

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086788

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 7 de julio de 2022

Sala 10.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-194/21

### SUMARIO:

**IVA. Deducciones. Regularización de las deducciones. Sujeto pasivo que no ha ejercido el derecho a deducción antes de la expiración de un plazo de caducidad. Imposibilidad de practicar la deducción en el marco de la regularización.** El Tribunal de Justicia ha declarado en reiteradas ocasiones que el derecho a deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejerce inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas impositivas que hayan gravado las operaciones anteriores y un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a la deducción del IVA aunque no haya ejercido su derecho durante el período en el que nació este, sin perjuicio de la observancia de las condiciones y normas de desarrollo establecidas en la normativa nacional [Vid., STJUE de 12 de abril de 2018, asunto C-8/17 (NFJ070006)]. El órgano jurisdiccional remitente indica que la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios no prevé la posibilidad de que un sujeto pasivo ejerza el derecho a deducción una vez expirado el plazo de presentación de la declaración correspondiente al período durante el cual nació este derecho. En el litigio principal la sociedad X no ejerció su derecho a deducir el IVA sobre la adquisición de las parcelas en 2006 y que posteriormente tampoco hizo uso de esta facultad dentro del plazo de caducidad establecido. X no solicitó ejercer el derecho a deducción de ese IVA hasta el momento en que interpuso un recurso contra la liquidación complementaria de 26 de noviembre de 2015, es decir, más de nueve años después de la entrega de las parcelas. El Tribunal de Justicia ya ha declarado que un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que no haya solicitado la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir el IVA, no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Directiva del IVA siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir el IVA (principio de efectividad). El mecanismo de regularización establecido por la Directiva del IVA no es aplicable cuando el sujeto pasivo no ha ejercido el derecho a deducir el IVA y ha perdido la posibilidad de ejercer tal derecho por haber expirado un plazo de caducidad. Por consiguiente, este mecanismo no se aplica en circunstancias, como las del litigio principal, en las que el sujeto pasivo que no ejerció el derecho a deducir el IVA en el momento de la adquisición del bien que sirva de fundamento a tal derecho desee ejercerlo con ocasión de la primera utilización de dicho bien, cuando ya haya expirado el plazo de caducidad establecido por el Derecho nacional para su ejercicio y poco importa que la primera utilización del bien difiera o no de la prevista en el momento de su adquisición y la inexistencia de fraude o de abuso de Derecho o de consecuencias perjudiciales para los ingresos fiscales del Estado miembro de que se trate no pueden justificar que un sujeto pasivo pueda eludir un plazo de caducidad. Los arts. 184 y 185 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que a un sujeto pasivo que no haya ejercido, antes de la expiración del plazo de caducidad aplicable conforme a la normativa nacional, el derecho a deducir el IVA correspondiente a la adquisición de un bien o de un servicio le sea denegada la posibilidad de practicar posteriormente esa deducción, en el marco de una regularización, con ocasión de la primera utilización para operaciones sujetas al impuesto de dicho bien o de dicho servicio, y ello aun cuando no se haya constatado ningún abuso de derecho, ningún fraude ni ninguna pérdida de ingresos fiscales.

### PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 63, 135, 167, 168, 178, 179, 180, 184, 185 y 186.

### PONENTE:

Don Z. Csehi.

En el asunto C-194/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos), mediante resolución de 26 de marzo de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de marzo de 2021, en el procedimiento entre

## Staatsecretaris van Financiën

y

X,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. I. Jarukaitis, Presidente de Sala, y los Sres. M. Ilešič y Z. Csehi (Ponente), Jueces;  
Abogada General: Sra. T. Čapeta;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de X, por el Sr. A. C.P. A. van Dijk, belastingadviseur;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. M. K. Bulterman, M. A. M. de Ree y C. S. Schillemans, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. O. Serdula, M. Smolek y J. Vláčil, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. W. Roels y V. Uher, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la Abogada General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

## Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 184 y 185 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda, Países Bajos) y X, relativo a la regularización de una omisión de deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por la adquisición de terrenos edificables.

## Marco jurídico

### Derecho de la Unión

3. El artículo 63 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.»

4. El artículo 135, apartado 1, letra k), de esta Directiva establece:

«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 167 de dicha Directiva:

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

**6.** El artículo 168 de la misma Directiva dispone:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...].»

**7.** El artículo 178 de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

«Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:

a) para la deducción contemplada en el artículo 168, letra a), por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6;

[...].»

**8.** De conformidad con el artículo 179, párrafo primero, de esta Directiva:

«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.»

**9.** El artículo 180 de dicha Directiva establece lo siguiente:

«Los Estados miembros podrán autorizar a un sujeto pasivo a proceder a una deducción que no se haya efectuado conforme a los artículos 178 y 179.»

**10.** Con arreglo al artículo 182 de la misma Directiva:

«Los Estados miembros determinarán las condiciones de aplicación y normas de desarrollo de los artículos 180 y 181.»

**11.** El capítulo 5 del título X de la Directiva del IVA, titulado «Regularización de las deducciones», contiene, en particular, los artículos 184 a 186.

**12.** El artículo 184 de esta Directiva está redactado en los siguientes términos:

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

**13.** El artículo 185 de dicha Directiva establece lo siguiente:

«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.»

**14.** El artículo 186 de la misma Directiva dispone:

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

## **Derecho neerlandés**

**15.** La Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (Ley por la que se sustituye el impuesto existente sobre el volumen de negocios por un impuesto sobre el volumen de negocios conforme al sistema del impuesto sobre el valor añadido), de 28 de junio de 1968 (Stb. 1968, n.º 329), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del impuesto sobre el volumen de negocios»), establece en su artículo 15 lo siguiente:

«1. Las cuotas del impuesto [...], que podrán ser deducidas por el operador, son:

a) las cuotas que, durante el período objeto de la declaración, hayan sido repercutidas en una factura expedida conforme a las normas vigentes por otros operadores en concepto de entregas de bienes o prestaciones de servicios que estos hayan realizado en favor del operador; [...] siempre que los bienes y servicios sean utilizados por el operador para las necesidades de operaciones sujetas al impuesto. [...]

4. La deducción de las cuotas se efectuará en función del destino de los bienes y de los servicios en el momento de su facturación al operador o en el momento en que el impuesto sea exigible. Si en el momento en que el operador comience a utilizar los bienes o servicios resultara que ha practicado una deducción de las cuotas del impuesto en una proporción superior o inferior a aquella a la que tenga derecho en función del destino de los bienes o de los servicios, la cantidad deducida en exceso será exigible en ese momento y deberá liquidarse de conformidad con lo dispuesto en el artículo 14. El operador podrá solicitar la devolución de la parte de las cuotas que pudiera ser deducida y cuya deducción no se haya hecho efectiva.»

**16.** El artículo 12 del Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (Decreto de Aplicación de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios), de 12 de agosto de 1968 (Stb. 1968, n.º 423), en su versión aplicable al litigio principal, tiene el siguiente tenor:

«2. La regularización a que se refiere el artículo 15, apartado 4, de la Ley [del impuesto sobre el volumen de negocios] se practicará sobre la base de la información relativa al período impositivo en el que el operador haya comenzado a utilizar los bienes o los servicios.

3. En la declaración relativa al último período impositivo de un ejercicio, la regularización de la deducción se practicará sobre la base de la información relativa a la totalidad del ejercicio.»

## **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

**17.** La sociedad B vendió a X diez parcelas de terreno edificable, que se proyectaba acondicionar para fines recreativos construyendo en ellas casas móviles con sus accesorios para venderlas posteriormente junto con su correspondiente terreno. A tales efectos, el 20 de abril de 2006, o en torno a esta fecha, X y B celebraron un contrato en el que se estipulaba que B realizaría todos los trabajos de acondicionamiento por cuenta propia y que el producto neto de la venta de las parcelas acondicionadas se dividiría entre las partes en idéntica proporción.

**18.** B entregó las parcelas a X el 20 de abril de 2006. Por esta entrega, B facturó el IVA a X, que no ejerció el derecho a deducción.

**19.** Debido a las circunstancias económicas, el acondicionamiento proyectado de las parcelas no se llevó a cabo.

**20.** El 8 de febrero de 2013, X revendió dos parcelas a B y facturó el IVA sobre el precio de venta. X no declaró ni liquidó el importe de dicho impuesto.

**21.** El 26 de noviembre de 2015, la Administración tributaria giró a X una liquidación complementaria del IVA relativo al precio pagado por B por la entrega de las dos parcelas y percibió el importe correspondiente a dicho impuesto.

**22.** X interpuso un recurso contra esa liquidación ante el rechtbank Gelderland (Tribunal de Primera Instancia de Güeldres, Países Bajos). Alegó que, en virtud del artículo 15, apartado 4, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios, la liquidación complementaria debía reducirse en una cuantía equivalente al importe del IVA pagado por la entrega de las parcelas en 2006.

**23.** A raíz de la desestimación de dicho recurso, X interpuso recurso de apelación ante el gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (Tribunal de Apelación de Arnhem-Leeuwarden, Países Bajos), que estimó las pretensiones de X y redujo el importe de la liquidación complementaria de 26 de noviembre de 2015.

**24.** Dicho órgano jurisdiccional consideró que el artículo 15, apartado 4, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios y el artículo 184 de la Directiva del IVA no limitaban el ámbito del régimen de regularización a las situaciones en las que, en el momento en que el bien entregado se utiliza por primera vez, su utilización efectiva difiere de la prevista en el momento de su adquisición. Dado que, a su entender, la utilización efectiva es determinante a efectos del ejercicio del derecho a deducción, consideró que el IVA facturado a X en el momento de la adquisición de las dos parcelas en 2006 y no deducido en aquella época podía deducirse íntegramente con ocasión de la primera utilización de dichas parcelas, para operaciones sujetas al impuesto, en 2013.

**25.** El Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda, Países Bajos) interpuso un recurso de casación contra dicha sentencia ante el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos), órgano jurisdiccional remitente, en el que alega que X debería haber deducido el IVA correspondiente a la entrega de las parcelas en 2006 en el momento en que el impuesto devino exigible. Considera que el régimen de regularización establecido en el artículo 15, apartado 4, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios no tiene por objeto conceder, *a posteriori*, un derecho a deducir el IVA que el operador no ejerció en la declaración relativa al período en el que nació el derecho a deducción, es decir, de conformidad con el artículo 15 de dicha Ley, en el momento en que la cuota del impuesto deducible resultó exigible o en el momento en que le fue facturada. El régimen de regularización establecido por dicha disposición, en relación con los artículos 184 y 185 de la Directiva del IVA, solo se refiere, a su juicio, a las situaciones en las que la deducción practicada sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo tuviera derecho a practicar. Sostiene que, en el presente asunto, la regularización no está justificada, ya que el destino para operaciones sujetas al impuesto de las parcelas en el momento de su adquisición corresponde a su utilización efectiva en el momento en que fueron utilizadas por primera vez.

**26.** El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la interpretación que deba hacerse de los artículos 184 y 185 de la Directiva del IVA.

**27.** Remitiéndose, en particular, a la sentencia de 11 de abril de 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228), apartados 32 y 33, señala que la obligación de regularización se define en el artículo 184 de la Directiva del IVA del modo más amplio, según una formulación que no excluye *a priori* ninguna hipótesis posible de deducción indebida. Considera que, habida cuenta de que el mecanismo de la regularización tiene por objeto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA, este objetivo autoriza una interpretación amplia de los artículos 184 y 185 de la Directiva del IVA, que permita al sujeto pasivo regularizar, con ocasión de la primera utilización del bien de que se trate, la omisión de deducir total o parcialmente el IVA que le había sido facturado en el momento de la adquisición de ese bien, aun cuando ello se produzca después de la expiración del plazo previsto por el Derecho nacional para efectuar la deducción inicial.

**28.** El órgano jurisdiccional remitente subraya que, habida cuenta de las disposiciones pertinentes del Derecho neerlandés, esta interpretación amplia no equivale a autorizar el ejercicio del derecho a deducción sin límite temporal. En su opinión, dicho ejercicio se limita al momento de la adquisición o al momento de la primera utilización de los bienes o servicios de que se trate. Observa que después de cada uno de esos momentos son aplicables, por una parte, el plazo de caducidad de seis semanas previsto por el Derecho nacional y, por otra parte, la facultad de la Administración tributaria de rectificar, durante un período de cinco años, el importe del IVA adeudado mediante una liquidación complementaria.

**29.** No obstante, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si tal interpretación amplia es conforme con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que, a su juicio, parece restringir el ámbito de aplicación de los artículos 184 y 185, apartado 1, de la Directiva IVA a los supuestos en los que se produce un cambio de circunstancias con posterioridad al período correspondiente a la deducción inicial. A este respecto, se refiere, en particular, a la sentencia de 27 de junio de 2018, Varna Holidéis (C-364/17, EU:C:2018:500), apartado 29 y jurisprudencia citada, y a la sentencia de 27 de marzo de 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254), apartados 26 a 29 y 43.

**30.** El órgano jurisdiccional remitente observa, asimismo, que tal interpretación no parece conciliable con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, tal como resulta, en particular, de la sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249), apartado 36, y de la sentencia de 30 de abril de 2020, CTT — Correios de Portugal (C-661/18, EU:C:2020:335), apartado 59, según la cual, por una parte, conforme al principio de seguridad jurídica, un plazo de caducidad no puede considerarse incompatible con el régimen establecido en la

Directiva del IVA, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, y, por otra parte, la posibilidad de ejercer el derecho a deducir el IVA sin limitación temporal sería contraria a este principio, que exige que no pueda cuestionarse indefinidamente la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria.

**31.** El órgano jurisdiccional remitente considera que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no ha excluido expresamente del régimen de regularización el supuesto en el que el sujeto pasivo no haya ejercido, en el momento de la adquisición de un bien, su derecho a la deducción del IVA. Sostiene que, en tal situación, sería desproporcionado denegar al sujeto pasivo el ejercicio de su derecho a deducción en el momento en que comience a utilizar el bien de que se trate, siempre que no se haya constatado ningún fraude, ningún abuso de derecho, ni ninguna consecuencia perjudicial para la Hacienda Pública.

**32.** En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 184 y 185 de la Directiva del IVA en el sentido de que el sujeto pasivo que, en el momento de la adquisición de un bien o de la recepción de un servicio, no ha practicado la deducción del impuesto soportado [...] dentro del plazo de caducidad aplicable conforme a la normativa nacional, de conformidad con la utilización prevista para fines sujetos a imposición, tiene derecho a practicar la deducción en el marco de la regularización —con ocasión de la primera utilización posterior de dicho bien o servicio— si la utilización efectiva en el momento de la regularización no es distinta de la que estaba prevista?

2) ¿Tiene alguna relevancia para la respuesta a la primera cuestión el hecho de que la no realización de la deducción inicial no se deba a un fraude o a un abuso de derecho y no se hayan constatado consecuencias negativas para el Tesoro Público?»

### Sobre las cuestiones prejudiciales

**33.** Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 184 y 185 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que a un sujeto pasivo que no haya ejercido, antes de la expiración del plazo de caducidad establecido por el Derecho nacional, el derecho a deducir el IVA correspondiente a la adquisición de un bien o de un servicio le sea denegada la posibilidad de practicar posteriormente tal deducción, en el marco de una regularización, con ocasión de la primera utilización para operaciones sujetas al impuesto de dicho bien o de dicho servicio, y ello aun cuando no se haya constatado ningún abuso de derecho, ningún fraude ni ninguna pérdida de ingresos fiscales.

**34.** El Tribunal de Justicia ha declarado en reiteradas ocasiones que el derecho a deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe — Industria de Recyclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, apartado 29 y jurisprudencia citada).

**35.** Según los artículos 167 y 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA, el derecho a deducción del IVA se ejerce, en principio, durante el mismo período en el que se originó, es decir, en el momento en que el impuesto resulta exigible. Del artículo 63 de esta Directiva resulta que el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de octubre de 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, apartado 84 y jurisprudencia citada).

**36.** Por otro lado, este derecho se ejerce inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas impositivas que hayan gravado las operaciones anteriores (sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe — Industria de Recyclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, apartado 29 y jurisprudencia citada).

**37.** Sin embargo, un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a la deducción del IVA, de conformidad con los artículos 180 y 182 de la Directiva del IVA, aunque no haya ejercido su derecho durante el período en el que nació este, sin perjuicio de la observancia de las condiciones y normas de desarrollo establecidas en la normativa nacional (sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe — Industria de Recyclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, apartado 35 y jurisprudencia citada).

**38.** A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente indica que la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios no prevé la posibilidad de que un sujeto pasivo ejerza el derecho a deducción una vez expirado el plazo de presentación de la declaración correspondiente al período durante el cual nació este derecho.

**39.** No obstante, según el órgano jurisdiccional remitente, de las normas generales de procedimiento tributario se desprende que puede reconocerse tal posibilidad al sujeto pasivo, siempre que se respete un plazo de seis semanas para presentar una reclamación contra el importe que resulte de su declaración-liquidación. En tal caso, el operador económico debe presentar una reclamación dentro de las seis semanas siguientes a la presentación de la declaración-liquidación y, en caso de devolución del IVA, dentro de las seis semanas siguientes a la fecha de la resolución de devolución.

**40.** De las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente se desprende que X no ejerció su derecho a deducir el IVA sobre la adquisición de las parcelas en 2006 y que posteriormente tampoco hizo uso de esta facultad dentro del plazo de caducidad establecido. X no solicitó ejercer el derecho a deducción de ese IVA hasta el momento en que interpuso un recurso contra la liquidación complementaria de 26 de noviembre de 2015, es decir, más de nueve años después de la entrega de las parcelas.

**41.** Pues bien, debe recordarse, en primer lugar, que la posibilidad de ejercer el derecho a deducir el IVA sin limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que no pueda cuestionarse indefinidamente la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria (sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartado 44; de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 48, y de 12 de abril de 2018, Biosafe — Industria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, EU:C:2018:249, apartado 36 y jurisprudencia citada).

**42.** Así, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que no haya solicitado la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir el IVA, no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Directiva del IVA siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir el IVA (principio de efectividad) (sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartado 46 y jurisprudencia citada, y de 12 de abril de 2018, Biosafe — Industria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, apartado 37 y jurisprudencia citada).

**43.** En segundo lugar, por lo que respecta a la obligación de regularización de la deducción del IVA establecida en los artículos 184 y 185 de la Directiva del IVA, es cierto que esta se define 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». 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 (sentencia de 11 de abril de 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, apartados 32 y 33).

**44.** En virtud del artículo 185, apartado 1, de dicha Directiva, tal regularización debe hacerse, en particular, cuando las modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de la citada deducción se hayan producido con posterioridad a la declaración del IVA (sentencia de 18 de octubre de 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, apartado 32).

**45.** No obstante, el Tribunal de Justicia ha declarado que el mecanismo de regularización 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). Pues bien, estas disposiciones de la Directiva del IVA no pueden hacer nacer un derecho a deducción (véanse, por analogía, las sentencias de 11 de julio de 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, apartados 11 y 12, y de 2 de junio de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, apartado 38).

**46.** De ello se deduce que el mecanismo de regularización establecido por la Directiva del IVA no es aplicable cuando el sujeto pasivo no ha ejercido el derecho a deducir el IVA y ha perdido la posibilidad de ejercer tal derecho por haber expirado un plazo de caducidad.

**47.** Por consiguiente, este mecanismo no se aplica en circunstancias, como las del litigio principal, en las que el sujeto pasivo que no ejerció el derecho a deducir el IVA en el momento de la adquisición del bien que sirva de fundamento a tal derecho desee ejercerlo con ocasión de la primera utilización de dicho bien, cuando ya haya

expirado el plazo de caducidad establecido por el Derecho nacional para su ejercicio. Poco importa, a este respecto, que la primera utilización del bien difiera o no de la prevista en el momento de su adquisición.

**48.** El principio de neutralidad fiscal no desvirtúa esta conclusión. Es cierto que el mecanismo de regularización forma parte del régimen de deducción establecido por la Directiva del IVA y pretende aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad fiscal, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por el legislador de la Unión (sentencia de 17 de septiembre de 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, apartado 26 y jurisprudencia citada).

**49.** No obstante, el principio de neutralidad fiscal no es una norma de Derecho primario, sino un principio interpretativo que debe aplicarse en paralelo a otros principios, entre los que figura el principio de seguridad jurídica (véanse, por analogía, las sentencias de 19 de julio de 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, apartado 45, y de 9 de marzo de 2017, Oxycure Belgium, EU:C:2017:189, C-573/15, apartado 32).

**50.** Por consiguiente, el principio de neutralidad fiscal no puede tener por efecto permitir que un sujeto pasivo regularice un derecho a deducción que no ha ejercido antes de que expirara un plazo de caducidad y que, en consecuencia, ha perdido.

**51.** Respecto a la inexistencia de fraude o de abuso de Derecho o de consecuencias perjudiciales para los ingresos fiscales del Estado miembro de que se trate, estos elementos no pueden justificar que un sujeto pasivo pueda eludir un plazo de caducidad. Tal interpretación sería contraria al principio de seguridad jurídica, como se ha recordado en el apartado 41 de la presente sentencia, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, teniendo en cuenta sus derechos y obligaciones respecto a la Administración tributaria, no pueda cuestionarse indefinidamente.

**52.** Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que los artículos 184 y 185 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que a un sujeto pasivo que no haya ejercido, antes de la expiración del plazo de caducidad aplicable conforme a la normativa nacional, el derecho a deducir el IVA correspondiente a la adquisición de un bien o de un servicio le sea denegada la posibilidad de practicar posteriormente esa deducción, en el marco de una regularización, con ocasión de la primera utilización para operaciones sujetas al impuesto de dicho bien o de dicho servicio, y ello aun cuando no se haya constatado ningún abuso de derecho, ningún fraude ni ninguna pérdida de ingresos fiscales.

## Costas

**53.** Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso.

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

**Los artículos 184 y 185 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que a un sujeto pasivo que no haya ejercido, antes de la expiración del plazo de caducidad aplicable conforme a la normativa nacional, el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a la adquisición de un bien o de un servicio le sea denegada la posibilidad de practicar posteriormente esa deducción, en el marco de una regularización, con ocasión de la primera utilización para operaciones sujetas al impuesto de dicho bien o de dicho servicio, y ello aun cuando no se haya constatado ningún abuso de derecho, ningún fraude ni ninguna pérdida de ingresos fiscales.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.