

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094001

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 12 de septiembre de 2024

Sala 2.^a

Asunto n.º C-243/23

SUMARIO:

IVA. Deducciones. Período de regularización ampliado para los bienes inmuebles de inversión. Obras de ampliación y renovación de un edificio. Una sociedad belga realiza su actividad relacionada con la abogacía en un bien inmueble, que su administrador también utiliza como vivienda y en el que se realizaron obras importantes. La Administración Tributaria llevó a cabo una inspección fiscal sin notificación previa en el domicilio social y aun admitiendo que la sociedad tenía derecho, en principio, a regularizar las deducciones del IVA relativo a las obras inmobiliarias en cuestión, concluyó que dichas obras no habían conducido a la construcción de un nuevo edificio, sino únicamente a la mejora y renovación del inmueble existente, por lo que debía aplicarse el período de regularización de cinco años. Consta que las obras objeto del procedimiento principal se llevaron a cabo durante varios años, dieron lugar, apreciadas en su conjunto, a una renovación importante del inmueble en cuestión y también a su ampliación mediante la adición, en particular, de un anexo acristalado y un hueco de ascensor. La importancia de estas obras parece además avalada por el coste total de aproximadamente de dos millones de euros. Asimismo, consta que la vida útil de los efectos de dichas obras, considerando en particular su importancia, es idéntica a la de un edificio nuevo. Teniendo en cuenta estos elementos, estas obras parecen, a efectos del mecanismo de regularización de las deducciones, mucho más similares a los bienes inmuebles de inversión que a los bienes de inversión distintos de los inmuebles. Considerando tal similitud, asimilar estas obras a bienes de inversión distintos de los inmuebles y, por tanto, aplicarles el período de regularización de cinco años, reservado a esta categoría de bienes, puede dar lugar a un trato fiscal diferente de un sujeto pasivo que haya invertido en obras de ampliación y de renovación sustancial de un edificio existente y haya pagado el IVA devengado por dichas obras, a las que se les aplicaría el período de regularización de cinco años, en comparación con un sujeto pasivo similar que haya invertido en la construcción de un edificio nuevo, al que le sería aplicable un período de regularización ampliado, aun cuando, a la vista de sus características económicas, dichas inversiones fueran similares o incluso funcionalmente idénticas. En cambio, carece de pertinencia, en este contexto, el hecho de que las obras en cuestión no constituyan una transformación de un inmueble en el sentido del art. 12.2 de la Directiva del IVA, en relación con el art. 135.1.j), de dicha Directiva, ya que la finalidad de estas disposiciones se distingue de la del art. 190 de esta Directiva. La finalidad de esas primeras disposiciones consiste en identificar, teniendo en cuenta su valor añadido, las operaciones inmobiliarias susceptibles de ser gravadas como entrega de bienes (inmuebles) nuevos, que, por lo tanto, están sujetas al IVA por este concepto, mientras que el objeto del art.190 de dicha Directiva, que forma parte del mecanismo de regularización aplicable a los bienes de inversión, consiste en definir las modalidades según las cuales deben regularizarse las deducciones del IVA soportado por servicios similares a tales bienes. El art.190 de la Directiva del IVA, en relación con el art.187 de dicha Directiva y a la luz del principio de neutralidad fiscal debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional relativa a la regularización de las deducciones del IVA en virtud de la cual el período de regularización ampliado establecido con arreglo al art.187 para los bienes inmuebles de inversión no es aplicable a las obras inmobiliarias, sujetas al IVA como prestaciones de servicios en el sentido de la misma Directiva, que supongan una ampliación importante o una renovación sustancial del inmueble afectado por dichas obras y cuyos efectos tengan una vida útil coincidente con la de un edificio nuevo. Estos preceptos tienen efecto directo, de modo que un sujeto pasivo puede invocarlo ante el juez nacional contra la Administración tributaria competente para que se aplique el período de regularización ampliado establecido para los bienes inmuebles de inversión a las obras inmobiliarias realizadas en su beneficio, sujetas al IVA como prestaciones de servicios en el sentido de la citada Directiva, en el supuesto de que dicha Administración se haya negado a aplicar este período de regularización ampliado, basándose en una normativa nacional que impide aplicar el período de regularización ampliado establecido para los bienes inmuebles de inversión a las obras inmobiliarias.

PRECEPTOS:

Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo (Sistema Común del IVA: Base imponible uniforme), art. 20.
Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2, 12, 14, 135, 168, 184, 185, 187, 189 y 190.

PONENTE:

Doña A. Prechal.

En el asunto C-243/23 [Drebers],

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el hof van beroep te Gent (Tribunal de Apelación de Gante, Bélgica), mediante resolución de 28 de junio de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de abril de 2023, en el procedimiento entre

Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën

y

L BV,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. A. Prechal (Ponente), Presidenta de Sala, y los Sres. F. Biltgen, N. Wahl y J. Passer y la Sra. M. L. Arastey Sahún, Jueces;

Abogado General: Sr. A. M. Collins;
Secretaria: Sra. A. Lamote, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 13 de marzo de 2024;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de L BV, por los Sres. H. Casier y S. Gnedasj, advocaten;
- en nombre del Gobierno belga, por los Sres. S. Baeyens y P. Cottin y por la Sra. C. Pochet, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. A. Armenia, el Sr. M. Björkland y la Sra. C. Zois, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 6 de junio de 2024;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 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 (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Belgische Staat/Federale Overheidsdienst Financiën (Estado belga/Servicio Público Federal Tributario) (en lo sucesivo, «Administración Tributaria») y L BV en relación con la duración del período de regularización aplicable a las deducciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA) pagado por las obras realizadas en un inmueble utilizado por L BV para su actividad económica.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Sexta Directiva

3. El artículo 20, apartados 2 y 4, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre

el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO 1995, L 102, p. 18), y por la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006 (DO 2006, L 221, p. 9) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), que fue derogada y sustituida por la Directiva del IVA, establecía:

«2. 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]. La regularización se limitará cada anualidad a la quinta parte de las cuotas impositivas que hayan gravado los bienes. Tal regularización 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 o fabricado.

[...]

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 extenderse hasta veinte años.

[...]

4. En la aplicación [del apartado 2,] los Estados miembros podrán:

– definir la noción de bienes de inversión;

[...]

Los Estados miembros podrán aplicar asimismo [el apartado 2] a los servicios que tengan características similares a las que se atribuyen normalmente a los bienes de inversión.»

4. El artículo 1, apartado 4, de la Directiva 95/7 modificó el párrafo tercero del artículo 20, apartado 2, de la Sexta Directiva. El quinto considerando de la Directiva 95/7 rezaba:

«[...] conviene que el período que sirve de base para el cálculo de las regularizaciones mencionadas en el apartado 2 del artículo 20 de [la Sexta] Directiva pueda ampliarse a veinte años por los Estados miembros para los bienes inmuebles de inversión, habida cuenta de la duración de su vida útil».

5. El artículo 1, apartado 6, de la Directiva 2006/69 añadió un segundo párrafo al artículo 20, apartado 4, de la Sexta Directiva. El considerando 5 de la Directiva 2006/69 precisaba:

«Parece oportuno insistir en la posibilidad de que determinados servicios equiparables a los bienes de inversión queden incluidos en el régimen que autoriza la regularización de las deducciones en relación

con estos últimos a lo largo del período de vida del activo, de acuerdo con su utilización actual.»

Directiva del IVA

6. El artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]».

7. El artículo 12 de esta Directiva establece:

«1. Los Estados miembros podrán considerar sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional una operación relacionada con las actividades mencionadas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9 y en especial alguna de las operaciones siguientes:

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

[...]

2. A efectos de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1, se considerará como “edificio” toda construcción incorporada al suelo.

Los Estados miembros podrán definir las modalidades de aplicación del criterio contemplado en la letra a) del apartado 1 a las transformaciones de inmuebles y al terreno sobre el que estos se levantan.

[...]»

8. El artículo 14, apartado 1, de la referida Directiva dispone:

«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

9. De conformidad con el artículo 24, apartado 1, de la Directiva del IVA:

«Serán consideradas “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.»

10. El artículo 135, apartado 1, de la misma Directiva dispone:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

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

[...]».

11. El artículo 168 de la citada Directiva establece lo siguiente:

«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;

[...]».

12. El artículo 184 de la Directiva del IVA establece:

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

13. El artículo 185, apartado 1, de la mencionada Directiva reza:

«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.»

14. Con arreglo al artículo 187 de dicha Directiva:

«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.

[...]

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.»

15. El artículo 189 de la citada Directiva dispone:

«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;
[...].»

16. El artículo 190 de la Directiva del IVA establece:

«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.»

Derecho belga

17. El artículo 1, apartado 9, punto 1, de la wet tot invoering van het Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Ley por la que se aprueba el Código del Impuesto sobre el Valor Añadido), de 3 de julio de 1969 (*Belgisch Staatsblad*, 17 de julio de 1969, p. 7046), en su versión aplicable al procedimiento principal (en lo sucesivo, «Código del IVA»), establece lo siguiente:

«A efectos de la aplicación del presente Código, se entenderá:

1.º por edificio o parte del mismo, toda construcción incorporada al suelo».

18. El artículo 48, apartado 2, del Código del IVA dispone:

«Por lo que se refiere a los bienes de inversión y a los servicios que tengan características similares a las que normalmente se atribuyen a los bienes de inversión, la deducción de los impuestos que los graven estará sujeta a revisión durante un período de cinco años. La revisión se llevará a cabo cada año hasta una quinta parte del importe de estos impuestos, cuando se hayan producido variaciones en los elementos que se hayan tenido en cuenta para el cálculo de los impuestos deducibles.

No obstante, para el impuesto que grave los bienes inmuebles de inversión que se determinen mediante real decreto, el período de revisión será de quince años y la revisión tendrá lugar cada año hasta una quinceava parte del importe de dicho impuesto.»

19. El artículo 49 de dicho Código establece que mediante real decreto se fijarán las condiciones de aplicación de los artículos 45 a 48 del mismo.

20. El artículo 9 del Koninklijk besluit nr. 3 met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (Real Decreto n.º 3, relativo a las Deducciones para la Aplicación del Impuesto sobre el Valor Añadido), de 10 de diciembre de 1969 (*Belgisch Staatsblad*, 12 de diciembre de 1969, p. 12006), en su versión aplicable al procedimiento principal (en lo sucesivo, «Real Decreto n.º 3»), establece:

«§ 1 En el caso de los impuestos que gravan bienes de inversión, la deducción inicialmente practicada por el sujeto pasivo estará sujeta a revisión durante un período de cinco años a partir del 1 de enero del año en el que nació el derecho a deducir.

No obstante, para los impuestos que gravan bienes inmuebles de inversión, este período se ampliará a quince años.

Se entenderá por impuestos que gravan bienes inmuebles de inversión aquellos que gravan:

1.º las operaciones que tiendan o contribuyan a la construcción de los bienes a los que se refiere el artículo 1, apartado 9, punto 1, del [Código del IVA];

2.º la adquisición de bienes a los que se refiere el artículo 1, apartado 9, [del Código del IVA];

3.º la adquisición de un derecho real en el sentido del artículo 9, párrafo 2, punto 2, del [Código del IVA] sobre los bienes a los que se refiere el artículo 1, apartado 9, [del Código del IVA].

[...]»

21. El artículo 21 *bis*, apartado 1, párrafo primero, punto 2, del Real Decreto n.º 3 dispone que un sujeto pasivo que ejerza una actividad exenta sin derecho a deducción y que, por la misma actividad, pase a ser un sujeto pasivo que realiza operaciones con derecho a deducción, podrá ejercer su derecho a deducción mediante revisión para, en particular, los bienes de inversión que subsistan en el momento de esta variación, siempre que dichos bienes sigan pudiendo utilizarse y no haya transcurrido el plazo establecido en el artículo 48, apartado 2, del Código del IVA.

Procedimiento principal y cuestiones prejudiciales

22. L BV es una sociedad de abogados. Para el ejercicio de esta actividad económica, dispone de un bien inmueble, que su administrador también utiliza como vivienda.

23. Durante los años 2007 a 2015, se realizaron obras importantes en dicho inmueble, tras las cuales este consta de dos edificios renovados, uno principal y otro intermedio, así como de un sótano, un anexo acristalado y un hueco de ascensor de nueva construcción. Los distintos espacios están comunicados entre sí por pasillos situados en la planta baja y en la primera planta y, además, el hueco de ascensor da acceso a todas las plantas del edificio principal y del edificio intermedio. A mediados de 2015, las obras concluyeron por completo y el edificio pudo volver a estar en funcionamiento.

24. Se le atribuyó una única «renta ficticia» al conjunto del inmueble, que ascendía a 2 456 euros antes del inicio de las obras y a 3 850 euros, tras su ejecución. El inmueble reformado se destinaba en un 40 % para uso privado y en un 60 % para uso profesional.

25. El 1 de enero de 2014, el Reino de Bélgica suprimió la exención del IVA aplicable hasta ese momento al ejercicio de la abogacía, por lo que desde entonces L BV está registrado como sujeto pasivo del IVA.

26. Posteriormente, L BV regularizó las deducciones del IVA, deduciendo una parte del IVA pagado por los costes de las obras en cuestión, que no había podido deducir cuando su actividad estaba exenta, en la medida en que consideraba que el período de regularización aplicable a dichas obras aún estaba en curso.

27. A este respecto, L BV se basó en la premisa de que dichas obras eran bienes inmuebles de inversión sujetos a un período de regularización ampliado de quince años, y no al período normal de regularización de cinco años aplicable a los bienes de inversión distintos de los inmuebles.

28. El 28 de agosto y el 1 de diciembre de 2015, la Administración Tributaria llevó a cabo una inspección fiscal sin notificación previa en el domicilio social de L BV, en relación con el período comprendido entre el 1 de enero de 2014 y el 30 de septiembre de 2015. A raíz de esta inspección, la Administración Tributaria, aun admitiendo que L BV tenía derecho, en principio, a regularizar las deducciones del IVA relativo a las obras inmobiliarias en cuestión, concluyó que dichas obras no habían conducido a la construcción de un nuevo edificio, sino únicamente a la mejora y renovación del inmueble existente, por lo que debía aplicarse el período de regularización de cinco años.

29. De este modo, al considerar que procedía corregir la regularización de las deducciones relativas a dichas obras realizada por L BV, la Administración Tributaria notificó el 25 de octubre de 2017 a esta última una providencia

de apremio en la que se declaraba que L BV era deudora de un determinado importe del IVA correspondiente a dichas deducciones.

30. En el marco de un recurso interpuesto por L BV, el rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen, afdeling Gent (Tribunal de Primera Instancia de Flandes Oriental, División de Gante, Bélgica) consideró, mediante sentencia de 10 de marzo de 2020, que el conjunto del anexo acristalado y el hueco de ascensor construidos por dicha sociedad, así como el edificio intermedio renovado por esta, debían considerarse partes de nueva construcción de un edificio, constitutivas de bienes inmuebles de inversión, de modo que, según dicho Tribunal, L BV tenía derecho a deducir el 60 % del IVA correspondiente a dichas obras.

31. La Administración Tributaria recurrió dicha sentencia en apelación ante el hof van beroep te Gent (Tribunal de Apelación de Gante, Bélgica), órgano jurisdiccional remitente. Por su parte, L BV se adhirió a la apelación.

32. Dicho órgano jurisdiccional considera, por una parte, que el recurso de apelación de la Administración Tributaria es fundado en la medida en que el hueco de ascensor y las dos construcciones en la parte trasera del edificio principal no pueden considerarse individualmente «parte del edificio» en el sentido del artículo 1, apartado 9, punto 1, del Código del IVA.

33. No obstante, señala, por otra parte, por lo que respecta a la adhesión a la apelación de L BV, que, en Derecho belga, cuando se realizan obras en un edificio existente, el período de regularización ampliado de quince años solo se aplica en lo que respecta al IVA repercutido por dichas obras si, tras su realización, existe una «nueva construcción» a efectos del IVA. Así, este plazo de quince años no es aplicable a las obras inmobiliarias que no impliquen una transformación que dé lugar de hecho a la construcción de un edificio «nuevo» a efectos del IVA, aun cuando, habida cuenta de su naturaleza y de su importancia, dichas obras confieran al inmueble afectado por las mismas una vida útil tan larga como la de los edificios nuevos.

34. Pues bien, al igual que L BV, el órgano jurisdiccional remitente duda de que ese régimen sea compatible con la Directiva del IVA y, en particular, con sus artículos 187 y 189.

35. En efecto, en primer lugar, a su juicio, este régimen solo incluye en el concepto de «bienes inmuebles de inversión», en esencia, la construcción de un edificio o de una parte de un edificio, mientras que los artículos 187 o 189 de la Directiva del IVA no limitan en estos términos el contenido de ese concepto. Por otra parte, estos artículos no hacen referencia tampoco al concepto de «entrega anterior a su primera ocupación de un edificio o parte del mismo», que se recoge en el artículo 12, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, disposición esta última que solo sirve para explicar en qué condiciones la transmisión de un inmueble puede estar sujeta al IVA. Por lo tanto, no se justificaría una transposición tan estricta del concepto de «bienes inmuebles de inversión» al Derecho interno como la realizada por el legislador belga.

36. En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente señala que, cuando los edificios sufren transformaciones importantes que les confieren una vida útil tan larga como la de los edificios nuevos, como lo demuestra en este caso el hecho de que las obras en cuestión se amortizan en un período de treinta y tres años, son equiparables a los edificios nuevos y deberían recibir el mismo trato que estos en materia de IVA, y ello de conformidad con el principio de neutralidad fiscal como expresión particular del principio de igualdad de trato. En este contexto, podría considerarse que el concepto de «bienes inmuebles de inversión» debe aplicarse a todos los bienes cuya vida útil sea considerablemente más larga que el período normal de regularización de cinco años.

37. De ser así, el órgano jurisdiccional remitente no excluye que L BV pueda invocar la Directiva del IVA para oponerse a una normativa nacional contraria a esta Directiva y a los principios en los que se basa.

38. En tales circunstancias, el hof van beroep te Gent (Tribunal de Apelación de Gante) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se oponen los artículos 187 y 189 de la Directiva [del IVA] a una normativa como la controvertida en el asunto principal (es decir, los artículos 48, apartado 2, y 49 del Código del IVA, en relación con el artículo 9 del [Real Decreto n.º 3]), en virtud de la cual el período de revisión (regularización) ampliado (de quince años) en caso de transformación de un edificio existente solo se aplicará si, tras la ejecución de las obras, sobre la base de los criterios de Derecho interno, existe un «edificio nuevo» en el sentido del artículo 12 de dicha Directiva, a pesar de que la vida útil de un edificio renovado de forma sustancial (que, no obstante, sobre la base de criterios administrativos de Derecho interno, no puede calificarse de «edificio nuevo» en el sentido del precitado artículo 12)

es igual a la vida útil de un edificio nuevo, que es considerablemente superior al período de cinco años contemplado en el artículo 187 mencionado anteriormente, como se manifiesta, en particular, en el hecho de que las obras realizadas se amortizan durante un período de treinta y tres años, que es también el período de amortización de los edificios nuevos?

2) ¿Tiene efecto directo el artículo 187 de la Directiva [del IVA], de modo que pueda invocar la aplicación del período de revisión (regularización) de quince años un sujeto pasivo que ha realizado obras en un edificio, sin que dichas obras den lugar a que el edificio transformado sea calificado, sobre la base de criterios de Derecho interno, de «edificio nuevo» en el sentido del artículo 12 de la citada Directiva, cuando dichas obras tienen una vida útil igual a la vida útil de tales edificios nuevos, a los que sí se aplica el período de revisión (regularización) de quince años?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

39. Con carácter preliminar, procede señalar que la primera cuestión prejudicial se refiere al período de regularización, en el sentido del artículo 187, apartado 1, de la Directiva del IVA, que debe aplicarse a la deducción del IVA pagado por L BV por la ejecución de las obras inmobiliarias en cuestión, a saber, bien el período de cinco años previsto en dicha disposición para los bienes de inversión en general, bien el período más largo, susceptible de ampliación hasta los veinte años, que, en virtud de dicha disposición, los Estados miembros tienen la posibilidad de aplicar a los bienes inmuebles de inversión y que, en Bélgica, se ha fijado en quince años, de conformidad con el artículo 48, apartado 2, del Código del IVA y del artículo 9, apartado 1, del Real Decreto n.º 3.

40. Pues bien, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia y de las precisiones aportadas por el Gobierno belga en la vista se desprende, por una parte, que las obras inmobiliarias objeto del litigio principal estaban sujetas al IVA como prestaciones de servicios en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 24 de la misma, y no como entregas de bienes.

41. Por otra parte, para aplicar a estas obras el período de regularización de cinco años previsto en el artículo 187, apartado 1, párrafo primero, de dicha Directiva, la Administración Tributaria recurrió a la facultad de asimilar a bienes de inversión los servicios que presentan características similares a las que normalmente se atribuyen a tales bienes, facultad conferida actualmente a los Estados miembros por el artículo 190 de dicha Directiva y transpuesta en el Derecho belga por el artículo 48, apartado 2, párrafo primero, del Código del IVA.

42. Así pues, para dar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta útil a la primera cuestión prejudicial, también debe tenerse en cuenta el artículo 190 de la Directiva del IVA.

43. En estas circunstancias, procede considerar que, mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si los artículos 187, 189 y 190 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional relativa a la regularización de las deducciones del IVA en virtud de la cual el período de regularización ampliado establecido con arreglo al artículo 187 para los bienes inmuebles de inversión es aplicable a las obras inmobiliarias únicamente cuando sean de tal importancia que conduzcan a una transformación del inmueble, en el sentido del artículo 12, apartado 2, de la misma Directiva, con exclusión de las obras inmobiliarias, sujetas al IVA como prestaciones de servicios en el sentido de dicha Directiva, que, sin dar lugar a tal transformación, supongan una ampliación importante o una renovación sustancial del inmueble y cuya vida útil coincida con la de un edificio nuevo.

44. Para responder a esta cuestión procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA devengado o pagado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos por ellos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, establecido por la legislación de la Unión (sentencia de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, apartado 28 y jurisprudencia citada).

45. El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, apartado 29 y jurisprudencia citada).

46. Asimismo, el mecanismo de regularización previsto por la Directiva del IVA, que forma parte de ese régimen de deducciones, pretende aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad fiscal, de forma que las operaciones realizadas en la fase anterior sigan dando lugar al derecho de deducción únicamente en la medida en que sirvan para llevar a cabo las prestaciones sujetas a tal impuesto (sentencia de 9 de julio de 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, apartado 20).

47. A este respecto, los artículos 184 y 185 de la Directiva del IVA establecen de manera general los requisitos con arreglo a los cuales la Administración tributaria nacional debe exigir una regularización del IVA inicialmente deducido, mientras que los artículos 187 a 192 de la Directiva del IVA establecen determinadas modalidades de regularización de la deducción del IVA aplicables en el supuesto particular de los bienes de inversión (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de septiembre de 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, apartados 27 y 29 y jurisprudencia citada).

48. De este modo, el artículo 187, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA dispone, en relación con estos bienes de inversión, que la regularización de las deducciones se practicará durante un período de cinco años, que se iniciará en el mismo año en que el bien haya sido adquirido o fabricado.

49. Un período de regularización de este tipo permite evitar que se produzcan inexactitudes en el cálculo de las deducciones, así como ventajas o desventajas injustificadas para el sujeto pasivo, cuando, en particular, varíen los datos que se hayan tenido en cuenta inicialmente para determinar el importe de las deducciones, con posterioridad a la declaración. Según reiterada jurisprudencia, la posibilidad de que se produzcan variaciones de esta índole es especialmente importante en el caso de los bienes de inversión, que a menudo se utilizan durante un período de varios años durante el cual puede variar su destino, amortizándose en consecuencia los costes de su adquisición a lo largo de varios ejercicios (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de junio de 2016, Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, apartado 30 y jurisprudencia citada).

50. En este contexto, las disposiciones del artículo 187 de la Directiva del IVA se refieren, en particular, a situaciones de regularización de las deducciones en las que un bien de inversión cuyo uso no da derecho a la deducción se afecta posteriormente a un uso que sí da derecho a la deducción (sentencia de 25 de julio de 2018, Gmina Ryjewo, C-140/17, EU:C:2018:595, apartado 31).

51. Por lo que respecta, más concretamente, a los bienes inmuebles de inversión, el artículo 187, apartado 1, párrafo tercero, de la Directiva del IVA autoriza a los Estados miembros a ampliar hasta veinte años la duración del período que sirve de base para el cálculo de las regularizaciones.

52. Esta disposición se corresponde, en esencia, con la del artículo 20, apartado 2, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, que fue sustituida por la Directiva del IVA. Como se desprende del quinto considerando de la Directiva 95/7, mediante la cual se modificó dicha disposición para ampliar el período de regularización máximo para los bienes inmuebles de inversión de diez a veinte años, se optó por tal período ampliado «habida cuenta de la duración de [la] vida útil» de dichos bienes.

53. De ello se deduce que la posibilidad de que los Estados miembros fijen, para los bienes inmuebles de inversión, un período de regularización ampliado parte de la misma lógica que subyace en las modalidades de regularización aplicables a los bienes de inversión en general, a saber, la de aumentar la precisión de las deducciones, adaptando estas modalidades a las características propias de estos bienes inmuebles de inversión, relacionadas, en particular, con su vida útil, aún más larga que la de los demás bienes de inversión.

54. En segundo lugar, por lo que respecta a la cuestión de si las obras inmobiliarias, como las controvertidas en el procedimiento principal, pueden estar comprendidas en el concepto de «bienes inmuebles de inversión», en el sentido del artículo 187, apartado 1, párrafo tercero, de la Directiva del IVA, y, en consecuencia, se les puede aplicar el período de regularización ampliado eventualmente establecido en Derecho interno para tales bienes, procede recordar, como se ha precisado en el apartado 40 de la presente sentencia, que las obras inmobiliarias objeto del procedimiento principal estaban sujetas al IVA como prestaciones de servicios, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de esta Directiva, y no como entrega de bienes, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra a), de dicha Directiva.

55. Por consiguiente, aunque no se excluya, en principio, que la ejecución de tales obras pueda analizarse, en su caso, como constitutiva de una entrega de bienes, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, no sucede así en las circunstancias del procedimiento principal.

56. De ello se deduce que estas obras no pueden, como tales, estar comprendidas en el concepto de «bienes inmuebles de inversión», tal y como se recoge en el artículo 187, apartado 1, de la Directiva del IVA, puesto que constituyen servicios y no bienes, y ello con independencia de la forma en la que los bienes de inversión hayan sido definidos, en su caso, en Derecho interno de conformidad con el artículo 189, letra a), de dicha Directiva.

57. En estas circunstancias, las modalidades de regularización previstas en el artículo 187, apartado 1, de la Directiva del IVA, que se refieren a los bienes de inversión, no son en sí mismas aplicables a la regularización de la deducción del IVA pagado por la ejecución de dichas obras.

58. Esta apreciación no queda desvirtuada por el hecho, mencionado en la vista por la Comisión Europea, de que las obras inmobiliarias objeto del litigio principal hayan modificado físicamente el bien inmueble, a saber, el antiguo edificio tal como se encontraba antes de que comenzaran las obras, o de que dichas obras hayan integrado en él otros elementos materiales que, tras esta integración, puedan considerarse parte de un bien inmueble.

59. Dicho esto, es preciso señalar, en tercer lugar, que, con arreglo al artículo 190 de la Directiva del IVA, los Estados miembros pueden, en particular, a efectos del artículo 187 de dicha Directiva, considerar como bienes de inversión los servicios que tengan características similares a las que normalmente se atribuyen a los bienes de inversión.

60. Como se ha señalado en el apartado 41 de la presente sentencia, precisamente recurriendo a esta facultad de los Estados miembros, tal como se aplica en Derecho belga, la Administración Tributaria asimiló en el asunto que nos ocupa las obras inmobiliarias en cuestión a bienes de inversión, en el sentido del artículo 187, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA.

61. En estas circunstancias, se ha de determinar, en primer término, si el artículo 190 de la Directiva del IVA permite a los Estados miembros asimilar determinados servicios no solo a bienes de inversión, sino también a bienes inmuebles de inversión.

62. A este respecto, el tenor del artículo 190 de la Directiva del IVA, que se refiere de forma general y no limitativa al concepto de «bienes de inversión», sin excluir, por tanto, los bienes inmuebles de inversión, permite, *a priori*, entender que sí.

63. En efecto, cuando el Estado miembro en cuestión haya decidido, con arreglo al artículo 187, apartado 1, párrafo tercero, de esta Directiva, reservar a los bienes inmuebles de inversión un trato específico dentro de la categoría general de los bienes de inversión, para aplicarles un período de regularización ampliado, estos bienes inmuebles de inversión, aunque reciban un trato diferente al de los bienes de inversión distintos de los bienes inmuebles, seguirán estando comprendidos en la categoría general de bienes de inversión.

64. La interpretación que se recoge en el apartado 62 de la presente sentencia se ve corroborada por la finalidad perseguida por el artículo 190 de la Directiva del IVA, tal como se desprende del considerando 5 de la Directiva 2006/69, de la que procede el artículo 20, apartado 4, párrafo tercero, de la Sexta Directiva, cuyo contenido se recoge ahora, en esencia, en dicho artículo 190.

65. Según el considerando 5 de la Directiva 2006/69, la concesión de la facultad de asimilación prevista en estas dos disposiciones tiene por objeto permitir que «determinados servicios equiparables a los bienes de inversión queden incluidos en el régimen que autoriza la regularización de las deducciones en relación con estos últimos a lo largo del período de vida del activo, de acuerdo con su utilización actual».

66. De ello se desprende que el objetivo de esa facultad consiste en habilitar a los Estados miembros para tratar, a efectos del mecanismo de regularización de las deducciones, determinados servicios de la misma forma que los bienes de inversión en la medida en que dichos servicios sean similares a estos, habida cuenta, en particular, de la vida útil de sus efectos y de la posibilidad concomitante de un cambio de uso efectivo de los bienes de inversión a que se refieren tales servicios.

67. Pues bien, dado que, dentro de la categoría general de bienes de inversión mencionada en el apartado 63 de la presente sentencia, los bienes inmuebles de inversión se caracterizan por la mayor duración su vida útil, como se ha señalado en el apartado 53 de esta misma sentencia, sería incoherente, teniendo en cuenta esta finalidad, que, en el ejercicio de la facultad de asimilación prevista en el artículo 190 de la Directiva del IVA, los Estados miembros no pudieran diferenciar, a su vez, los servicios de que se trate en función de la vida útil de sus efectos, asimilándolos, en su caso, a bienes de inversión inmobiliarios, siempre que el Estado miembro en cuestión

haya establecido un período de regularización de las deducciones más largo para esta última categoría de bienes en virtud del artículo 187, apartado 1, párrafo tercero, de la Directiva del IVA.

68. En cambio, una interpretación del artículo 190 de la Directiva del IVA en el sentido de que dicha disposición faculta a los Estados miembros para asimilar, a efectos del mecanismo de regularización de las deducciones, determinados servicios, según el caso, a bienes de inversión o a bienes inmuebles de inversión permite aumentar la precisión de las deducciones del IVA pagado por estos servicios en función de la vida útil de sus efectos, al igual que las modalidades previstas, a tal fin, para los bienes de inversión, que se mencionan en los apartados 46, 49 y 53 de la presente sentencia.

69. En segundo término, si bien es cierto que los Estados miembros son libres de hacer uso o no de la facultad, así delimitada, que les confiere el artículo 190 de la Directiva del IVA y, además, gozan de potestad discrecional cuando deciden hacerlo, en lo que respecta a la similitud de las características de los servicios y de los bienes en cuestión, no es menos cierto que, en el ejercicio de esa potestad discrecional, deben respetar el Derecho de la Unión y, especialmente, la finalidad de dicho artículo y, en particular, el principio de neutralidad fiscal (véase, por analogía, la sentencia de 17 de septiembre de 2020, *Stichting Schoonzicht*, C-791/18, EU:C:2020:731, apartado 49).

70. En este contexto, teniendo en cuenta la finalidad del artículo 190 de la Directiva del IVA, mencionada en el apartado 66 de la presente sentencia, los Estados miembros no pueden hacer abstracción, al aplicar esta disposición, de la vida útil de los efectos de los servicios que deben asimilarse a bienes de inversión, dado que, por las razones expuestas en el apartado 67 anterior, la similitud de las características de los servicios y de los bienes en cuestión por lo que respecta al mecanismo de regularización de las deducciones depende, en particular, de la vida útil de sus efectos. Desde el punto de vista de la vida útil de sus efectos, el servicio en cuestión puede resultar, de hecho, más próximo a un bien inmueble de inversión que a un bien de inversión distinto de un inmueble.

71. Por lo que se refiere al principio de neutralidad fiscal, a través del cual el legislador de la Unión traslada al ámbito del IVA el principio general de igualdad de trato, el Tribunal de Justicia ha declarado que este principio se opone, por una parte, a que prestaciones de servicios similares, que, por lo tanto, compiten entre sí, reciban un trato diferente desde el punto de vista del IVA, y, por otra parte, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones reciban un trato diferente en lo que respecta a la percepción del IVA (sentencias de 29 de octubre de 2009, *SKF*, C-29/08, EU:C:2009:665, apartado 67 y jurisprudencia citada, y de 30 de junio de 2022, *Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Bucuresti — Administratia Sector 1 a Finantelor Publice*, C-146/21, EU:C:2022:512, apartado 45 y jurisprudencia citada).

72. Así pues, al aplicar el artículo 190 de la Directiva del IVA, los Estados miembros deben garantizar que no se trate de forma diferente, a efectos del IVA, a un sujeto pasivo que haya recibido determinados servicios con respecto a otro sujeto pasivo que, ejerciendo la misma actividad económica, haya adquirido bienes cuyas características económicas sean esencialmente equivalentes a las de dichos servicios.

73. En el presente asunto, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente apreciar si la normativa nacional controvertida en el procedimiento principal cumple los requisitos enunciados en los apartados 69 a 72 anteriores.

74. Dicho esto, para dar al órgano jurisdiccional remitente una respuesta útil, procede señalar, como también ha subrayado el mismo órgano jurisdiccional, que consta que las obras objeto del procedimiento principal, que se llevaron a cabo durante varios años, dieron lugar, apreciadas en su conjunto, a una renovación importante del inmueble en cuestión y también a su ampliación mediante la adición, en particular, de un anexo acristalado y un hueco de ascensor. La importancia de estas obras parece además avalada por las cifras aportadas por L BV, según las cuales las mismas tuvieron un coste total de aproximadamente 1 937 104 euros.

75. Asimismo, consta que la vida útil de los efectos de dichas obras, considerando en particular su importancia, es idéntica a la de un edificio nuevo.

76. Teniendo en cuenta estos elementos, estas obras parecen, a efectos del mecanismo de regularización de las deducciones, mucho más similares a los bienes inmuebles de inversión que a los bienes de inversión distintos de los inmuebles.

77. Considerando tal similitud, asimilar estas obras a bienes de inversión distintos de los inmuebles y, por tanto, aplicarles el período de regularización de cinco años, reservado a esta categoría de bienes, puede dar lugar a un trato fiscal diferente de un sujeto pasivo que, como L BV, haya invertido en obras de ampliación y de renovación

sustancial de un edificio existente y haya pagado el IVA devengado por dichas obras, a las que se les aplicaría el período de regularización de cinco años, en comparación con un sujeto pasivo similar que haya invertido en la construcción de un edificio nuevo, al que le sería aplicable un período de regularización ampliado, aun cuando, a la vista de sus características económicas, dichas inversiones fueran similares o incluso funcionalmente idénticas.

78. En cambio, carece de pertinencia, en este contexto, el hecho de que las obras en cuestión no constituyan una transformación de un inmueble en el sentido del artículo 12, apartado 2, de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 135, apartado 1, letra j), de dicha Directiva, ya que la finalidad de estas disposiciones se distingue de la del artículo 190 de esta Directiva.

79. En efecto, la finalidad de esas primeras disposiciones consiste en identificar, teniendo en cuenta su valor añadido, las operaciones inmobiliarias susceptibles de ser gravadas como entrega de bienes (inmuebles) nuevos, que, por lo tanto, están sujetas al IVA por este concepto (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de noviembre de 2017, Kozuba Premium Selection, C-308/16, EU:C:2017:869, apartados 32 y 55, y de 9 de marzo de 2023, État belge y Promo 54, C-239/22, EU:C:2023:181, apartado 23), mientras que el objeto del artículo 190 de dicha Directiva, que forma parte del mecanismo de regularización aplicable a los bienes de inversión, consiste en definir las modalidades según las cuales deben regularizarse las deducciones del IVA soportado por servicios similares a tales bienes.

80. En estas circunstancias, una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal puede ser contraria al artículo 190 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 187 de dicha Directiva y a la luz del principio de neutralidad fiscal.

81. Habida cuenta de todo lo anterior, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 190 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 187 de dicha Directiva y a la luz del principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional relativa a la regularización de las deducciones del IVA en virtud de la cual el período de regularización ampliado establecido con arreglo al artículo 187 para los bienes inmuebles de inversión no es aplicable a las obras inmobiliarias, sujetas al IVA como prestaciones de servicios en el sentido de la misma Directiva, que supongan una ampliación importante o una renovación sustancial del inmueble afectado por dichas obras y cuyos efectos tengan una vida útil coincidente con la de un edificio nuevo.

Segunda cuestión prejudicial

82. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si el artículo 190 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 187 de esta Directiva y a la luz del principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que tiene efecto directo, de modo que un sujeto pasivo pueda invocarlo ante el juez nacional contra la Administración tributaria competente para que se aplique el período de regularización ampliado previsto para los bienes inmuebles de inversión a las obras inmobiliarias realizadas en su beneficio, sujetas al IVA como prestaciones de servicios en el sentido de dicha Directiva, en el supuesto de que dicha Administración se haya negado a aplicar este período de regulación ampliado basándose en una normativa nacional como la mencionada en la primera cuestión prejudicial.

83. Procede recordar, en primer lugar, que, en el supuesto de que el órgano jurisdiccional remitente considere que la negativa de la Administración Tributaria a aplicar a las obras objeto del litigio principal el período de regularización ampliado es contraria al artículo 190 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 187 de dicha Directiva y a la luz del principio de neutralidad fiscal, la cuestión del efecto directo del primero de estos artículos solo se plantearía si no fuera posible ninguna interpretación conforme de la normativa en la que se basa dicha denegación, como han señalado acertadamente L BV y la Comisión (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de enero de 2012, Domínguez, C-282/10, EU:C:2012:33, apartados 23 y 32 y jurisprudencia citada).

84. A este respecto, al aplicar el Derecho interno, el órgano jurisdiccional nacional que debe interpretarlo está obligado a tomar en consideración el conjunto de normas de ese Derecho y aplicar los métodos de interpretación reconocidos por este para interpretarlo, en la mayor medida posible, a la luz del tenor y de la finalidad de la directiva de que se trate con el fin de alcanzar el resultado que esta persigue y, por lo tanto, atenerse al artículo 288 TFUE, párrafo tercero (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de agosto de 2018, Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, apartado 39 y jurisprudencia citada).

85. No obstante, el Tribunal de Justicia ha declarado que el principio de interpretación conforme del Derecho nacional tiene determinados límites. Así, la obligación del juez nacional de utilizar como referencia el Derecho de la

Unión cuando interpreta y aplica las normas pertinentes del Derecho interno está limitada por los principios generales del Derecho y no puede servir de base para una interpretación *contra legem* del Derecho nacional (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de agosto de 2018, Smith, C-122/17, EU:C:2018:631, apartado 40 y jurisprudencia citada).

86. Así pues, en segundo lugar, para el supuesto de que el órgano jurisdiccional remitente considere que no puede realizar una interpretación conforme de la normativa nacional controvertida, procede examinar si el artículo 190 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 187 de dicha Directiva y a la luz del principio de neutralidad fiscal, puede producir efecto directo de modo que L BV pueda invocar esta disposición frente a la Administración Tributaria para aplicar a las obras inmobiliarias objeto del procedimiento principal el período de regularización ampliado, que, en Bélgica, se ha establecido en quince años, a tenor del artículo 48, apartado 2, del Código del IVA y del artículo 9, apartado 1, del Real Decreto n.º 3.

87. Como se desprende de reiterada jurisprudencia, en todos aquellos casos en los que las disposiciones de una directiva, desde el punto de vista de su contenido, sean incondicionales y suficientemente precisas, los particulares están legitimados para invocarlas ante los órganos jurisdiccionales nacionales contra el Estado, bien cuando este no haya transpuesto al Derecho nacional la directiva dentro de los plazos señalados, bien cuando haya llevado a cabo una transposición incorrecta (sentencia de 14 de mayo de 2024, Stachev, C-15/24 PPU, EU:C:2024:399, apartado 51 y jurisprudencia citada).

88. Tales disposiciones pueden ser invocadas por los justiciables, en particular, frente a todos los órganos de la Administración de dicho Estado (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de octubre de 2017, Farrell, C-413/15, EU:C:2017:745, apartado 33 y jurisprudencia citada).

89. Por lo que respecta, en este contexto, al carácter incondicional del artículo 190 de la Directiva del IVA, es cierto que esta disposición se limita a conferir a los Estados miembros una facultad, que son libres de ejercer o no, y que el ejercicio de esta facultad, en la medida en que se refiere a la posibilidad de asimilar servicios a bienes inmuebles de inversión, está supeditado, por otra parte, a que el Estado miembro de que se trate haya ejercido primero la facultad, prevista en el artículo 187, apartado 1, párrafo tercero, de dicha Directiva, de distinguir dichos bienes inmuebles de inversión de los demás bienes de inversión.

90. Sin embargo, la libre elección concedida a los Estados miembros en lo que respecta a la decisión de ejercer o no una facultad como la prevista en el artículo 190 de la Directiva del IVA no impide que el juez nacional controle si el Estado miembro que ha tomado esta decisión ha respetado las condiciones que rigen su ejercicio y, en particular, si ha respetado los límites de la potestad discrecional (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de febrero de 1977, Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, EU:C:1977:12, apartados 27 y 29).

91. Además, cuando un Estado miembro ha decidido, como en el presente caso, ejercer la facultad prevista en el artículo 187, apartado 1, párrafo tercero, de la Directiva del IVA y, por tanto, ha agotado plenamente el margen de discrecionalidad de que dispone a este respecto, ya no existirán obstáculos al control judicial al que se refiere el apartado anterior.

92. En consecuencia, en circunstancias como las del procedimiento principal, se ha de controlar si, habida cuenta de los elementos de análisis expuestos en los apartados 70 a 72 de la presente sentencia, el Estado miembro en cuestión, que también ha ejercido la facultad prevista en el artículo 190 de la Directiva del IVA, ha cumplido, al hacerlo, su obligación de no rebasar los límites del margen de discrecionalidad de que dispone a este respecto, tal como se desprende del contenido de dicha disposición, en relación con el artículo 187, apartado 1, de dicha Directiva y a la luz del principio de neutralidad fiscal.

93. Del mismo modo, por lo que respecta al carácter suficientemente preciso del artículo 190 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 187, apartado 1, de dicha Directiva y a la luz del principio de neutralidad fiscal, la circunstancia, mencionada en el apartado anterior y también en el apartado 69 de la presente sentencia, de que los Estados miembros dispongan, al aplicar estas disposiciones, de un margen de discrecionalidad tampoco impide que pueda realizarse un control judicial a los efectos de controlar si el Estado miembro en cuestión ha sobrepasado dicho margen de discrecionalidad (véanse, en este sentido, las sentencias de 24 de octubre de 1996, Kraaijeveld y otros, C-72/95, EU:C:1996:404, apartado 59, y de 28 de noviembre de 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, apartado 51).

94. El artículo 190 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 187 de dicha Directiva y a la luz del principio de neutralidad fiscal, es suficientemente preciso para permitir dicho control judicial, como también se desprende de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial.

95. En estas circunstancias, el artículo 190 de la Directiva del IVA puede producir efecto directo, de modo que dicho precepto, en relación con el artículo 187 de dicha Directiva y a la luz del principio de neutralidad fiscal, puede ser invocado directamente por un sujeto pasivo en el supuesto contemplado en el apartado 88 de la presente sentencia.

96. Así pues, si el órgano jurisdiccional remitente, basándose en tal efecto directo, declara que el Estado miembro se ha excedido en su potestad discrecional al no considerar que determinadas obras inmobiliarias, sujetas al IVA como prestaciones de servicios, son bienes inmuebles de inversión, el sujeto pasivo puede invocar directamente el artículo 190 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 187 de dicha Directiva y a la luz del principio de neutralidad fiscal, ante ese juez, para que tales obras sean consideradas efectivamente bienes inmuebles de inversión y para que se les aplique el período de regularización ampliado previsto en Derecho interno con arreglo al artículo 187, apartado 1, párrafo tercero, de dicha Directiva (véanse, por analogía, las sentencias de 28 de noviembre de 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, apartado 52, y de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, apartado 81).

97. A la vista de cuanto antecede, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 190 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 187 de esta Directiva y a la luz del principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que tiene efecto directo, de modo que un sujeto pasivo puede invocarlo ante el juez nacional contra la Administración tributaria competente para que se aplique el período de regularización ampliado establecido para los bienes inmuebles de inversión a las obras inmobiliarias realizadas en su beneficio, sujetas al IVA como prestaciones de servicios en el sentido de la citada Directiva, en el supuesto de que dicha Administración se haya negado a aplicar este período de regularización ampliado, basándose en una normativa nacional como la mencionada en la primera cuestión prejudicial.

Costas

98. 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. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

1) El artículo 190 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 relación con el artículo 187 de dicha Directiva y a la luz del principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional relativa a la regularización de las deducciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA) en virtud de la cual el período de regularización ampliado establecido con arreglo al artículo 187 para los bienes inmuebles de inversión no es aplicable a las obras inmobiliarias, sujetas al IVA como prestaciones de servicios en el sentido de la misma Directiva, que supongan una ampliación importante o una renovación sustancial del inmueble afectado por dichas obras y cuyos efectos tengan una vida útil coincidente con la de un edificio nuevo.

2) El artículo 190 de la Directiva 2006/112, en relación con el artículo 187 de dicha Directiva y a la luz del principio de neutralidad fiscal, debe interpretarse en el sentido de que tiene efecto directo, de modo que un sujeto pasivo puede invocarlo ante el juez nacional contra la Administración tributaria competente para que se aplique el período de regularización ampliado establecido para los bienes inmuebles de inversión a las obras inmobiliarias realizadas en su beneficio, sujetas al IVA como prestaciones de servicios en el sentido de la citada Directiva, en el supuesto de que dicha Administración se haya negado a aplicar este período de regularización ampliado, basándose en una normativa nacional como la mencionada en la primera cuestión prejudicial.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.