Edición provisional

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL

JULIANE KOKOTT

presentadas el 24 de marzo de 2022 (1)

Asunto C-56/21

UAB «ARVI» ir ko

contra

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Mokestinė ginų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania, Lituania)]

«Petición de decisión prejudicial — Legislación tributaria — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 137 — Posibilidad de optar por la tributación en operaciones exentas — Requisitos del derecho de opción — Margen de apreciación de los Estados miembros — Sentido de la forma — Consecuencias del incumplimiento de disposiciones formales»

I. Introducción

1. Ya en el año 1858 Rudolf von Ihering (célebre jurista alemán) declaró: «Enemiga jurada de la arbitrariedad, la forma es hermana gemela de la libertad». (2)

2. Quizá por esta misma razón Lituania ha vinculado ciertas consecuencias jurídicas materiales de la legislación en materia de IVA a la observancia de determinadas formalidades. Por ejemplo, la opción por la tributación solo es posible para operaciones cuyo destinatario sea un sujeto pasivo registrado a efectos del IVA. En el presente caso, el registro del comprador no se pudo llevar a cabo hasta un mes después, por lo que en el momento de la operación no se cumplía este requisito. En consecuencia, con arreglo al Derecho lituano, el proveedor no podía renunciar a la exención fiscal, de modo que hubo de regularizar *pro rata temporis* la deducción de los costes de producción practicada, únicamente por incumplimiento de formalidades.

3. Sin embargo, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en materia de IVA hay casos en que las consideraciones materiales tienen preferencia frente a las formales («*substance over form*»), (3) en particular en cuanto a la deducción del impuesto soportado o en cuanto a la exención fiscal de una operación. Ahora bien, ¿puede trasladarse este principio a los derechos de elección de los Estados miembros? En el presente caso se trata de la relevancia que

adquieren los requisitos formales cuando un Estado miembro ha ejercido su derecho de elección y ha concedido al sujeto pasivo la posibilidad de optar por la tributación. También en tal situación considera el TEA que se ha de atender meramente a la sustancia y no a la forma.

4. Sin embargo, en época reciente el legislador de la Unión toma en consideración más bien la seguridad jurídica derivada del cumplimiento de disposiciones formales. Así lo pone de manifiesto la nueva versión (si bien no pertinente en este asunto) del artículo 138, apartados 1 y 1 *bis*, de la Directiva del IVA. (4) Quizá el legislador de la Unión se haya dejado guiar, a este respecto, por la cita antes reproducida. En cualquier caso, el Tribunal de Justicia tiene aquí de nuevo la posibilidad de pronunciarse sobre «el sentido de la forma» en materia de IVA (5) (esta vez, en relación con la posibilidad de opción).

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

5. El marco jurídico en el presente caso está formado por la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (6) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

6. El artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva del IVA dispone la siguiente exención:

«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

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

7. Asimismo, el artículo 137, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA establece:

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

b) las entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que estos se levantan distintas a las contempladas en la letra a) del apartado 1 del artículo 12».

8. El artículo 137, apartado 2, de la Directiva establece lo siguiente:

«Los Estados miembros determinarán las modalidades del ejercicio del derecho de opción previsto en el apartado 1. Los Estados miembros podrán restringir el alcance de dicho derecho.»

9. El artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA regula el alcance material del derecho a deducir:

«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.»

10. El artículo 187 de la Directiva del IVA se refiere a la regularización de las deducciones y presenta el 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.

[...]»

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

B. Derecho lituano

12. El artículo 32, apartado 3, de la Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Ley lituana del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA») hace uso de la facultad que el artículo 137, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA concede a los Estados miembros, y dispone lo siguiente:

«El sujeto pasivo tendrá derecho a optar por aplicar el IVA en las condiciones fijadas en la presente Ley a los bienes que tengan carácter inmobiliario exentos del IVA con arreglo a los apartados 1 y 2 del presente artículo, si el bien se vende o de otro modo se transmite a un sujeto pasivo que está registrado a efectos del IVA [...]; esta opción será efectiva, durante un mínimo de 24 meses desde el día en que se deje constancia de la misma, respecto de todas las operaciones pertinentes efectuadas por dicho sujeto. El sujeto pasivo hará constar su opción en las condiciones fijadas por la Administración tributaria nacional. [...]».

13. De conformidad con el artículo 58, apartado 1, de la Ley del IVA, «el sujeto pasivo a efectos del IVA podrá deducir el IVA soportado y/o a la importación devengado por los bienes y/o servicios adquiridos y/o importados toda vez que dichos bienes y/o servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones siguientes: 1) entregas de bienes y/o prestaciones de servicios sujetas al IVA [...]»

14. El artículo 67, apartado 2, de la Ley del IVA dispone:

«La regularización de la deducción del IVA deberá practicarse en las condiciones fijadas por el presente artículo: por lo que respecta a los bienes que tengan carácter inmobiliario, durante un período de 10 años [...] a partir del período impositivo en que se dedujo, total o parcialmente, el IVA soportado o a la importación devengado por dicho bien (en caso de mejora material de un edificio/construcción, la regularización de la deducción del IVA soportado por los bienes de inversión corporales que así se produzca se practicará durante un período de 10 años a partir del período impositivo en que finalizaron las obras de mejora). [...]»

15. El artículo 67, apartado 5, de la Ley del IVA enuncia:

«Si se comprueba que los bienes de inversión corporales se han afectado a una actividad distinta de las enumeradas en el artículo 58, apartado 1, de la presente Ley o han desaparecido, la deducción del IVA se regularizará en la declaración del IVA correspondiente al período impositivo en el que se conocieron las circunstancias anteriores, mediante el correspondiente aumento de la cuota del IVA que se ha de ingresar en el Tesoro (o reduciendo el importe del IVA que debe reembolsar el Tesoro) según corresponda (es decir, mediante la parte deducida del IVA soportado o a la importación relativa al período restante hasta el final del plazo fijado para practicar la regularización de la deducción del IVA).»

16. La República de Lituania ha optado por no renunciar a la regularización de conformidad con el artículo 188, apartado 2, de la Directiva del IVA.

III. Litigio principal

17. La presente petición de decisión prejudicial se plantea a raíz de un litigio entre «ARVI» ir ko UAB (en lo sucesivo, «ARVI»), una sociedad de responsabilidad limitada, y la Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Inspección Tributaria del distrito de Kaunas, Lituania; en lo sucesivo, «Administración tributaria»).

18. ARVI había construido un edificio auxiliar «destinado a uso de vivienda» que contaba con un gimnasio (en lo sucesivo, «edificio») en un terreno calificado como «terreno destinado a otros usos» y que se alquilaba a los socios. ARVI había declarado los costes de construcción y el IVA en su declaración de IVA correspondiente a enero de 2013.

19. El 8 de mayo de 2015, ARVI vendió a «Investicijų ir inovacijų fondas» UAB (en lo sucesivo, «comprador») el edificio por un precio de 371 582,48 euros, incluidos 64 489,52 euros en concepto de IVA. En el momento de la venta, el comprador era un sujeto pasivo, pero no estaba registrado como tal a efectos del IVA. En la fecha de celebración del contrato, ya había solicitado su registro como sujeto pasivo a efectos del IVA, pero esta (primera) solicitud fue desestimada (por razones que no le constan al Tribunal de Justicia). Solo un mes más tarde (en junio de 2015) se registró al comprador como sujeto pasivo a efectos del IVA.

20. Sin embargo, la Administración tributaria considera que, para que el sujeto pasivo pueda optar por sujetar su entrega al IVA, constituye un requisito obligatorio que el comprador tenga la condición de sujeto pasivo registrado a efectos del IVA. Por lo tanto, la operación debió haberse tratado como una entrega de terrenos exenta. En consecuencia, la deducción practicada en enero de 2013 debió haber sido regularizada en la declaración del IVA correspondiente a mayo de 2015. En ella, ARVI debió haber practicado una regularización por el importe correspondiente al período comprendido entre mayo de 2015 y diciembre de 2022. Así pues, la Administración tributaria reclamó a ARVI el pago de un importe de 252 296 euros en concepto de IVA, así como las

sanciones correspondientes y los intereses de demora.

21. Por el contrario, ARVI es del parecer de que la condición prevista en el artículo 32, apartado 3, de la Ley del IVA, con arreglo a la cual el adquirente no solo debe ser un sujeto pasivo, sino que también debe estar registrado a efectos del IVA, vulnera el principio de neutralidad del IVA y no es en modo alguno compatible con los objetivos de la Directiva ni con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Por este motivo, ARVI presentó una reclamación ante la Administración tributaria nacional, que fue desestimada. ARVI mostró su desacuerdo con esta resolución y presentó una reclamación ante el Tribunal Económico-Administrativo.

IV. Petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

22. Mediante resolución de 16 de octubre de 2020, el Mokestinis gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausyb?s (Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania, Lituania) decidió plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es compatible con la interpretación de los artículos 135 y 137 de la Directiva [2006/112] y con los principios de neutralidad fiscal y de eficacia una normativa nacional que prevé que el sujeto pasivo a efectos del IVA únicamente tendrá derecho a optar por aplicar el IVA en relación con bienes inmuebles exentos del pago de dicho impuesto si el bien se transfiere a un sujeto pasivo que figure registrado a efectos del IVA en el momento en que se celebra la operación?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿es compatible con las disposiciones de la Directiva [2006/112] que regulan el derecho del vendedor a deducir el IVA y la regularización de la deducción y con los principios de neutralidad del IVA y de eficacia una interpretación de las disposiciones del Derecho nacional conforme a la cual el vendedor del bien inmueble debe proceder a la regularización de la deducción del IVA soportado por la adquisición del bien inmueble transferido, cuando dicho vendedor ha optado por aplicar el IVA a la entrega del bien inmueble y tal opción es imposible de acuerdo con las exigencias previstas en el Derecho nacional debido a una única circunstancia, a saber, que el adquirente no tiene la condición de sujeto pasivo registrado a efectos del IVA?

3) ¿Es compatible con las disposiciones de la Directiva [2006/112] que regulan el derecho del vendedor a deducir el IVA y la regularización de la deducción y con el principio de neutralidad del IVA una práctica administrativa conforme a la cual, en circunstancias como las del litigio principal, se exige al vendedor del bien inmueble que proceda a la regularización de la deducción del IVA soportado por la adquisición/construcción del bien inmueble, al considerarse la operación de venta de dicho bien una entrega de un bien inmueble exenta del IVA debido a que no existía el derecho a optar por aplicar el IVA (ya que el adquirente carecía de un número de identificación a efectos del IVA en el momento en que se celebró la operación), a pesar de que, en el momento en que se celebró la operación, el adquirente del bien inmueble había solicitado su inscripción en el registro de sujetos pasivos del IVA y fue inscrito en tal registro un mes después de que se celebrara la operación? En esas circunstancias, ¿es importante determinar si el adquirente del bien inmueble cuya inscripción como sujeto pasivo a efectos del IVA se efectuó después de la operación utilizó efectivamente el bien adquirido en actividades sujetas al IVA y que no hay indicios de fraude o abuso?»

23. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han formulado observaciones escritas ARVI, Lituania y la Comisión Europea. El Tribunal de Justicia ha prescindido de la celebración de una vista oral con arreglo al artículo 76, apartado 2, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

V. **Apreciación jurídica**

A. **Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial**

24. La petición de decisión prejudicial ha sido planteada por el Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania (en lo sucesivo, «TEA»), autoridad extrajudicial competente para conocer de litigios tributarios. Si bien el Tribunal de Justicia, en el año 2010, resolvió que el TEA era un órgano jurisdiccional facultado para la remisión a efectos del artículo 267 TFUE, (7) a la vista de la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia podría ser pertinente revisar las consideraciones de entonces. (8)

25. Las dudas en cuanto a la condición de órgano jurisdiccional facultado para la remisión se derivan en este caso del hecho de que la resolución del TEA no es susceptible de recurso en la misma medida para ambas partes. La Administración tributaria solo puede recurrir en circunstancias especiales (interpretación discrepante de la legislación tributaria entre el tribunal y la Administración tributaria). De este modo, la resolución del TEA parece tener como finalidad principal asegurar la interpretación uniforme del Derecho dentro de la Administración tributaria, lo cual explicaría también por qué no está integrada en el Poder Judicial, sino en el Ejecutivo (Gobierno), y por qué solo después los tribunales conocen de los litigios aún pendientes.

26. Por otro lado, los miembros del TEA son expertos independientes, y en todo caso el sujeto pasivo puede impugnar judicialmente sus resoluciones sin restricción alguna. A este respecto, las circunstancias no parecen haber cambiado sustancialmente respecto a la sentencia de 2010, y ninguno de los intervinientes ha expresado duda alguna acerca de la facultad de remisión. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia no dispone de nuevos datos precisos. Así pues, voy a seguir presumiendo que el TEA está facultado para plantear cuestiones prejudiciales relativas a litigios tributarios.

B. **Sobre las cuestiones prejudiciales**

27. Las tres cuestiones prejudiciales se refieren, en último término, a la cuestión de si la Directiva del IVA se opone a una normativa nacional con arreglo a la cual el Estado miembro supedita la posibilidad de tratar como sujeta al IVA una operación exenta a la condición de que el destinatario sea un sujeto pasivo registrado.

28. Dado que el incumplimiento de esta obligación tiene como consecuencia que el proveedor deba regularizar proporcionalmente la deducción practicada, el órgano jurisdiccional remitente se plantea una posible vulneración del principio de neutralidad, así como del principio de proporcionalidad. Esta última cuestión parece plantearse al órgano jurisdiccional remitente, en especial, debido a que la condición se cumplió solo un mes después, el destinatario realiza operaciones que dan derecho a deducción y, según el órgano jurisdiccional remitente, no se trata de ningún caso de fraude ni abuso.

29. Dado que las tres cuestiones dependen del alcance que se atribuya a la posibilidad de los Estados miembros de establecer tal opción y supeditarla a requisitos de forma, todas ellas pueden ser examinadas conjuntamente. A tal fin, voy a comenzar explicando con detalle el sentido y finalidad de la facultad de opción mencionada en el artículo 137, apartado 1, de la Directiva del IVA (sección C). Solo después expondré los límites a que se sujetan las facultades normativas respecto a las modalidades del ejercicio del derecho de opción que el artículo 137, apartado 2, de la Directiva del IVA concede a los Estados miembros (sección D).

C. **Objeto y finalidad del derecho de opción reconocido en el artículo 137, apartado 1, de**

la Directiva del IVA

30. El artículo 137, apartado 1, de la Directiva del IVA permite a los Estados miembros conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación en caso de determinadas operaciones que en principio están exentas.

31. La necesidad de poder renunciar a una exención se explica por el hecho de que las exenciones del IVA no pretenden favorecer a las empresas que realizan la prestación, sino a sus destinatarios. (9) Esto es consecuencia del carácter del IVA como impuesto general sobre el consumo, que no pretende gravar con el IVA a las empresas proveedoras (sujetos pasivos), sino a los *destinatarios de las prestaciones* (destinatarios del impuesto). (10)

32. Sin embargo, este beneficio para el destinatario de la prestación *impide al proveedor* (en este caso, ARVI) *deducir el impuesto soportado*. Con la exención del artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva del IVA, la venta del bien inmueble está exenta del impuesto para ARVI, pero la consecuencia es la imposibilidad de deducir el impuesto soportado por los costes de construcción del edificio (o la obligación de regularización, en este caso). Por lo tanto, el proveedor debe incluir estos costes en el cálculo de su precio, pero no los puede indicar por separado, ya que la prestación está exenta. De este modo, el adquirente se ve gravado con el IVA correspondiente a los costes de construcción, sin poder deducirlos. Al no disponer de una factura en que conste por separado el IVA (11) aplicado a una operación sujeta al impuesto, no es posible la deducción.

33. Sin embargo, si el adquirente es un empresario con derecho a deducir, para él puede ser económicamente gravoso comprar el terreno edificado a ARVI con exención del impuesto. En lugar de ello, preferirá adquirir un terreno sin edificar y construir él mismo el edificio. En este caso, tendría derecho de deducción en relación con los costes de construcción del edificio. Al final, ningún sujeto pasivo facultado para deducir el impuesto soportado querría comprarle a ARVI un terreno edificado, pues siempre preferiría edificarlo por sí mismo.

34. Por consiguiente, los proveedores de prestaciones exentas (terrenos construidos) a otros sujetos pasivos con derecho a deducir sufren una desventaja competitiva. Para estos últimos sujetos pasivos es más interesante edificar por sí mismos el terreno, ya que así podrán deducir el IVA soportado. No obstante, si el autoabastecimiento es más favorable para un sujeto pasivo que el abastecimiento externo con otro sujeto pasivo, los proveedores profesionales (como ARVI) no podrán seguir operando en ese mercado (el de venta a empresas con derecho a deducir).

35. En consecuencia, la posibilidad de opción prevista en el artículo 137 de la Directiva del IVA garantiza que el proveedor (en este caso, ARVI) no se vea excluido del acceso a tal mercado. La finalidad de la renuncia a la exención fiscal reside en *evitar desventajas competitivas para el proveedor* en los sectores comprendidos en el artículo 137 de la Directiva del IVA. Es evidente que el legislador de la Unión ha visto, precisamente en las operaciones inmobiliarias, la posibilidad de distorsión de la competencia para los comerciantes y arrendadores profesionales, por lo que ha permitido a los Estados miembros eliminar tal distorsión.

D. Límites a la facultad de configuración que se deriva del artículo 137, apartado 2, de la Directiva del IVA

36. El artículo 137, apartado 2, de la Directiva del IVA dispone que los Estados miembros determinarán las modalidades del ejercicio del derecho de opción previsto en el apartado 1. Además, los Estados miembros pueden restringir el alcance de dicho derecho. De ello se deduce (como reiteradamente ha confirmado el Tribunal de Justicia) (12) que, tal como recalca Lituania, los Estados miembros gozan de una «amplia facultad discrecional». En efecto, les compete valorar

si conviene o no establecer el derecho de opción, según lo que consideren oportuno en función del contexto existente en su país en un momento dado. (13) Por lo tanto, pueden revocar el derecho de opción después de haberlo establecido. (14) De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los Estados miembros pueden determinar las modalidades de ejercicio del derecho de opción e incluso suprimirlo. (15)

37. Con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, esto incluiría también, por ejemplo, la necesidad de una previa declaración de opción expresa, (16) pero no un plazo adicional para la deducción después de haber ejercido válidamente la opción de renuncia. (17) El artículo 137, apartado 2, de la Directiva del IVA también permite que, al ejercer su facultad de apreciación en lo relativo al derecho de opción, los Estados miembros excluyan determinadas operaciones o determinadas clases de sujetos pasivos del ámbito de aplicación de ese derecho. (18)

38. Cuando los Estados miembros ejercen su facultad de limitar el alcance del derecho de opción y de determinar las modalidades de su ejercicio, únicamente deben respetar los objetivos y los principios generales de la Directiva del IVA, en particular el principio de neutralidad fiscal y la exigencia de aplicación correcta, simple y uniforme de las exenciones previstas, (19) así como el principio de proporcionalidad. (20)

1. **Límites sustantivos a la facultad de los Estados miembros**

39. El artículo 137, apartado 2, permite a los Estados miembros establecer las modalidades del ejercicio del derecho de opción reconocido en el apartado 1, cuando concedan a los sujetos pasivos tal posibilidad de renuncia. Esta facultad afecta a las modalidades del ejercicio de la renuncia a la exención fiscal para las propias operaciones, así como al alcance del derecho de opción. (21)

40. En cambio, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los Estados miembros no pueden utilizar esta facultad para revocar un derecho a deducir ya adquirido. (22) En efecto, una limitación de las deducciones de IVA vinculadas a las operaciones gravadas, después del ejercicio del derecho de opción, no afectaría al «alcance» del derecho de opción, que los Estados miembros pueden restringir conforme al artículo 137, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, sino a las consecuencias del ejercicio de tal derecho. (23)

41. Así pues, por ejemplo, a efectos del IVA tampoco sería posible la revocación unilateral y retroactiva de la renuncia por el proveedor en detrimento del destinatario de la prestación. En efecto, la posibilidad de una revocación retroactiva de la renuncia no afecta a una modalidad del ejercicio de la renuncia por el proveedor, sino a las consecuencias para el derecho a deducir ya ejercido por el destinatario de la prestación. Además, en opinión del Tribunal de Justicia, los principios de protección de la confianza legítima y de la seguridad jurídica se oponen a que una modificación legislativa posterior a la prestación prive de tal derecho con efecto retroactivo. (24)

42. Sin embargo, esta limitación sustantiva de la facultad de configuración del derecho de renuncia no afecta a la regularización practicada por ARVI respecto de su deducción, pues dicha regularización no modifica *a posteriori* las exigencias a las modalidades de ejercicio de la renuncia (25) ni sus consecuencias jurídicas. La regularización es simplemente la consecuencia de la exención fiscal al no haberse ejercido (válidamente) la renuncia. También se produciría (véase el artículo 188, apartado 1, de la Directiva del IVA) si Lituania no hubiese dispuesto ninguna posibilidad de renuncia, ya que se deriva de la propia Directiva, o de las disposiciones que la transponen.

43. Por lo tanto, esta incidencia (la rectificación de una deducción ya practicada a causa de una enajenación exenta), como ya señaló el Abogado General Geelhoed hace tanto como 18

años, (26) no debe atribuirse a las disposiciones nacionales, sino al comportamiento de los sujetos pasivos [en este caso, la venta de un terreno por un sujeto pasivo a otro que (aún) no está registrado]. Así pues, no se han vulnerado en modo alguno los límites sustantivos de las facultades que el artículo 137, apartado 2, de la Directiva del IVA reconoce a los Estados miembros.

2. ***Principio de neutralidad***

44. No obstante, quizá sí sea contraria al principio de neutralidad que rige en materia de IVA la condición de que el destinatario de la operación inmobiliaria controvertida no solo sea un sujeto pasivo, sino que también deba estar registrado como tal.

45. El principio de neutralidad se opone a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA. (27)

46. No se aprecia en el caso de autos vulneración alguna de tal igualdad competitiva. Como ya he expuesto en la sección C, la posibilidad de opción pretende evitar las desventajas competitivas para el proveedor.

47. Nada cambia a este respecto el requisito impuesto por el Derecho lituano de que el adquirente sea un sujeto pasivo registrado en el momento de la operación, pues la renuncia se supedita, para todos los proveedores de terrenos por igual, a la condición de que el adquirente sea un sujeto pasivo registrado. (28) En el presente caso, ningún otro vendedor de terrenos hubiera podido optar válidamente a la tributación.

3. ***Principio de proporcionalidad***

48. No obstante, podría ser desproporcionado obligar a un sujeto pasivo a regularizar una deducción ya practicada solo porque su cliente no se había registrado como sujeto pasivo (o lo hizo con un mes de retraso). Para ello sería preciso que el requisito de registro no fuese adecuado para garantizar la realización del objetivo perseguido o que fuese más allá de lo necesario para alcanzarlo. (29)

49. El objetivo de exigir que el destinatario de la prestación esté registrado consiste en facilitar a la Administración tributaria el control de la renuncia, ya que (como he expuesto en la sección C) solo tiene sentido en relación con un sujeto pasivo con derecho a deducir. Por otro lado, redundaría en beneficio de la seguridad jurídica (30) y la claridad jurídica, pues permite al proveedor, merced al certificado del registro, conocer con seguridad si se cumplen los requisitos de la renuncia, para no verse obligado a regularizar la deducción que practique. Precisamente al inicio de la actividad económica, sin este requisito de registro resultaría difícil para cualquier otro particular (y, en ocasiones, también para la Administración tributaria) determinar si alguien ya opera como sujeto pasivo a los efectos de la legislación sobre el IVA.

50. Tanto la administración y control efectivos del IVA (que, a juicio del Tribunal de Justicia, afectan directamente a la financiación de la Unión Europea) (31) como el principio de seguridad jurídica son objetivos legítimos. Además, la exigencia de un registro válido no es un medio inadecuado para alcanzar estos objetivos.

51. Por lo tanto, queda por analizar si existe un medio igualmente adecuado y menos gravoso y, de no ser así, si se ha respetado la relación fin-medios. Yo no acierto a identificar aquí un medio igualmente adecuado y menos gravoso. Si se atendiese a la existencia material de la condición de sujeto pasivo, su comprobación resultaría mucho más difícil, tanto para la Administración tributaria como para el proveedor. Por lo tanto, para el proveedor no constituye un

medio menos gravoso ni igualmente adecuado para alcanzar los fines mencionados.

52. Asimismo, de la ponderación (relación fin-medios) entre los bienes jurídicos afectados (la seguridad jurídica y administración efectiva, por un lado, y el interés del proveedor por renunciar a fin de no verse obligado a regularizar la deducción, por otro) no se deduce que sea desproporcionado atender al registro del destinatario de la prestación.

53. No me parece inadecuado que a un sujeto pasivo que, con la actual legislación, desee tratar como gravada una operación que en principio está exenta del impuesto, se le exija cerciorarse de que el destinatario de la prestación está registrado a efectos del IVA. Si este no le demuestra tal circunstancia, el proveedor puede incluir en el precio el importe de la posible regularización de la deducción, de manera que no se vea perjudicado. En caso de que el destinatario de la prestación no quiera pagar este precio (supuestamente más elevado), deberá demostrar que está registrado. Si no lo hace, el proveedor puede, bien buscar otro comprador, o bien esperar a que se consume el registro ya solicitado, en su caso, antes de cerrar la operación.

54. Por consiguiente, el propio destinatario de la prestación puede influir en el tratamiento de la entrega inmobiliaria a efectos del IVA, (32) iniciando el trámite de registro y esperando su culminación. Por su parte, el proveedor puede saber cuándo tiene ante él a un sujeto pasivo registrado y cuándo no y, en función de ello, puede calcular su precio. En este sentido, tal restricción (temporal) de la posibilidad de renuncia no es desproporcionada respecto a los objetivos perseguidos (administración efectiva y seguridad jurídica de los interesados).

55. En conclusión, la exigencia que impone el Derecho nacional de que el destinatario de la prestación sea un sujeto pasivo registrado, para que el proveedor pueda renunciar válidamente a la exención de su prestación, es proporcionada.

56. No se deduce nada diferente de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual no se puede impedir que un sujeto pasivo del IVA *ejerza su derecho a deducir* por el hecho de que no se haya identificado a efectos del IVA antes de utilizar los bienes adquiridos en el marco de su actividad gravada. (33) En efecto, no se trata aquí del ejercicio del derecho a deducir por el sujeto pasivo, sino de la validez de una renuncia a la exención en relación con un destinatario de la prestación que no está registrado a efectos del IVA.

57. Tampoco conduce a un resultado diferente la jurisprudencia del Tribunal de Justicia llamada *substance over form*», de ámbito de aplicación más amplio. (34) De acuerdo con ella, el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la exención del IVA (o la deducción del IVA soportado) si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales.

58. Resulta dudoso siquiera que, a la vista de la evolución legislativa de la Directiva del IVA, pueda seguirse invocando dicha jurisprudencia en su forma anterior. En reacción, en particular, a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, (35) el legislador ha establecido ahora, en el artículo 138, apartado 1, de la Directiva del IVA, que toda entrega intracomunitaria exenta tiene como requisito (material) que el destinatario de la prestación haya indicado al proveedor su número de identificación a efectos del IVA.

59. Por lo demás, el Tribunal de Justicia ya ha matizado su máxima *substance over form*». Ahora admite que determinadas formalidades pueden ser más relevantes que otras y, por tanto, a pesar de su carácter formal, se han de cumplir necesariamente. (36)

60. En relación con los derechos de opción, el Tribunal de Justicia ha declarado, incluso expresamente, que la observancia de un determinado procedimiento (Luxemburgo había

condicionado la validez de la opción a la obtención previa de una aprobación de la administración tributaria) no constituye precisamente una restricción del derecho a deducir. (37) El Tribunal de Justicia consideró acertadamente que la irretroactividad de tal procedimiento no lo hacía desproporcionado. (38) En consecuencia, en el presente caso es irrelevante que el destinatario de la prestación de ARVI obtuviese un mes más tarde (sin efecto retroactivo) la condición de sujeto pasivo registrado.

61. Así pues, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la amplia posibilidad de obviar aspectos formales en la legislación sobre el IVA no es aplicable a los derechos de elección y configuración de los Estados miembros.

VI. Conclusión

62. Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Mokestini? gin?? komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybs (Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania):

«1) El artículo 137 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, permite que un Estado miembro supedite la validez de la renuncia de un proveedor a una exención allí establecida a la condición de que el destinatario de la prestación sea un sujeto pasivo registrado. La observancia de este requisito “formal” no contraviene el principio de neutralidad ni es desproporcionada.

2) La consecuencia jurídica que se deriva del incumplimiento de esta “formalidad”, consistente en la regularización de la deducción por el proveedor, resulta del carácter exento de la prestación con arreglo a la Directiva del IVA. Nada cambia a este respecto el hecho de que, en primer lugar, el destinatario de la prestación se haya registrado un mes después; en segundo lugar, utilice el objeto de la prestación para operaciones gravadas y, en tercer lugar, no se trate de un caso de fraude.»

1 Lengua original: alemán.

2 Rudolf von Ihering, *Geist des Römischen Rechts auf den verschiedenen Stufen seiner Entwicklung*, segunda parte, vol. 2, Leipzig, 1858, Haften an der Aeufferlichkeit. III. Der Formalismus. § 45, p. 497 (32), 1.^a ed.

3 Véanse, por ejemplo, las sentencias de 20 de octubre de 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791), apartados 39 y siguientes; de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454), apartados 60 y siguientes; de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429), apartados 41 y 42; de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592), apartados 45 y 46, y de 27 de septiembre de 2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549), apartado 29.

4 Introducido por la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros (DO 2018, L 311, p. 3) (con efectos desde el 27 de diciembre de 2018).

5 Véase también, extensamente, Kokott, J., «*Vom Sinn der Form*» *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918?2018*, Colonia, 2018, pp. 109 y siguientes.

6 Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 347, p. 1), en la versión

aplicable al año en cuestión (2015).

7 Sentencia de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627), apartados 34 y siguientes.

8 En este sentido, expresamente y en relación con el Tribunal Económico-Administrativo Central español (TEAC), véase la sentencia de la Gran Sala del Tribunal de Justicia de 21 de enero de 2020, Banco de Santander (C?274/14, EU:C:2020:17), apartado 55.

9 Véase, con carácter general, la sentencia de 26 de febrero de 2015, VDP Dental Laboratory y otros (C?144/13 y C?160/13, EU:C:2015:116), apartado 43. En especial sobre la finalidad de la exención de los servicios de educación, véanse las sentencias de 28 de noviembre de 2013, MDDP (C?319/12, EU:C:2013:778), apartado 23, y de 20 de junio de 2002, Comisión/Alemania (C?287/00, EU:C:2002:388), apartado 47.

10 Véanse las sentencias de 10 de abril de 2019, PSM «K» (C?214/18, EU:C:2019:301), apartado 40; de 18 de mayo de 2017, Latvijas Dzēlce?š (C?154/16, EU:C:2017:392), apartado 69; de 7 de noviembre de 2013, Tulic? y Plavo?in (C?249/12 y C?250/12, EU:C:2013:722), apartado 34, y de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400), apartado 19.

11 Sobre esta necesidad véanse, extensamente, mis conclusiones presentadas en el asunto Wilo Salmson France (C?80/20, EU:C:2021:326), puntos 55 y siguientes, y en el asunto Zipvit (C?156/20, EU:C:2021:558), puntos 46 y siguientes.

12 Auto de 18 de mayo de 2021, Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394), apartado 39, y sentencias de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira — Inwestycje Imobylności (C?672/16, EU:C:2018:134), apartado 48; de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22), apartado 29; de 9 de septiembre de 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512), apartado 21; de 4 de octubre de 2001, «Goed Wonen» (C?326/99, EU:C:2001:506), apartado 45, y de 3 de diciembre de 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589), apartado 17.

13 En este sentido, expresamente, las sentencias de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22), apartado 29, y de 3 de diciembre de 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589), apartado 17.

14 Sentencia de 3 de diciembre de 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589), apartados 17 y siguientes.

15 Auto de 18 de mayo de 2021, Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394), apartado 39, y sentencias de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira — Inwestycje Imobylności (C?672/16, EU:C:2018:134), apartado 48; de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22), apartados 27 y 28; de 9 de septiembre de 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512), apartado 21; de 4 de octubre de 2001, «Goed Wonen» (C?326/99, EU:C:2001:506), apartado 45, y de 3 de diciembre de 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589), apartados 16 y 17.

16 Sentencia de 9 de septiembre de 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512), apartados 26 y siguientes.

17 En este sentido, quizá, la sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214), apartados 43 y siguientes.

18 En este sentido, expresamente, sentencia de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion

Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22), apartado 30.

19 Auto de 18 de mayo de 2021, Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394), apartado 40, y sentencia de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22), apartado 31.

20 También este es un principio general de la legislación sobre el IVA: véanse las sentencias de 26 de octubre de 2010, Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632), apartado 57, y de 27 de enero de 2009, Persche (C?318/07, EU:C:2009:33), apartado 52.

21 Auto de 18 de mayo de 2021, Skellefteå Industrihus (C?248/20, EU:C:2021:394), apartado 39, y sentencias de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira — Inwestimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134), apartado 49, y de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214), apartado 46.

22 Sentencia de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira — Inwestimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134), apartado 48; quizá también la sentencia de 3 de diciembre de 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589), apartados 24 y 26.

23 Sentencias de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira — Inwestimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134), apartado 49, y de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214), apartado 46.

24 Sentencia de 8 de junio de 2000, Schloßstraße (C?396/98, EU:C:2000:303), apartado 47; quizá también la sentencia de 3 de diciembre de 1998, Belgocodex (C?381/97, EU:C:1998:589), apartados 24 y 26.

25 Véase la sentencia de 26 de noviembre de 2020, Sögård Fastigheter (C?787/18, EU:C:2020:964), apartados 48 y siguientes y la jurisprudencia citada.

26 Conclusiones del Abogado General Geelhoed presentadas en el asunto Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:189), punto 51.

27 Véanse las sentencias de 16 de octubre de 2008, Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club (C?253/07, EU:C:2008:571), apartado 30; de 7 de septiembre de 1999, Gregg (C?216/97, EU:C:1999:390), apartado 20, y de 11 de junio de 1998, Fischer (C?283/95, EU:C:1998:276), apartado 22.

28 En esto se diferencia la presente situación, por ejemplo, de la que motivó la declaración del Tribunal de Justicia en su sentencia de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C?246/04, EU:C:2006:22), apartado 47.

29 En este sentido, sentencias de 26 de octubre de 2010, Schmelz (C?97/09, EU:C:2010:632), apartado 57, y 27 de enero de 2009, Persche (C?318/07, EU:C:2009:33), apartado 52.

30 Sobre este criterio, véanse también las conclusiones del Abogado General Geelhoed presentadas en el asunto Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:189), punto 49.

31 Este argumento se reproduce en diversas resoluciones del Tribunal de Justicia: véanse las sentencias de 17 de enero de 2019, Dzivev y otros (C?310/16, EU:C:2019:30), apartado 26; de 5 de diciembre de 2017, M.A.S. y M.B. (C?42/17, EU:C:2017:936), apartado 31; de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros (C?105/14, EU:C:2015:555), apartado 38, y de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson (C?617/10, EU:C:2013:105), apartado 26. No obstante, una reciente

declaración de la Comisión y la configuración efectiva del mecanismo de financiación de la Unión lo ponen en entredicho. Véase la Propuesta de la Comisión Europea de Directiva, de 24 de abril de 2019, por la que se modifican la Directiva 2006/112 y la Directiva 2008/118, relativa al régimen general de los impuestos especiales, en lo que respecta al esfuerzo de defensa en el marco de la Unión, COM(2019) 192 final, página 10 [versión ES: «Al ampliar el ámbito de aplicación de las exenciones del IVA, la propuesta podría reducir los ingresos en concepto de IVA recaudados por los Estados miembros y, por lo tanto, el recurso propio basado en el IVA. Aunque no habrá repercusiones negativas sobre el presupuesto de la UE, ya que el recurso propio basado en la renta nacional bruta (RNB) compensa los gastos no cubiertos por los recursos propios tradicionales y el recurso propio basado en el IVA, los recursos propios por IVA no recaudados procedentes de determinados Estados miembros tendrían que ser compensados por todos los Estados miembros a través del recurso propio basado en la RNB.»].

32 Sobre este argumento, véanse también las conclusiones del Abogado General Geelhoed presentadas en el asunto Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:189), punto 51, y la sentencia de 9 de septiembre de 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C?269/03, EU:C:2004:512), apartados 26 y siguientes.

33 Sentencias de 7 de marzo de 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161), apartado 33; de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454), apartado 61, y de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie (C?385/09, EU:C:2010:627), apartado 51.

34 Véase también, extensamente, Kokott, J., «*Vom Sinn der Form*» *Festschrift zu 100 Jahre Umsatzsteuer in Deutschland 1918?2018*, Colonia, 2018, pp. 109 y siguientes.

En relación con la deducción del impuesto soportado, véanse las sentencias de 21 de noviembre de 2018, V?dan (C?664/16, EU:C:2018:933), apartado 41; de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691), apartado 38; de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454), apartados 60 y siguientes, y de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia (C?590/13, EU:C:2014:2429), apartados 41 y 42.

En relación con las exenciones fiscales, véanse las sentencias de 20 de octubre de 2016, Plöckl (C?24/15, EU:C:2016:791), apartados 39 y siguientes; de 27 de septiembre de 2012, VSTR (C?587/10, EU:C:2012:592), apartados 45 y 46, y de 27 de septiembre de 2007, Collée (C?146/05, EU:C:2007:549), apartado 29.

35 No se pueden entender de otra forma las afirmaciones que contienen los considerandos 3 y 7 de la Directiva (UE) 2018/1910 del Consejo, de 4 de diciembre de 2018, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE en lo que se refiere a la armonización y la simplificación de determinadas normas del régimen del impuesto sobre el valor añadido en la imposición de los intercambios entre los Estados miembros (DO 2018, L 311, p. 3):

(3) «El Consejo [...] invitó a la Comisión a introducir ciertas mejoras en las normas de la Unión en materia de IVA aplicables a las operaciones transfronterizas, con respecto al papel del número de identificación a efectos del IVA en el contexto de la exención aplicable a los intercambios intracomunitarios [...].»

(7) «[...] se propone que la inclusión del número de identificación a efectos del IVA del adquirente [...] se convierta [...] en una condición material y no formal, para la aplicación de la exención.»

36 Véase la sentencia de 21 de octubre de 2021, Wilo Salmson France (C?80/20, EU:C:2021:870), apartado 82. Lamentablemente, el Tribunal de Justicia no ha aclarado qué datos

formales de una factura son imprescindibles para poder hablar de una factura. Véanse, no obstante, mis conclusiones presentadas en el asunto Wilo Salmson France (C-80/20, EU:C:2021:326), puntos 89 y siguientes, y en el asunto Zipvit (C-156/20, EU:C:2021:558), puntos 77 y siguientes.

37 Sentencia de 9 de septiembre de 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004: 512), apartado 28.

38 Sentencia de 9 de septiembre de 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg (C-269/03, EU:C:2004:512), apartado 29.