

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima)

de 6 de octubre de 2022 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Deducciones del IVA soportado — Bienes y servicios utilizados por el sujeto pasivo para la creación de bienes de inversión — Artículos 184 a 187 — Regularización de las deducciones — Obligación de regularizar las deducciones del IVA en caso de que ese sujeto pasivo se declare en liquidación y se lo dé de baja en el registro de sujetos pasivos del IVA»

En el asunto C-293/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania), mediante resolución de 28 de abril de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de mayo de 2021, en el procedimiento entre

**UAB «Vittamed technologijos»**, en liquidación,

y

**Valstybinė mokesčių inspekcija**,

con intervención de:

**Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija**,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. I. Jarukaitis, Presidente de Sala, y los Sres. D. Gratsias y Z. Csehi (Ponente), Jueces;

Abogada General: Sra. T. Ćapeta;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- 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;

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

dicta la siguiente

**Sentencia**

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 184 a 187 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre UAB «Vittamed technologijos», en liquidación (en lo sucesivo, «Vittamed»), y la Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Inspección Tributaria Nacional del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania), en relación con la obligación de regularizar la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) por unos bienes y servicios respecto a los que se había ejercitado el derecho a deducción y que se habían adquirido para crear bienes de inversión que finalmente no han sido ni serán nunca utilizados para la actividad económica prevista sujeta a gravamen, como consecuencia de la decisión de proceder a la liquidación del sujeto pasivo y de darlo de baja en el registro de sujetos pasivos del IVA.

## **Marco jurídico**

### ***Derecho de la Unión***

- 3 El artículo 167 de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:  
«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»
- 4 El artículo 168, letra a), de dicha Directiva establece:  
«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.»
- 5 El capítulo 5 del título X de dicha Directiva, titulado «Regularización de las deducciones», contiene, en particular, los artículos 184, 185 y 187.
- 6 El artículo 184 de la referida Directiva establece:  
«La deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.»
- 7 El artículo 185 de la Directiva del IVA dispone:  
«1. La regularización se efectuará en particular cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, entre otros en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios.  
2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, no habrá lugar a la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados y en los casos de las apropiaciones enunciadas en el artículo 16, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales.  
No obstante, en caso de operaciones total o parcialmente impagadas y en caso de robo, los Estados miembros podrán exigir la regularización.»
- 8 El artículo 186 de la citada Directiva señala:  
«Los Estados miembros determinarán las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185.»

9 A tenor del artículo 187 de la citada Directiva:

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

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

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

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

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

### ***Derecho lituano***

10 El artículo 58, apartado 1, punto 1, de la Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas (Ley 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 al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone:

«El sujeto pasivo identificado a efectos del IVA podrá deducir el IVA soportado y/o a la importación devengado por bienes y/o servicios, siempre que dichos bienes y/o servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones siguientes:

[...] entrega de bienes y/o prestaciones de servicios sujetas al IVA [...]

11 El artículo 66, apartado 2, de la Ley del IVA preceptúa lo siguiente:

«Cuando se tenga conocimiento de que los bienes y/o servicios respecto de los cuales se ha deducido total o parcialmente el IVA soportado y/o a la importación devengado (y, si dichos bienes y/o servicios han sido fabricados por la propia persona, el IVA soportado y/o a la importación devengado por los bienes y/o servicios utilizados para su fabricación) hayan comenzado a utilizarse para actividades distintas de las previstas en el artículo 58, apartado 1, de la presente Ley o se hayan perdido, las deducciones del IVA se regularizarán en la declaración del IVA correspondiente al período tributario en el que se hayan conocido tales circunstancias, incrementando la cuota del IVA pagadera al Presupuesto o bien reduciendo oportunamente la cuota del IVA que deba reembolsarse con cargo al Presupuesto [...]

12 El artículo 69, apartado 1, de la Ley del IVA prevé:

«Si un sujeto pasivo es eliminado del registro de sujetos pasivos del IVA, o bien si se ha procedido a la disolución de un sujeto pasivo identificado a efectos del IVA y a su posterior liquidación, se regularizarán las deducciones del IVA de conformidad con el procedimiento establecido en los artículos 66 y 67 de la presente Ley en la declaración del IVA de la persona que haya sido eliminada del registro de sujetos pasivos del IVA o que se encuentre en liquidación, y el importe deducido del IVA soportado y/o a la importación devengado por los bienes y/o servicios, incluidos los bienes de inversión, que ya no se utilicen para las actividades mencionadas en el artículo 58, apartado 1, de la presente Ley será devuelto al Presupuesto.»

### ***Litigio principal y cuestión prejudicial***

13 Vittamed es una sociedad establecida en Lituania que se dedicaba a la investigación científica técnica y a las aplicaciones prácticas de la misma.

- 14 Desde el 1 de marzo de 2012, dicha sociedad no realizó ninguna entrega de bienes o prestación de servicios sujetas al IVA.
- 15 En 2012 y 2013, Vittamed adquirió, en particular, bienes y servicios en el marco de la realización de un proyecto internacional financiado por la Unión Europea, cuyo objetivo era desarrollar un prototipo de aparato médico de diagnóstico y de seguimiento, y, posteriormente, comercializar este aparato en el mercado. Se le emitieron así ocho facturas. Dedujo 87 987 euros del IVA soportado por la entrega de dichos bienes y prestaciones de servicios. El proyecto en cuestión finalizó el 31 de diciembre de 2013.
- 16 Vittamed utilizó dichos bienes y servicios para crear bienes de inversión incorporeales (licencias) y corporales (prototipos de aparatos). Tenía la intención de utilizar esos bienes de inversión en su futura actividad gravada.
- 17 Una vez finalizado ese proyecto, Vittamed registró pérdidas en los ejercicios de 2014 y de 2015, y las anteriores pérdidas registradas por esa sociedad siguieron incrementándose continuamente. A la vista de esos ejercicios en los que se registraron pérdidas y de la falta de pedidos e ingresos potenciales, se decidió no proseguir las actividades de esa sociedad. Por ese motivo, el socio único de Vittamed decidió, en agosto de 2015, proceder a la liquidación de la sociedad tras constatar que sus actividades científicas innovadoras no serían rentables.
- 18 El 10 de septiembre de 2015, Vittamed adquirió el estatuto jurídico de «persona jurídica en liquidación».
- 19 El 23 de septiembre siguiente, Vittamed solicitó la baja en el registro de sujetos pasivos del IVA y presentó una declaración del IVA —que están obligadas a presentar las personas dadas de baja en el registro de sujetos pasivos del IVA—, por lo que respecta al último período impositivo, comprendido entre el 1 y el 23 de septiembre de 2015. En dicha declaración del IVA, Vittamed no procedió a la regularización de la deducción del IVA en relación con el saldo de todos los bienes o servicios que habían quedado sin vender.
- 20 Ese mismo día, Vittamed fue dada de baja en el registro de sujetos pasivos del IVA.
- 21 En virtud de una orden de inspección de 28 de diciembre de 2017, Vittamed fue objeto de una inspección tributaria por parte de la Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Inspección Tributaria Nacional del Distrito de Kaunas, Lituania).
- 22 Mediante decisión de 24 de enero de 2019, la Inspección Tributaria Nacional del Distrito de Kaunas declaró, en esencia, que, cuando se adoptó la decisión de liquidar a Vittamed, dicha sociedad tenía la obligación de regularizar las deducciones del IVA soportado y de reintegrar en el Presupuesto el IVA correspondiente a los bienes o servicios adquiridos que no se utilizarían para actividades sujetas al IVA. Por consiguiente, impuso a Vittamed el pago de un suplemento de 87 987 euros de IVA, más 30 427 euros en concepto de intereses de demora, y una multa por importe de 8 798 euros, correspondiente al 10 % del IVA adeudado.
- 23 Vittamed impugnó dicha decisión ante la Inspección Tributaria Nacional del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania, alegando que, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando se incurre en gastos en la preparación de una actividad económica, puede reclamarse la deducción del IVA soportado aun cuando no se prosiga dicha actividad económica y las operaciones previstas sujetas a gravamen no se realicen finalmente.
- 24 Mediante decisión de 19 de abril de 2019, la Inspección Tributaria Nacional del Ministerio de Hacienda de la República de Lituania ratificó la decisión de la Inspección Tributaria Nacional del Distrito de Kaunas.
- 25 Vittamed interpuso una reclamación ante la Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (Tribunal Económico-Administrativo de la República de Lituania). Mediante decisión de 20 de junio de 2019, esta desestimó dicha reclamación por infundada.

- 26 Vittamed interpuso un recurso contra esa decisión ante el Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunal Regional de lo Contencioso-Administrativo de Vilna, Lituania), que fue desestimado mediante sentencia de 10 de octubre de 2019.
- 27 Vittamed interpuso recurso de casación contra esa sentencia ante el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania), que es el órgano jurisdiccional remitente.
- 28 El órgano jurisdiccional remitente manifiesta sus dudas sobre la existencia de una obligación de regularizar las deducciones del IVA en el litigio principal, a pesar de que el socio único del sujeto pasivo haya decidido proceder a la liquidación de este último y de que, como consecuencia de esa decisión, dicho sujeto pasivo haya presentado una solicitud de baja en el registro de sujetos pasivos del IVA, solicitud que ha sido estimada. A este respecto, subraya una aparente contradicción en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.
- 29 Por un lado, haciendo referencia, en primer lugar, al apartado 20 de la sentencia de 9 de julio de 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler (C-374/19, EU:C:2020:546), el órgano jurisdiccional remitente recuerda que el mecanismo de regularización previsto en los artículos 184 a 187 de la Directiva del IVA persigue el objetivo de establecer una relación estrecha y directa entre el derecho a la deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios de que se trate para operaciones posteriores sujetas a gravamen. A continuación, basándose en el apartado 38 de la sentencia de 11 de abril de 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228), dicho órgano jurisdiccional señala que, en el marco del sistema común del IVA, solo pueden deducirse los impuestos soportados por los bienes o los servicios utilizados por los sujetos pasivos para sus operaciones gravadas. A este respecto, ese órgano jurisdiccional precisa que, según el apartado 56 de la sentencia de 31 de mayo de 2018, Kollroß y Wirtl (C-660/16 y C-661/16, EU:C:2018:372), el artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA establece el principio según el cual tal 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 esa deducción. Por último, el referido órgano jurisdiccional cita los apartados 44 a 46 de la sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919), para señalar que esta relación estrecha y directa que debe existir entre el derecho a la deducción del IVA soportado y la realización de operaciones previstas sujetas a gravamen se rompe en caso de que el sujeto pasivo ya no tenga la intención de utilizar los bienes y servicios en cuestión para operaciones posteriores sujetas a gravamen o los utilice para realizar operaciones exentas.
- 30 El órgano jurisdiccional remitente señala, a este respecto, que la adopción de la decisión del socio único del sujeto pasivo de que se trata de proceder a la liquidación de este y la solicitud de baja en el registro de sujetos pasivos del IVA presentada por ese sujeto pasivo confirman de manera objetiva que tal sujeto pasivo ya no tiene la intención de utilizar los bienes o servicios respecto de los cuales se ha deducido el IVA soportado en el marco de actividades económicas gravadas, lo que constituye una modificación, posterior a la declaración del IVA, de los elementos tomados en consideración para determinar la cuantía de las deducciones, en el sentido del artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA. Dicho órgano jurisdiccional señala que tal apreciación es compatible con el artículo 69, apartado 1, de la Ley del IVA.
- 31 Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente hace referencia a la jurisprudencia derivada de las sentencias de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, EU:C:1998:1, apartados 19 y 20), de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira — Inwestimentos Imobiliários, (C-672/16, EU:C:2018:134, apartados 40 y 42), y de 17 de octubre de 2018, Ryanair, (C-249/17, EU:C:2018:834, apartado 25), según la cual el derecho a deducción sigue existiendo, en principio, incluso cuando, posteriormente, por circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no utilice los bienes y servicios que dieron lugar a deducción en el marco de operaciones gravadas, subrayando que, puesto que el derecho a deducir nació, el sujeto pasivo lo conserva aun cuando, por razones ajenas a su voluntad, no haya podido utilizar los bienes o servicios que dieron lugar a la deducción en el marco de operaciones gravadas. Dicho órgano jurisdiccional estima que es posible considerar, en virtud de esa jurisprudencia, que, salvo en el supuesto mencionado en el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, se conserva el derecho a la deducción del IVA inicial y no hay ninguna obligación de

regularizar el IVA en el caso de que los bienes o servicios no hayan sido utilizados en la actividad económica de que se trate por circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo.

32 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la decisión de proceder a la liquidación del sujeto pasivo y la solicitud de baja en el registro de sujetos pasivos del IVA, que se presentan, en principio, por la propia iniciativa de ese sujeto pasivo, permiten poner de manifiesto la existencia de «circunstancias ajenas a la voluntad» del sujeto pasivo, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 31 de la presente sentencia. Ese órgano jurisdiccional señala que, en el presente caso, Vittamed indicó que la decisión de proceder a su liquidación se había tomado por el aumento constante de las pérdidas, la falta de pedidos y de ingresos potenciales y las dudas del socio único sobre la rentabilidad de la actividad económica prevista. La Administración tributaria y las demás instituciones que han conocido del litigio principal consideraron que la decisión del socio único de Vittamed de proceder a la liquidación de esta se había tomado sin aportar la más mínima prueba de que las actividades de Vittamed no eran rentables y que esa decisión y la solicitud de baja en el registro de sujetos pasivos del IVA no constituían «circunstancias ajenas a la voluntad» de Vittamed, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 31 de la presente sentencia.

33 No obstante, haciendo referencia al apartado 35 de la sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timișoara (C-734/19, EU:C:2020:919), el órgano jurisdiccional remitente recuerda que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, no corresponde a la Administración tributaria apreciar la procedencia de las razones que han conducido a un sujeto pasivo a desistir de la actividad económica inicialmente prevista, dado que el sistema común del IVA garantiza la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA.

34 Por consiguiente, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta cómo determinar la existencia de «circunstancias ajenas a la voluntad de un sujeto pasivo», en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 31 de la presente sentencia, en las circunstancias del litigio principal. En particular, desea saber si basta con una mera declaración del sujeto pasivo a efectos de tal calificación o si, en general, es necesario apreciar tales circunstancias cuando dichos bienes o servicios no han sido ni serán nunca utilizados debido a que se declara en liquidación a ese sujeto pasivo.

35 Por último, el órgano jurisdiccional remitente señala que el Tribunal de Justicia declaró en el apartado 25 de su sentencia de 17 de octubre de 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834), que el derecho a deducir, una vez nacido, sigue existiendo aun cuando, posteriormente, la actividad económica prevista no se lleve a cabo y, por lo tanto, no dé lugar a operaciones gravadas «o» cuando el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes o servicios que hayan dado lugar a la deducción en operaciones sujetas al impuesto a causa de circunstancias ajenas a su voluntad. Según el órgano jurisdiccional remitente, el empleo de la conjunción coordinante «o» en ese apartado 25 tiene por objeto establecer una distinción entre dos situaciones diferentes: por un lado, aquella en la que no se hayan llevado a cabo actividades económicas una vez nacido el derecho a deducir y, por otro lado, aquella en la que los bienes o servicios respecto a los cuales se ha ejercitado el derecho a deducción no se hayan utilizado en actividades económicas. Ahora bien, el hecho de que los bienes o servicios no se hayan utilizado «por circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo» se menciona solo respecto al segundo caso, el cual no comprende la declaración en liquidación de un sujeto pasivo, según el órgano jurisdiccional remitente. Este último se refiere, a este respecto, a la sentencia de 29 de febrero de 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67).

36 En estas circunstancias, el Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Lituania) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 184 a 187 de la Directiva [del IVA] en el sentido de que un sujeto pasivo está obligado a regularizar deducciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que grava la adquisición de bienes y servicios para la fabricación de bienes de inversión en el caso de que ya no se tenga la intención de utilizar dichos bienes de inversión en actividades económicas imponibles porque el titular (socio único) del sujeto pasivo decida proceder a su liquidación y tal sujeto pasivo presente

una solicitud de baja en el registro de sujetos pasivos del IVA, o, por el contrario, en el sentido de que no está obligado a ello?

¿Inciden en la respuesta a tal cuestión los motivos por los que se ha decidido proceder a la liquidación del sujeto pasivo, esto es, el hecho de que la decisión de proceder a su liquidación se haya adoptado como consecuencia de las crecientes pérdidas, la falta de pedidos y las dudas del socio único acerca de la rentabilidad de la actividad económica prevista (proyectada)?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

- 37 Mediante su cuestión prejudicial, por un lado, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 184 a 187 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo está obligado a regularizar las deducciones del IVA soportado por la adquisición de bienes o servicios destinados a la producción de bienes de inversión, en el caso de que, como consecuencia de la decisión del propietario o del socio único de ese sujeto pasivo de proceder a la liquidación de este último, y de la solicitud y obtención de la baja de tal sujeto pasivo en el registro de sujetos pasivos del IVA, los bienes de inversión creados no hayan sido ni vayan a ser nunca utilizados en actividades económicas gravadas. Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los motivos que permiten justificar la decisión de proceder a la liquidación de este sujeto pasivo y, por tanto, el abandono de la actividad económica prevista sujeta a gravamen, tales como el aumento constante de las pérdidas, la falta de pedidos y las dudas del socio del sujeto pasivo sobre la rentabilidad de la actividad económica prevista, influyen en la obligación de este último de regularizar las deducciones del IVA de que se trata. Por último, pregunta si basta la mera declaración, por el sujeto pasivo en cuestión, de la concurrencia de esos motivos o si, por el contrario, la existencia de dichos motivos debe acreditarse con pruebas.
- 38 En primer lugar, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión (sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe — Industria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, apartado 27 y jurisprudencia citada).
- 39 El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 9 de julio de 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, apartado 18).
- 40 Como ha subrayado el Tribunal de Justicia en reiteradas ocasiones, el derecho a deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En concreto, este derecho se ejercita inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas impositivas que hayan gravado las operaciones anteriores (sentencia de 12 de abril de 2018, Biosafe — Industria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, apartado 29 y jurisprudencia citada).
- 41 En el sistema común del IVA solo pueden deducirse los impuestos soportados por los bienes o los servicios utilizados por los sujetos pasivos para sus operaciones gravadas. La deducción de los impuestos soportados está en función de la percepción de los impuestos repercutidos (sentencia de 9 de julio de 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, apartado 21 y jurisprudencia citada).
- 42 Debe recordarse también que la adquisición de bienes o servicios por un sujeto pasivo que actúe como tal es lo que determina la aplicación del sistema del IVA y, por ende, del mecanismo de deducción. La utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de un bien o servicio únicamente determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho en virtud del artículo 168 de la Directiva del IVA y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores, pero no afecta

al nacimiento del derecho a deducir (sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, apartado 33 y jurisprudencia citada).

- 43 Asimismo, el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que el derecho a deducir, una vez nacido, sigue existiendo aun cuando, posteriormente, la actividad económica prevista no se lleve a cabo y, por lo tanto, no dé lugar a operaciones gravadas (sentencias de 29 de febrero de 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, apartado 20, y de 17 de octubre de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, apartado 25), o cuando, a causa de circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes o servicios que hayan dado lugar a la deducción en operaciones sujetas al impuesto (sentencias de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, apartado 20, de 17 de octubre de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, apartado 25, y de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, apartado 34 y jurisprudencia citada).
- 44 Otra interpretación sería contraria al principio de neutralidad del IVA respecto de la carga fiscal de la empresa. Podría crear, en el trato fiscal de iguales actividades de inversión, diferencias injustificadas entre empresas que ya realizan operaciones sujetas al impuesto y otras que pretenden, mediante inversiones, iniciar actividades que darán lugar a operaciones imponibles. Asimismo, se producirían diferencias arbitrarias entre estas últimas empresas al depender la aceptación definitiva de las deducciones de si tales inversiones culminan o no en operaciones gravadas (sentencias de 29 de febrero de 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:17, apartado 22, y de 17 de octubre de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, apartado 25).
- 45 No obstante, por lo que respecta al modo en que el principio subrayado en la sentencia de 29 de febrero de 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), según el cual el derecho a deducción se conserva incluso si se pone fin a una actividad antes de que dé lugar a operaciones sujetas al impuesto, debe ponerse en relación con las normas de la Directiva del IVA sobre la regularización de las deducciones, procede recordar que el Tribunal de Justicia, por un lado, ha declarado que el mecanismo de regularización previsto en los artículos 184 a 187 de la Directiva del IVA forma parte del régimen de deducción del IVA establecido en esa Directiva y su finalidad es establecer una relación estrecha y directa entre el derecho a deducir el IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios de que se trate para operaciones posteriores sujetas a gravamen. Por otro lado, ha recordado que, cuando el sujeto pasivo utilice bienes o servicios adquiridos para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas dentro del ámbito de aplicación del IVA, no puede haber ni percepción del impuesto repercutido ni deducción del impuesto soportado (auto de 18 de mayo de 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:349, apartado 42 y jurisprudencia citada).
- 46 Además, el Tribunal de Justicia ha recordado que el artículo 184 de la Directiva del IVA define el nacimiento de la obligación de regularización del IVA del modo más amplio posible, que su formulación no excluye *a priori* ninguna hipótesis posible de deducción indebida y que la enumeración expresa de las excepciones establecidas en el 185, apartado 2, de dicha Directiva corrobora el alcance general de la obligación de regularización (véase, en este sentido, el auto de 18 de mayo de 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, apartado 43 y jurisprudencia citada).
- 47 Asimismo, el Tribunal de Justicia ha indicado que, cuando, por circunstancias ajenas a su voluntad, el sujeto pasivo no usa un servicio o un bien, como un inmueble, que ha dado lugar a la deducción en el marco de operaciones gravadas, para demostrar la existencia de «modificaciones» en el sentido del artículo 185 de la Directiva del IVA no resulta suficiente que tal inmueble haya quedado vacío tras la resolución de un contrato de arrendamiento del que era objeto, siendo así que ha quedado demostrado que ese sujeto pasivo sigue teniendo intención de utilizarlo para una actividad gravada y emprende las gestiones necesarias a tal efecto, porque ello equivaldría a restringir el derecho a deducción a través de las disposiciones aplicables en materia de regularizaciones (sentencias de 28 de febrero de 2018, Imofloresmira — Inwestycje Imobylnościowe, C-672/16, EU:C:2018:134, apartado 47, y auto de 18 de mayo de 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, apartado 44).
- 48 Así, si el sujeto pasivo ya no prevé utilizar los bienes o servicios en cuestión para realizar operaciones posteriores sujetas a gravamen o los utiliza para realizar operaciones exentas, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, se rompe la relación estrecha y directa que debe existir



entre el derecho a deducir el IVA soportado y la realización de operaciones previstas sujetas a gravamen, y debe dar lugar a la aplicación del mecanismo de regularización contemplado en los artículos 184 a 187 de la Directiva del IVA (véase, en este sentido, el auto de 18 de mayo de 2021, Skellefteå Industrihus, C-248/20, EU:C:2021:394, apartados 45 y 46 y jurisprudencia citada).

- 49 En el presente asunto, de la petición de decisión prejudicial se desprende que, debido a su declaración en liquidación, por un lado, y a su baja en el registro de sujetos pasivos del IVA, por otro, el sujeto pasivo en cuestión ya no tiene intención de utilizar los bienes de inversión creados para realizar operaciones sujetas a gravamen, y ello de manera definitiva. De confirmarse esta situación, extremo que, no obstante, corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, cabe señalar que la «relación estrecha y directa», en el sentido de la jurisprudencia recordada en el apartado 45 de la presente sentencia, que debe existir entre el derecho a deducir el IVA soportado y la realización de operaciones posteriores sujetas a gravamen se rompe, y que debe aplicarse el mecanismo de regularización previsto en los artículos 184 a 187 de la Directiva del IVA.
- 50 Sin embargo, cabe destacar que cosa distinta podría suceder en el caso en que la declaración en liquidación del sujeto pasivo de que se trata haya dado lugar, no obstante, a la realización de operaciones gravadas, por ejemplo, la venta de activos a efectos del pago de sus deudas, aunque ello no esté comprendido en la actividad económica inicialmente prevista por ese sujeto pasivo.
- 51 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que, dado que la actividad debe definirse por sí misma, con independencia de sus fines o de sus resultados, el mero hecho de que la apertura de un procedimiento concursal con respecto a un sujeto pasivo cambie, en virtud de la regulación establecida al efecto en Derecho interno, las finalidades de las operaciones de dicho sujeto pasivo, en el sentido de que esas finalidades dejan de incluir la explotación duradera de su empresa y se refieren únicamente a su liquidación a efectos del pago de las deudas y a su posterior disolución, no puede afectar en sí mismo al carácter económico de las operaciones realizadas en el contexto de esa empresa (sentencia de 3 de junio de 2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava y otros, C-182/20, EU:C:2021:442, apartado 38).
- 52 Así, el Tribunal de Justicia ha declarado que los artículos 184 a 186 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa o a una práctica nacional según la cual la apertura de un procedimiento concursal con respecto a un operador económico, que implica la liquidación de sus activos en beneficio de sus acreedores, conlleva automáticamente la obligación de dicho operador de regularizar las deducciones del IVA que efectuó por bienes o servicios adquiridos con anterioridad a ser declarado en quiebra, cuando la apertura de tal procedimiento no pueda impedir que prosiga la actividad económica de dicho operador, en el sentido del artículo 9 de la citada Directiva, en particular a efectos de la liquidación de la empresa afectada (sentencia de 3 de junio de 2021, Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava y otros, C-182/20, EU:C:2021:442, apartado 45).
- 53 En el caso de autos, de la petición de decisión prejudicial se desprende que los bienes o servicios del sujeto pasivo quedaron «sin vender», extremo que, no obstante, corresponderá comprobar al órgano jurisdiccional remitente.
- 54 A la luz de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera parte de la cuestión prejudicial que los artículos 184 a 187 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo está obligado a regularizar las deducciones del IVA soportado por la adquisición de bienes o servicios destinados a la producción de bienes de inversión, en el caso de que, como consecuencia de la decisión del propietario o del socio único de ese sujeto pasivo de proceder a la liquidación de este último, y de la solicitud y obtención de la baja de tal sujeto pasivo en el registro de sujetos pasivos del IVA, los bienes de inversión creados no hayan sido ni vayan a ser nunca utilizados en actividades económicas gravadas, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.
- 55 En segundo lugar, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los artículos 167, 168, 184 y 185 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que el derecho a deducir el IVA soportado por los bienes o los servicios adquiridos para realizar operaciones gravadas subsiste cuando, por

circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo, se abandonan las inversiones inicialmente previstas, sin que proceda realizar la regularización de dicho IVA si el sujeto pasivo aún tiene la intención de utilizar tales bienes para una actividad gravada (sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, apartado 46).

- 56 La aplicación de la citada jurisprudencia requiere que el sujeto pasivo siga teniendo la intención de utilizar esos bienes o servicios para realizar operaciones gravadas, requisito que no se cumple en un caso como el del litigio principal, en el que, como se desprende de la petición de decisión prejudicial, el sujeto pasivo ha sido declarado en liquidación y ha sido dado de baja en el registro de sujetos pasivos del IVA.
- 57 Por consiguiente, el hecho de que la declaración en liquidación del sujeto pasivo y, por tanto, el abandono de la actividad económica prevista sujeta a gravamen puedan justificarse eventualmente por motivos calificables de circunstancias ajenas a la voluntad de ese sujeto pasivo no influye en su obligación de regularizar las deducciones del IVA.
- 58 Además, no corresponde a la Administración tributaria apreciar la procedencia de las razones que han conducido a un sujeto pasivo a desistir de la actividad económica inicialmente prevista, dado que el sistema común del IVA garantiza la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que esas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 12 de noviembre de 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, apartado 35 y jurisprudencia citada).
- 59 A la vista de esta jurisprudencia, no es necesario examinar la segunda parte de la cuestión prejudicial por lo demás, es decir, si basta la mera declaración de los motivos que justificaron la decisión de proceder a la liquidación del sujeto pasivo.
- 60 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, se ha de responder a la segunda parte de la cuestión prejudicial planteada que los motivos que permiten justificar la decisión de proceder a la liquidación de este sujeto pasivo y, por tanto, el abandono de la actividad económica prevista sujeta a gravamen, tales como el aumento constante de las pérdidas, la falta de pedidos y las dudas del socio del sujeto pasivo sobre la rentabilidad de la actividad económica prevista, no influyen en la obligación de este último de regularizar las deducciones del IVA de que se trate, cuando dicho sujeto pasivo ya no tenga, definitivamente, la intención de utilizar dichos bienes de inversión para operaciones gravadas.
- 61 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que los artículos 184 a 187 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo está obligado a regularizar las deducciones del IVA soportado por la adquisición de bienes o servicios destinados a la producción de bienes de inversión, en el caso de que, como consecuencia de la decisión del propietario o del socio único de ese sujeto pasivo de proceder a la liquidación de este último, y de la solicitud y obtención de la baja de tal sujeto pasivo en el registro de sujetos pasivos del IVA, los bienes de inversión creados no hayan sido ni vayan a ser nunca utilizados en actividades económicas gravadas. Los motivos que permiten justificar la decisión de proceder a la liquidación de este sujeto pasivo y, por tanto, el abandono de la actividad económica prevista sujeta a gravamen, tales como el aumento constante de las pérdidas, la falta de pedidos y las dudas del socio del sujeto pasivo sobre la rentabilidad de la actividad económica prevista, no influyen en la obligación de este último de regularizar las deducciones del IVA de que se trate, cuando dicho sujeto pasivo ya no tenga, definitivamente, la intención de utilizar dichos bienes de inversión para operaciones gravadas.

### **Costas**

- 62 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, 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 Décima) declara:

Los artículos 184 a 187 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

**un sujeto pasivo está obligado a regularizar las deducciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por la adquisición de bienes o servicios destinados a la producción de bienes de inversión, en el caso de que, como consecuencia de la decisión del propietario o del socio único de ese sujeto pasivo de proceder a la liquidación de este último, y de la solicitud y obtención de la baja de tal sujeto pasivo en el registro de sujetos pasivos del IVA, los bienes de inversión creados no hayan sido ni vayan a ser nunca utilizados en actividades económicas gravadas. Los motivos que permiten justificar la decisión de proceder a la liquidación de este sujeto pasivo y, por tanto, el abandono de la actividad económica prevista sujeta a gravamen, tales como el aumento constante de las pérdidas, la falta de pedidos y las dudas del socio del sujeto pasivo sobre la rentabilidad de la actividad económica prevista, no influyen en la obligación de este último de regularizar las deducciones del IVA de que se trate, cuando dicho sujeto pasivo ya no tenga, definitivamente, la intención de utilizar dichos bienes de inversión para operaciones gravadas.**

Firmas

---

\* Lengua de procedimiento: lituano.