Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 11 de abril de 2018*

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Limitación del derecho a deducción del impuesto soportado — Regularización de la deducción del impuesto soportado — Entrega de un terreno — Calificación errónea de "actividad gravada" — Indicación de la cuota del impuesto en la factura inicial — Modificación de esta indicación por el proveedor»

En el asunto C-532/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania), mediante resolución de 3 de octubre de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de octubre de 2016, en el procedimiento entre

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

y

SEB bankas AB,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente), A. Arabadjiev, S. Rodin y E. Regan, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Bobek;

Secretario: Sr. M. Aleksejev, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 4 de octubre de 2017;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de SEB bankas AB, por la Sra. M. Bielskienė, en calidad de asesora jurídica, asistida por la Sra. A. Medelienė, advokatė;

– en nombre del Gobierno lituano, por el Sr. D. Kriaučiūnas y por las Sras. R. Krasuckaitė y J. Prasauskienė, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y J. Jokubauskaitė, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: lituano.

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de diciembre de 2017;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 184 a 186 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; corrección de errores en DO 2015, L 323, p. 31; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre la Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspección Tributaria del Estado, dependiente del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania; en lo sucesivo, «Administración tributaria») y SEB bankas AB, en relación con la liquidación complementaria de la que esta sociedad fue objeto para regularizar la deducción, practicada por la propia sociedad, del impuesto sobre el valor añadido (IVA) abonado con motivo de una adquisición de terrenos.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 12, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA dispone:

«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:

[…]

b) la entrega de un terreno edificable.»

4 El artículo 135, apartado 1, letra k), de la Directiva del IVA tiene la siguiente redacción:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[…]

k) las entregas de bienes inmuebles no edificados, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 1 del artículo 12.»

5 A tenor del artículo 179 de la Directiva del IVA:

«La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el artículo 178, en el curso del mismo período impositivo.

Sin embargo, los Estados miembros podrán obligar a los sujetos pasivos que efectúen las operaciones ocasionales definidas en el artículo 12, a no ejercitar el derecho a la deducción más que en el momento de la entrega.»

6 El capítulo 5 de la Directiva del IVA, titulado «Regularización de las deducciones», contiene, entre otros, los artículos 184 a 189.

7 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.»

8 El artículo 185 de la Directiva del IVA dispone:

«1. La regularización se efectuará en particular cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, entre otros en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, no habrá lugar a la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados y en los casos de las apropiaciones enunciadas en el artículo 16, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales.

No obstante, en caso de operaciones total o parcialmente impagadas y en caso de robo, los Estados miembros podrán exigir la regularización.»

9 El artículo 186 de la Directiva del IVA establece:

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

10 El artículo 187 de la Directiva del IVA es del siguiente tenor:

«1. En lo que concierne a los bienes de inversión, la regularización se practicará durante un período de cinco años, que se iniciará en el mismo año en que los bienes hayan sido adquiridos o fabricados.

No obstante, los Estados miembros podrán tomar como base en el momento de la regularización un período de cinco años naturales completos a partir del comienzo de la utilización del bien.

Por lo que respecta a los bienes inmuebles de inversión, la duración del período que sirve de base para el cálculo de las regularizaciones podrá prorrogarse hasta veinte años.

2. La regularización se limitará cada año a la quinta parte o, en caso de que el período de regularización se haya prolongado, a la parte correspondiente del IVA que haya gravado los bienes de inversión.

La regularización contemplada en el párrafo primero se efectuará en función de las variaciones del derecho de deducción que se produzcan en el curso de los años siguientes, en relación con el derecho de deducción del año en el que el bien haya sido adquirido, fabricado o, en su caso, utilizado por primera vez.»

11 Con arreglo al artículo 188 de la Directiva del IVA:

«1. En los casos de entregas durante el período de regularización, el bien de inversión se considerará como si hubiera quedado afectado a una actividad económica del sujeto pasivo hasta la expiración del período de regularización.

Se presumirá que la actividad económica está totalmente gravada en el caso de que la entrega del bien de inversión esté gravada.

Se presumirá que la actividad económica está totalmente exenta en el caso de que la entrega del bien de inversión esté exenta.

2. La regularización prevista en el apartado 1 se hará una sola vez para todo el tiempo del período de regularización que quede por transcurrir. Sin embargo, cuando la entrega del bien de inversión esté exenta, los Estados miembros podrán no exigir una regularización siempre que el adquiriente sea un sujeto pasivo que utilice el bien de inversión de que se trate únicamente para operaciones cuyo IVA sea deducible.»

12 El artículo 189 de la Directiva del IVA 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;

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

c) tomar todas las medidas que sean útiles para evitar que las regularizaciones procuren alguna ventaja injustificada;

d) autorizar simplificaciones administrativas.»

13 A tenor del artículo 250, apartado 1, de la Directiva del IVA:

«Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración de IVA en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar, incluyendo, en la medida en que sea necesario para la determinación de la base imponible, el importe global de las operaciones gravadas por el impuesto y de las operaciones relativas a dichas deducciones, así como el importe de las operaciones exentas.»

Derecho lituano

14 El artículo 65 de la Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Ley de la República de Lituania relativa al impuesto sobre el valor añadido), en su versión modificada por la Ley n.º IX-1960, de 15 de enero de 2004, titulado «Reglas generales de regularización de las deducciones del IVA», dispone lo siguiente:

«Si, tras la presentación de la declaración del IVA correspondiente a un ejercicio fiscal, un sujeto pasivo del IVA devuelve parte de los bienes adquiridos, obtiene reducciones de precios adicionales del proveedor de bienes o prestador de servicios o la cuota del IVA que se ha de abonar al proveedor de bienes o prestador de servicios se reduce por cualquier otra razón, así como cuando el sujeto pasivo ha obtenido la devolución del IVA a la exportación, y se deducen los importes anteriores del IVA soportado o a la importación, las deducciones del IVA se regularizarán mediante el correspondiente aumento o reducción, en la declaración del IVA correspondiente al ejercicio fiscal en el que se conocieron las circunstancias anteriores, de la cuota del IVA que se ha de ingresar en el Tesoro o del importe del IVA que debe reembolsar el Tesoro.»

15 El artículo 83, apartado 1, de la mencionada Ley preceptúa lo siguiente:

«Si, tras documentar la entrega de bienes o la prestación de servicios, el valor imponible o la cantidad de los bienes o servicios sujetos a tributación cambian, se obtiene una reducción de precios, los bienes o de parte de ellos se devuelven al vendedor o si la contraprestación que ha de pagar el comprador o el cliente se modifica por cualquier otra razón, la persona que emitió el documento contable inicial en el que constaba la entrega de bienes o servicios deberá emitir un documento de crédito en el que consten los cambios antes mencionados. De común acuerdo entre las partes, se podrá formalizar la restitución de los créditos o la anulación de los servicios, no mediante un documento de crédito elaborado por el proveedor de los bienes o servicios, sino mediante un documento (nota) de débito elaborado por el comprador o el cliente, si es sujeto pasivo del IVA.»

16 El artículo 68, apartado 1, de la Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Ley de la República de Letonia sobre la Administración tributaria), en su versión modificada por la Ley n.º IX-2112, de 13 de abril de 2004, prevé:

«Salvo disposición en contrario del presente artículo o de la Ley que regule el impuesto correspondiente, el contribuyente o la Administración tributaria podrán calcular o recalcular la cuota tributaria correspondiente a un período que no sea superior al año natural en curso y a los cinco años naturales anteriores, contados desde el 1 de enero del año en que el impuesto se calculó o recalculó inicialmente.»

17 El artículo 80, apartado 1, de esa misma Ley tiene el siguiente tenor:

«El contribuyente podrá regularizar la declaración tributaria si no ha expirado el período previsto para el cálculo (o para el nuevo cálculo) de la cuota tributaria prevista en el artículo 68 de la presente Ley.»

Hechos del litigio principal y cuestiones prejudiciales

18 SEB Lizingas UAB, en cuyos derechos y obligaciones se subrogó SEB bankas, que la absorbió en noviembre de 2013, adquirió en marzo de 2007 seis parcelas de terreno a VKK Investicija por un precio de 4 800 000 litas lituanas (LTL), es decir, alrededor de 1 387 200 euros, impuestos incluidos. Con motivo de esta transacción, las partes consideraron que se trataba de una entrega de un terreno edificable, operación sujeta al IVA. En consecuencia, SEB Lizingas abonó el importe del IVA relativo a esta operación y lo dedujo del IVA devengado correspondiente a marzo de 2007.

19 Simultáneamente, SEB Lizingas entregó las parcelas a VKK Investicija en el marco de un contrato de arrendamiento financiero. Sin embargo, como esta sociedad no cumplió sus obligaciones resultantes del contrato de arrendamiento financiero, SEB Lizingas resolvió unilateralmente el contrato en marzo de 2009.

20 El 14 de abril de 2010, VKK Investicija emitió una nota de crédito a la parte demandante en la que indicaba que, al no devengarse IVA, el precio, impuestos incluidos, que figuraba en la primera factura era el precio sin impuestos y emitió una nueva factura en la que el importe que debía abonarse era de 4 800 000 LTL, sin mencionar el IVA. Consideró que la operación de venta de que se trata no constituía finalmente una entrega de un terreno edificable y que, por lo tanto, no estaba sometida al IVA. En consecuencia, presentó una declaración de IVA revisada correspondiente a marzo de 2007.

21 SEB Lizingas, que se había negado a tener en cuenta la nota de adeudo y la nueva factura y a regularizar la deducción llevada a cabo en marzo de 2007 con arreglo a esos documentos, fue objeto de una inspección tributaria en 2012. Al considerar que la entrega de los terrenos de que se trata era

efectivamente una operación exenta, la Administración tributaria ordenó, mediante resolución de 16 de mayo de 2014, que se pagara el IVA deducido indebidamente, incrementado con los intereses de demora, e impuso a SEB bankas una multa tributaria.

22 SEB bankas interpuso recurso contra dicha resolución ante la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Comisión para la resolución de controversias en materia tributaria del Gobierno de la República de Lituania), quien declaró la anulación parcial de la resolución en lo que atañía al IVA adeudado y a los importes accesorios. La Administración tributaria interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna, Lituania) para obtener la anulación de esta parte de la mencionada resolución, recurso que fue desestimado por ese tribunal. La Administración tributaria interpuso entonces recurso de apelación contra la sentencia del Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna) ante el tribunal remitente, el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania).

23 El tribunal remitente consideró que este asunto estaba incluido en el ámbito de la interpretación y aplicación del Derecho de la Unión.

24 En estas circunstancias, el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 184 a 186 de la Directiva [del IVA] en el sentido de que, en circunstancias como las examinadas en el procedimiento principal, el mecanismo de regularización de la deducción establecido en [dicha] Directiva no es aplicable en casos en los que no se ha podido practicar en modo alguno una deducción inicial del [IVA] porque la operación en cuestión era una operación exenta relativa a la entrega de terrenos?

2) ¿Incide en la respuesta a la primera cuestión prejudicial el hecho de que 1) el IVA que grava la compra de los terrenos se dedujo inicialmente con arreglo a la práctica de la Administración tributaria en virtud de la cual se consideró incorrectamente que la entrega en cuestión constituía una entrega de un terreno edificable prevista en el artículo 12, apartado 1, letra b), de la Directiva [del IVA] o 2) tras la deducción inicial practicada por el comprador, el vendedor de los terrenos expidió una nota de crédito al comprador mediante la cual regularizaba los importes del IVA mencionado en la factura inicial?

3) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, en circunstancias como las examinadas en el procedimiento principal, ¿deben interpretarse los artículos 184 o 185 de la Directiva [del IVA] en el sentido de que, en un caso en el que no se ha podido practicar en modo alguno la deducción inicial porque la operación en cuestión estaba exenta del IVA, debe considerarse que la obligación del sujeto pasivo de regularizar dicha deducción ha nacido de forma inmediata o únicamente cuando se supo que no podía practicarse la deducción inicial?

4) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, en circunstancias como las examinadas en el procedimiento principal, ¿debe interpretarse la Directiva [del IVA], y en particular sus artículos 179, 184 a 186 y 250, en el sentido de que los importes regularizados del IVA soportado deducible deben deducirse en el período impositivo en el que nacieron la obligación del sujeto pasivo o el derecho a regularizar la deducción inicial?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Observaciones preliminares

25 Con carácter previo, debe recordarse que el artículo 184 de la Directiva del IVA establece la obligación de regularizar la deducción inicialmente practicada cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar. El artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA añade que esta obligación se aplicará, 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. El apartado 2 de dicho artículo enumera los supuestos en los que, excepcionalmente, no ha lugar a la regularización. Según el artículo 186 de la misma Directiva, los Estados miembros determinarán las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185 de esta.

26 De este modo, las disposiciones de los mencionados artículos 184 y 185, a las que se refiere la primera cuestión prejudicial, establecen, al tiempo que la describen y delimitan, la obligación de regularizar las deducciones del IVA indebidamente practicadas. No obstante, no prevén el modo en que esa regularización debe llevarse a cabo.

27 En cambio, el artículo 186 de la Directiva del IVA obliga expresamente a los Estados miembros a definir las condiciones en las que tendrá lugar esta regularización. Los artículos 187 a 189 de la Directiva del IVA establecen determinadas modalidades de regularización de la deducción del IVA, pero solo en lo que atañe a los bienes de inversión, es decir, en un supuesto específico.

28 Por consiguiente, procede distinguir entre el alcance de la obligación de regularización enunciada en el artículo 184 de la Directiva del IVA y el ámbito de aplicación del mecanismo de regularización descrito en los artículos 187 a 189 de esta Directiva.

Sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda

29 En la medida en que el tribunal remitente se refiere a la vez, en su primera cuestión prejudicial, a los artículos 184 a 186 de la Directiva del IVA y al mecanismo de regularización de las deducciones del IVA indebidamente practicadas previsto por la propia Directiva, es preciso reformular esta cuestión teniendo en cuenta las observaciones anteriores.

30 Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y segunda, el tribunal remitente pide sustancialmente que se dilucide, por una parte, si el artículo 184 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la obligación de regularización de las deducciones del IVA indebidamente practicadas contenida en este artículo se aplica también a los supuestos en los que la deducción inicialmente practicada no podía realizarse legalmente porque la operación que dio lugar a su práctica estaba exenta del IVA y, por otra parte, si los artículos 187 a 189 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que el mecanismo de regularización de las deducciones del IVA indebidamente practicadas previsto en dichos artículos se aplica a estos supuestos, en particular en una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que la deducción del IVA inicialmente practicada no estaba justificada, en la medida en que se trataba de una operación de entrega de terrenos exenta del IVA.

31 Además, el tribunal remitente se pregunta sobre la posible incidencia, a efectos de la respuesta a la primera cuestión prejudicial, de la circunstancia de que, en el litigio principal, el IVA relativo al precio de compra de los terrenos se abonó y dedujo indebidamente como consecuencia de una práctica

incorrecta de la Administración tributaria, así como del hecho de que el proveedor de los referidos terrenos envió al comprador una nota de crédito que corregía el importe de la cuota del IVA mencionado en la factura emitida inicialmente.

32 En primer lugar, debe señalarse que el artículo 184 de la Directiva del IVA define la obligación de regularización del modo más amplio, en la medida en que «la deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar».

33 Esta formulación no excluye *a priori* ninguna hipótesis posible de deducción indebida. La enumeración expresa de las excepciones que la Directiva del IVA permite en su artículo 185, apartado 2, corrobora el alcance general de la obligación de regularización.

34 En particular, el supuesto en el que se practica una deducción cuando no existía ningún derecho a deducción está incluido en la primera posibilidad contemplada en el artículo 184 de la Directiva del IVA, a saber, aquella en la que la deducción inicialmente practicada es superior a la que el sujeto pasivo tenía derecho a practicar.

35 Por otra parte, es acorde con la lógica del sistema común del IVA que la Directiva del IVA, que reproduce en lo sustancial las disposiciones 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 lo sucesivo, «Sexta Directiva»), establezca una obligación general de regularización de las deducciones del IVA.

36 En efecto, por un lado, esta obligación es indisociable de la obligación, que recae sobre cada uno de los Estados miembros, de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se perciba íntegramente en su territorio. A tal fin, los Estados miembros son responsables de la comprobación de las declaraciones de los sujetos pasivos, la contabilidad de estos y los demás documentos apropiados, así como del cálculo y la recaudación del impuesto (sentencia de 17 de julio de 2008, Comisión/Italia, C-132/06, EU:C:2008:412, apartado 37). Ahora bien, tales comprobaciones carecerían de alcance práctico si no se previera la regularización de las deducciones injustificadas.

37 Por otro lado, la obligación general de regularizar las deducciones injustificadas del IVA se desprende igualmente de la neutralidad fiscal de este impuesto que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por el legislador de la Unión en la materia (sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartado 92 y jurisprudencia citada).

38 Efectivamente, en este sistema solo pueden deducirse los impuestos soportados por los bienes o los servicios utilizados por los sujetos pasivos para sus operaciones gravadas. La deducción de los impuestos soportados está en función de la percepción de los impuestos repercutidos. Cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado (véase la sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, apartado 24). Por lo tanto, el principio de neutralidad fiscal del IVA exige también que las deducciones indebidas se rectifiquen en todos los casos.

39 De lo anterior se desprende que el artículo 184 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la obligación de regularización de las deducciones injustificadas del IVA se aplica igualmente en el supuesto en que la deducción inicialmente practicada no podía haberse realizado legalmente, como es el caso cuando resulta que la operación que ha dado lugar a dicha deducción forma parte de las operaciones exentas del IVA.

40 En segundo lugar, los artículos 187 a 189 de la Directiva del IVA, por el contrario, no son aplicables a un supuesto de este tipo.

41 En efecto, del artículo 187, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA se desprende que la regularización prevista por esta disposición, en la medida en que afecta a los bienes de inversión, se efectúa en función de las modificaciones del derecho a deducción posteriores a la adquisición de estos bienes, su fabricación o su primera utilización. De este modo, las modalidades de regularización descritas en el artículo 187 de la Directiva del IVA están vinculadas al supuesto particular, contemplado en el artículo 185, apartado 1, de esta Directiva, de una modificación posterior a la declaración del IVA de los elementos tomados en consideración para determinar la cuantía de las deducciones. Por lo tanto, no pueden aplicarse para regularizar la deducción efectuada sin que existiera *ab initio* derecho a deducción. Por lo demás, algunas de estas modalidades, como la regularización fraccionada en cinco años prevista en el artículo 187, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA, manifiestamente no se adaptan a tal supuesto. En lo que atañe al artículo 188 de la Directiva del IVA, este se refiere al supuesto, a su vez distinto y aún más específico, de la entrega de un bien de inversión durante el período de regularización.

42 Además, el Tribunal de Justicia ha declarado, en relación con las disposiciones de la Sexta Directiva, que son sustancialmente idénticas a las de la Directiva del IVA (sentencia de 30 de septiembre de 2010, Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, apartado 31), que el mecanismo de regularización previsto por la Sexta Directiva solo es aplicable cuando existe derecho a deducir (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, apartado 37).

43 De lo anterior se desprende que el mecanismo de regularización de las deducciones del IVA indebidamente practicadas previsto en los artículos 187 y 188 de la Directiva del IVA no se aplica cuando la deducción se llevó a cabo inicialmente sin que existiera derecho a deducir. Por tanto, este mecanismo no es aplicable, en particular, a una operación de entrega de terrenos, como la controvertida en el litigio principal, que, según las indicaciones del tribunal remitente, estaba exenta del IVA y, en consecuencia, no debería haber dado lugar ni a la percepción de dicho impuesto ni a su deducción.

44 En estas circunstancias, carece de influencia sobre la inaplicabilidad de dicho mecanismo el hecho de que, en el litigio principal, por un lado, el IVA relativo al precio de compra de los terrenos se abonara y dedujera indebidamente como consecuencia de una práctica incorrecta de la Administración tributaria y de que, por otro lado, el vendedor de los terrenos remitiera a su adquirente una nota de adeudo en la que se corregía el importe de la cuota del IVA mencionado en la factura inicialmente emitida.

45 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que el artículo 184 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la obligación de regularización de las deducciones del IVA indebidamente practicadas que establece dicho artículo se aplica también a los supuestos en los que la deducción inicialmente practicada no podía realizarse legalmente porque la operación que dio lugar a su práctica estaba exenta del IVA. En cambio, los artículos 187 a 189 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que el mecanismo de regularización de las deducciones indebidas del IVA previsto en estos artículos no se aplica a tales supuestos, en particular en una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que la deducción del IVA inicialmente practicada no estaba justificada porque se trataba de una operación de entrega de terrenos exenta del IVA.

Sobre las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta

46 Mediante sus cuestiones prejudiciales tercera y cuarta, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pide que se dilucide, sustancialmente, si las disposiciones de la Directiva del IVA relativas a la regularización de las deducciones deben interpretarse en el sentido de que, en el supuesto de que la deducción del IVA inicialmente practicada no pudiera haberse realizado legalmente, permiten determinar la fecha en la que nace la obligación de regularizar la deducción del IVA indebidamente practicada y el período con respecto al cual debe producirse la regularización.

47 Dichas cuestiones prejudiciales están relacionadas con los requisitos de la regularización del IVA. Ahora bien, como se ha afirmado en el apartado 43 de la presente sentencia, el mecanismo de regularización del IVA previsto en los artículos 187 a 189 de la Directiva del IVA no es de aplicación a una situación como la controvertida en el litigio principal. Por esta razón, en virtud del artículo 186 de la Directiva del IVA, corresponde a los Estados miembros determinar en tal caso las modalidades de esa regularización.

48 Sin embargo, incumbe a los Estados miembros observar el Derecho de la Unión cuando adoptan una norma nacional que determina estas modalidades de regularización. En tales circunstancias, el Tribunal de Justicia, pronunciándose en un procedimiento prejudicial, debe aportar todos los elementos de interpretación necesarios para el examen por el órgano jurisdiccional nacional de la conformidad de esta norma con el Derecho de la Unión cuya observancia garantiza, en particular con sus principios fundamentales (véanse, en este sentido, la sentencia de 29 de mayo de 1997, Kremzow, C-299/95, EU:C:1997:254, apartado 15, y el auto de 26 de marzo de 2009, Pignataro, C-535/08, no publicado, EU:C:2009:204, apartado 22).

49 Sobre este particular, SEB bankas alegó en sus observaciones escritas que es contrario a los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima llevar a cabo una regularización de la deducción del IVA relativa a una operación que tuvo lugar en 2007, siendo así que, hasta 2013, la propia Administración tributaria defendió el punto de vista según el cual esta operación estaba gravada.

50 No obstante, procede, por un lado, recordar que la confianza legítima no puede basarse en una práctica ilegal de la Administración (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de febrero de 1986, Vlachou/Tribunal de Cuentas, 162/84, EU:C:1986:56, apartado 6). Ahora bien, según la resolución de remisión, el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania) censuró, por basarse en una interpretación errónea del Derecho nacional, la práctica administrativa en virtud de la cual la operación de que se trata había sido calificada inicialmente de «operación sujeta al IVA», de modo que la deducción del IVA inicialmente practicada era ilegal.

51 Por otro lado, debe indicarse que el principio de seguridad jurídica no se opone a una práctica administrativa de las autoridades tributarias nacionales consistente en revocar, dentro del plazo de prescripción, una resolución mediante la cual han reconocido al sujeto pasivo el derecho a deducción del IVA y en reclamarle el pago del impuesto (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de octubre de 2016, Nigl y otros, C-340/15, EU:C:2016:764, apartado 48 y jurisprudencia citada).

52 No obstante, este principio exige que la situación tributaria del sujeto pasivo, habida cuenta de sus derechos y obligaciones frente a la Administración tributaria, no pueda cuestionarse indefinidamente (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 46 y jurisprudencia citada). Por esta razón, el hecho de que el inicio del plazo de prescripción dependa de las circunstancias fortuitas en las que se descubra la ilegalidad de la deducción y de que se fije concretamente, como propugna el Gobierno lituano, en la fecha en que el

comprador recibió la nota de adeudo por la que el vendedor rectificó unilateralmente el precio, sin impuestos, del terreno, para incluir el importe de la cuota del IVA varios años después de la venta, puede vulnerar el principio de seguridad jurídica, lo que incumbe examinar al juez nacional.

53 Procede responder a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta que el artículo 186 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que, en los supuestos en los que la deducción del IVA inicialmente practicada no pudiera haberse realizado legalmente, incumbe a los Estados miembros determinar la fecha en la que nace la obligación de regularizar la deducción del IVA indebidamente practicada y el período con respecto al cual debe producirse esta regularización, con observancia de los principios del Derecho de la Unión, en particular los de seguridad jurídica y confianza legítima. Incumbe al juez nacional comprobar si estos principios se han observado en un supuesto como el del litigio principal.

Costas

54 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, 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 Primera) declara:

1) **El artículo 184 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que la obligación de regularización de las deducciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA) indebidamente practicadas que establece dicho artículo se aplica también a los supuestos en los que la deducción inicialmente practicada no podía realizarse legalmente porque la operación que dio lugar a su práctica estaba exenta del IVA. En cambio, los artículos 187 a 189 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que el mecanismo de regularización de las deducciones indebidas del IVA previsto en estos artículos no se aplica a tales supuestos, en particular en una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que la deducción del IVA inicialmente practicada no estaba justificada porque se trataba de una operación de entrega de terrenos exenta del IVA.**

2) **El artículo 186 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, en los supuestos en los que la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) inicialmente practicada no pudiera haberse realizado legalmente, incumbe a los Estados miembros determinar la fecha en la que nace la obligación de regularizar la deducción del IVA indebidamente practicada y el período con respecto al cual debe producirse esta regularización, con observancia de los principios del Derecho de la Unión, en particular los de seguridad jurídica y confianza legítima. Incumbe al juez nacional comprobar si estos principios se han observado en un supuesto como el del litigio principal.**

Firmas