

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 31 de mayo de 2018 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Entrega de bienes — Artículo 65 — Artículo 167 — Pago anticipado a cuenta para la adquisición de un bien que finalmente no ha sido entregado — Condena de los representantes legales del proveedor por estafa — Insolvencia del proveedor — Deducción del impuesto soportado — Requisitos — Artículos 185 y 186 — Regularización por la autoridad tributaria nacional — Requisitos»

En los asuntos acumulados C-660/16 y C-661/16,

que tienen por objeto sendas peticiones de decisión prejudicial planteadas, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resoluciones de 21 de septiembre de 2016, recibidas en el Tribunal de Justicia el 21 de diciembre de 2016, en los procedimientos entre

Finanzamt Dachau

y

Achim Kollroß (C-660/16),

y entre

Finanzamt Göppingen

y

Erich Wirtl (C-661/16),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. J.L. da Cruz Vilaça, Presidente de Sala, y los Sres. E. Levits (Ponente) y A. Borg Barthet, la Sra. M. Berger y el Sr. F. Biltgen, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Wahl;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Sr. Kollroß, por el Sr. F. Russ, Steuerberater;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. T. Henze y R. Kanitz, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Wasmeier y la Sra. L. Lozano Palacios, en

calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 30 de enero de 2018;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Las peticiones de decisión prejudicial tienen por objeto la interpretación de los artículos 63, 65, 167, 185 y 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 (DO 2006, L 347, p. 1).

2 Estas peticiones se han presentado en el contexto de sendos litigios entre, por una parte, el Sr. Achim Kollroß y el Finanzamt Dachau (Oficina Tributaria de Dachau, Alemania) y, por otra parte, el Sr. Erich Wirtl y el Finanzamt Göppingen (Oficina Tributaria de Göppingen, Alemania), en relación con la negativa de estas administraciones a permitir a dichos particulares deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por pagos anticipados a cuenta abonados para la entrega de unidades de cogeneración que finalmente no fueron entregadas.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 63 de la Directiva 2006/112 dispone:

«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.»

4 El artículo 65 de esta 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.»

5 A tenor del artículo 90, apartado 1, de la referida Directiva:

«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.»

6 El artículo 167 de la misma Directiva está redactado en los siguientes términos:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

7 El artículo 168 de la Directiva 2006/112 dispone:

«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;

[...]».

8 El artículo 178 de esta Directiva está redactado en los siguientes términos:

«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 el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6;

[...]».

9 El artículo 184 de la referida Directiva es del siguiente tenor:

«La deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.»

10 El artículo 185 de la misma Directiva dispone lo siguiente:

«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.»

11 El artículo 186 de la Directiva 2006/112 establece:

«Los Estados miembros determinarán las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185.»

Derecho alemán

12 El artículo 13 de la Umsatzsteuergesetz (Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «UStG»), que lleva por título «Exigibilidad del impuesto soportado», dispone, en su apartado 1, lo siguiente:

«El impuesto se devenga:

1. en el caso de las entregas y demás prestaciones,

a) cuando se calcula el impuesto conforme a la remuneración acordada (artículo 16, apartado 1, primera frase), al finalizar el período de declaración provisional en que se realizaron las

entregas o prestaciones. Lo mismo se aplicará a las entregas o prestaciones parciales. [...] En caso de que la contrapartida o parte de ella se perciba antes de que se haya realizado total o parcialmente la entrega o prestación, el impuesto se devengará en esa medida al finalizar el período de declaración provisional del IVA en que se haya percibido la contrapartida o parte de ella.

[...]»

13 El artículo 14c de la UStG, titulado «Mención errónea o indebida del impuesto», establece:

«(1) Si en una factura correspondiente a una entrega u otra prestación el empresario indica separadamente un importe del impuesto superior al correspondiente a la operación de que se trate en virtud de la presente ley (mención errónea del impuesto), deberá abonar asimismo el importe mencionado en exceso. Si rectifica el importe del impuesto con respecto al destinatario de la prestación, procederá aplicar por analogía el artículo, 17 apartado 1.

[...]

(2) Toda persona que mencione separadamente en una factura un importe del impuesto sin estar facultada para ello (mención indebida del impuesto) deberá abonar el importe mencionado. Lo mismo sucede cuando una persona emite una factura detallada como lo haría un empresario que realizase una prestación y menciona separadamente el importe del impuesto sin ser empresario o sin llevar a cabo ninguna entrega o prestación. El importe del impuesto devengado en virtud de las frases primera y segunda podrá rectificarse en la medida en que ello no afecte a los ingresos fiscales. La regularización no afectará a los ingresos fiscales si el destinatario de la factura no deduce el impuesto soportado o si el impuesto soportado deducido se devuelve a la autoridad tributaria. La regularización del importe del impuesto devengado deberá solicitarse ante la autoridad tributaria de manera separada y por escrito. Una vez que la referida autoridad haya aprobado la regularización, se procederá a esta aplicando por analogía el artículo 17, apartado 1, respecto del período imponible en el cual se hayan cumplido los requisitos mencionados en la cuarta frase.»

14 Bajo la rúbrica «Deducción del impuesto soportado», el artículo 15 de esta Ley dispone, en su apartado 1, lo siguiente:

«El empresario podrá deducir en concepto de impuesto soportado lo siguiente:

1. el impuesto legalmente devengado por bienes entregados y servicios prestados a su empresa por otros empresarios. Para ejercitar el derecho a la deducción de las cuotas soportadas, el sujeto pasivo deberá estar en posesión de una factura emitida conforme a los artículos 14 y 14a. Cuando la cuota del impuesto especificada por separado corresponda a un pago efectuado antes de realizar dichas operaciones, será deducible desde el momento en que se disponga de la factura y se haya efectuado el pago;

[...]»

15 El artículo 17 de la referida Ley tiene la siguiente redacción:

«(1) Cuando se modifique la base imponible de una operación sujeta al impuesto, en el sentido del artículo 1, apartado 1, punto 1, el empresario que haya realizado la entrega o la prestación estará obligado a regularizar en consecuencia la cuota adeudada del impuesto. También deberá regularizar la deducción del impuesto soportado el empresario a favor de quien se haya realizado dicha entrega o prestación. [...]

(2) El apartado 1 se aplicará por analogía cuando:

1. la contrapartida acordada para una entrega u otra prestación imponible o para una adquisición intracomunitaria imponible haya pasado a ser incobrable. Si posteriormente se produjese el cobro, deberán regularizarse de nuevo la cuota del impuesto y la deducción;

2. se haya pagado la contrapartida por una entrega u otra prestación acordada, pero esta no se haya realizado;

[...]»

Litigios principales y cuestiones prejudiciales

Asunto C-660/16

16 El 10 de abril de 2010, el Sr. Kollroß encargó una unidad de cogeneración de electricidad a G?GmbH (en lo sucesivo, «GA»). Dicha empresa confirmó el pedido el 12 de abril de 2010 y emitió, para el bien que debía entregar, una factura de anticipo por importe de 30 000 euros, que mencionaba separadamente el importe del IVA correspondiente, a saber, 5 700 euros. El Sr. Kollroß declaró paralelamente, a efectos registrales, una actividad profesional de producción de energía renovable y abonó a GA, el 19 de abril de 2010, el pago anticipado a cuenta que esta le había reclamado. El 15 de julio de 2010, GA expidió una segunda factura de anticipo en la que se hacía mención del pago efectuado el 19 de abril de 2010. La fecha de entrega de la unidad no se fijó en ese momento.

17 La entrega de la instalación no llegó a producirse. Se inició entonces contra GA un procedimiento de insolvencia, que concluyó por insuficiencia de masa activa. Las personas que actuaban en nombre de GA fueron condenadas por la comisión de 88 delitos de estafa comercial organizada y por insolvencia punible en perjuicio de los compradores de las unidades de cogeneración. En cambio, de la resolución de remisión se desprende que no incurrieron en fraude fiscal.

18 El Sr. Kollroß solicitó, para el ejercicio fiscal de 2010, la deducción del impuesto soportado correspondiente al pago anticipado a cuenta que había efectuado. La Administración tributaria de Dachau le denegó el derecho a proceder a dicha deducción, decisión contra la que el Sr. Kollroß presentó una reclamación, que fue desestimada, y posteriormente, un recurso ante el Finanzgericht München (Tribunal de lo Tributario de Múnich, Alemania).

19 Dicho tribunal estimó su recurso. La sentencia dictada en primera instancia ha sido recurrida en casación, recurso del que conoce la Sala quinta del órgano jurisdiccional remitente, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania).

20 Ese órgano jurisdiccional considera que el Sr. Kollroß cumple los requisitos generales establecidos en el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 para poder solicitar la deducción del IVA soportado por un pago anticipado a cuenta.

21 Más concretamente, el referido órgano jurisdiccional se refiere al apartado 39 de la

sentencia de 13 de marzo de 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), del que, según él, se desprende que la exigibilidad del impuesto, en el sentido del artículo 65 de la Directiva 2006/112, supone que el devengo del impuesto —y, por consiguiente, la ejecución de la prestación— no sea incierto.

22 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta desde qué punto de vista ha de apreciarse este requisito. Según dicho órgano jurisdiccional, una consideración puramente objetiva, independiente del punto de vista del sujeto pasivo que efectuó el pago anticipado a cuenta, sería una carga excesiva para los comerciantes.

23 Además, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, con arreglo al Derecho de la Unión, las demás circunstancias en que el Sr. Kollroß efectuó el pago anticipado a cuenta se oponen a la deducción o si generan, en su caso, una obligación de regularización. Alberga dudas, en particular, acerca del alcance de la sentencia de 13 de marzo de 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), en lo que respecta a la posibilidad de deducción y a la obligación de regularización bajo el régimen de la Directiva 2006/112.

24 A este respecto, dicho órgano jurisdiccional indica que ya ha interpretado la citada sentencia del Tribunal de Justicia de manera restrictiva, en el sentido de que la regulación requiere en ambos casos el reembolso del pago anticipado a cuenta. Afirmar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado, en particular en los apartados 52 y 58 de la referida sentencia, que el beneficiario del pago anticipado a cuenta únicamente debe regularizar el impuesto devengado en caso de haberse producido ese reembolso. El órgano jurisdiccional remitente considera por tanto que el sujeto pasivo que ha efectuado el pago anticipado a cuenta únicamente debería regularizar la deducción en caso de reembolso de dicho pago.

25 En lo que concierne a la obligación que incumbe a las autoridades tributarias de devolver el impuesto cuando no es posible recuperarlo del beneficiario del pago anticipado a cuenta, el órgano jurisdiccional remitente considera que es posible extrapolar al asunto de que conoce las enseñanzas de la sentencia de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167). Así, considera que un sujeto pasivo, como el Sr. Kollroß, podría solicitar la devolución del IVA respecto de la parte de dicho impuesto correspondiente al pago anticipado a cuenta abonado, puesto que la devolución del impuesto por parte del beneficiario del pago anticipado a cuenta podría considerarse imposible o excesivamente difícil.

26 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Las exigencias sobre la certeza de una prestación, como requisito para la deducción del impuesto soportado por un pago anticipado a cuenta en el sentido de la sentencia [de 13 de marzo de 2014], FIRIN [(C-107/13, EU:C:2014:151)], ¿deben determinarse de forma puramente objetiva o desde el punto de vista de quien efectuó el pago a cuenta, según los hechos que este pudo conocer?

2) Habida cuenta del nacimiento simultáneo de la exigibilidad del impuesto y del derecho a la deducción con arreglo al artículo 167 de la Directiva [2006/112] y de las facultades normativas que asisten a los Estados miembros en virtud de los artículos 185, apartado 2, párrafo segundo, y 186 de dicha Directiva, ¿están facultados los Estados miembros para supeditar la regularización del impuesto y la deducción del impuesto soportado al reembolso del pago anticipado a cuenta?

3) ¿Debe reembolsar la Administración tributaria competente el IVA a quien efectuó un pago anticipado a cuenta cuando dicha persona no pueda recuperar dicho pago de su destinatario? En

caso de respuesta afirmativa, ¿debe procederse al reembolso en un procedimiento de liquidación o basta al efecto un procedimiento de equidad distinto?

Asunto C-661/16

27 Con el propósito de dedicarse a una actividad profesional de producción de electricidad, el Sr. Wirtl encargó, el 3 de agosto de 2010, a la Gesellschaft zur Förderung erneuerbarer Energien mbH (en lo sucesivo, «GB»), una unidad de cogeneración por un precio de 30 000 euros, más el IVA por importe de 5 700 euros, cuya entrega estaba prevista *a priori* en un plazo de catorce semanas a partir de la recepción de dichos importes. Mediante transferencia efectuada el 27 de agosto de 2010, el Sr. Wirtl procedió al pago por anticipado de 35 700 euros que le había sido reclamado el 6 de agosto de 2010 y recibió de GB una factura por la entrega de una instalación de cogeneración con fecha de 28 de agosto de 2010.

28 El 25 de octubre de 2010 el Sr. Wirtl presentó una declaración provisional del IVA correspondiente al mes de agosto de 2010 y aplicó en ella una deducción por importe de 5 700 euros correspondiente a la adquisición de la instalación de cogeneración. Al mismo tiempo, informó a la Administración tributaria de Göppingen de que tenía intención de arrendar dicho bien a GB.

29 Sin embargo, la entrega de dicha instalación de cogeneración jamás se llegó a producir. En 2011 se inició un procedimiento de insolvencia contra GB y once acusados que operaban dentro del grupo GB fueron condenados por la comisión de 88 delitos de estafa comercial organizada.

30 La Administración Tributaria de Göppingen no admitió la declaración anual del IVA relativa al ejercicio fiscal de 2010, en la que el Sr. Wirtl había deducido 5 700 euros por el impuesto soportado en el marco del pago anticipado a cuenta de la instalación de cogeneración vendida por GB.

31 La reclamación presentada por el Sr. Wirtl contra dicha liquidación fue desestimada, pero el Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunal de lo Tributario de Baden-Württemberg, Alemania) estimó el recurso interpuesto contra dicha resolución desestimatoria mediante sentencia de 19 de septiembre de 2014.

32 La Sala undécima del órgano jurisdiccional remitente, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario), que conoce del recurso de casación interpuesto contra esa sentencia, estima que el criterio relacionado con el carácter cierto del devengo debe interpretarse de manera objetiva. Estima que, en lo que concierne a la Hacienda Pública, la exigibilidad del impuesto adeudado por el beneficiario del pago anticipado a cuenta no puede depender, en principio, de lo que el deudor de dicho pago sepa o no pueda ignorar.

33 En cuanto al IVA indebidamente facturado debido a la inexistencia de una operación gravada, afirma que de la Directiva 2006/112 se desprende que los dos operadores económicos implicados no tienen por qué recibir necesariamente un mismo tratamiento. Por un lado, considera que, de conformidad con el artículo 203 de dicha Directiva, transpuesto en Derecho nacional mediante el artículo 14c de la UStG, el emisor de una factura es deudor del IVA allí mencionado aunque no exista una operación gravada si, como en los presente asuntos, no se llega a producir la entrega. Por otro lado, asevera que, de conformidad con lo establecido en los artículos 63 y 167 de la referida Directiva, el ejercicio del derecho a deducción por parte del destinatario de una factura se limita únicamente a los impuestos correspondientes a una operación sujeta al IVA. En consecuencia, afirma que el adquirente no puede deducir el impuesto correspondiente al pago anticipado a cuenta aunque el proveedor no le haya restituido dicho pago.

34 Por último, el órgano jurisdiccional remitente duda asimismo de que el Estado miembro de que se trata esté facultado, en virtud del artículo 186 de la Directiva 2006/112, para supeditar la corrección de la deducción al reembolso en aquellos casos en los que finalmente la entrega no se produzca.

35 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) De acuerdo con el apartado 39, primera frase, de la sentencia de 13 de marzo de 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), la deducción del impuesto soportado por un pago anticipado a cuenta queda excluida si en el momento de efectuar dicho pago no existe certeza sobre si se producirá el hecho imponible. ¿Ha de valorarse este extremo atendiendo a la situación objetiva o al punto de vista de quien efectuó el pago anticipado a cuenta, según los hechos objetivos que este pudo conocer?

2) ¿Debe interpretarse la sentencia del Tribunal de Justicia en [el asunto FIRIN, (C-107/13, EU:C:2014:151), fallo y apartado 58], en el sentido de que, con arreglo al Derecho de la Unión, la regularización de la deducción realizada por quien efectuó el pago anticipado a cuenta en virtud de la factura emitida en relación con una entrega de bienes no está supeditada al reembolso del pago anticipado a cuenta si finalmente dicha entrega no se llega a realizar?

3) En caso de respuesta afirmativa a la cuestión prejudicial anterior, ¿faculta el artículo 186 de la Directiva [2006/112], que permite a los Estados miembros determinar las normas de desarrollo de la regularización contemplada en su artículo 185, a la República Federal de Alemania, como Estado miembro, a disponer en su Derecho nacional que la reducción de la base imponible únicamente ha lugar tras el reembolso del pago anticipado a cuenta y que procede regularizar en consecuencia la deuda tributaria y la deducción del impuesto soportado en el mismo momento y en iguales condiciones?

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las primeras cuestiones prejudiciales planteadas en los asuntos C-660/16 y C-661/16

36 Mediante las primeras cuestiones prejudiciales planteadas en los asuntos C-660/16 y C-661/16, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, en circunstancias, como las controvertidas en los litigios principales, en las que la entrega de los bienes de que se trata no se produjo debido a hechos que dieron lugar a la condena por estafa de las personas que trabajaban para los proveedores, los artículos 65 y 167 de la Directiva 2006/112, que versan sobre los requisitos para la deducción del IVA correspondiente a un pago anticipado a cuenta, deben interpretarse de manera puramente objetiva o si ha de tenerse en cuenta la información que el sujeto pasivo que procedió al pago anticipado a cuenta conocía o debía conocer.

37 Procede 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.

38 Conforme al artículo 63 de esta 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.

39 Sin embargo, el artículo 65 de la Directiva 2006/112 establece una excepción según la 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. Como excepción a la regla enunciada en el párrafo anterior, esta disposición debe ser objeto de interpretación estricta (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de febrero de 2006, BUPA Hospitals y Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, apartado 45).

40 Así, para que el IVA pueda ser exigible en esa situación, es preciso que ya se conozcan todos los elementos relevantes del devengo, esto es, de la futura entrega o prestación, y por consiguiente, concretamente, que los bienes o servicios estén identificados con precisión cuando se efectúe el pago anticipado a cuenta (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de febrero de 2006, BUPA Hospitals y Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, apartado 48).

41 Por consiguiente, el artículo 65 de la Directiva 2006/112 no será aplicable si en el momento de efectuar el pago anticipado a cuenta no existe certeza sobre si se procederá a la entrega o a la prestación (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, apartado 39).

42 De ello se desprende que, para apreciar la certidumbre de la realización de la entrega o la prestación, elemento que condiciona la exigibilidad del IVA correspondiente a un pago anticipado a cuenta y el nacimiento correlativo del derecho a deducción, procede situarse en el momento en que se procedió a dicho pago.

43 En el caso de autos, de ambas resoluciones de remisión se desprende que en el momento en que los Sres. Kollroß y Wirtl procedieron a sus respectivos pagos anticipados a cuenta, los bienes que debían entregárseles estaban claramente identificados. En particular, sus características y su precio habían sido precisados con claridad.

44 Así pues, en situaciones como las controvertidas en los litigios principales, no puede denegarse el derecho a deducir el IVA correspondiente a un pago anticipado a cuenta al comprador potencial si dicho pago ha sido efectuado y cobrado y si, en el momento de proceder a efectuarlo, podía considerarse que el adquirente conocía todos los elementos pertinentes de la futura entrega y que, por tanto, la entrega resultaba cierta.

45 A este respecto, en contra de lo que aduce el Gobierno alemán, el hecho de que la fecha de entrega del bien no sea conocida con precisión en el momento de proceder al pago anticipado a cuenta no permite concluir que no se conocen los elementos relevantes del devengo, es decir, de la futura entrega. Además, la falta de esa precisión no permite poner en duda, por sí sola, la certidumbre de la entrega.

46 Una vez hechas estas precisiones, procede examinar la cuestión de la posible existencia, en circunstancias como las controvertidas en los litigios principales, de un elemento de incertidumbre que excluya la aplicación del artículo 65 de la Directiva 2006/112. A este respecto, según las resoluciones de remisión, las entregas de los bienes de que se trata no se realizaron debido a los hechos cometidos por personas que trabajaban para los proveedores de dichos bienes, las cuales fueron condenadas por delito de estafa comercial organizada, y no debido a razones relacionadas con la comisión de un fraude fiscal. Pues bien, de las resoluciones de remisión se desprende que esos hechos se conocieron con posterioridad a la fecha en la que se produjeron los pagos anticipados a cuenta en que se basan las solicitudes de deducción controvertidas en los litigios principales. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar si este es efectivamente el caso.

47 A este respecto, procede recordar que si, cuando se cobran los pagos anticipados a cuenta antes de la realización de la entrega o de la prestación, el cobro de estos hace que el impuesto sea exigible, ello es así porque las partes contratantes anuncian de este modo su intención de extraer por adelantado todas las consecuencias financieras relacionadas con la realización de la entrega o de la prestación (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de febrero de 2006, BUPA Hospitals y Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, apartado 49).

48 En estas circunstancias, si en el momento del cobro de un pago anticipado a cuenta concurren los requisitos de exigibilidad del IVA recordados en los apartados 42 y 43 de la presente sentencia, nace entonces el derecho a deducción, y el sujeto pasivo que ha efectuado ese pago puede ejercer en ese momento dicho derecho, sin que proceda tener en cuenta otros elementos fácticos, conocidos posteriormente, que puedan hacer que la realización de la entrega o de la prestación de que se trate resulte incierta.

49 En cambio, las autoridades y órganos jurisdiccionales nacionales deberán denegar el citado derecho a ese sujeto pasivo si, a la luz de elementos objetivos, queda acreditado que, cuando efectuó el pago anticipado a cuenta sabía, o no podía razonablemente ignorar, que era posible que dicha entrega o prestación no se realizase.

50 En efecto, no puede considerarse que ese sujeto pasivo, en su condición de parte contratante, tenga la intención de extraer las consecuencias financieras relacionadas con la realización futura de la entrega o de la prestación en cuestión si sabe, o no puede razonablemente ignorar, que dicha realización es incierta.

51 En estas circunstancias, procede responder a las primeras cuestiones prejudiciales planteadas en los asuntos C-660/16 y C-661/16 que los artículos 65 y 167 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las controvertidas en los litigios principales, no puede denegarse al comprador potencial de los bienes el derecho a deducir el IVA correspondiente a un pago anticipado a cuenta si dicho pago ha sido efectuado y cobrado y si, en el momento de proceder a efectuarlo, podía considerarse que el adquirente conocía todos los elementos relevantes de la futura entrega y que la entrega de dichos bienes resultaba cierta. No obstante, cabrá denegar el derecho a deducir el IVA al referido adquirente si a la luz de elementos objetivos queda acreditado que, cuando efectuó el pago anticipado a cuenta, sabía o no podía razonablemente ignorar que la realización de esa entrega era incierta.

Sobre la segunda cuestión prejudicial planteada en el asunto C-660/16 y las cuestiones prejudiciales segunda y tercera planteadas en el asunto C-661/16

52 Mediante la segunda cuestión prejudicial planteada en el asunto C-660/16 y las cuestiones prejudiciales segunda y tercera planteadas en el asunto C-661/16, que procede examinar

conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 185 y 186 de la Directiva 2006/112 se oponen a normativas o prácticas nacionales que supeditan la regularización de la deducción del IVA correspondiente a un pago anticipado a cuenta efectuado con vistas a la entrega de un bien al reembolso de dicho pago por el proveedor.

53 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 del sujeto pasivo.

54 En lo que atañe a la posible incidencia sobre la deducción del IVA practicada por un sujeto pasivo de hechos acontecidos con posterioridad a esta, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de octubre de 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, apartado 29 y jurisprudencia citada, y de 13 de marzo de 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, apartado 49).

55 En efecto, el mecanismo de regularización previsto por los artículos 184 a 186 de la Directiva 2006/112 forma parte del régimen de deducción del IVA establecido por esa Directiva. 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 (sentencias de 18 de octubre de 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, apartados 30 y 31, y de 13 de marzo de 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, apartado 50).

56 Por lo que respecta al nacimiento de una obligación de regularización de una deducción del IVA practicada sobre la cuota soportada, el artículo 185, apartado 1, de la Directiva 2006/112 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 (sentencias de 4 de octubre de 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, apartado 26, y de 18 de octubre de 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, apartado 32).

57 Tal y como se ha precisado en el apartado 46 de la presente sentencia, en los casos de autos los bienes controvertidos en los litigios principales no se entregaron y el momento en el que se tuvo certeza de que la entrega de los bienes no se produciría es posterior a la fecha en la que se efectuaron los pagos anticipados a cuenta y las consiguientes declaraciones del IVA.

58 A este respecto, en el apartado 52 de la sentencia de 13 de marzo de 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), el Tribunal de Justicia ha declarado que, en una situación como la controvertida en el litigio que dio lugar a dicha sentencia, en la que constaba que no se realizaría la entrega de los bienes por la que el adquirente había efectuado un pago anticipado a cuenta, debe considerarse que la modificación de los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de la deducción del IVA soportado se produjo con posterioridad a la declaración del IVA, en el sentido del artículo 185, apartado 1, de la Directiva 2006/112. Por lo tanto, en tal situación, la Administración tributaria puede exigir la regularización del IVA deducido por el sujeto pasivo.

59 No obstante, ciertas circunstancias distinguen los litigios principales de aquel que dio lugar a la citada sentencia.

60 Por un lado, tal y como subraya fundadamente la Comisión Europea, en los litigios principales, los adquirentes ya habían obtenido ingresos de los bienes para los cuales habían efectuado los pagos anticipados a cuenta incluso antes de su entrega efectiva. En efecto, de las resoluciones de remisión se desprende que los adquirentes habían arrendado los bienes de que se trata y habían recibido por ello el pago de alquileres. Así pues, estos bienes, por los que se abonó el impuesto, han sido efectivamente utilizados para operaciones posteriores sujetas a gravamen.

61 Por otro lado, ambos litigios principales se caracterizan por el hecho de que las entregas de los bienes encargados por los compradores no pudieron producirse debido a la comisión de hechos calificados de estafa organizada en los que estaban implicados los representantes de los proveedores y que dieron lugar a la incoación de sendos procedimientos de insolvencia contra ellos, de los cuales uno concluyó por insuficiencia de masa activa.

62 Por tanto, a diferencia del asunto que dio lugar a la sentencia de 13 de marzo de 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), los presentes asuntos no versan sobre casos de fraude del IVA. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente considera probado que los proveedores abonaron a la Hacienda Pública el IVA correspondiente a los pagos anticipados a cuenta controvertidos en los litigios principales. Además, en la medida en que, debido a su estado de insolvencia, dichos proveedores no reembolsaron esos pagos, el IVA que estos debían abonar a Hacienda por el cobro de dichos pagos anticipados a cuenta no fue regularizado de conformidad con lo dispuesto en los artículos 65, 90 y 123 de la Directiva 2006/112 considerados conjuntamente. De ello se sigue que, en circunstancias como las controvertidas en los litigios principales, el ejercicio por parte de los adquirentes del derecho a deducir el IVA por esos mismos pagos anticipados a cuenta no supone para la Hacienda Pública ningún riesgo de pérdida de ingresos fiscales.

63 Ciertamente el Tribunal de Justicia ha declarado igualmente en el apartado 57 de la sentencia de 13 de marzo de 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), que la circunstancia de que el IVA adeudado por el proveedor no haya sido regularizado es, en principio, irrelevante a efectos del derecho de la Administración tributaria de obtener la restitución del IVA deducido por el adquirente de los bienes como consecuencia del pago a cuenta correspondiente a dicha entrega.

64 No obstante, procede señalar que, en caso de regularización del derecho a deducción en una situación en la que el pago anticipado a cuenta no ha sido reembolsado, el respeto del principio de neutralidad fiscal está garantizado por la posibilidad, que los Estados miembros deben contemplar en su normativa, de que el adquirente obtenga de su proveedor el reembolso del pago anticipado a cuenta efectuado para una entrega de bienes que finalmente no llegó a producirse (véanse, por analogía, las sentencias de 31 de enero de 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55 apartado 48, y de 13 de marzo de 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, apartado 55).

65 Pues bien, en circunstancias como las controvertidas en los litigios principales, habida cuenta de la insolvencia de los proveedores, sería excesivamente difícil, o incluso imposible, para los adquirentes obtener el reembolso de los pagos anticipados a cuenta efectuados por ellos de buena fe con vistas a la entrega de los bienes adquiridos.

66 Además, en relación con casos de IVA indebidamente facturado debido a la inexistencia de una operación imponible, el Tribunal de Justicia ha declarado que los principios de neutralidad y de efectividad no se oponen, en principio, a una legislación nacional según la cual solo el proveedor puede solicitar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas en concepto de

IVA a las autoridades, debiendo el adquirente de los bienes ejercitar una acción contra dicho proveedor para obtener, a su vez, la devolución de dichas cantidades de este último. No obstante, el Tribunal de Justicia ha declarado igualmente que si tal acción resulta imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del proveedor, dichos principios pueden exigir que el adquirente del bien pueda reclamar la devolución directamente a las autoridades tributarias (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, apartados 39, 41 y 42).

67 Procede aplicar estas consideraciones, *mutatis mutandis*, en circunstancias como las controvertidas en los litigios principales. Así, si estuvieran obligados a regularizar las deducciones efectuadas en concepto del IVA abonado por los pagos anticipados a cuenta que hubieran efectuado y no obtuvieran reembolso alguno de los proveedores, los adquirentes dispondrían, según las consideraciones que figuran en el apartado anterior, de un crédito contra las autoridades tributarias de un importe idéntico al recuperado por estas en el marco de dicha regularización.

68 Pues bien, no resultaría en modo alguno razonable imponer a dichos adquirentes la obligación de regularizar esas deducciones y de ejercitar posteriormente una acción contra las autoridades tributarias para obtener la devolución del IVA pagado por los pagos anticipados a cuenta en cuestión.

69 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la segunda cuestión prejudicial planteada en el asunto C-660/16 y a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera planteadas en el asunto C-661/16 que los artículos 185 y 186 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las controvertidas en los litigios principales, no se oponen a normativas o prácticas nacionales que supeditan la regularización del IVA correspondiente a un pago anticipado a cuenta efectuado con vistas a la entrega de un bien al reembolso de dicho pago por el proveedor.

Sobre la tercera cuestión prejudicial planteada en el asunto C-660/16

70 Habida cuenta de las contestaciones dadas a las cuestiones anteriores no procede contestar a la tercera cuestión prejudicial planteada en el asunto C-660/16.

Costas

71 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 Quinta) declara:

1) **Los artículos 65 y 167 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, en circunstancias como las controvertidas en los litigios principales, no puede denegarse al comprador potencial de los bienes el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido correspondiente a un pago anticipado a cuenta si dicho pago ha sido efectuado y cobrado y si, en el momento de proceder a efectuarlo, podía considerarse que el adquirente conocía todos los elementos relevantes de la futura entrega y que la entrega de dichos bienes resultaba cierta. No obstante, cabrá denegar el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido al referido adquirente si a la luz de elementos objetivos queda acreditado que, cuando efectuó el pago anticipado a cuenta, sabía o no podía**

razonablemente ignorar que la realización de esa entrega era incierta.

2) Los artículos 185 y 186 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las controvertidas en los litigios principales, no se oponen a normativas o prácticas nacionales que supeditan la regularización del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a un pago anticipado a cuenta efectuado con vistas a la entrega de un bien al reembolso de dicho pago por el proveedor.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.