

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 13 de marzo de 2014 (\*)

«Sistema común del impuesto sobre el valor añadido – Deducción del impuesto soportado – Pagos anticipados a cuenta – Denegación de la deducción – Fraude – Regularización de la deducción cuando no se realiza la operación imponible – Requisitos»

En el asunto C-107/13,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgaria), mediante resolución de 14 de febrero de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de marzo de 2013, en el procedimiento entre

**FIRIN OOD**

y

**Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika»– Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis, J.-C. Bonichot (Ponente), y A. Arabadjiev, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» – Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por el Sr. A. Manov, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno búlgaro, por las Sras. E. Petranova y D. Drambozova, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno estonio, por las Sras. N. Grünberg y M. Linntam, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por el Sr. A. De Stefano, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y N. Nikolova, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 19 de diciembre de 2013;

dicta la siguiente

## **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 65, 90, apartado 1, 168, letra a), 185, apartado 1, 193, y 205 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 L 347, p. 1).

2 Esta petición fue presentada en el marco de un litigio entre FIRIN OOD (en lo sucesivo, «FIRIN») y el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika»– Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la sección «Recursos y prácticas fiscales y en materia de seguridad social», de la ciudad de Veliko Tarnovo, de la Administración central de la Agencia nacional tributaria; en lo sucesivo, «Direktor») en relación con la denegación del derecho a la deducción, en forma de crédito fiscal, del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente al pago anticipado efectuado por dicha sociedad a cuenta de una futura entrega de harinas.

## **Marco jurídico**

### *Derecho de la Unión*

3 El artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112 establece que las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal estarán sujetas al IVA.

4 Según el artículo 14, apartado 1, de dicha Directiva:

«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

5 Conforme al artículo 63 de la citada Directiva, el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.

6 El artículo 65 de la misma Directiva establece:

«En aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas.»

7 El artículo 90, apartado 1, de la Directiva 2006/112 prevé:

«En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.»

8 Según el artículo 167 de dicha Directiva, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

9 El artículo 168 de la citada 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;

[...]»

10 El artículo 178 de la misma Directiva establece:

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

a) para la deducción contemplada en la letra a) del artículo 168, por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238, 239 y 240;

[...]»

11 Según el artículo 184 de la Directiva 2006/112, la deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.

12 El artículo 185 de la citada Directiva es del 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.

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

13 Según el artículo 186 de dicha Directiva, los Estados miembros determinarán las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185 de ésta.

14 El artículo 193 de la citada Directiva establece:

«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 y del artículo 202.»

15 Conforme al artículo 203 de la Directiva 2006/112, será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura.

16 Con arreglo al artículo 205 de la citada Directiva:

«En las situaciones a que se refieren los artículos 193 a 200 y los artículos 202, 203 y 204, los Estados miembros podrán disponer que una persona distinta del deudor del impuesto quede obligada solidariamente al pago del IVA.»

#### *Derecho búlgaro*

17 El artículo 70, apartado 5, de la *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Ley relativa al impuesto sobre el valor añadido), en su versión aplicable al litigio principal (DV nº 63, de 4 de agosto de 2006; en lo sucesivo, «ZDDS»), establece que no podrá deducirse el IVA soportado cuando haya sido facturado ilegalmente.

18 A tenor del artículo 177 de la ZDDS:

«(1) Una persona registrada –destinataria de una entrega imponible– es responsable del pago del impuesto adeudado por otra persona registrada y no pagado, en la medida en que se haya ejercido el derecho a deducción de la cuota soportada que esté en relación directa o indirecta con el impuesto adeudado y no pagado.

(2) La responsabilidad a la que se refiere el apartado 1 nace cuando la persona registrada sabía o debería haber sabido que no se iba a abonar el impuesto, y cuando así lo ha comprobado la autoridad de inspección con arreglo a lo dispuesto en los artículos 117 a 120 del Código de procedimiento en materia tributaria y de cotizaciones sociales.

(3) A efectos del apartado 2, se considerará que la persona debería haber sabido dicha circunstancia cuando se cumplan acumulativamente los siguientes requisitos:

1. el impuesto adeudado, en el sentido del artículo 1, no haya sido efectivamente pagado durante un período impositivo por cualquiera de los proveedores anteriores en relación con la operación imponible que tiene por objeto el mismo bien o el mismo servicio, de forma idéntica, modificada o transformada;

2. la operación imponible es ficticia, es ilícita o su precio difiere sensiblemente del precio de mercado.

(4) La responsabilidad a la que se refiere el apartado 1 no está supeditada a que se obtenga un beneficio concreto por no haber pagado el impuesto adeudado.

(5) En las circunstancias previstas en los apartados 2 y 3, el proveedor que realizó la entrega al sujeto pasivo que adeuda la cuota no pagada es igualmente responsable.

(6) En los supuestos contemplados en los apartados 1 y 2, podrá exigirse la responsabilidad al sujeto pasivo directamente destinatario de la entrega respecto a la cual no se pagó el impuesto adeudado, y, cuando no sea posible obtener el pago del impuesto, a todo destinatario que le precedió en la cadena de entregas.

(7) El apartado 6 se aplicará *mutatis mutandis* a los proveedores anteriores.»

## Litigio principal y cuestiones prejudiciales

19 FIRIN, sucesora jurídica de «Hlebozavod Korn», es una sociedad constituida conforme al Derecho búlgaro y que se dedica a la elaboración y comercialización de artículos de panadería y pastelería. El 99 % de su capital está en manos de York Skay EOOD (en lo sucesivo, «York Skay») y el resto pertenece al Sr. Yorkishev.

20 A finales del año 2010, FIRIN realizó un pedido de 10.000 toneladas de trigo a Agra Plani EOOD (en lo sucesivo, «Agra Plani»), sociedad cuya titularidad correspondía en un 100 % al Sr. Yorkishev. Para realizar esta operación, que había de pagarse por adelantado, Agra Plani expidió, el 29 de noviembre de 2010, una factura por un valor de 3.600.000 leva búlgaros (BGN) en la que se especificaba que el IVA adeudado ascendía a 600.000 BGN.

21 A raíz de una inspección, la Administración tributaria búlgara rechazó la deducción de esa cantidad de 600.000 BGN, que FIRIN había practicado en relación con sus declaraciones del IVA correspondientes al período noviembre-diciembre 2010.

22 La Administración tributaria justificó dicha denegación por entender que no se había realizado la prestación y que la factura de 29 de noviembre de 2010 formaba parte de un mecanismo de fraude que la inspección puso de manifiesto. En efecto, al no estar registrada en el servicio nacional de cereales, Agra Plani no estaba autorizada, con arreglo a la normativa nacional, a comercializar cereales, circunstancia de la que FIRIN tenía conocimiento. Además, el importe total de los pagos efectuados, a partir del 30 de noviembre de 2010, por FIRIN a Agra Plani, por un valor de 4.170.000 BGN, es decir, un importe superior a la cantidad adeudada según la factura, fue transferido en esa fecha a la cuenta de York Skay. En esa misma fecha York Skay pagó la cantidad de 3.600.000 BGN en la cuenta bancaria de FIRIN.

23 Ante la falta de justificaciones fiables, la Administración tributaria no admitió las explicaciones facilitadas sobre la naturaleza de esos movimientos que, según FIRIN, resultan en primer lugar, de un préstamo de Agra Plani a York Skay, y, en segundo lugar, de una aportación adicional al capital de FIRIN.

24 Como consecuencia de dicha inspección, el 26 de septiembre de 2011 se emitió una liquidación complementaria. FIRIN interpuso un recurso administrativo contra dicha liquidación ante el Direktor. Mediante resolución de 16 de enero de 2012, éste confirmó la citada liquidación.

25 Seguidamente, FIRIN interpuso un recurso contra la resolución confirmatoria del Direktor ante el órgano jurisdiccional remitente alegando que cumplía todos los requisitos para poder practicar la deducción de la cantidad de 600.000 BGN y que las razones por las que se le denegaba dicha deducción, incluido el carácter ficticio de la operación, hacían referencia a circunstancias que no son aplicables a efectos de denegar el derecho a la deducción, sino a los de determinar su responsabilidad por el IVA no pagado por su proveedor.

26 En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente se plantea si el derecho a deducir el IVA puede ser admitido en la situación en la que, por diversos motivos, la prestación prevista no pudo ser realizada pero es posible la regularización ulterior. Asimismo se pregunta si el sistema nacional de responsabilidad solidaria en el ámbito del IVA es compatible con el Derecho de la Unión.

27 En estas circunstancias, el Administrativen sad Veliko Tarnovo decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En supuestos como el del procedimiento principal, en los que se procedió de manera inmediata y efectiva a la deducción del IVA correspondiente a un pago por anticipado a cuenta por una futura entrega de un bien imponible claramente determinada, ¿debe interpretarse el artículo 168, letra a), en relación con los artículos 65, 90, apartado 1, y 185, apartado 1, de la Directiva 2006/112 [...] en el sentido de que el derecho a deducir el impuesto soportado ha de denegarse en el momento de ser ejercido, habida cuenta de que, por razones objetivas y/o subjetivas, no llegó a realizarse la prestación principal conforme a las condiciones de entrega?

2) ¿Se desprende de dicha interpretación conjunta, habida cuenta del principio de neutralidad del IVA, que, en esas circunstancias, tiene (o no tiene) relevancia la posibilidad objetiva de quien realiza la entrega de regularizar el IVA que figura en la factura o la base imponible de la factura en la forma establecida por la normativa nacional? ¿Qué repercusión tendría tal regularización sobre la denegación del derecho a la deducción practicada inicialmente?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 205, en relación con los artículos 168, letra a), y 193, teniendo asimismo en cuenta el cuadragésimo cuarto considerando de la Directiva 2006/112, en el sentido de que se permite a los Estados miembros denegar al destinatario de una entrega el derecho a deducir el impuesto soportado aplicando exclusivamente criterios fijados por él mismo en una norma nacional, conforme a los cuales una persona distinta del deudor del impuesto queda obligada al pago del impuesto si, en ese supuesto, la cantidad a ingresar resultante difiere de la que resultaría de haberse aplicado estrictamente las normas establecidas por el Estado miembro?

4) En caso de respuesta afirmativa a la tercera cuestión, ¿son conformes con el artículo 205 de la Directiva 2006/112 normas nacionales como las controvertidas en el procedimiento principal y son compatibles con los principios de efectividad y de proporcionalidad cuando dan lugar a la responsabilidad solidaria por el pago del impuesto sobre el valor añadido tomando como base presunciones cuyos requisitos no son hechos objetivos que puedan determinarse de manera inmediata, sino figuras de Derecho civil que, en el caso de autos, se dirimen definitivamente en otro procedimiento?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### *Sobre la admisibilidad*

28 Mediante sus cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente pide al Tribunal de Justicia que aclare la interpretación de las disposiciones de la Directiva 2006/112 que se refieren a dos aspectos distintos del régimen del IVA, por una parte el que regula el derecho a la deducción del impuesto soportado y, por otra, el que hace referencia a la responsabilidad solidaria de un sujeto pasivo por el impuesto adeudado por un tercero tal como se prevé en el artículo 205 de dicha Directiva.

29 Cabe recordar que, según jurisprudencia reiterada, el procedimiento establecido por el artículo 267 TFUE es un instrumento de cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales, por medio del cual el primero aporta a los segundos los elementos de interpretación del Derecho de la Unión que precisan para la solución del litigio que deban dirimir (véase, en particular, la sentencia de 19 de diciembre de 2013, *Fish Legal y Shirley*, C-279/12, apartado 29).

30 En el marco de esta cooperación, las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión disfrutan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible

cuando resulta patente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es hipotético o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para dar una respuesta útil a las cuestiones planteadas (véase, en particular, la sentencia *Fish Legal y Shirley*, antes citada, apartado 30).

31 Si bien consta que el litigio principal versa sobre si FIRIN tenía o no derecho a deducción del IVA, de la resolución del órgano jurisdiccional remitente resulta, en cambio, que la Administración tributaria búlgara no consideró que FIRIN fuera responsable solidariamente del pago del IVA adeudado por *Agra Plani*.

32 Por consiguiente, en la medida en que se refieren al alcance de dicha responsabilidad solidaria, las cuestiones tercera, parcialmente, y cuarta del órgano jurisdiccional remitente relativas a la interpretación de las disposiciones del artículo 205 de la Directiva 2006/112 carecen manifiestamente de relación con el objeto del litigio principal y, por lo tanto, debe declararse su inadmisibilidad.

#### *Sobre el fondo*

33 Mediante sus cuestiones relativas al régimen del derecho a la deducción del IVA, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide que se dilucide, en esencia, si los artículos 65, 90, apartado 1, 168, letra a), 185, apartado 1, y 193 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que la deducción del IVA practicada por el destinatario de una factura expedida en razón de un pago anticipado a cuenta de una entrega de bienes debe regularizarse cuando, dadas las circunstancias del litigio principal, dicha entrega finalmente no se realice, a pesar de que el proveedor siga adeudando ese impuesto y no haya reembolsado el pago a cuenta.

34 Es preciso recordar que, según el artículo 167 de la Directiva 2006/112, el derecho a deducir el IVA soportado nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible y que, según el artículo 63 de la misma Directiva, el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.

35 El artículo 65 de la Directiva 2006/112, conforme al cual, en aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas, constituye una excepción a la regla establecida en el artículo 63 y, como tal, debe ser objeto de interpretación estricta (sentencia de 21 de febrero de 2006, *BUPA Hospitals y Goldsborough Developments*, C-419/02, Rec. p. I-1685, apartado 45).

36 Así pues, para que el IVA pueda ser exigible en tales circunstancias, es preciso que ya se conozcan todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la futura entrega o prestación, y por consiguiente, en particular, que los bienes o servicios estén identificados con precisión cuando se efectúe el pago a cuenta (en este sentido, sentencia *BUPA Hospitals y Goldsborough Developments*, antes citada, apartado 48).

37 Es necesario comprobar si sucede así en el litigio principal, para poder concluir la existencia del derecho a deducción ejercido por FIRIN sobre la base del pago anticipado a cuenta de que se trata.

38 A este respecto, de la resolución de remisión resulta que, cuando FIRIN hizo efectivo el pago anticipado a cuenta controvertido en el litigio principal, los bienes que debían ser objeto de

la entrega estaban claramente determinados.

39 Así pues, como señaló la Abogado General en el punto 24 de sus conclusiones, el artículo 65 de la Directiva 2006/112 no será aplicable si en el momento de efectuar el pago a cuenta no existe certeza sobre si se procederá a la prestación. Así sucede, en particular, en el caso de un comportamiento fraudulento.

40 En efecto, es preciso recordar que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva y fraudulenta. Por lo tanto, corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (en este sentido, sentencia de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C-285/11, apartados 35 a 37).

41 Así ocurre cuando el propio sujeto pasivo comete fraude fiscal. En efecto, en tal supuesto no se cumplen los criterios objetivos en que se basan los conceptos de entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas por un sujeto pasivo que actúe como tal y de actividad económica (sentencia Bonik, antes citada, apartado 38 y la jurisprudencia citada).

42 En cambio, no es compatible con el régimen del derecho a deducción establecido en la Directiva 2006/112 sancionar con la denegación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación en cuestión formaba parte de un fraude cometido por el proveedor o que otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por dicho sujeto pasivo, era constitutiva de fraude en el IVA (sentencia Bonik, antes citada, apartado 41 y jurisprudencia citada).

43 En efecto, la instauración de un sistema de responsabilidad objetiva iría más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública (véase, en este sentido, la sentencia Bonik, antes citada, apartado 42 y jurisprudencia citada).

44 Por consiguiente, dado que la denegación del derecho a la deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, corresponde a las autoridades tributarias competentes acreditar de forma suficiente en Derecho los datos objetivos que permitan llegar a la conclusión de que el sujeto pasivo sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a la deducción formaba parte de un fraude cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior de la cadena de entregas (sentencia Bonik, antes citada, apartado 43 y jurisprudencia citada).

45 Sin embargo, en el marco del procedimiento incoado con arreglo al artículo 267 TFUE, el Tribunal de Justicia no es competente ni para examinar ni para apreciar las circunstancias de hecho relativas al asunto principal. Por tanto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente efectuar, conforme a las normas del Derecho nacional en materia de prueba, una apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho de este asunto (véase, en particular, la sentencia Bonik, antes citada).

46 De lo antedicho resulta que corresponde únicamente al órgano jurisdiccional remitente comprobar que las autoridades tributarias en cuestión han acreditado los elementos objetivos que invocan para concluir que FIRIN no ignoraba o no podía ignorar que el pago a cuenta efectuado a su proveedor no tenía en realidad por objeto la entrega de las mercancías, tal como se mencionaba en la factura emitida por éste.

47 No obstante, para dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, es preciso examinar las cuestiones relativas a los requisitos de regularización del IVA deducido por FIRIN, para el supuesto de que, al término de la apreciación que ha de llevar a cabo, concluya que podía considerarse que, cuando se efectúe el pago a cuenta, esa sociedad ya conocía todos los elementos pertinentes de la futura entrega y que dicha entrega no resultaba incierta.

48 A este respecto, procede recordar que los artículos 184 a 186 de la Directiva 2006/112 determinan las condiciones en las que la Administración tributaria puede exigir una regularización por parte de un sujeto pasivo (en este sentido, sentencia de 18 de octubre de 2012, TETS Haskovo, C-234/11, apartado 26).

49 En lo que atañe a la posible incidencia sobre la deducción del IVA practicada por un sujeto pasivo de hechos acontecidos con posterioridad a ésta, de la jurisprudencia se desprende que la utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de los bienes o servicios determinará la magnitud de la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tenga derecho y el alcance de las posibles regularizaciones en períodos posteriores, que deben efectuarse con arreglo a los requisitos previstos en los artículos 184 a 186 de la Directiva (sentencia TETS Haskovo, antes citada, apartado 29 y jurisprudencia citada).

50 En efecto, el mecanismo de regularización previsto por dichos artículos forma parte del régimen de deducción del IVA establecido por la Directiva 2006/112. La finalidad de dicho mecanismo es aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA, de forma que las operaciones realizadas en la fase anterior sigan dando lugar al derecho de deducción únicamente en la medida en que sirvan para las prestaciones sujetas a tal impuesto. Por lo tanto, ese mecanismo persigue el objetivo de establecer una relación estrecha y directa entre el derecho de deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes o servicios de que se trate para las operaciones posteriores sujetas a gravamen (sentencia TETS Haskovo, antes citada, apartados 30 y 31).

51 Por lo que respecta al nacimiento de una posible obligación de regularización de una deducción del IVA practicada sobre las cuotas soportadas, el artículo 185, apartado 1, de dicha Directiva 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 la deducción en cuestión (sentencia TETS Haskovo, antes citada, apartado 32).

52 En una situación como la del litigio principal, en la que, según las indicaciones del órgano jurisdiccional remitente, no se realizará la entrega de los bienes por la que FIRIN efectuó un pago a cuenta, es preciso concluir, como señaló la Abogado General en el punto 35 de sus conclusiones, que una modificación de los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de la citada deducción se produjo con posterioridad a la declaración del IVA. Por lo tanto, en tal situación la Administración tributaria puede exigir la regularización del IVA deducido por el sujeto pasivo.

53 Esta conclusión no puede desvirtuarse por la circunstancia de que el IVA adeudado por el proveedor, por su parte, no haya sido regularizado.

54 A este respecto, debe recordarse que, en lo que respecta al tratamiento del IVA indebidamente facturado al no existir una operación sujeta al impuesto, se desprende de la Directiva 2006/112 que no se trata necesariamente de forma idéntica a los dos operadores implicados. Por una parte, el expedidor de una factura adeuda el IVA mencionado en esa factura aun cuando no exista una operación sujeta al impuesto, de conformidad con el artículo 203 de la

Directiva 2006/112. Por otra parte, el ejercicio del derecho a la deducción por parte del destinatario de una factura se limita únicamente a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA, de conformidad con lo establecido en los artículos 63 y 167 de la Directiva (sentencia de 31 de enero de 2013, LVK – 56, C?643/11, apartados 46 y 47).

55 En tal situación, el respeto del principio de neutralidad fiscal está garantizado por la posibilidad, que deben contemplar los Estados miembros, de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado, siempre que el expedidor de la factura demuestre su buena fe o haya eliminado completamente, en su debido momento, el riesgo de pérdida de ingresos tributarios (sentencia LVK – 56, antes citada, apartado 48).

56 Además, como señaló la Abogado General en el punto 43 de sus conclusiones, si, en las circunstancias del litigio principal, el proveedor no hace efectivo el reembolso del pago anticipado a cuenta, la reducción de la base del impuesto adeudado por éste en razón del cobro de ese pago anticipado a cuenta no será posible en aplicación del artículo 65 en relación con los artículos 90 y 193 de la Directiva 2006/112 (véase, en este sentido, por lo que se refiere a la regularización de la base imponible en caso de reembolsos, la sentencia de 29 de mayo de 2001, Freemans, C?86/99, Rec. p. I?4167, apartado 35).

57 En estas circunstancias, y sin perjuicio del derecho del sujeto pasivo a obtener de su proveedor, por las vías previstas al efecto por el Derecho nacional, la restitución del pago anticipado a cuenta por la entrega de bienes que finalmente no se ha realizado, la circunstancia de que el IVA adeudado por ese proveedor no haya sido regularizado es irrelevante a efectos del derecho de la Administración tributaria de obtener la restitución del IVA deducido por dicho sujeto pasivo como consecuencia del pago a cuenta correspondiente a dicha entrega.

58 Teniendo en cuenta las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones planteadas que los artículos 65, 90, apartado 1, 168, letra a), 185, apartado 1, y 193 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que la deducción del IVA practicada por el destinatario de una factura expedida en razón de un pago anticipado a cuenta de una entrega de bienes debe regularizarse cuando, en circunstancias como las del litigio principal, dicha entrega finalmente no se realice, a pesar de que el proveedor siga adeudando ese impuesto y no haya reembolsado el pago a cuenta.

## **Costas**

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

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

**Los artículos 65, 90, apartado 1, 168, letra a), 185, apartado 1, y 193 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 la deducción del impuesto sobre el valor añadido practicada por el destinatario de una factura expedida en razón de un pago anticipado a cuenta de una entrega de bienes debe regularizarse cuando, en circunstancias como las del litigio principal, dicha entrega finalmente no se realice, a pesar de que el proveedor siga adeudando ese impuesto y no haya reembolsado el pago a cuenta.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: búlgaro.