



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MICHAL BOBEK
presentadas el 20 de diciembre de 2017¹

Asunto C-532/16

**Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos
con intervención de:
Akcinė bendrovė SEB bankas**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas
(Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Lituania)]

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Regularización de las deducciones — Aplicabilidad — Entrega sujeta al IVA indebidamente — Modificación de la factura por el proveedor»

I. Introducción

1. Akcinė bendrovė SEB bankas (en lo sucesivo, «SEB bankas») compró varias parcelas de terreno a VKK Investicija UAB (en lo sucesivo, «vendedor»), respecto de las cuales este último expidió una factura en la que se incluía el impuesto sobre el valor añadido. En el momento de la venta, ambas partes consideraron que el terreno en cuestión era «terreno edificable» y estaba sujeto al IVA. Posteriormente, SEB bankas obtuvo una deducción correspondiente al IVA abonado.

2. Tres años después, el vendedor consideró que la entrega del terreno en cuestión debería haber quedado efectivamente exenta del pago de IVA. En consecuencia, envió a SEB bankas una nota de crédito por el importe original de la factura. Asimismo, expidió una nueva factura por la misma cantidad, si bien esta vez no incluía ningún importe en concepto de IVA.

3. A raíz de una inspección tributaria ulterior, la Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspección Tributaria del Estado, dependiente del Ministerio de Hacienda lituano; en lo sucesivo, «Inspección Tributaria del Estado») emitió una resolución por la que se instaba a SEB bankas a devolver el importe correspondiente a la deducción inicialmente concedida. Mediante dicha resolución también se exigía el pago de una parte de los intereses de demora devengados, y se imponía una multa.

¹ Lengua original: inglés.

4. Finalmente, este asunto fue sometido al Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Lituania). Dicho tribunal remitente se pregunta ahora si la devolución reclamada a SEB bankas está comprendida en el mecanismo de regularización de las deducciones previsto en la Directiva del IVA.² Asimismo, solicita que se determine la pertinencia de la nota de crédito emitida por el vendedor y también del hecho de que la recalificación del terreno en cuestión tuviera lugar tras una modificación de la práctica de la Administración tributaria relativa a la determinación de las obligaciones fiscales de SEB bankas.

II. Marco jurídico

1. Directiva del IVA

5. El artículo 12, apartado 1, de la Directiva del IVA prevé:

«Los Estados miembros podrán considerar sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional una operación relacionada con las actividades mencionadas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9 y en especial alguna de las operaciones siguientes:

[...]

b) la entrega de un terreno edificable.»

6. Con arreglo al artículo 135, apartado 1, de esta Directiva:

«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;

[...]».

7. El capítulo 5 del título X de la Directiva del IVA se refiere a la «Regularización de las deducciones». Contiene los artículos 184 a 192. El artículo 184 dispone que «la deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar».

8. El artículo 185 de la Directiva del IVA presenta el siguiente tenor:

«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.

² 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 lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

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

9. En virtud del artículo 186, «los Estados miembros determinarán las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185».

2. Derecho lituano

10. El artículo 65 de la Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Ley lituana n.º IX-751, de 5 de marzo de 2002, relativa al impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Ley n.º IX-1960, de 15 de enero de 2004) (en lo sucesivo, «Ley del IVA») establece la regla general según la cual «si, tras la presentación de la declaración del IVA correspondiente a un ejercicio fiscal, un sujeto pasivo del IVA anula la compra de un determinado importe de los bienes adquiridos, se obtienen reducciones de precios adicionales del proveedor de bienes o servicios o la cuota del IVA que se ha de abonar al proveedor de bienes o servicios se reduce por cualquier otra razón [...] y se deducen los importes anteriores del IVA soportado o a la importación, las deducciones del IVA se regularizarán mediante el correspondiente aumento, en la declaración del IVA correspondiente al ejercicio fiscal en el que se conocieron las circunstancias anteriores, de la cuota del IVA que se ha de ingresar en el Tesoro (reduciendo el importe del IVA que debe reembolsar el Tesoro)».

11. El artículo 68, apartado 1, de la Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (Ley lituana n.º IX-2112 de 13 de abril de 2004, sobre la administración tributaria; en lo sucesivo, «Ley sobre la Administración tributaria») prevé que «[...] el contribuyente o la Administración tributaria podrán calcular o recalcular la cuota tributaria correspondiente a un período que no sea superior al año natural en curso y a los cinco años naturales anteriores, contados desde el 1 de enero del año en que el impuesto se calculó o recalculó inicialmente».

12. Por último, el artículo 80, apartado 1, de la misma Ley establece que «un contribuyente podrá regularizar la declaración tributaria si el período previsto para el cálculo (o para el nuevo cálculo) de los impuestos previsto en el artículo 68 de esta Ley no ha expirado».

III. Hechos, litigio principal y cuestiones prejudiciales planteadas

13. El 28 de marzo de 2007, SEB bankas y el vendedor celebraron un contrato de compraventa en virtud del cual SEB bankas adquirió seis parcelas de terreno (en lo sucesivo, «operación»). El mismo día, el vendedor expidió una factura a SEB bankas en la que le exigía el pago de la base imponible del IVA correspondiente a 4 067 796,61 litas lituanas (LTL) y a 732 203,39 LTL. El importe total que figuraba en la factura, incluido el IVA, era 4 800 000 LTL (en lo sucesivo, «factura de 2007»). SEB bankas incluyó el IVA soportado en sus declaraciones del IVA correspondientes a marzo de 2007 y se le concedió una deducción.

14. El 14 de abril de 2010, el vendedor envió una nota de crédito a SEB bankas (en lo sucesivo, «nota de crédito de 2010»). El mismo día, el vendedor expidió una nueva factura por el mismo importe total de 4 800 000 LTL (en lo sucesivo, «factura de 2010»). Esta última factura no contenía ningún importe en concepto de IVA.

15. El vendedor presentó las declaraciones de IVA revisadas correspondientes a marzo de 2007. En 2012, la autoridad tributaria competente confirmó que el vendedor había regularizado correctamente sus declaraciones de IVA correspondientes a marzo de 2007.

16. La resolución de remisión pone de relieve que SEB bankas no incluyó en su contabilidad ni la nota de crédito de 2010 ni la factura de 2010. Se negó a reconocer la factura de 2010 y la nota de crédito de 2010, ya que consideraba, en esencia, que el vendedor no tenía derecho a modificar unilateralmente la base imponible de la operación. Asimismo, según SEB bankas, de conformidad con la normativa en vigor, la operación debía considerarse sujeta al IVA.

17. Como resultado del acta de inspección de 28 de febrero de 2014, basada en una inspección tributaria realizada a SEB bankas la Inspección Tributaria del Estado llegó a la conclusión de que SEB bankas estaba obligada a regularizar la deducción del IVA y a incluir en su declaración del IVA correspondiente a abril de 2010 el importe del IVA que figuraba en la nota de crédito de 2010.

18. El 16 de mayo de 2014, la Inspección Tributaria del Estado incorporó las conclusiones de la inspección tributaria a una liquidación tributaria. Además, declaró que SEB bankas adeudaba un importe de 251 472 LTL en concepto de intereses de demora devengados e impuso una multa de 71 528 LTL. No obstante, eximió parcialmente a SEB bankas de la obligación de pagar los intereses de demora.

19. El 10 de junio de 2014, SEB bankas impugnó la liquidación tributaria ante la Comisión para la resolución de controversias en materia fiscal. El 12 de agosto de 2014, dicha Comisión anuló la liquidación tributaria, por considerar que la Inspección Tributaria del Estado no había respetado el plazo aplicable en virtud del Derecho nacional.

20. La Inspección Tributaria del Estado interpuso recurso contra la decisión de anulación ante el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna, Lituania). El 8 de marzo de 2016, este tribunal desestimó el recurso interpuesto por la Inspección Tributaria del Estado.

21. Posteriormente, la Inspección Tributaria del Estado interpuso recurso de casación ante el Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania), es decir, el tribunal remitente. Este tribunal suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- «1) ¿Deben interpretarse los artículos 184 a 186 de la [Directiva 2006/112/CE] en el sentido de que, en circunstancias como las examinadas en el procedimiento principal, el mecanismo de regularización de la deducción establecido en la Directiva 2006/112 no es aplicable en casos en los que no se ha podido practicar en modo alguno una deducción inicial del impuesto sobre el valor añadido (IVA) porque la operación en cuestión era una operación exenta relativa a la entrega de bienes inmuebles?
- 2) ¿Incide en la respuesta a la primera cuestión prejudicial el hecho de que 1) el IVA que grava la compra de las parcelas se dedujo inicialmente en virtud de la práctica de la administración tributaria en virtud de la cual se consideró incorrectamente que la entrega en cuestión constituía una entrega de un terreno edificable prevista en el artículo 12, apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112 o 2) tras la deducción inicial practicada por el comprador, el vendedor de los bienes inmuebles expidió una nota de crédito al comprador mediante la cual regularizaba los importes del IVA indicado (mencionado) en la factura inicial?
- 3) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, en circunstancias como las examinadas en el procedimiento principal, ¿deben interpretarse los artículos 184 o 185 de la Directiva 2006/112 en el sentido de que, en un caso en el que no se ha podido practicar en modo alguno la deducción inicial porque la operación en cuestión estaba exenta del IVA, debe considerarse que la obligación del sujeto pasivo de regularizar dicha deducción ha nacido de forma inmediata o únicamente cuando se supo que no podía practicarse la deducción inicial?

4) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, en circunstancias como las examinadas en el procedimiento principal, ¿debe interpretarse la Directiva 2006/112, y en particular sus artículos 179, 184 a 186 y 250, en el sentido de que los importes regularizados del IVA soportado deducible deben deducirse en el período impositivo en el que nacieron la obligación del sujeto pasivo o el derecho a regularizar la deducción inicial?»

22. Han presentado observaciones escritas SEB bankas, el Gobierno lituano y la Comisión Europea; también expusieron sus informes orales en la vista celebrada el 4 de octubre de 2017.

IV. Análisis

23. Las presentes conclusiones se estructuran de la siguiente manera: comenzaré con dos observaciones preliminares relativas a los plazos y a la (re)calificación de la operación a efectos del IVA (A). A continuación, examinaré la aplicabilidad del mecanismo de regularización en el presente asunto (B). Por último, analizaré la relevancia de la nota de crédito de 2010 y los efectos de la (re)calificación de la operación a efectos del IVA (C). Habida cuenta de que propongo que se dé una respuesta negativa a la primera cuestión, no procede responder a las cuestiones tercera y cuarta planteadas por el tribunal remitente (D).

A. Observaciones preliminares

24. Existen dos factores que inciden en la apreciación del presente asunto. Ambos se plantearon en las observaciones de las partes y en la vista. Los dos constituyen cuestiones de Derecho nacional que corresponde comprobar al tribunal remitente. Sin embargo, teniendo en cuenta el debate que ha tenido lugar en el presente procedimiento, me gustaría comenzar efectuando una serie de aclaraciones preliminares relativas a ambos aspectos. El primero versa sobre la posibilidad de que la reclamación presentada por la Inspección Tributaria del Estado contra SEB bankas pueda, en efecto, haber prescrito (1). El segundo se refiere a la calificación de la operación a efectos del IVA con arreglo al Derecho nacional (2).

1. Plazos aplicables a la reclamación controvertida en el litigio principal

25. La Comisión señala en sus observaciones escritas que, a la luz de la información facilitada en la resolución de remisión, la reclamación presentada por la Inspección Tributaria del Estado contra SEB bankas parece haber prescrito de conformidad con el Derecho nacional. La Comisión señala que, en cualquier caso, las autoridades nacionales sólo pueden exigir la regularización de las deducciones cuando los plazos aplicables aún no hayan prescrito.

26. El artículo 68, apartado 1, de la Ley sobre la Administración tributaria parece establecer un plazo de, en principio, cinco años en el que las obligaciones tributarias pueden calcularse o recalcularse. La operación se llevó a cabo en marzo de 2007. Parece (extremo que corresponde al tribunal remitente verificar) que fue en febrero de 2014 cuando se adoptó oficialmente la medida de solicitar la devolución del importe correspondiente a SEB bankas, ya que fue el momento en que se formalizaron los resultados de la inspección tributaria realizada a SEB bankas. A raíz de este hecho, la Inspección Tributaria del Estado adoptó, en mayo de 2014, una resolución por la que confirmó las conclusiones de la inspección tributaria, estableció el importe correspondiente a los intereses de demora e impuso una multa.

27. Deseo subrayar que la Directiva del IVA no contiene ninguna regla en materia de plazos que pueda ser pertinente para la reclamación controvertida en el litigio principal. En consecuencia, corresponde a los Estados miembros establecer tales plazos, sin perjuicio del respeto de los principios de equivalencia y de efectividad,³ así como de la obligación de carácter general resultante de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 4 TUE, apartado 3, a saber, adoptar todas las medidas necesarias para garantizar que el IVA devengado se perciba íntegramente en su territorio, y luchar contra la evasión fiscal.⁴

28. Nada en la resolución de remisión indica que los plazos establecidos por el Derecho nacional no se ajusten a estos requisitos generales. En efecto, no se solicita al Tribunal de Justicia que examine este aspecto.

29. Las presentes conclusiones parten de la premisa de que la demanda presentada en el litigio principal se ajusta a los plazos aplicables y de que la respuesta a las cuestiones planteadas es útil. Si se considera que el plazo aplicable ya ha transcurrido (lo que corresponde comprobar al tribunal remitente), esto hará que las cuestiones prejudiciales planteadas en el presente asunto tengan carácter hipotético, salvo en el supuesto específico de los plazos que causen problemas sistémicos y estructurales al obstaculizar la recaudación efectiva del IVA en el Estado miembro en cuestión.⁵

30. Más allá de este supuesto específico, y bastante peculiar, me gustaría destacar que la Directiva del IVA no puede interpretarse ni invocarse en el sentido de que amplía o merma los plazos claramente establecidos por el Derecho nacional. Si se demuestra que la Inspección Tributaria del Estado actuó extemporáneamente al instar a SEB bankas a cumplir su obligación tributaria, la calificación de la obligación fiscal en el marco de esta rúbrica de la Directiva del IVA no modificará el hecho de que la reclamación ha prescrito. Fuera de plazo significa fuera de plazo.

2. Calificación de la operación a efectos del IVA con arreglo al Derecho nacional

31. A continuación, tanto de la resolución de remisión como de las observaciones formuladas ante el Tribunal de Justicia se desprende que la interpretación del concepto «terreno edificable» con arreglo al Derecho nacional sufrió una modificación durante el período pertinente. Esta modificación de la interpretación parece haber afectado al tratamiento de la operación a efectos del IVA.

32. Con arreglo al artículo 135, apartado 1, letra k) de la Directiva del IVA, los «Estados miembros eximirán las entregas de bienes inmuebles no edificadas, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 1 del artículo 12». Con arreglo a la última disposición, «los Estados miembros podrán considerar sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional [...] la entrega de un terreno edificable». De conformidad con el artículo 12, apartado 3, este concepto se refiere a «los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros».

33. El artículo 12, apartado 1, de la Directiva del IVA ofrece a los Estados miembros la opción de someter los «terrenos edificables» al IVA.⁶ Parece que Lituania ha hecho uso de esta facultad. No obstante, la cuestión de si el terreno objeto de la operación puede calificarse, concretamente, de «terreno edificable», está menos clara.

3 Sobre el principio de efectividad en este contexto, véase la sentencia de 14 de junio de 2017, *Compass Contract Services* (C-38/16, EU:C:2017:454), apartado 42 y jurisprudencia citada.

4 Véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de noviembre de 2013, *Tulică y Plavoşin* (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722), apartado 41 y jurisprudencia citada, y de 8 de septiembre de 2015, *Taricco y otros* (C-105/14, EU:C:2015:555), apartado 36 y jurisprudencia citada.

5 Véase, en este sentido, la sentencia de 8 de septiembre de 2015, *Taricco y otros* (C-105/14, EU:C:2015:555), en particular, apartados 46 y 47; mas véase la sentencia de 5 de diciembre de 2017, *M.A.S. y M.B.* (C-42/17, EU:C:2017:936), apartados 51 a 58.

6 Sentencia de 15 de septiembre de 2011, *Słaby y otros* (C-180/10 y C-181/10, EU:C:2011:589), apartado 33 y jurisprudencia citada. En cuanto al alcance del margen de que disponen los Estados miembros en el contexto del artículo 12 de la Directiva del IVA, véase la sentencia de 16 de noviembre de 2017, *Kozuba Premium Selection* (C-308/16, EU:C:2017:869), apartados 44 y ss. y jurisprudencia citada.

34. Según SEB bankas, en el momento en que se llevó a cabo la operación, el terreno entregado *se consideraba*, con arreglo al Derecho nacional, «terreno edificable» y, por tanto, estaba sujeto al IVA. Esto se desprende del comentario oficial de la Ley del IVA, publicado aparentemente por la Inspección Tributaria del Estado, y de la información enviada el 10 de noviembre de 2009 por la Administración tributaria a SEB bankas.

35. El Gobierno lituano explicó que dicha calificación se modificó a resultas de una resolución del Lietuvos vyriausiosis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania) por la que se pretendía unificar la práctica anterior de aplicación de la norma, que era incongruente.⁷ En consecuencia, el terreno objeto de la operación debía considerarse (re)calificado *ex tunc* por la Inspección Tributaria del Estado como terreno no edificable. A su vez, esto llevó a la Inspección Tributaria del Estado a solicitar a SEB bankas la devolución del importe deducible.

36. Me gustaría enfatizar que la cuestión de si esta (re)calificación del concepto de «terreno edificable» es conforme al Derecho de la Unión no ha sido planteada por el tribunal remitente. Por lo tanto, no se abordará en el presente procedimiento.

37. La pertinencia de la (re)calificación se plantea en un contexto diferente, en el marco de la segunda cuestión prejudicial, a efectos de determinar si influye en la aplicabilidad del mecanismo de regularización. Si, en un plano fáctico, la (re)calificación tuvo efectivamente lugar es una cuestión que corresponde dirimir el juez nacional. Por mi parte, partiré una vez más de la premisa de que el objeto de la operación no debería haber sido considerado «terreno edificable» y que, por consiguiente, la operación no debería haber estado sujeta al IVA. En otras palabras, tomaré como punto de partida y como constatación de hecho que lo que se expresa en el tenor de la primera cuestión prejudicial es que las partes aplicaron *indebidamente* el IVA a la operación.

B. Corrección de errores en relación con la existencia del derecho a deducción

38. Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el mecanismo de regularización de la deducción establecido en los artículos 184 y siguientes de la Directiva del IVA se aplica para corregir una situación en la que se ha concedido una deducción por error.

39. En esta parte de las conclusiones, explicaré en primer lugar que el mecanismo de regularización no se aplica a la demanda presentada por la Inspección Tributaria del Estado (1). En segundo lugar, consideraré que, aunque dicho mecanismo no sea aplicable, esto no excluye que las autoridades tributarias deban solicitar, en principio, la devolución de la deducción concedida indebidamente (2).

1. Aplicabilidad del mecanismo de regularización

40. En primer lugar, señalaré el tipo de corrección que parece establecerse mediante el mecanismo de regularización (a), antes de distinguirlo de la naturaleza de la corrección solicitada en el litigio principal (b).

⁷ A este respecto, el Gobierno lituano se refirió, en particular, a la sentencia (de la Gran Sala) del Lietuvos vyriausiosis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania) de 7 de diciembre de 2009, A-438-1346/2009.

a) Naturaleza de la corrección establecida por el mecanismo de regularización

41. Con arreglo a los artículos 167 y 168 de la Directiva del IVA, los sujetos pasivos tienen derecho a deducir el importe del IVA devengado⁸ por los bienes que les sean entregados y por los servicios que les sean prestados por otro sujeto pasivo en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas.⁹

42. Como el Tribunal de Justicia ha declarado en reiteradas ocasiones, el derecho a deducir establecido en el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. El régimen de deducciones «tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas».¹⁰

43. Más concretamente, la finalidad del mecanismo de regularización contemplado en los artículos 184 y siguientes de la Directiva del IVA es aumentar la precisión de las deducciones del IVA vigilando en qué medida el sujeto pasivo lo utiliza efectivamente para fines que dan derecho a deducción.¹¹ El Tribunal de Justicia ha explicado que «por lo tanto, ese mecanismo persigue el objetivo de establecer una relación estrecha y directa entre el derecho a deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios de que se trate para las operaciones posteriores sujetas a gravamen».¹² Mediante su aplicación, las operaciones realizadas en una fase anterior siguen dando lugar al derecho a deducción únicamente en la medida en que sirven para las prestaciones sujetas al IVA.¹³ De este modo, el mecanismo de regularización contribuye a garantizar la neutralidad de la carga fiscal.¹⁴

44. En lo que respecta a su tenor literal, el artículo 184 de la Directiva del IVA prevé que «la deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar».

45. El artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA añade que 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.¹⁵

8 Véanse, por ejemplo, las sentencias de 13 de diciembre de 1989, Genius Holding (C-342/87, EU:C:1989:635), apartado 13; de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 53 y de 6 de febrero de 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), apartado 39.

9 Sentencia de 22 de octubre de 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712), apartado 18 y jurisprudencia citada. Véanse también las conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en el asunto Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:138), punto 24 y jurisprudencia citada.

10 Sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145), apartado 44 y jurisprudencia citada; de 30 de septiembre de 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569), apartados 34 y 35 y jurisprudencia citada, y de 22 de marzo de 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163), apartados 35 y 36 y jurisprudencia citada.

11 Véanse, en particular, las conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en el asunto TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:352), puntos 27 y 28.

12 Véase la sentencia de 13 de marzo de 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), apartado 50 y jurisprudencia citada.

13 Véanse, por ejemplo, las sentencias de 16 de junio de 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454), apartado 28 y jurisprudencia citada, y de 13 de marzo de 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), apartado 50 y jurisprudencia citada.

14 Auto de 5 de junio de 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750), apartado 24 y jurisprudencia citada.

15 Sentencia de 16 de junio de 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454), apartado 29 y jurisprudencia citada. Véase también la sentencia de 16 de junio de 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452), apartado 47.

46. Además, el uso de la expresión «entre otros» muestra que estos factores (compras anuladas o rebajas obtenidas en los precios) no son exhaustivos. A lo largo de los años, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a esta materia ha abordado situaciones tales como la demolición y realización de un proyecto inmobiliario,¹⁶ un robo (cuyo autor no había sido identificado)¹⁷ o la modificación del método de cálculo del derecho a deducción del IVA abonado por bienes y servicios de uso mixto.¹⁸

47. Por lo tanto, en términos generales, los ejemplos citados atañen a factores que pueden determinar el alcance de la deducción a que se tiene derecho y que, por naturaleza, sólo pueden apreciarse con precisión con el tiempo, prestando la debida atención a la utilización real de los bienes en cuestión. Esto queda asimismo confirmado por la lógica del artículo 187 de la Directiva del IVA, que prevé una regularización anual basada en la utilización real de los bienes de inversión.

48. La cuestión que se plantea en el presente asunto es si este mecanismo de regularización puede aplicarse para corregir un error que se ha cometido inicialmente al establecer que un hecho determinado es imponible cuando no lo es. ¿Es la corrección de este error inicial relativo a la existencia del derecho a deducir de la misma naturaleza que la corrección del alcance de un derecho a deducir a raíz que debe realizarse cuando se ha producido un cambio en relación con el suministro en cuestión? ¿Activan ambos tipos de corrección la aplicación del mismo mecanismo?

b) Naturaleza de la corrección solicitada en el presente asunto

49. La corrección solicitada en el presente asunto tiene por objeto remediar una situación en la que la autoridad tributaria competente ha concedido una deducción del IVA que no debería haberse concedido en absoluto. Como consecuencia de dicho error, la autoridad tributaria solicitó la devolución del importe correspondiente a la deducción concedida. ¿Está comprendida esta corrección de las obligaciones fiscales en el ámbito de aplicación del mecanismo de regularización del IVA?

50. Según SEB bankas, no. Esta parte considera, en primer lugar, que no se produjo ninguna modificación en los elementos pertinentes que afectan a su derecho a deducción posterior a la operación. En consecuencia, nada le obligaba a regularizar sus obligaciones en materia de IVA. La única modificación que tuvo lugar fue la (re)calificación de la operación a efectos del IVA de «sujeta al IVA» a «exenta del IVA», puesto que ya no se consideraba «terreno edificable» con arreglo al Derecho nacional. En segundo lugar, si se demostrara que el IVA no se adeudaba y que, por lo tanto, la deducción no estaba justificada (*quod non* según esta parte), la devolución de las cantidades correspondientes se registrará por el Derecho de los Estados miembros y no por la Directiva del IVA.

51. El Gobierno lituano sostiene que el mecanismo de regularización sí es aplicable. Sustenta su postura en el tenor del artículo 184 de la Directiva del IVA, en los objetivos perseguidos por el mecanismo de regularización y en las medidas por las que se implementa dicho mecanismo. En cuanto al tenor del artículo 184, este Gobierno señala que es necesario regularizar la deducción inicialmente practicada cuando la deducción concedida es «superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar». En términos matemáticos, si el derecho inicial era cero, cualquier deducción que se practique será superior y, en consecuencia, deberá regularizarse.

52. No cabe duda de que, desde el punto de vista de la aritmética convencional, esta propuesta es correcta: todo número positivo es superior a cero. Sin embargo, estoy menos convencido de que esta ecuación haga justicia a la sistemática y a la lógica del mecanismo de regularización.

16 Sentencia de 29 de noviembre de 2012, Gran Via Moinești (C-257/11, EU:C:2012:759), apartados 37 a 42. Véase también la sentencia de 18 de octubre de 2012, TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644), apartados 32 a 37.

17 La hipótesis del robo se aborda en el artículo 185, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA. Sentencia de 4 de octubre de 2012, PIGI (C-550/11, EU:C:2012:614).

18 Sentencia de 9 de junio de 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft (C-332/14, EU:C:2016:417), apartados 37 a 47.

53. Comenzando por la formulación del artículo 185, que expone detalladamente los requisitos que regulan la aplicación del mecanismo de regularización, la expresión «modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de *la cuantía* de las deducciones»¹⁹ parece referirse a una hipótesis diferente de la controvertida en el litigio principal. El error que ha de corregirse en el litigio principal no se refiere a la cuestión de *cuánto* debería haber tenido derecho a deducir SEB bankas, sino más bien a si el derecho a deducir *existía*. En otras palabras, lo que la Inspección Tributaria del Estado pretende corregir es la incorrecta determinación de la *existencia* del derecho a deducción, y no el *alcance* de este derecho.

54. Reconozco que el ámbito de aplicación del artículo 184, que introduce el capítulo 5 del título X de la Directiva del IVA sobre regularización de las deducciones, es general y está redactado en términos amplios. Por lo tanto, es legítimo albergar dudas sobre si es correcto interpretar el artículo 184, que está redactado en términos amplios, a la luz de las disposiciones más específicas del artículo 185. La cuestión resulta tanto más relevante si se tiene en cuenta que los factores enumerados en el artículo 185, apartado 1, que dan lugar a una regularización no son exhaustivos, como se ha señalado en el punto 46 de las presentes conclusiones.

55. Dicho esto, los artículos 184 a 186 de la Directiva del IVA forman una unidad lógica en el capítulo 5 del título X. En consecuencia, han de formar un conjunto coherente e interpretarse a la luz teniendo en cuenta todos ellos y el objetivo general del capítulo en cuestión. Dicho objetivo general del mecanismo contemplado en este capítulo es corregir el *importe* de la deducción y no la situación en la que, para empezar, *no existía derecho a deducción*. Cuando no existe derecho a deducción, el alcance de una regularización de este derecho a deducción no es pertinente.

56. Esta última interpretación parece quedar confirmada por la conclusión a la que llegó el Tribunal de Justicia en la sentencia Uudenkaupungin kaupunki, que versaba sobre el mecanismo de regularización previsto en el artículo 20 de la Sexta Directiva (que era, en esencia, equivalente al que existe en el marco de la Directiva del IVA).²⁰ El asunto tenía por objeto determinados bienes de inversión que estaban afectos en un primer momento a una actividad exenta, para ser destinados después a una actividad sujeta al IVA (esta modificación ocurrió durante el período de regularización pertinente).

57. El Tribunal de Justicia declaró que «la aplicación del mecanismo de regularización depende de la cuestión de si se ha generado el derecho a deducir con arreglo al artículo 17 de la Sexta Directiva».²¹ El Tribunal de Justicia llegó a la conclusión de que el nacimiento posterior del derecho a deducción posibilitaba la aplicación del mecanismo de regularización. Antes de alcanzar esta conclusión, el Tribunal de Justicia confirmó que, en el momento de la adquisición, la entidad que solicitó posteriormente la utilización del mecanismo de regularización era un sujeto pasivo.

58. Por lo tanto, los hechos del asunto en el que recayó la sentencia Uudenkaupungin kaupunki diferían de los controvertidos en el litigio principal. Sin embargo, sigue resultando ilustrativo que la aplicabilidad del mecanismo de regularización se condicionara a la existencia del derecho a deducción (considerado no en relación con la naturaleza de la entrega, sino con la situación del comprador).

¹⁹ El subrayado es mío.

²⁰ Sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214). Véase el apartado 1 del artículo 20 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), titulado «Regularización de las deducciones».

²¹ Sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), apartado 37. Véase también la sentencia de 2 de junio de 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), apartado 44, en la que el Tribunal de Justicia declaró que «un organismo de Derecho público que adquiere un bien de inversión [...] sin tener por tanto la condición de sujeto pasivo, y que posteriormente vende dicho bien en condición de sujeto pasivo, no puede, en el marco de dicha venta, acogerse a la regularización prevista en el artículo 20 de la Sexta Directiva para proceder a la deducción del IVA soportado por la adquisición del bien». Véase asimismo el auto de 5 de junio de 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750).

59. Habida cuenta de lo anterior, soy de la opinión de que el mecanismo de regularización no se aplica a la demanda interpuesta en el litigio principal.

2. El principio de neutralidad fiscal exige la devolución de una deducción concedida ilegalmente

60. Estoy de acuerdo con la postura defendida, en esencia, por la Comisión (y que SEB bankas reconoce con carácter subsidiario) según la cual la deducción concedida indebidamente todavía debe poder rectificarse, siempre dentro de los plazos aplicables, obviamente. Sin embargo, esta rectificación debe efectuarse de manera totalmente conforme al Derecho nacional. Al mismo tiempo, la conclusión según la cual el error cometido en el litigio principal no está comprendido en el ámbito de aplicación del mecanismo de regularización no significa que este sea completamente ajeno al ámbito de aplicación del sistema común del IVA y del principio de neutralidad fiscal.

61. Como se expone en el considerando 7 de la Directiva del IVA, «el régimen común IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal [...]».

62. Dicha carga debe gravar de la misma manera a los sujetos pasivos que se encuentran en situaciones similares.²² No obstante, esta neutralidad no se respeta si se demuestra que un sujeto pasivo, como SEB bankas, se beneficia de una deducción del IVA concedida indebidamente. En consecuencia, el Estado miembro cuyas autoridades fiscales hayan concedido dicha deducción está obligado a garantizar la corrección de la ventaja fiscal indebida.

63. En un plano más concreto, esto significa que los Estados miembros deben adoptar medidas que posibiliten a las autoridades tributarias solicitar a los sujetos pasivos, como SEB bankas, la devolución del importe correspondiente a la deducción, con arreglo a las disposiciones de Derecho nacional aplicables y con sujeción a unos plazos claros y previsibles.

64. Cabe observar que, aunque se aplicara el mecanismo de regularización, se necesitaría una solución similar en lo que respecta a las disposiciones de Derecho nacional aplicables. Ello se debe a que, mientras que los artículos 184 y 185 establecen los requisitos materiales para la aplicación del mecanismo de regularización, el artículo 186 de la Directiva del IVA se refiere al Derecho de los Estados miembros en relación con las normas de procedimiento.

65. Podría añadirse, en aras de la claridad, que dicha conclusión no impide al Estado miembro establecer en el ámbito nacional normas de procedimiento que se apliquen tanto para corregir errores iniciales relativos a la calificación de una operación (como exenta del IVA o sujeta al IVA) como para regularizar las deducciones concedidas respecto de los hechos imponible. Que este último caso no esté comprendido en el ámbito de aplicación del mecanismo de regularización previsto por la Directiva del IVA no quiere decir que deba mantenerse separado a nivel nacional.

²² Véase, por analogía, la sentencia de 14 de junio de 2017, *Compass Contract Services* (C-38/16, EU:C:2017:454), apartados 30 a 32 y jurisprudencia citada, que versa sobre las normas nacionales en materia de devolución, por parte del emisor de la factura, del IVA indebidamente pagado. De manera similar, el Tribunal de Justicia declaró que, para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros establecer en sus ordenamientos jurídicos internos la posibilidad de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe, o cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales (sentencia de 18 de junio de 2009, *Stadeco*, C-566/07, EU:C:2009:380, apartados 36 y 37 y jurisprudencia citada). Véase también la sentencia de 19 de septiembre de 2000, *Schmeink & Cofreth y Strobel* (C-454/98, EU:C:2000:469), apartados 56 a 58.

66. Habida cuenta de lo anterior, mi conclusión provisional es que los artículos 184 a 186 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que el mecanismo de regularización previsto en estas disposiciones no se aplica a una situación, como la controvertida en el litigio principal, en la que la deducción inicial del IVA no podía practicarse en absoluto dado que la operación en cuestión estaba exenta del IVA. No obstante, el principio de neutralidad fiscal exige que el Estado miembro recupere el importe correspondiente a la deducción del IVA concedida indebidamente, con arreglo a las disposiciones de Derecho nacional aplicables.

C. ¿Inciden en la conclusión las circunstancias específicas del presente asunto?

67. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta si inciden en la respuesta a la primera cuestión la expedición de la nota de crédito de 2010 (1) y el hecho de que la operación se considerase inicialmente sujeta al IVA y, sólo más tarde, exenta del IVA (2).

68. A la vista de la respuesta que propongo que se dé a la primera cuestión prejudicial planteada por el tribunal nacional, la segunda cuestión prejudicial puede interpretarse como una cuestión de Derecho nacional que no requiere orientación del Tribunal de Justicia. No obstante, dado que la segunda cuestión prejudicial guarda relación con la primera, al tratarse, en efecto, de una elaboración ulterior de esta, y ateniendo al espíritu de colaboración que impregna el procedimiento prejudicial, las limitadas sugerencias que puedo facilitar sobre la segunda cuestión prejudicial se exponen a continuación.

1. Pertinencia de la nota de crédito de 2010

69. La pertinencia de la nota de crédito de 2010 puede examinarse, desde mi punto de vista, desde dos perspectivas diferentes.

70. En primer lugar, cabe preguntarse si puede haber impuesto una obligación tributaria a SEB bankas. Claramente, la respuesta es no. Sin perjuicio de la comprobación por el tribunal remitente de los efectos jurídicos exactos que el Derecho nacional atribuye a dicho documento, entiendo que la nota de crédito de 2010 es un documento expedido por un particular, no un documento oficial expedido por la autoridad tributaria. Como tal, puede surtir efectos para la parte que lo expide, pero no, al menos en principio, para la otra parte de la operación.²³

71. En segundo lugar, procede plantearse si la expedición de la nota de crédito de 2010 puede influir en los plazos aplicables, dentro de los cuales la Inspección Tributaria del Estado está facultada para modificar las obligaciones fiscales de SEB bankas. Una vez más, corresponde al tribunal remitente comprobar este extremo.

72. Hay sistemas en los que el Derecho nacional no sólo puede establecer un plazo «objetivo» (es decir, absoluto), sino también uno «subjetivo» (es decir, relativo). Es probable que el plazo objetivo comience a correr como consecuencia de un acontecimiento determinado, independientemente de que la parte a la que se aplica tenga conocimiento del mismo. El plazo subjetivo comienza a correr cuando dicha parte es consciente de que el acontecimiento determinado ha ocurrido.

73. Si este fuera el caso con arreglo al Derecho nacional, podría argumentarse que, tras la recepción de la nota de crédito de 2010, SEB bankas tuvo conocimiento de que necesitaba corregir sus declaraciones del IVA. Así, esta nota de crédito podría probablemente interpretarse como el inicio del cómputo del plazo subjetivo.

²³ Véase también la sentencia de 31 de enero de 2013, *Stroy trans* (C-642/11, EU:C:2013:54), apartados 41 a 44.

74. Dicho esto, incluso si el Derecho nacional establece un plazo subjetivo, es habitual que este no pueda ir más allá de la finalización del plazo objetivo. En consecuencia, el inicio del cómputo del plazo subjetivo puede tener lugar posteriormente, pero deberá finalizar, como muy tarde, en la misma fecha que el plazo objetivo. Por lo tanto, también en este supuesto me resulta difícil entender con exactitud la manera en que la nota de crédito de 2010 podría ser pertinente en relación con los plazos controvertidos en el litigio principal.

75. Por consiguiente, habida cuenta de los elementos presentados al Tribunal de Justicia, no considero que la nota de crédito de 2010 sea pertinente para la apreciación de las obligaciones fiscales de SEB bankas.

2. Pertinencia de la (re)calificación de la operación

76. A diferencia de la nota de crédito de 2010 expedida por el vendedor, la práctica interpretativa y el comportamiento específico de la Administración tributaria respecto a SEB bankas son pertinentes para la apreciación de las obligaciones fiscales de SEB bankas. Ello se debe a que, sin perjuicio de las apreciaciones de hecho que corresponde efectuar al tribunal remitente, estos podrían haber dado lugar a las esperanzas fundadas de SEB bankas en cuanto al alcance de sus obligaciones, basadas en la naturaleza y en el contenido de las garantías concretas que se le dio.²⁴

77. El Gobierno lituano reconoce que, cuando se llevó a cabo la operación, la interpretación «oficial» de lo que debía considerarse «terreno edificable» justificaba la conclusión de que dicha operación estaba sujeta al IVA. Al mismo tiempo, este Gobierno también observó que dicha interpretación cambió a raíz de una sentencia del Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania) pronunciada en 2009.²⁵

78. Como recordó el Tribunal de Justicia en la sentencia Nigl y otros, «el principio de seguridad jurídica no se opone a que la Administración tributaria practique, [dentro del plazo establecido], una liquidación de IVA correspondiente a la cuota deducida o a servicios ya realizados que debieran haberse gravado con este impuesto». El Tribunal de Justicia también declaró que esto es igualmente cierto cuando «la Administración tributaria ponga en cuestión un régimen del que disfrute un deudor del IVA, incluso cuando lo haga respecto de un período anterior a la fecha en que se efectúe tal apreciación, siempre que esa apreciación tenga lugar antes de la prescripción de la acción de la Administración y que sus efectos no se retrotraigan a una fecha anterior a aquella en que se produjeran los elementos fácticos y jurídicos en que se base».²⁶

79. El mismo razonamiento parece aplicarse también al presente asunto. Si el plazo para la apreciación de las obligaciones fiscales de SEB bankas sigue en cierta medida abierto, es decir, si aún pueden efectuarse la reevaluación y el nuevo cálculo puesto que aún no han finalizado los plazos aplicables a dicho asunto, y si, en ese período, un tribunal nacional supremo (como un tribunal supremo de lo contencioso-administrativo) dicta una resolución por la que se unifica^{la} práctica^{anterior de aplicación}, que era incongruente, la interpretación uniforme que se facilite podrá tener repercusiones accesorias sobre la interpretación de la legislación que ha de efectuarse en todos los asuntos en curso en los que dicha interpretación resulte pertinente.

²⁴ Sentencias de 9 de julio de 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (C-144/14, EU:C:2015:452), apartado 43 y jurisprudencia citada, y Salomie y Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), apartado 44 y jurisprudencia citada. Véase también la sentencia de 14 de septiembre de 2006, Elmeka (C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563), apartado 32 y jurisprudencia citada.

²⁵ Véase la nota 7 de las presentes conclusiones.

²⁶ Sentencia de 12 de octubre de 2016, Nigl y otros (C-340/15, EU:C:2016:764), apartados 48 y 49 y jurisprudencia citada.

80. Este *efecto retrospectivo incidental* de las resoluciones de tribunales superiores es, de hecho, bastante habitual.²⁷ Es la consecuencia lógica de estas decisiones interpretativas, que las inserta en la normativa interpretada en cuestión, al ser, por lo tanto, aplicables *ex tunc* (a no ser que tal efecto esté explícitamente excluido), junto con la normativa objeto de interpretación.

81. Puede sugerirse, como parecía ser el argumento de la Comisión durante la vista, que, en lo tocante a un período impositivo que ya ha transcurrido, la aplicación de una resolución judicial interpretativa dictada por un tribunal nacional superior ya no podría ser únicamente *retrospectiva*, sino verdaderamente *retroactiva*.

82. No estoy de acuerdo. Hasta que no haya transcurrido el período establecido para el nuevo cálculo y la regularización en el Derecho nacional, la apreciación del período impositivo no habrá concluido efectivamente. La reevaluación seguirá estando abierta, y cabe añadir que no sólo para la Administración tributaria, sino también para los sujetos pasivos. En consecuencia, en dicho período, puede ser asimismo el contribuyente el que desee invocar en su beneficio una unificación interpretativa efectuada a través de una resolución de un tribunal nacional superior. En lenguaje metafórico, una ventana abierta se abre hacia ambos lados.

83. Sin embargo, aunque en los plazos aplicables sea posible en sentido estricto que las autoridades tributarias tomen en consideración y apliquen una resolución judicial dictada por un tribunal nacional superior por la que se unifique la práctica anterior de aplicación de la normativa, que era incongruente, esto no exime a las autoridades judiciales competentes de la búsqueda, en cada caso concreto, de un equilibrio justo entre la necesidad de una aplicación uniforme del Derecho y las circunstancias particulares de cada caso concreto, que pueden haber dado lugar a las esperanzas fundadas del contribuyente.

84. En el presente asunto, sería por ejemplo concebible que un equilibrio justo entre la posible necesidad jurídica de corregir la calificación de operación y la protección de las esperanzas fundadas de SEB bankas (si, teniendo en cuenta la apreciación fáctica, cabe considerar que estas traen causa, en efecto, del comportamiento de las autoridades nacionales) pudiera radicar en permitir la recalificación de la operación, pero no en sancionar a SEB bankas en modo alguno, es decir, sin exigirle el pago de intereses de demora ni imponerle una multa.²⁸

85. A la luz de lo anterior, concluyo que la expedición de la nota de crédito de 2010 no incide en la respuesta a la primera cuestión prejudicial. Sin embargo, cuando las autoridades competentes corrigen las obligaciones fiscales que incumben a un sujeto pasivo, como SEB bankas, a raíz de una (re)calificación de una entrega a efectos del IVA, como la entrega del terreno en el litigio principal, estas autoridades deben lograr un equilibrio adecuado entre la obligación de garantizar la neutralidad fiscal y de aplicar de manera uniforme la normativa y las expectativas legítimas de dicho sujeto.

D. Cuestiones prejudiciales tercera y cuarta

86. Aunque los supuestos que introducen las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta en relación con el tenor exacto de la primera cuestión no quedan claros, de la lógica subyacente a la resolución de remisión extraigo como conclusión que las cuestiones tercera y cuarta del tribunal remitente se plantearon únicamente en caso de que se determine que el mecanismo de regularización es aplicable en el litigio principal.

²⁷ Este hecho se ha debatido recientemente, en el contexto de la aplicabilidad temporal de las decisiones del Tribunal de Justicia en materia de IVA, por ejemplo, en mis conclusiones presentadas en los asuntos Cussens y otros (C-251/16, EU:C:2017:648), puntos 35 y ss. y Scialdone (C-574/15, EU:C:2017:553), punto 179.

²⁸ Como se ha expuesto anteriormente (véase el punto 18 de las presentes conclusiones), de la resolución de remisión se desprende que la Inspección Tributaria del Estado eximió parcialmente a SEB bankas de la obligación de hacer frente al pago de los intereses de demora.

87. Dado que considero que el mecanismo de regularización no se aplica a la demanda presentada en el litigio principal, no procede responder a las cuestiones tercera y cuarta.

V. Conclusión

88. Habida cuenta de cuanto precede, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones planteadas por el Lietuvos vyriausioji administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Lituania) de la siguiente manera:

- «— Los artículos 184 a 186 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que el mecanismo de regularización previsto en estas disposiciones no se aplica a una situación, como la controvertida en el litigio principal, en la que la deducción inicial del impuesto sobre el valor añadido no podía practicarse en absoluto dado que la operación en cuestión estaba exenta del impuesto sobre el valor añadido. No obstante, el principio de neutralidad fiscal exige que el Estado miembro recupere el importe correspondiente a la deducción del impuesto sobre el valor añadido concedida indebidamente, con arreglo a las disposiciones de Derecho nacional aplicables.
- Cuando las autoridades competentes corrigen las obligaciones fiscales que incumben a un sujeto pasivo, a raíz de una (re)calificación de una entrega a efectos del impuesto sobre el valor añadido, como la entrega del terreno en el litigio principal, estas autoridades deben lograr un equilibrio adecuado entre la obligación de garantizar la neutralidad fiscal y de aplicar de manera uniforme la normativa y las expectativas legítimas de dicho sujeto pasivo.»