



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MELCHIOR WATHELET
presentadas el 30 de mayo de 2013¹

Asunto C-622/11

**Staatssecretaris van Financiën
contra
Pactor Vastgoed BV**

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

«Sexta Directiva IVA — Artículo 20 — Derecho a deducción — Regularización de las deducciones — Entrega de un bien inmueble por un proveedor a una sociedad inmobiliaria — Liquidación del IVA adeudado tras la regularización de una deducción de un sujeto pasivo distinto del que la práctico inicialmente y ajeno a la operación gravada que dio lugar a dicha deducción»

Índice

I. Marco jurídico	2
A. Derecho de la Unión	2
B. Derecho neerlandés	5
II. Litigio principal y cuestión prejudicial	6
III. Análisis	8
A. Dudas sobre la interpretación del artículo 12 bis de la Ley	8
B. Resumen de las alegaciones de las partes	9
C. Apreciación	9
1. Observaciones preliminares	9
2. Artículo 12 bis de la Ley y Sexta Directiva	10
a) Argumento principal del Gobierno neerlandés.	12

¹ — Lengua original: francés.

i) Sobre el artículo 20 de la Sexta Directiva	12
ii) Sobre el artículo 21 de la Sexta Directiva	13
iii) Sobre el concepto de «modalidades» empleado en los artículos 13 y 20 de la Sexta Directiva	13
b) Otras alegaciones formuladas por las partes	13
i) Primera alegación	13
ii) Segunda alegación	15
iii) Tercera alegación	16
iv) Cuarta alegación	16
v) Quinta alegación	16
3. El artículo 12 bis de la Ley y la Decisión 88/498/CEE del Consejo.	17
IV. Conclusión	18

1. La presente petición de decisión prejudicial, planteada por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo) (Países Bajos), se refiere a la interpretación del artículo 20 de la Sexta Directiva 77/388/CEE² y versa, en esencia, sobre si la regularización de una deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») puede exigirse a un operador económico distinto del sujeto pasivo que practicó inicialmente dicha deducción y que es ajeno a la operación gravada que dio lugar a dicha deducción.

2. Esta cuestión enfrenta, en el litigio principal, al Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda; en lo sucesivo, «Staatssecretaris») y a Pactor Vastgoed BV, a quien se exigió dicha regularización.

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

3. El artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva, titulado «Exenciones en el interior del país» dispone:

- «1. Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones [de la Unión], los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

[...]

2 — Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión aplicable en el momento de producirse los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

- g) 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 3 del artículo 4;

[...]»

4. Según el artículo 13, parte C, de dicha Directiva:

«Los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación:

[...]

- b) de las operaciones contempladas en las letras d), g) y h) del punto B.

Los Estados miembros podrán restringir el alcance del derecho de opción y determinarán las modalidades de su ejercicio.»

5. El artículo 17 de la Sexta Directiva, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», prevé lo siguiente:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

- a) el [IVA] debido o pagado dentro del país 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;

[...]»

6. El artículo 20 de la Sexta Directiva establece:

«1. Las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros, en concreto:

- a) cuando la deducción sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar;
- b) cuando con posterioridad a la declaración se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, especialmente en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios. Sin embargo, 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 apartado 6 del artículo 5, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales. No obstante, los Estados miembros estarán facultados para exigir la regularización en las operaciones total o parcialmente impagadas y en los casos de robo.

[...]

3. 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 esta actividad económica queda plenamente gravada en el caso de que la entrega de dicho bien esté gravada; se presumirá que está totalmente exenta en el caso de que la entrega esté exenta. La regularización se hará una sola vez para todo el tiempo del período de regularización que quede por transcurrir.

Sin embargo, los Estados miembros podrán no exigir en este último caso una regularización en tanto el adquirente sea un sujeto pasivo que utilice el bien de inversión de que se trate únicamente para operaciones en las que la cuota del [IVA] sea deducible.

4. En la aplicación de los apartados 2 y 3 los Estados miembros podrán:

[...]

- tomar todas las medidas que sean útiles para evitar que las regularizaciones procuren alguna ventaja injustificada, y
- autorizar simplificaciones administrativas.

[...]»

7. El artículo 21 de la Sexta Directiva, titulado «Deudores del impuesto ante el Tesoro Público» dispone:

«Serán deudores del [IVA]:

1. en operaciones de régimen interior:

- a) el sujeto pasivo que efectúe una operación gravada, que no sea ninguna de las enunciadas en la letra e) del apartado 2 del artículo 9 y ejecutadas por un sujeto pasivo establecido en el extranjero. Cuando la operación gravada sea efectuada por un sujeto pasivo establecido en el extranjero, los Estados miembros podrán disponer que el impuesto es debido por otra persona. A estos efectos podrán ser especialmente designados un representante del fisco o el destinatario de la operación gravada. Los Estados miembros podrán disponer igualmente que una persona que no sea sujeto pasivo esté obligada solidariamente a pagar el impuesto;
- b) el que contrate la prestación de un servicio enunciado en la letra e) del apartado 2 del artículo 9, efectuado por un sujeto pasivo establecido en el extranjero. Sin embargo, los Estados miembros podrán disponer que quien preste el servicio esté obligado solidariamente a pagar el impuesto;
- c) cualquier persona que mencione la cuota del [IVA] en una factura o en cualquier otro documento que produzcan sus efectos.

2. en operaciones de importación: la persona o personas designadas o reconocidas por el Estado miembro importador.»

8. Con arreglo al artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva:

«El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro a que introduzca medidas especiales de excepción a lo dispuesto en la presente Directiva para simplificar el procedimiento de cobro del impuesto o para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del Impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdenables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final.»

9. El artículo 1 de la Decisión 88/498/CEE del Consejo, de 19 de julio de 1988,³ adoptada sobre la base del artículo 27, apartado 1, antes citado, prevé que, en lo que se refiere a las operaciones contempladas en el artículo 13, parte B, letras g) y h), de la Sexta Directiva y no obstante lo dispuesto en el artículo 21, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, los Países Bajos están autorizados para aplicar, en el marco del régimen de opción por la tributación previsto en el artículo 13, parte C, letra b), una disposición destinada a que el comprador sea el obligado al pago del IVA.⁴

B. Derecho neerlandés

10. El artículo 11 de la Ley de 1968 sobre el impuesto sobre el volumen de negocios⁵ (en lo sucesivo, «Ley»), establece lo siguiente:

«1. Estarán exentos del impuesto en las condiciones que deberán fijarse mediante una disposición general de la Administración:

- a) la entrega de bienes inmuebles y de los derechos a los que estos bienes están sujetos, con la excepción de:
 - 1) la entrega de un edificio o de parte de un edificio y del terreno sobre el que éste se levanta, efectuada antes o, como máximo, dos años después de su primera ocupación así como la entrega de un terreno edificable;
 - 2) las entregas, distintas a las entregas a que se refiere el apartado 1, a personas que utilicen el bien inmueble para fines que confieran un derecho total o casi total a deducción del impuesto con arreglo al artículo 15, a condición de que el empresario que efectúe la entrega y aquel al que se le realiza la entrega hayan efectuado esta opción, según el documento notarial de entrega, o hayan realizado conjuntamente una petición a tal efecto al Inspecteur y que, por otro lado, cumplan los requisitos fijados por orden ministerial;

[...]»

11. Según el artículo 12, apartado 1, de la Ley:

«Será deudor del impuesto el empresario que efectúe la entrega o preste el servicio.»

3 — Decisión por la que se autoriza al Reino de los Países Bajos a aplicar una medida de excepción a la letra a), del apartado 1, del artículo 21, de la Sexta Directiva (77/388/CEE) en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO L 269 p. 54).

4 — La Decisión 88/498 fue derogada con efectos a partir del 1 de enero de 2008 por la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006, por la que se modifica la Directiva 77/388 en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y de contribución a la lucha contra la evasión o el fraude fiscales y por la que se derogan determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones (DO L 221, p. 9).

5 — Wet op de omzetbelasting 1968, Ley de 28 de junio de 1968 de sustitución del actual impuesto sobre el volumen de negocios por otro basado en el sistema del [IVA].

12. El artículo 12 *bis* de la Ley dispone:

«Si se ha hecho uso indebidamente de la excepción establecida en el artículo 11, apartado 1, letra a), número 2, porque la persona a quien se haya realizado la entrega no ha utilizado el bien inmueble para fines que confieran un derecho total o casi total a deducción del impuesto al amparo del artículo 15, el impuesto que haya sido deducido con arreglo al artículo 15 en relación con dicha entrega, por quien la hubiere realizado, se percibirá *a posteriori* de la persona a la que se haya realizado tal entrega.»

II. Litigio principal y cuestión prejudicial

13. Pactor Vastgoed es una sociedad que opera, en particular, en el sector inmobiliario y, como tal, está sujeta al IVA en el sentido del artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva.

14. Se practicó a dicha sociedad una liquidación complementaria del IVA correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2000. Tras haber sido objeto de reclamación, el Inspecteur fiscal confirmó el importe de la liquidación. El Rechtbank te 's-Gravenhage (Tribunal de distrito de La Haya) desestimó el recurso interpuesto contra dicha decisión. Pactor Vastgoed recurrió dicha sentencia ante el Gerechtshof te 's-Gravenhage (Tribunal de Apelación de La Haya). El Gerechtshof te 's-Gravenhage anuló la sentencia del Rechtbank te 's-Gravenhage, declaró fundado el recurso interpuesto ante el Rechtbank te 's-Gravenhage contra la decisión del Inspecteur y anuló tanto la decisión del Inspecteur como la liquidación complementaria. A continuación, el Staatssecretaris interpuso un recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente contra la sentencia del Gerechtshof te 's-Gravenhage.

15. De los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que la presente petición de decisión prejudicial se deriva de tres operaciones.

16. En primer lugar, la primera operación: algunos años antes de 2000, un propietario (en lo sucesivo, «sujeto pasivo 1») vendió un bien inmueble a otro sujeto pasivo (en lo sucesivo, «proveedor» o «sujeto pasivo 2»). Como las partes habían optado por la tributación, el sujeto pasivo 2 dedujo el IVA que se le había facturado.

17. A continuación, la segunda operación: el 5 de enero de 2000, el sujeto pasivo 2 entregó ese mismo bien inmueble a Pactor Vastgoed (en lo sucesivo, «el sujeto pasivo 3»), que, de acuerdo con el proveedor, optó también por la tributación de dicha entrega. Tal como exige el artículo 11, apartado 1, letra a), párrafo segundo, de la Ley, Pactor Vastgoed declaró en esa ocasión que utilizaría el bien inmueble para fines que confieren un derecho total o casi total a deducción del impuesto, restricción conocida como el «criterio del 90 %». Sin embargo, a partir de abril de 2000, Pactor Vastgoed arrendó dicho bien con exención del IVA.

18. Finalmente, la tercera operación: a principios del mes de julio de 2000, Pactor Vastgoed vendió ese mismo bien a un tercero igualmente con exención del IVA.

19. El Inspecteur fiscal consideró que, por consiguiente, Pactor Vastgoed no había cumplido la obligación vinculada a la opción, que exigía que el bien inmueble se utilizase para actividades gravadas. En consecuencia, la entrega a Pactor Vastgoed debería haber estado exenta del IVA.⁶

6 — A la luz de lo dispuesto en el artículo 6, apartado 4, del Decreto de aplicación de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968 (Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968; en lo sucesivo «Decreto»).

20. Según el Inspecteur, procedía aplicar el artículo 12 *bis* de la Ley. Sobre la base de dicho artículo, practicó la liquidación complementaria al sujeto pasivo 3, calculándola sobre la base del importe del IVA que el sujeto pasivo 2 dedujo con anterioridad cuando adquirió el bien inmueble al sujeto pasivo 1, importe que, al tratarse de una entrega que debería haber quedado exenta, debía regularizarse.⁷

21. Por lo que respecta a la operación entre los sujetos pasivos 2 y 3, el Inspecteur consideró que el bien había sido entregado a Pactor Vastgoed con exención del IVA con efectos retroactivos a 5 de enero de 2000, y que, por consiguiente, el tipo aplicado a dicha entrega y la deducción debían ser anulados, lo que según el Gobierno neerlandés no tuvo ninguna consecuencia práctica para Pactor Vastgoed. En efecto, dicho sujeto pasivo 3 debía anular tanto el IVA abonado indebidamente como la deducción indebidamente practicada.

22. Además, el IVA anteriormente deducido por el sujeto pasivo 2 también debía regularizarse en relación con los años restantes de utilización exenta. En efecto, en el momento de la entrega al sujeto pasivo 3, se partió del presupuesto de que el bien inmueble seguiría siendo objeto de una utilización sujeta al impuesto, de modo que el IVA deducido con anterioridad podía mantenerse durante el periodo de regularización aún pendiente.

23. Dicho «IVA regularizado», por un importe no inferior a 295.820 euros, es el objeto de la liquidación complementaria que el Inspecteur practicó a Pactor Vastgoed.

24. Como ya se ha señalado en el punto 14 de las presentes conclusiones, el Gerechtshof te 's-Gravenhage anuló la resolución del Rechtbank te 's-Gravenhage por la que se confirmó la decisión del Inspecteur fiscal. En el marco del recurso de casación interpuesto por el Staatssecretaris contra la sentencia del Gerechtshof te 's-Gravenhage ante el órgano jurisdiccional remitente, Pactor Vastgoed alegó que el «IVA regularizado» no se le debía exigir a ella, sino al proveedor. El artículo 12 *bis* de la Ley, en el que en su opinión se basa el cobro del IVA regularizado a Pactor Vastgoed, es contrario a la Sexta Directiva.

25. Por el contrario, el Staatssecretaris sostiene que el Gerechtshof te 's-Gravenhage cometió un error de Derecho al considerar que el artículo 12 *bis* de la Ley no podía servir de base para exigir al adquirente de un bien inmueble (el sujeto pasivo 3) la liquidación complementaria de un importe del IVA con respecto al cual el proveedor (el sujeto pasivo 2) había disfrutado de una deducción, a raíz de una adquisición anterior al sujeto pasivo 1.

26. En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Permite la Sexta Directiva que, en el caso de que la deducción del IVA inicialmente practicada de conformidad con el artículo 20 de la Sexta Directiva se regularice en el sentido de que deberá reembolsarse total o parcialmente el importe de la deducción, dicho importe se perciba de una persona distinta del sujeto pasivo que haya practicado la deducción en el pasado, en particular [...] de la persona a quien el sujeto pasivo haya entregado un bien?»

27. Han presentado observaciones escritas Pactor Vastgoed, el Gobierno neerlandés, Irlanda y el Gobierno finlandés y la Comisión. En la vista que se celebró el 18 de abril de 2013 formularon observaciones todas las partes a excepción del Gobierno neerlandés.

7 — En virtud del artículo 15, apartado 6, de la Ley, en relación con los artículos 13 y 13 *bis* del Decreto (en lo sucesivo, «IVA regularizado»).

III. Análisis

A. Dudas sobre la interpretación del artículo 12 bis de la Ley

28. Antes de examinar las alegaciones de las partes, procede señalar que, como se desprende de la resolución de remisión, en Países Bajos se han suscitado dudas sobre si el artículo 12 *bis* de la Ley puede servir de base para exigir al adquirente de un bien inmueble la liquidación complementaria de un importe de IVA respecto del cual el proveedor ha disfrutado de una deducción, importe que debería ser objeto de regularización.

29. Tanto para el abogado general en el procedimiento principal como para el propio órgano jurisdiccional remitente, el objetivo del artículo 12 *bis* de la Ley no está claramente establecido en el propio tenor de esa disposición.⁸ La Comisión va aún más lejos pues reconoce abiertamente que no comprende el significado de dicha disposición.

30. En efecto, si se lee el artículo 12 *bis* de la Ley, las palabras «el impuesto que haya sido deducido» en relación con dicha entrega, por quien la hubiere realizado» se refieren a la entrega del sujeto pasivo 1 (el vendedor) al sujeto pasivo 2 (el proveedor).

31. Por consiguiente, según el tenor de la propia Ley, la frase «[el impuesto] se percibirá *a posteriori* de la persona a la que se haya realizado tal entrega» se refiere necesariamente al sujeto pasivo 2.

32. De lo anterior se deduce que la entrega de que se trata no puede ser, en principio, la realizada por el sujeto pasivo 2 al sujeto pasivo 3 porque en dicha entrega, el sujeto pasivo 2 no tiene nada que deducir.

33. Por lo tanto, procede interpretar de forma amplia el contenido del artículo 12 *bis* de la Ley –como hace el Gobierno neerlandés–¹⁰ para que pueda gravar al sujeto pasivo 3.

34. En efecto, según el órgano jurisdiccional remitente,¹¹ el tenor del artículo 12 *bis* de la Ley podría conceder suficiente margen como para que, de conformidad con el objetivo de dicha disposición, la expresión «el impuesto que haya sido deducido [...] en relación con dicha entrega, por quien la hubiere realizado» se refiera a un importe del IVA deducido previamente por el sujeto pasivo que efectuó la entrega posterior, cantidad que debe regularizarse porque, considerada en un momento posterior, tal entrega estaba en realidad exenta del IVA al haberse descubierto posteriormente que el requisito exigido por la Ley¹² no se cumplía. Por tanto, en el presente asunto es la entrega entre el sujeto pasivo 2 y el sujeto pasivo 3 la que ha dado lugar –habida cuenta de que el vendedor y el comprador optaron por una entrega sujeta al IVA– a que el empresario que efectuó la entrega pudiera practicar una deducción excesiva del IVA (aunque ello se derive de que dicho empresario optó con su propio proveedor por la tributación del IVA de una entrega anterior).

8 — Al parecer, la doctrina también se encuentra dividida en relación con el artículo 12 *bis* de la Ley, como señala el abogado general en el procedimiento principal. Véase, por ejemplo, van den Elzen, *Beëindiging BTW-verhuurconstructies*, BTW-bulletin, 1995, n^{os} 2 y 3; Mobach, O.L., *Omzetbelasting – Fiscaal commentaar*, Kluwer, 2003, 447 y ss.; van Hilten, M.E., y van Kesteren, H.W.M., *Omzetbelasting* (Fed fiscale studieresie, Deventer, 6, pp. 270 y 271); Ettema, C.M., y otros, *Wegwijs in de BTW*, La Haya, 2008, p. 377; Vetter, J.J., y otros, *Invordering van belastingen* (Fed fiscale studieresie, 2, Deventer, Kluwer, 2005, pp. 77 y 78); Vervaeke, F.L.J., y van Lynden, A.J.H., *Het wetsvoorstel ter bestrijding van BTW-constructies*, BtwBrief, 1995; Bijl, D.B., *Onroerend goed; omzetbelasting en overdrachtsbelasting*, Kluwer, 1998, p. 66; Nieuwenhuizen, W.A.P., *Een huurovereenkomst*, BTW-bulletin, 1999, fasc. 7/8, n^o 67; Beelen, S.T.M., y otros, *Cursus belastingrecht (omzetbelasting)*, notas 2.4.1.A.f y 2.4.1.F; Oostenrijk, A.J., y Van Dijk, L.A., *Onroerend goed en reparatiewetgeving Vermeend, Nieuw regime voor de heffing van BTW en overdrachtsbelasting* (Arthur Andersen 1996), p. 47; van den Elzen, E.H., *Onroerende zaken: BTW-constructies en economische eigendom*, Vermande, 1995, p. 12, y *Wet omzetbelasting 1968, Fiscale Encyclopedie De Vakstudie (artículo 12a)*, suplemento 587 (abril 2010).

9 — Con arreglo al artículo 15 de la Ley.

10 — Véase el apartado 47 de sus observaciones escritas.

11 — Véase el apartado 3.3.4 de la resolución de remisión.

12 — A saber, que el bien inmueble se utilice totalmente o casi totalmente para fines que den lugar a un derecho de deducción.

35. Corresponde sin duda al órgano jurisdiccional remitente, único competente para interpretar el Derecho interno, interpretar el artículo 12 *bis* de la Ley (teniendo en cuenta los elementos facilitados por el Tribunal de Justicia en el marco del presente procedimiento).

36. En todo caso, examinaré la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, partiendo del presupuesto de que el artículo 12 *bis* de la Ley permite la interpretación que realizan las autoridades tributarias neerlandesas.

B. Resumen de las alegaciones de las partes

37. Pactor Vastgoed sostiene que la Sexta Directiva no permite a los Estados miembros, con o sin autorización del Consejo, en circunstancias como las del litigio principal designar como deudor del IVA regularizado a una persona distinta del sujeto pasivo 2. En su opinión, lo dispuesto en el artículo 12 *bis* de la Ley es, a este respecto, contrario a la Sexta Directiva.

38. El Gobierno neerlandés considera, por el contrario, que las disposiciones de la Sexta Directiva no se oponen a que, en un contexto como el del litigio principal, los Estados miembros cobren el IVA regularizado al adquirente de un bien inmueble.

39. Irlanda y el Gobierno finlandés sostienen esencialmente la misma tesis que el Gobierno neerlandés. Consideran en particular que del artículo 20 de la Sexta Directiva, así como del contexto y del sistema de dicha Directiva, se desprende que los Estados miembros disponen de una facultad de apreciación que les permite determinar las condiciones en las cuales puede exigirse la regularización de una deducción a una persona distinta del sujeto pasivo que la practicó inicialmente. Según Irlanda, la interpretación contraria sería incompatible con el sistema del IVA que establece la Sexta Directiva y con los principios de seguridad jurídica y de neutralidad fiscal. Asimismo, tendría por consecuencia hacer menos eficaz el mecanismo de recaudación de ingresos.

40. Por último, al igual que Pactor Vastgoed, la Comisión sostiene una tesis contraria a la defendida por los Gobiernos neerlandés y finlandés, así como por Irlanda, y considera, en esencia, que procede responder en sentido negativo a la cuestión prejudicial.

C. Apreciación

1. Observaciones preliminares

41. Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que permite que una deducción practicada con ocasión de la entrega de un bien inmueble de un primer sujeto pasivo a un segundo sujeto pasivo se regularice mediante su cobro a un tercer sujeto pasivo (Pactor Vastgoed), distinto de aquel que practicó la deducción en el pasado.

42. El Reino de los Países Bajos ha hecho uso de la posibilidad prevista en el artículo 13, parte C, letra b), de la Sexta Directiva, que permite a los Estados miembros conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de determinadas operaciones que, en virtud de la regla general prevista en el artículo 13, parte B, letra g), de dicha Directiva, están exentas del IVA.¹³ Entre estas operaciones se incluyen las entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levantan, distintas de las entregas anteriores a la primera ocupación.

13 — Véase el artículo 11, apartado 1, frase introductoria y letra a), frase introductoria y número 2, de la Ley.

43. Procede señalar que el artículo 13, parte C, último párrafo, de la Sexta Directiva, añade que «los Estados miembros podrán restringir el alcance del derecho de opción y determinarán las modalidades de su ejercicio».

44. A partir de las 18 horas del 31 de marzo de 1995, el legislador neerlandés limitó la posibilidad de optar por la entrega imponible a las entregas de bienes inmuebles a personas que los utilizan para fines que confieren un derecho total o casi total a deducción del impuesto.¹⁴

45. Como señala el órgano jurisdiccional remitente, puede suceder que, aunque los empresarios interesados (el que realiza la entrega y el que la recibe) hayan previsto inicialmente un determinado destino para el bien, sobre la base del cual esté autorizada la opción por la tributación de la entrega, el empresario que lo reciba le asigne posteriormente un uso por el cual la opción por la tributación de la entrega no sea posible. Las disposiciones legales parten del principio de que, en ese caso, la entrega debería haber quedado exenta del IVA y que, por consiguiente, debe regularizarse la deducción del IVA practicada en el pasado por el proveedor.

46. Refiriéndose a tales situaciones, el artículo 12 *bis* de la Ley dispone que «si se ha hecho uso indebidamente de la excepción establecida en el artículo 11, apartado 1, letra a), número 2, porque la persona a quien se haya realizado la entrega no ha utilizado el bien inmueble para fines que confieran un derecho total o casi total a deducción del impuesto al amparo del artículo 15, el impuesto que haya sido deducido con arreglo al artículo 15 en relación con dicha entrega, por quien la hubiere realizado, se percibirá *a posteriori de la persona a la que se haya realizado tal entrega*» (el subrayado es mío).

2. Artículo 12 *bis* de la Ley y Sexta Directiva

47. Procede señalar que la Sexta Directiva no contiene ninguna indicación expresa sobre el sujeto pasivo deudor del IVA en el marco de la regularización de una deducción.

48. La Directiva 2006/112/CE¹⁵ que entre tanto ha derogado y sustituido a la Sexta Directiva, tampoco ofrece ninguna indicación al respecto.

49. Dicho esto, como el Tribunal de Justicia ha recordado en diversas ocasiones, «el régimen de deducciones establecido en la Directiva tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta 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 sujetas al IVA».¹⁶

50. Por consiguiente, 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 repercutirse el impuesto ni deducirse el impuesto soportado.¹⁷

14 — Ley de 18 de diciembre de 1995, por la que se modifica la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968, la Ley del impuesto sobre los negocios jurídicos y algunas otras leyes tributarias en relación con las medidas de lucha contra los instrumentos de evasión fiscal relativos a bienes inmuebles (Stb. 1995, n° 659), también denominada «Ley relativa a instrumentos de evasión fiscal en relación con los bienes inmuebles».

15 — Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

16 — Véase, en particular, la sentencia de 22 de marzo de 2012, Klub (C-153/11), apartado 35 y la jurisprudencia citada.

17 — Véanse las sentencias de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Rec. p. I-3039), apartado 24, y Klub, antes citada, apartado 28.

51. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que «el mecanismo de regularización previsto en [...] la Directiva forma parte del régimen de deducción del IVA establecido por dicha norma. A este respecto debe señalarse que el objetivo de las normas de la Directiva en materia de regularización consiste en aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA, 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 las prestaciones sujetas a tal impuesto. Por lo tanto, en virtud de las referidas normas, la finalidad de la Directiva es establecer una relación estrecha y directa entre el derecho de deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes y de los servicios de que se trate para las operaciones por las que se repercute el IVA».¹⁸

52. Como la respuesta a esta pregunta era importante para analizar el asunto y no se deducía sin ambigüedades de la resolución de remisión, el Tribunal de Justicia preguntó al Gobierno neerlandés y a la Comisión si, conforme a los hechos, la deducción que debía ser objeto de regularización en el asunto principal era efectivamente la practicada por el sujeto pasivo 2 (el proveedor) tras la compra al sujeto pasivo 1 (el vendedor).

53. Sobre la base de las respuestas de cada una de estas partes, está claro que efectivamente es el sujeto pasivo 3 (Pactor Vastgoed) el que estaría obligado al pago del IVA deducido por otro sujeto pasivo en una fase anterior de la cadena de ventas, con ocasión de una operación completamente ajena al sujeto pasivo 3.

54. Como ya he señalado en los puntos 30 y 31 de las presentes conclusiones, dicha interpretación podría ser compatible tanto con el tenor del artículo 12 *bis* de la Ley, como con la descripción de los hechos efectuada por el órgano jurisdiccional remitente.

55. En efecto, en la resolución de remisión se establece que «el Inspecteur calculó el importe de la liquidación complementaria sobre la base del importe del [IVA] que el proveedor había deducido anteriormente por la adquisición del bien inmueble y cuya cuantía, a la vista de la entrega exenta realizada por el proveedor, debe ser regularizada en virtud del artículo 15, apartado 6, de la Ley en relación con los artículos 13 y 13 *bis* del Decreto ([...] “IVA regularizado”)».

56. Por otro lado, el Gobierno neerlandés parece confirmar mi interpretación anterior.¹⁹

57. En estas circunstancias, considero (como la Comisión) que en una situación como la controvertida, o bien la regularización no es necesaria, o bien es plenamente imputable al sujeto pasivo 2. En efecto, en la medida en que Pactor Vastgoed es completamente ajena a la primera operación inmobiliaria, en la que el sujeto pasivo 2 adquirió el bien inmueble de que se trata en el litigio principal, la circunstancia de que en el marco de la siguiente operación sobre el mismo bien, en este caso la celebrada entre el sujeto pasivo 2 y el sujeto pasivo 3 (Pactor Vastgoed), esta última no cumpla las condiciones que le permiten optar por la tributación de dicha segunda operación no puede tener consecuencias respecto al IVA correspondiente a la primera operación.

58. Queda por determinar si la Sexta Directiva permite que una disposición de Derecho interno, como el artículo 12 *bis* de la Ley, modifique esta respuesta de principio.

18 — Véase la sentencia de 18 de octubre de 2012, TETS Haskovo (C-234/11), apartados 30 a 31, que hace referencia a la sentencia de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property (C-63/04, Rec. p. I-11087), apartado 57. Véanse, asimismo, las sentencias Uudenkaupungin kaupunki, antes citada, apartado 26, y de 29 de noviembre de 2012, Gran Via Moinești (C-257/11), apartado 38 y la jurisprudencia citada.

19 — Véanse, entre otros, los apartados 34 y 47 de las observaciones del Gobierno neerlandés.

a) Argumento principal del Gobierno neerlandés.

59. Según el Gobierno neerlandés, de la lectura del artículo 13, parte B, frase introductoria «en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abuso», en relación con el artículo 13, parte C, última frase, «los Estados miembros podrán restringir el alcance del derecho de opción y determinarán las modalidades de su ejercicio», con el artículo 20, apartados 1 «[...]de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros,» y 4 «[...] tomar todas las medidas que sean útiles para evitar que las regularizaciones procuren alguna ventaja injustificada», y con el artículo 21, apartado 1, letra a) «[...] los Estados miembros podrán disponer igualmente que una persona que no sea sujeto pasivo esté obligada solidariamente a pagar el impuesto», de la Sexta Directiva se desprende que los Estados miembros disponen de suficiente margen de apreciación para adoptar una norma relativa a la regularización de las deducciones como la controvertida en el litigio principal.²⁰

i) Sobre el artículo 20 de la Sexta Directiva

60. A este respecto, en primer lugar, no estoy de acuerdo con una de las tesis alternativas mencionadas por el órgano jurisdiccional remitente según la cual, dado que la Sexta Directiva no contiene ninguna estipulación expresa sobre el deudor del IVA regularizado, corresponde exclusivamente a los Estados miembros determinar a quién puede exigirse el IVA regularizado.

61. Por el contrario, no sólo la Sexta Directiva no permite expresamente –lo que sí sería posible con arreglo al artículo 12 *bis* de Ley– exigir a otro sujeto pasivo el IVA adeudado a raíz de la regularización, sino que de lo dispuesto en el artículo 17, apartado 2, en relación con el artículo 22, apartado 4, párrafo segundo, y con el artículo 20 de la Sexta Directiva se desprende que, cuando se den circunstancias que supongan una regularización de una deducción practicada por un sujeto pasivo, dicha regularización debe realizarse, en principio, a dicho sujeto pasivo.

62. Por otra parte, la propuesta de la Sexta Directiva²¹ establecía expresamente que la persona que había practicado la deducción debía hacerse cargo de la regularización. La parte introductoria del artículo 20 de la propuesta, titulado «Regularización de las deducciones», establecía que «el sujeto pasivo regularizará las deducciones inicialmente practicadas [...]», lo que queda confirmado por la versión inglesa de la Propuesta que tiene el siguiente tenor: «the taxable person shall adjust the initial deduction [...]».

63. La propia formulación del artículo 20, tal como fue promulgado, apunta en la misma dirección cuando indica que «las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán [...] cuando la deducción sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar». Es normal que, en principio, el error sea corregido por quien lo ha cometido.

64. Por último, la posibilidad de que los Estados miembros determinen a quién debe exigirse el IVA regularizado excedería ampliamente del concepto de «modalidades» que se utiliza en el artículo 20, apartado 1, de la Sexta Directiva.²² Volveré sobre esta cuestión en los puntos 70 y 71 de las presentes conclusiones.

20 — A saber, una regla que designa al adquirente de un bien inmueble (el sujeto pasivo 3) como deudor de la regularización de una deducción, aunque dicha deducción hubiera sido inicialmente practicada por el proveedor de dicho bien (el sujeto pasivo 2) en el marco de una operación inmobiliaria anterior celebrada en relación con dicho bien con otro sujeto pasivo (el sujeto pasivo 1).

21 — Propuesta de Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del [IVA]: base imponible uniforme (DO 1973, C 80, p. 1).

22 — Según el cual «las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros [...]».

ii) Sobre el artículo 21 de la Sexta Directiva

65. Del mismo modo que el IVA lo adeuda el sujeto pasivo que lleva a cabo una operación gravada y que el derecho a deducirse el IVA lo ejerce el sujeto pasivo que utiliza los bienes de que se trata para las necesidades de sus operaciones gravadas, del artículo 21 de la Sexta Directiva se desprende que el impuesto regularizado debe cobrarse, en principio, al sujeto pasivo que haya practicado inicialmente la deducción de dicho impuesto, en este caso, en el procedimiento de que se trata, el proveedor (o el sujeto pasivo 2).

66. En efecto, el artículo 21, bajo el título «Deudores del impuesto ante el Tesoro Público» establece de forma exhaustiva en qué casos una persona distinta del sujeto pasivo que ha efectuado la prestación puede ser deudora del impuesto.

67. El artículo 21, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva establece el principio según el cual el sujeto pasivo del IVA de una operación gravada es quien la efectúa. En el presente asunto, sería el sujeto pasivo 2 (el proveedor).

68. Por el contrario, el resto del artículo 21 contiene una lista exhaustiva de los supuestos y circunstancias en los que la persona deudora es distinta del sujeto pasivo que efectúa la operación. La situación del litigio principal no se corresponde con ninguno de dichos supuestos y circunstancias.

69. El único margen que se deja a los Estados miembros consiste en prever que una persona distinta del sujeto pasivo esté obligada con carácter solidario a abonar el impuesto. Ahora bien, el artículo 12 *bis* de la Ley no establece una obligación solidaria sino una obligación fiscal completamente independiente a cargo del adquirente.

iii) Sobre el concepto de «modalidades» empleado en los artículos 13 y 20 de la Sexta Directiva

70. Opino (al igual que la Comisión) que la Sexta Directiva y, en particular, sus artículos 13, parte C, y 20, apartado 1, no autoriza a los Estados miembros a exigir el importe de una regularización del IVA correspondiente a una primera operación entre un primer sujeto pasivo y un segundo sujeto pasivo en favor de un tercer sujeto pasivo que no guarda relación alguna con dicha operación. Una disposición de este tipo superaría el margen de apreciación concedido a los Estados miembros.

71. En efecto, la designación del deudor no constituye una mera «modalidad de ejercicio del derecho de opción» o de su regularización, sino que incide en el propio núcleo del sistema del IVA, por lo que las disposiciones que prevén la autoliquidación por el adquirente deben encontrarse bien en la Sexta Directiva (actualmente la Directiva IVA²³) –como por ejemplo los artículos 194, 195, 196, 197, 198 y 199 de la Directiva IVA– o ser objeto de las excepciones basadas en el artículo 27 de la Sexta Directiva (actualmente artículo 395 de la Directiva IVA). Volveré sobre esta cuestión en el punto 103 de las presentes conclusiones.

b) Otras alegaciones formuladas por las partes

i) Primera alegación

72. Irlanda sostiene que el procedimiento principal constituye un ejemplo del motivo por el cual un Estado miembro debe poder exigir una regularización a una persona distinta del sujeto pasivo que practicó la deducción. En su opinión, es apropiado y proporcionado que se exija la regularización de las deducciones a la persona que decide y conoce las actividades gravadas para las cuales debería

23 — Véase la nota 15 de estas conclusiones.

haberse utilizado el bien y aquellas para las que, en realidad, ha sido utilizado. La necesidad de dicha regularización se deriva de una vulneración de la legislación fiscal por parte del adquirente y no del proveedor inicial. Si dicha infracción de la legislación consistiese en la realización de declaraciones falsas por parte del adquirente, tales regularizaciones estarían justificadas por el mismo motivo que el reembolso retroactivo.²⁴

73. Aun suponiendo que dicho sistema, así justificado, pueda ponerse en práctica sin recurrir al artículo 27 de la Sexta Directiva (en mi opinión, no es así), no comparto el razonamiento de Irlanda.

74. Por un lado, como Pactor Vastgoed señaló acertadamente, si resulta deudora del IVA a raíz de una regularización una persona distinta de aquella que practicó la deducción, dicha otra persona (en este caso, el adquirente) no dispone normalmente de los datos que determinan la cuantía de la regularización (como el importe que el vendedor dedujo con ocasión de la adquisición del bien de inversión, la duración del período de regularización aún pendiente y los eventuales costes adicionales por los cuales el vendedor practicó una deducción del IVA). En principio, dicha otra persona no está en condiciones de comprobar que la eventual liquidación complementaria es correcta y, de hecho, no puede impugnar el importe objeto de la regularización.

75. Por otra parte, en el presente asunto el sujeto pasivo 2 vendió conociendo los riesgos, por lo que el adquirente podría haber actuado de buena fe o no haber cometido ningún tipo de falta o negligencia si, por ejemplo, por motivos económicos, se vio obligado a cambiar la afección del bien después de su compra. En efecto, si hubiera sabido que afectaría el bien a usos no gravados, sin duda no habría optado por la tributación de la operación.

76. En la misma línea, el Gobierno neerlandés recuerda que la legislación fiscal nacional exige que el adquirente (el sujeto pasivo 3) haya declarado de forma expresa y con carácter previo que cumpliría el criterio del 90 %. Si no se efectúa dicha declaración expresa no se puede ejercitar el derecho de opción previsto en el artículo 11 de la Ley. Por consiguiente, esta declaración entraña una elección consciente del adquirente. Por esta circunstancia se le considera conocedor de las consecuencias en materia de IVA que pueden derivarse de que el bien de que se trate –pese a la declaración expresa– se utilice con exención del IVA. Por tanto, debe considerarse que está informado de que, como adquirente, puede quedar sujeto a una eventual regularización del IVA.

77. Procede recordar que aunque es cierto que el adquirente (el sujeto pasivo 3) se ha comprometido a utilizar el bien inmueble para operaciones gravadas, el sujeto pasivo 2 también asumió ese compromiso cuando adquirió el bien inmueble al sujeto pasivo 1. Por lo tanto, sabía que al revender el bien inmueble al sujeto pasivo 3, podría suceder que no cumpliera el compromiso asumido frente al sujeto pasivo 1.

78. Cuando el Gobierno neerlandés²⁵ se refiere a una «elección consciente del adquirente», ello es tan válido para el sujeto pasivo 2 como para el sujeto pasivo 3, en el presente asunto, Pactor Vastgoed.

79. Por otro lado, ha de señalarse que el objetivo del sistema del IVA no es sancionar a un infractor sino garantizar la neutralidad del IVA.

80. Ahora bien, si se sigue la tesis del Gobierno neerlandés, no es imposible que Pactor Vastgoed pague el IVA de una operación exenta. En efecto, abonó el IVA al sujeto pasivo 2, IVA que dedujo, compensando estas dos operaciones, pero ha de abonar la deducción practicada por el sujeto pasivo 2. En cambio, este último conservará la deducción que el Gobierno neerlandés considera que debe ser regularizada.

24 — El Gobierno irlandés se refiere a la sentencia de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Rec. p. I-1), apartado 21, que se remite a la sentencia de 29 de febrero de 1996, INZO (C-110/94, Rec. p. I-857).

25 — Apartado 13 de su respuesta a las preguntas del Tribunal de Justicia.

81. De todos modos, como señaló acertadamente la Comisión, las únicas circunstancias que pueden justificar una regularización del IVA deducido por el sujeto pasivo 2 (el proveedor) son que el propio proveedor, en calidad de adquirente en la primera operación inmobiliaria (es decir, frente al sujeto pasivo 1), no cumpla posteriormente las condiciones que le permitieron optar por la tributación de dicha operación, o que el proveedor venda el bien de que se trata a Pactor Vastgoed durante el período de regularización²⁶ y que el bien ya no esté afecto a operaciones gravadas antes de la finalización de dicho período. Ahora bien, en ambos casos, la regularización de una deducción practicada por el proveedor en relación con la citada operación no podría exigirse en ningún caso al sujeto pasivo 3 (Pactor Vastgoed), dado que éste no puede ser considerado deudor del IVA deducido por otros sujetos pasivos en el marco de una operación completamente ajena a él.

ii) Segunda alegación

82. Según el Gobierno neerlandés, el artículo 12 *bis* de la Ley pretende impedir las ventajas injustificadas de las que podría disfrutar el adquirente. En su opinión, a pesar de su declaración de que va a utilizar el bien para prestaciones gravadas, el adquirente podría utilizar dicho bien, sin impedimento alguno, para prestaciones exentas del IVA adquiriendo dicho bien sin que el IVA quedase incluido en el precio y, por consiguiente, sin soportar la carga del IVA. Por ello, no sólo el vendedor sufriría un perjuicio igual al importe del IVA regularizado, sino que el propio sistema del IVA estaría también simplemente en peligro por la posibilidad de la opción. De este modo, se eludiría la exención prevista en el artículo 13, parte B, apartado 1, letras g) y h), de la Sexta Directiva.

83. Basta señalar al respecto que, para el adquirente, la deducción se compensa con el IVA abonado. Por tanto no entiendo en qué medida el sujeto pasivo 3 disfrutaría de una «ventaja injustificada».

84. Por otra parte, la situación de «injusticia» para el proveedor que puede ser objeto de una regularización por haber confiado en las declaraciones del adquirente (el sujeto pasivo 3) según las cuales el bien iba a destinarse a obligaciones gravadas, se deriva de la exigencia de la legislación neerlandesa de que el adquirente destine el bien inmueble a operaciones sujetas al IVA.

85. Según la Comisión, ese requisito que exige que para que una operación inmobiliaria esté gravada el adquirente de un bien inmueble debe utilizarlo con fines para los que exista un derecho de deducción, es un requisito superfluo, dado que un sujeto pasivo no tendría ningún interés en optar por la tributación si no fuera a utilizar el bien inmueble de que se trata para dichos fines.

86. Es cierto que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo necesario para dicho fin.²⁷

87. No obstante, la Comisión señala que eliminar esa exigencia no perjudicaría a la Hacienda Pública neerlandesa. Bastaría con que el sujeto pasivo que efectúa la entrega (el sujeto pasivo 2) optase por la tributación, dejando a los potenciales adquirentes la opción de no concluirla si no les conviene dicha tributación, lo que probablemente sucedería si estos desarrollan actividades que no conceden el derecho a deducción, porque deberían soportar en ese caso en última instancia el peso del IVA de la venta del bien inmueble. En la práctica, puede suponerse que en la situación actual de la legislación neerlandesa, los sujetos pasivos cuyas actividades no conceden el derecho a deducción prefieren adquirir un bien inmueble antiguo, bien a otros sujetos pasivos exentos del IVA, bien a particulares, igualmente con exclusión del IVA.

26 — En lo que respecta a este segundo caso, en efecto, cuando el sujeto pasivo 2 vende el bien al sujeto pasivo 3, sabe perfectamente cuanto tiempo ha destinado el bien a actividades gravadas y que el IVA deberá ser eventualmente regularizado.

27 — Véanse, en particular, las sentencias de 11 de mayo de 2006, Federation of Technological Industries y otros (C-384/04, Rec. p. I-4191), apartado 30; de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, Rec. p. I-771), apartado 20, y de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, Rec. p. I-14191), apartado 22.

88. Procede añadir que si el sujeto pasivo 3 modifica el destino del bien inmueble (por ejemplo, por motivos económicos) tras su compra, no podrá deducir el impuesto que pagó al sujeto pasivo 2 y los intereses de la Hacienda Pública neerlandesa quedarían protegidos. En efecto, el sujeto pasivo 2 podría mantener su deducción pero el sujeto pasivo 3 ya no podría deducir el IVA que el mismo abonó en autoliquidación, tras la excepción concedida al Reino de los Países Bajos, excepción que se ha generalizado a todo el mundo.

89. Dicho esto, nada se opone a que la legislación neerlandesa mantenga la condición relativa a que el adquirente destine el inmueble a actividades gravadas para ejercitar el derecho de opción por la tributación de los inmuebles. En efecto, considero que corresponde a los Estados miembros determinar las modalidades de ejercicio del derecho de opción. No obstante, el legislador nacional está obligado a establecer todas las consecuencias de dicha elección pero no puede imponer al adquirente obligaciones que van más allá de lo permitido por la normativa de la Unión en materia del IVA.

iii) Tercera alegación

90. El Gobierno neerlandés considera que el sujeto pasivo 2 no dedujo «indebidamente» el IVA pues en el momento en el que se practicó, la deducción inicial del IVA se aplicó correctamente.

91. Basta señalar que el sujeto pasivo 2 vendió el bien incumpliendo las condiciones previstas cuando lo adquirió del sujeto pasivo 1, es decir, que el bien se destinaría exclusivamente a operaciones gravadas. Esta circunstancia es la que, por otra parte, ha dado lugar a la regularización del IVA deducido.

iv) Cuarta alegación

92. El Gobierno neerlandés indica, en su respuesta a las preguntas escritas del Tribunal de Justicia, que también se da una situación en la que el IVA se percibe de otro sujeto pasivo cuando se aplica el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva. Dicha disposición se refiere a la situación en la que un sujeto pasivo transmite una empresa. En ese supuesto, el sujeto pasivo interviene en calidad de transmitente. También en esa situación sólo podrá exigirse el IVA regularizado a una persona distinta del sujeto pasivo que practicó la deducción, lo que justifica el planteamiento del Gobierno neerlandés.

93. Baste observar al respecto que, aunque el artículo 5, apartado 8, permite expresamente que se perciba el IVA regularizado de un sujeto pasivo distinto de aquel que dedujo el IVA, procede señalar que no se prevé expresamente nada a este respecto en los artículos 20 y 21 de la Sexta Directiva. De ello se deduce que este argumento no permite cuestionar el análisis propugnado en las presentes conclusiones.

v) Quinta alegación

94. Por último, Irlanda cita los apartados 90 y 91 de la sentencia Halifax y otros,²⁸ según los cuales «[la Sexta] Directiva únicamente define, en su artículo 20, los requisitos que deben cumplirse para que el beneficiario de la entrega de bienes o de la prestación de servicios pueda regularizar la deducción de los impuestos soportados [...]. En consecuencia, corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en que el Tesoro público puede recaudar el IVA *a posteriori*, sin traspasar no obstante los límites derivados del Derecho [de la Unión]».

28 — Sentencia de 21 de febrero de 2006 (C-255/02, Rec. p. I-1609), apartados 90 y 91. Véase también el auto de 3 de marzo de 2004, Transport Service (C-395/02, Rec. p. I-1991), apartados 27 y 28.

95. No creo que la sentencia Halifax y otros, antes citada, ponga en entredicho el análisis efectuado en las presentes conclusiones.

96. Es suficiente señalar que el apartado 90 de dicha sentencia, citado por Irlanda, se circunscribe a una misma y única operación.

3. El artículo 12 *bis* de la Ley y la Decisión 88/498/CEE del Consejo.

97. El órgano jurisdiccional remitente señala que la posibilidad de percibir de otro sujeto pasivo el IVA adeudado a raíz de la regularización podría basarse eventualmente en una autorización concedida con arreglo al artículo 27 de la Sexta Directiva. Sin embargo, sostiene que cuando se previó introducir el artículo 12 *bis* de la Ley, el Reino de los Países Bajos no había solicitado ni obtenido una autorización de excepción de conformidad con el artículo 27 de la Sexta Directiva.

98. Dicho esto, la Comisión considera que la autorización de excepción que posteriormente obtuvo el Reino de los Países Bajos mediante la Decisión 88/498/CEE del Consejo estaba en vigor en el momento en que se produjeron los hechos.

99. En cualquier caso, considero que, en circunstancias como las del litigio principal, dicha excepción no puede justificar que se grave al sujeto pasivo 3.

100. Por el contrario, y ese era su único objetivo, sí sirve para obligar a pagar el IVA a aquel que va a deducirlo, a saber, el sujeto pasivo 2, en la primera operación, y el sujeto pasivo 3, en la segunda operación, lo que, por otra parte, parece que han hecho.

101. Asimismo, se produciría una contradicción si se considerase²⁹ que la transmisión al adquirente del IVA regularizado está permitida exclusivamente sobre la base de la Sexta Directiva y por haber solicitado una excepción en virtud del artículo 27 de dicha Directiva para autorizar el mecanismo previsto en el artículo 12 *bis* de la Ley.

102. Sin embargo, el Gobierno neerlandés alega que, en todo caso, una norma como la contenida en el artículo 12 *bis* de la Ley se inscribe en la prolongación de la autorización concedida mediante la Decisión 88/498/CEE, adoptada sobre la base del artículo 27 de la Sexta Directiva.

103. No puede acogerse tal alegación. Es más, considero (como la Comisión) que, en la medida en que ha sido necesario recurrir a una medida de excepción basada en el artículo 27 de la Sexta Directiva para autorizar al Reino de los Países Bajos a designar al adquirente como deudor del IVA relativo a una operación inmobiliaria en la que ha sido parte, sería aún más necesario recurrir al mismo procedimiento cuando se trata de una medida, como la controvertida en el litigio principal, que no sólo pretende modificar el deudor del impuesto, pero que además designa como tal a dichos efectos a un sujeto pasivo ajeno a la operación de que se trata.

104. En conclusión considero que la Sexta Directiva no permite que, en el caso de que la deducción del IVA inicialmente practicada de conformidad con el artículo 20 de dicha Directiva se regularice en el sentido de que deberá reembolsarse total o parcialmente el importe de la deducción, dicho importe se perciba de una persona distinta del sujeto pasivo que haya practicado la deducción en el pasado, en particular de la persona a quien el sujeto pasivo haya entregado un bien y que es ajena a la operación de que se trata.

29 — Apartado 21 de la respuesta del citado Gobierno a las preguntas escritas del Tribunal de Justicia.

IV. Conclusión

105. Por todo cuanto antecede, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial planteada por el Hoge Raad der Nederlanden del siguiente modo:

«La Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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, aplicable cuando se produjeron los hechos del litigio principal, no permite que, en el caso de que la deducción del impuesto sobre el valor añadido inicialmente practicada de conformidad con el artículo 20 de dicha Directiva se regularice en el sentido de que deberá reembolsarse total o parcialmente el importe de la deducción, dicho importe se perciba de una persona distinta del sujeto pasivo que haya practicado la deducción en el pasado, en particular de la persona a quien el sujeto pasivo haya entregado un bien y que es ajena a la operación de que se trata.»