



# Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 30 de junio de 2022 \*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 137 — Régimen de sujeción opcional al impuesto — Requisitos — Normativa nacional que supedita el derecho de un sujeto pasivo a optar por la sujeción al IVA de la venta de un bien inmueble al requisito de que dicho bien se transfiera a un sujeto pasivo ya identificado a efectos del IVA — Obligación de regularizar las deducciones del IVA en caso de incumplimiento de este requisito — Principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad»

En el asunto C-56/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania), mediante resolución de 16 de octubre de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de enero de 2021, en el procedimiento entre

**UAB ARVI ir ko**

y

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

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

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del UAB ARVI ir ko, por la Sra. L. Augustinavičienė y el Sr. A. Paulauskas, advokatai;

\* Lengua de procedimiento: lituano.

- en nombre del Gobierno lituano, por el Sr. K. Dieninis y la Sra. V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. J. Jokubauskaitė y L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 24 de marzo de 2022;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 135 y 137 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»), así como de los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad.
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre UAB ARVI ir ko (en lo sucesivo, «Arvi») y 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, «Inspección Tributaria del Estado») en relación con el ejercicio del derecho a optar por la tributación de un bien inmueble vendido a un sujeto pasivo no identificado a efectos del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») en el momento de la venta y de las modalidades de aplicación del derecho a la deducción del IVA soportado.

### **Marco jurídico**

#### ***Derecho de la Unión***

- 3 El artículo 135, apartado 1, de la Directiva del IVA establece:  
  
«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 [realizadas antes de su primera ocupación];  
  
[...].»
- 4 El artículo 137 de esta Directiva dispone:  
  
«1. 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 de las [realizadas antes de su primera ocupación];

[...]

2. 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.»

5 Según el artículo 168 de la citada Directiva:

«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;

[...]».

6 El artículo 213, apartado 1, de la misma Directiva establece lo siguiente:

«Los sujetos pasivos deberán declarar el comienzo, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos.

[...]»

7 El artículo 214, apartado 1, de la misma Directiva tiene el siguiente tenor:

«Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que las personas siguientes sean identificadas con un número individual:

a) todos aquellos sujetos pasivos, a excepción de los previstos en el apartado 2 del artículo 9, que efectúen en su territorio respectivo entregas de bienes o prestaciones de servicios que les confieran derecho a deducción y que no sean entregas de bienes o prestaciones de servicios en las que el deudor del IVA sea exclusivamente el destinatario, de conformidad con los artículos 194 a 197 y con el artículo 199;

[...]».

### ***Derecho lituano***

- 8 El artículo 32, apartado 3, de la Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751 (Ley n.º IX-751 de la República de Lituania del impuesto sobre el valor añadido), de 5 de marzo de 2002 (Žin., 2002, n.º 35-1271), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone:

«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 o 2 del presente artículo, si el bien se vende o de otro modo se transmite a un sujeto pasivo que esté identificado 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 central. [...].»

- 9 El artículo 58, apartado 1, de la referida Ley dispone:

«La persona identificada a efectos del IVA tendrá derecho a deducir el IVA soportado o a la importación por los bienes o servicios adquiridos o importados, cuando dichos bienes o servicios se utilicen para las necesidades de sus actividades siguientes:

1) entregas de bienes o prestaciones de servicios sujetas al IVA;

[...].»

- 10 El artículo 67, apartado 2, de la misma Ley está redactado en los siguientes términos:

«La deducción deberá regularizarse de acuerdo con las modalidades previstas en 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 por dicho bien [en caso de mejora sustancial de un edificio (de una 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]. [...].»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

- 11 A raíz de una inspección relativa a la regularidad del cálculo, de la declaración y del pago del IVA por Arvi, la Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Inspección Tributaria Regional del distrito de Kaunas, Lituania; en lo sucesivo, «Inspección Tributaria Regional») levantó, el 15 de abril de 2020, un acta de inspección tributaria en la que se hacía constar que dicha sociedad había repercutido erróneamente el IVA en el marco de la venta, el 8 de mayo de 2015, de un bien inmueble a UAB Investicijų ir inovacijų fondas (en lo sucesivo, «Fondas»). Según esa acta, la Inspección Tributaria Regional consideraba que, dado que Fondas aún no estaba identificada a efectos del IVA en el momento de dicha venta, Arvi no podía optar por la tributación de esta operación ni, en consecuencia, repercutir el correspondiente IVA, de modo que, en su declaración del IVA, debería haber regularizado el importe del IVA deducido.

- 12 Mediante resolución de 22 de mayo de 2020, dicha Inspección confirmó la referida acta de inspección y requirió a Arvi para que pagara el correspondiente importe de IVA, incrementado con las sanciones e intereses de demora.
- 13 Al haber sido desestimada la reclamación presentada contra dicha resolución mediante decisión de la Inspección Tributaria Nacional de 23 de julio de 2020, Arvi recurrió ante la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania).
- 14 Dicho órgano se pregunta, en primer lugar, si, al elegir, en el ejercicio de su facultad discrecional, supeditar el derecho a optar por la tributación al requisito de que el adquirente sea exclusivamente un sujeto pasivo identificado a efectos del IVA, el legislador lituano ha respetado la Directiva del IVA, habida cuenta de los objetivos y del espíritu de esta. A continuación, se plantea si la elección del sujeto pasivo de someter al IVA la entrega de un bien inmueble antiguo, cuando esta elección no cumplía el requisito, previsto en el artículo 32 de la Ley del IVA, de que el adquirente sea un sujeto pasivo identificado a efectos del IVA, permite sin embargo considerar dicha operación como una entrega de un bien de inversión sujeta al IVA que no conlleva la obligación del proveedor de regularizar la deducción del IVA. Por último, desea saber si, al exigir que el proveedor regularice la deducción del IVA soportado a pesar de que el adquirente del bien fue identificado a efectos del IVA un mes después de la conclusión de la operación, la Inspección Tributaria Nacional actúa de conformidad con el espíritu de la Directiva del IVA y los principios establecidos en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.
- 15 En esas circunstancias, la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
  - «1) ¿Es compatible con la interpretación de los artículos 135 y 137 de la Directiva del IVA y con los principios de neutralidad fiscal y de efectividad 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 identificado 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 del IVA 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 efectividad 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 identificado a efectos del IVA?
  - 3) ¿Es compatible con las disposiciones de la Directiva del IVA 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 la identificación a efectos del IVA y la obtuvo un mes después de que se celebrara la operación? En esas circunstancias, ¿es importante determinar si el adquirente del bien inmueble cuya identificación 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?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### ***Primera cuestión prejudicial***

- 16 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 135 y 137 de la Directiva del IVA, así como los principios de neutralidad fiscal y de efectividad, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que supedita el derecho de un sujeto pasivo a optar por la sujeción al IVA de la venta de un bien inmueble al requisito de que dicho bien se transfiera a un sujeto pasivo que, en el momento de la conclusión de la operación, ya se encuentre identificado a efectos del IVA.
- 17 A este respecto, procede señalar, por una parte, que el artículo 137 de la Directiva del IVA establece, en su apartado 1, que los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación, en particular, de las «entregas de edificios o de partes de los mismos y del terreno sobre el que estos se levantan distintas de las [realizadas antes de su primera ocupación]», y precisa, en su apartado 2, que los Estados miembros «determinarán las modalidades del ejercicio del derecho de opción previsto en el apartado 1» y «podrán restringir el alcance de dicho derecho».
- 18 Por otra parte, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre el artículo 13, parte C, 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), aplicable por analogía al artículo 137 de la Directiva del IVA cuyo tenor es sustancialmente idéntico, que los Estados miembros pueden, en virtud de la facultad contemplada en este artículo, dar a los beneficiarios de las exenciones previstas por la referida Directiva la posibilidad de renunciar a la exención, ya sea en todos los casos, ya sea dentro de ciertos límites, ya sea, incluso, con arreglo a determinadas modalidades (véase, por analogía, la sentencia de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, apartado 27 y jurisprudencia citada).
- 19 De este modo, el artículo 137 de la Directiva del IVA no solo confiere a los Estados miembros la posibilidad de conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las operaciones a las que se refiere esta disposición, sino también la facultad de limitar el alcance de este derecho o de suprimirlo. Por lo tanto, los Estados miembros disfrutan de un amplio margen de apreciación en el marco de este artículo, ya que 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, apartados 28 y 29 y jurisprudencia citada).

- 20 Los Estados miembros también pueden, en el ejercicio de su facultad de apreciación, excluir determinadas operaciones o categorías de sujetos pasivos del ámbito de aplicación de este derecho (véase, por analogía, la sentencia de 12 de enero de 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, apartado 30).
- 21 No obstante, cuando los Estados miembros ejercen su facultad de limitar el alcance del derecho de opción y de determinar las modalidades de su ejercicio, 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 (véase, por analogía, la sentencia de 12 de enero de 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, apartado 31).
- 22 En el presente asunto, la normativa nacional controvertida en el litigio principal, al establecer las modalidades de renuncia a la exención prevista en el artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva del IVA, se limita a establecer las condiciones en las que el sujeto pasivo puede ejercer su derecho a optar por la tributación de la entrega de inmuebles que le conferirá el derecho a deducción.
- 23 La normativa nacional controvertida en el litigio principal es, a este respecto, similar a la controvertida en el asunto que dio lugar a la sentencia de 9 de septiembre de 2004, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C-269/03, EU:C:2004:512), y que, adoptada por un Estado miembro que había hecho uso de la facultad de conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las operaciones de arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, hacía depender la deducción íntegra del IVA soportado de la obtención de una aprobación previa, no retroactiva, por parte de la Administración tributaria. Pues bien, en esa sentencia, el Tribunal de Justicia declaró, por una parte, que cuando un Estado miembro supedita el derecho de optar por la tributación a ciertos requisitos legales, un procedimiento de aprobación previa permite cerciorarse de que se cumplen estos requisitos y, por otra parte, que un procedimiento de aprobación como el establecido por ese Estado miembro no tiene por objeto menoscabar el derecho a deducción, sino que, al contrario, permite que este derecho se ejercite plenamente, a condición de respetar ciertos requisitos (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de septiembre de 2004, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C-269/03, EU:C:2004:512, apartados 26 y 28).
- 24 Se impone la misma conclusión respecto a una normativa como la controvertida en el litigio principal, puesto que esta se limita a fijar las modalidades de ejercicio del derecho de los sujetos pasivos a optar por la tributación de operaciones que, en principio, están exentas. Tal normativa no vulnera el derecho a deducción, sino que, al contrario, permite, cuando esta opción se ejerce conforme a las modalidades previstas al efecto, el ejercicio de ese derecho, que, a falta de tal opción, quedaría excluido. Además, el requisito conforme al cual el vendedor de un bien inmueble solo puede optar por gravar la operación de venta si el adquirente es un sujeto pasivo ya identificado a efectos del IVA en el momento de la venta contribuye a garantizar un ejercicio del derecho de opción que respete la seguridad jurídica.
- 25 Esta conclusión no queda desvirtuada por la alegación, formulada en particular por la Comisión, de que este requisito es contrario a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia establecida, en particular, en el apartado 32 de la sentencia de 7 de marzo de 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), según la cual la identificación a efectos del IVA previsto en el artículo 214 de la Directiva del IVA, al igual que la obligación del sujeto pasivo de declarar el comienzo, la modificación y el cese de sus actividades, prevista en el artículo 213 de dicha Directiva, no son más que requisitos formales con fines de control y, por tanto, no pueden poner en tela de juicio, en

particular, el derecho a la deducción del IVA en los casos en los que se cumplan los requisitos materiales que dan lugar a esos derechos. En efecto, como señaló la Abogada General en el punto 56 de sus conclusiones, esta jurisprudencia carece de pertinencia en el caso de autos, puesto que el litigio principal no se refiere al derecho a deducción del adquirente aún no identificado en el momento de la adquisición del bien inmueble de que se trata, sino a las modalidades del ejercicio, por parte del vendedor, de su derecho a optar por la tributación de la operación de entrega del bien inmueble.

- 26 Habida cuenta de estas consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 135 y 137 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que supedita el derecho de un sujeto pasivo a optar por la sujeción al IVA de la venta de un bien inmueble al requisito de que dicho bien se transfiera a un sujeto pasivo que, en el momento de la conclusión de la operación, ya se encuentre identificado a efectos del IVA.

### *Cuestiones prejudiciales segunda y tercera*

- 27 Mediante sus cuestiones prejudiciales segunda y tercera, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si las disposiciones de la Directiva del IVA y los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa y a una práctica nacionales en virtud de las cuales el vendedor de un bien inmueble está obligado a regularizar la deducción del IVA soportado por ese bien como consecuencia de la negativa a reconocerle el derecho a optar por la tributación de dicha venta debido a que, en el momento en que esta se realizó, el adquirente no cumplía los requisitos establecidos para el ejercicio de ese derecho por parte del vendedor.
- 28 Para responder a esta cuestión, procede señalar, en primer lugar, que la obligación de regularización controvertida en el litigio principal se deriva del hecho de que, en el caso de autos, no se produjo una renuncia válida a la exención de dicha operación.
- 29 En segundo lugar, por lo que respecta al principio de neutralidad fiscal, el Tribunal de Justicia ha declarado que este principio se opone, en particular, a que prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de manera distinta desde el punto de vista del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de enero de 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, apartado 33 y jurisprudencia citada).
- 30 En el presente asunto, no se desprende de la petición de decisión prejudicial ni de las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia que la normativa o la práctica nacionales controvertidas en el litigio principal establezcan una diferencia de trato entre operaciones similares y que compitan entre sí. En efecto, por las razones expuestas más ampliamente por la Abogada General en los puntos 30 a 35 y 46 de sus conclusiones, el derecho a optar por la tributación de la entrega de un bien inmueble pretende evitar desventajas competitivas para el sujeto pasivo que proceda a esa entrega, precisamente con la finalidad de aplicar el principio de neutralidad fiscal, y los requisitos para el ejercicio del derecho a optar por la tributación establecidos por la normativa nacional controvertida en el litigio principal son los mismos para todos los sujetos pasivos, con independencia de su capacidad o de su forma jurídica, ya que dicho ejercicio depende únicamente de la identificación a efectos del IVA del adquirente en el momento de la entrega del bien.

- 31 En tercer lugar, por lo que respecta al principio de efectividad, que se opone a que una disposición procesal nacional haga imposible o excesivamente difícil en la práctica la aplicación del Derecho de la Unión, en este caso el ejercicio del derecho a deducir, procede recordar que, como se desprende del apartado 24 de la presente sentencia, una normativa como la controvertida en el litigio principal se limita a fijar las modalidades de ejercicio del derecho de los sujetos pasivos a optar por la tributación de las operaciones que, en principio, están exentas y no vulnera el derecho a deducción. Además, ni de la petición de decisión prejudicial ni de las observaciones presentadas ante el Tribunal de Justicia se desprende que la normativa nacional controvertida en el litigio principal o su aplicación por parte de la Administración pueda hacer imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio del derecho a deducción.
- 32 Por el contrario, los requisitos para el ejercicio del derecho de opción son conocidos de antemano y, como señaló la Abogada General en el punto 53 de sus conclusiones, un sujeto pasivo como Arvi dispone de varios medios para poder cumplir los requisitos establecidos a nivel nacional y ejercer así efectivamente su derecho a deducción.
- 33 Por tanto, el principio de efectividad no se opone a una normativa o a una práctica nacionales como las controvertidas en el litigio principal.
- 34 En cuarto lugar, por lo que respecta a la cuestión de si la normativa nacional controvertida en el litigio principal o la aplicación que de ella hace la Administración tributaria son conformes con el principio de proporcionalidad, también mencionado por el órgano jurisdiccional remitente, procede recordar que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, para ser conforme con dicho principio, una medida nacional debe ser idónea para garantizar la realización del objetivo que persigue y no debe ir más allá de lo necesario para alcanzarlo (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de octubre de 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, apartado 58).
- 35 En el presente asunto, la exigencia de que el adquirente sea un sujeto pasivo ya identificado a efectos del IVA en el momento de la venta para que el vendedor pueda optar por la tributación de la operación contribuye a la protección de la seguridad jurídica del prestador, puesto que le permite asegurarse de que puede ejercer válidamente su derecho a optar por la tributación, y a garantizar la correcta recaudación del IVA. Por lo tanto, tal exigencia es adecuada para alcanzar el objetivo perseguido.
- 36 Asimismo, no va más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido, dado que permite garantizar que, antes de que se realice la operación que el sujeto pasivo quisiera que se gravase, a raíz del ejercicio de su derecho de opción, este último esté en condiciones de saber si podrá ejercer válidamente ese derecho de opción, y ello sin que sea necesario que él mismo o la Administración tributaria realicen amplias comprobaciones o indagaciones sobre la condición de sujeto pasivo del adquirente.
- 37 A la vista de las explicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente en su petición de decisión prejudicial, procede añadir que las autoridades competentes no pueden tener en cuenta, a parte de la circunstancia de que la operación esté o no exenta, otras circunstancias como la utilización que el adquirente haga del bien inmueble. El elemento pertinente a efectos del derecho a deducción y de la eventual obligación de regularización es la naturaleza de la actividad para la que el sujeto pasivo vendedor utilizó el bien inmueble en cuestión. Si, para determinar la existencia o no de una transacción sujeta al IVA, se tuviera además en cuenta el uso que posteriormente hiciera el adquirente del bien inmueble, se vulneraría el principio de seguridad jurídica, máxime porque correspondería al adquirente regularizar el IVA soportado si tuviera que

utilizar el bien inmueble en cuestión para operaciones exentas o no comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA. Sin embargo, este cambio de afectación no puede conducir a que la regularización de una deducción del IVA relativa a una entrega de bienes o a una prestación de servicios recaiga sobre un sujeto pasivo distinto del que practicó dicha deducción (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de noviembre de 2020, *Sögård Fastigheter*, C-787/18, EU:C:2020:964, apartados 46 y 47).

- 38 En el presente asunto, la utilización que Fondas hizo del bien inmueble adquirido de Arvi no puede, por tanto, afectar al derecho a deducir el IVA soportado por Arvi en el momento de la adquisición de dicho bien. Se trata de dos transacciones separadas relativas a sujetos pasivos distintos que desarrollan cada uno su propia actividad económica.
- 39 Por lo demás, en cuanto a si corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar que no haya habido fraude o abuso, basta con recordar, por una parte, que, si la Administración tributaria comprobara que el derecho a deducción se ejercitó de forma fraudulenta o abusiva, podría exigir, con efecto retroactivo, la devolución de las cantidades deducidas (sentencia de 28 de febrero de 2018, *Imofloresmira — Inwestycje Nieruchosci*, C-672/16, EU:C:2018:134, apartado 52). Por otra parte, generalmente los sujetos pasivos pueden elegir libremente las estructuras organizativas y el tipo de operaciones que estimen más apropiadas para realizar sus actividades económicas y para limitar sus cargas fiscales, siendo así que el principio de prohibición de las prácticas abusivas prohíbe únicamente los montajes puramente artificiales, carentes de realidad económica, efectuados con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria a los objetivos de la Directiva del IVA (véase, en este sentido, el auto de 3 de septiembre de 2020, *Vikingo Fővállalkozó*, C-610/19, EU:C:2020:673, apartado 62 y jurisprudencia citada).
- 40 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera que las disposiciones de la Directiva del IVA y los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa y a una práctica nacionales en virtud de las cuales el vendedor de un bien inmueble está obligado a regularizar la deducción del IVA soportado por ese bien como consecuencia de la negativa a reconocerle el derecho a optar por la tributación de dicha venta debido a que, en el momento en que esta se realizó, el adquirente no cumplía los requisitos establecidos para el ejercicio de ese derecho por parte del vendedor. A pesar de que la utilización efectiva del bien inmueble de que se trate por el adquirente en el marco de actividades sujetas al IVA carece de pertinencia a este respecto, las autoridades competentes están obligadas, no obstante, a comprobar la eventual existencia de un fraude o de un abuso por parte del sujeto pasivo que haya pretendido ejercer su derecho a optar por la tributación de la operación en cuestión.

### **Costas**

- 41 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 Segunda) declara:

- 1) **Los artículos 135 y 137 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que supedita el derecho de un sujeto pasivo a optar por la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de la venta de un bien inmueble al requisito de que dicho bien se transfiera a un sujeto pasivo que, en el momento de la conclusión de la operación, ya se encuentre identificado a efectos del IVA.**
- 2) **Las disposiciones de la Directiva 2006/112 y los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa y a una práctica nacionales en virtud de las cuales el vendedor de un bien inmueble está obligado a regularizar la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por ese bien como consecuencia de la negativa a reconocerle el derecho a optar por la tributación de dicha venta debido a que, en el momento en que esta se realizó, el adquirente no cumplía los requisitos establecidos para el ejercicio de ese derecho por parte del vendedor. Aunque la utilización efectiva del bien inmueble de que se trate por el adquirente en el marco de actividades sujetas al IVA carece de pertinencia a este respecto, las autoridades competentes están obligadas, no obstante, a comprobar la eventual existencia de un fraude o de un abuso por parte del sujeto pasivo que haya pretendido ejercer su derecho a optar por la tributación de la operación en cuestión.**

Firmas