con la descrita en el apartado anterior, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, debe dar lugar a la aplicación del mecanismo de regularización previsto en los artículos 184 a 187 de la Directiva del IVA.

47 Por lo que respecta, más concretamente, al artículo 187 de la Directiva del IVA, el Tribunal de Justicia ha declarado que esta disposición no regula las modalidades de regularización que procede aplicar si, en el mismo momento de la primera utilización del bien de inversión, el derecho a deducir resulta superior o inferior a la deducción inicialmente practicada (sentencia de 17 de septiembre de 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, apartado 43). Además, el establecimiento de las modalidades relativas a la regularización de la deducción inicial en la fecha de la primera utilización del bien de inversión de que se trate, cuando se pone de manifiesto que, en esa fecha, dicha deducción era superior a la que el sujeto pasivo tenía derecho a practicar sobre la base del uso efectivo de ese bien, no está comprendido en el artículo 187 de la Directiva del IVA, sino en las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185 de esta Directiva que corresponde a los Estados miembros definir en virtud del artículo 186 de la citada Directiva (sentencia de 17 de septiembre de 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, apartado 48).

48 Pues bien, en el caso de autos, toda vez que no ha habido «primera utilización» ni «utilización efectiva» del bien y de los servicios adquiridos, es preciso concluir que las modalidades relativas a la regularización de la deducción inicial del IVA prevista en el Derecho sueco no están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 187 de la Directiva del IVA y, por lo tanto, no infringen esta disposición, contrariamente a lo que ha previsto el órgano jurisdiccional remitente.

49 La misma conclusión se impone por lo que respecta al artículo 192 de la Directiva del IVA, puesto que del tenor de esta disposición resulta claramente que deja a los Estados miembros la elección de adoptar o no las «medidas necesarias para evitar que el sujeto pasivo de que se trate obtenga ventajas injustificadas o sufra un perjuicio injustificado».

50 Habida cuenta de todas estas consideraciones, procede responder a la cuestión prejudicial que los artículos 137, 168, 184 a 187, 189 y 192 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación nacional que establece la obligación del propietario de un bien inmueble, a quien se concedió poder acogerse al régimen de sujeción opcional durante la construcción de un edificio que debía entregar en arrendamiento y que dedujo el IVA soportado por las adquisiciones destinadas a ese proyecto inmobiliario, de devolver inmediatamente el importe total de ese impuesto, más intereses eventualmente, debido a que el proyecto previsto que daba derecho a deducción no dio lugar a ninguna actividad gravada, pero no se oponen a una normativa nacional que establece, en tal situación, la obligación de regularizar el IVA soportado.

Costas

51 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

Los artículos 137, 168, 184 a 187, 189 y 192 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una legislación nacional que establece la obligación del propietario de un bien inmueble, a quien se concedió poder acogerse al régimen de sujeción opcional durante la construcción de un edificio que debía entregar en arrendamiento y que dedujo el impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por las adquisiciones destinadas a ese proyecto inmobiliario, de devolver inmediatamente el importe total de ese impuesto, más intereses eventualmente, debido a que el proyecto previsto que daba derecho a deducción no dio lugar a ninguna actividad gravada, pero no se oponen a una normativa nacional que establece, en tal situación, la obligación de regularizar el IVA soportado.

Firmas