

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL

SRA. JULIANE KOKOTT

presentadas el 19 de diciembre de 2013 (1)

Asunto C-107/13

FIRIN OOD

contra

Direktor na Direktsia «Obzhelvane i danachno-osiguritelna praktika» Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

[Petición de decisión prejudicial
planteada por el Administrativen sad Veliko Tarnovo (Bulgaria)]

«Legislación tributaria – Impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Deducción del impuesto soportado – Regularización de la deducción cuando se efectúan pagos anticipados a cuenta y la prestación no llega a realizarse»

I. Introducción

1. Una vez más se han planteado al Tribunal de Justicia cuestiones suscitadas ante los tribunales búlgaros como consecuencia de la denegación de la deducción del impuesto soportado en el contexto de un presunto fraude del IVA. La particularidad del presente litigio reside en que se practicó la deducción del impuesto soportado a raíz de un pago anticipado, al que sin embargo no siguió ninguna prestación efectiva.

2. Hasta la fecha, el Tribunal de Justicia todavía no se ha pronunciado sobre qué ocurre con la deducción del impuesto soportado en tal situación. Por consiguiente, en el presente asunto debe no sólo decidir como de costumbre en qué medida es aplicable la jurisprudencia adoptada por el Tribunal de Justicia en materia de denegación de la deducción en los supuestos de fraude al IVA –en ocasiones difícilmente demostrables– sino también dar respuesta a una cuestión de interpretación de importancia general para la normativa del IVA no abordada hasta ahora.

II. Marco jurídico

A. *Derecho de la Unión*

3. El derecho a deducir el impuesto soportado está regulado en el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (2) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»):

«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».

4. Conforme al artículo 167 de la Directiva del IVA, el derecho a deducir nace «en el momento en que es exigible el impuesto deducible». Según el artículo 63, el impuesto se hace exigible «en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios». No obstante, el artículo 65 establece el siguiente régimen especial:

«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. La Directiva del IVA prevé en determinados casos la regularización del impuesto exigible y del derecho a deducir el impuesto soportado. La regularización del impuesto exigible se realizará conforme a lo dispuesto en el artículo 90, apartado 1:

«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. Con arreglo al artículo 184 de la Directiva del IVA se regularizará «la deducción inicialmente practicada [...] cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar». El artículo 185 de la Directiva del IVA dispone a este respecto:

«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.»

7. Además, la Directiva del IVA contiene en los artículos 192 *bis* y siguientes normas para los «deudores del impuesto ante la Hacienda Pública». De conformidad con la regla general del artículo 193 será deudor del IVA aquel sujeto pasivo que efectúe «una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada [...]»

8. En este contexto, el cuadragésimo cuarto considerando de la Directiva del IVA establece:

«Conviene que los Estados miembros puedan adoptar disposiciones por las que se declare a una persona distinta del deudor solidariamente responsable del pago del impuesto.»

9. El artículo 205 de la Directiva del IVA añade:

«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.»

B. *Derecho nacional*

10. Con arreglo al artículo 177 de la *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* búlgara (Ley del impuesto sobre el valor añadido), 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.

III. Litigio principal y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

11. El litigio principal versa sobre una liquidación complementaria por la que se negó a la demandante, *Firin OOD* (en lo sucesivo, «*Firin*»), el derecho a deducir el impuesto soportado como consecuencia de una operación realizada con *Agra Plani EOOD* (en lo sucesivo, «*Agra Plani*»).

12. En el año 2010 ambas celebraron un contrato de compraventa de 10.000 toneladas de trigo, a pesar de que *Agra Plani*, en virtud del Derecho búlgaro, no podía comerciar con cereales. *Agra Plani* debía efectuar la entrega del trigo a más tardar el 31 de diciembre de 2012, mientras que *Firin* se comprometía a pagar el precio por adelantado por un importe de 3,6 millones de BGN (aproximadamente 1,8 millones de euros). Por este motivo, *Firin* practicó la deducción del impuesto, después de haber pagado a *Agra Plani* 4,17 millones de BGN.

13. *Agra Plani* transfirió dicha cantidad inmediatamente como supuesto préstamo a la sociedad *York Skay EOOD* y ésta devolvió un total de 3,6 millones de BGN ese mismo día a *Firin* como supuesta aportación de capital. Figuraban como socios de *Firin York Skay EOOD* y una persona física, que a su vez era también socio único *Agra Plani*.

14. En vista de que *Agra Plani* no pagó el IVA correspondiente al contrato de compraventa y de que el trigo no fue entregado y de que además en abril de 2011 dejó de figurar como sujeto pasivo frente a la Hacienda Pública, la Administración tributaria búlgara reclamó a *Firin* la devolución del IVA deducido en concepto del contrato de compraventa. Las autoridades tributarias sostienen que el derecho inicial a deducir el impuesto soportado como consecuencia de un pago adelantado a cuenta decae si posteriormente no se realiza la prestación prometida. Además considera que se trata de un negocio ficticio y de un flujo monetario ficticio, de modo que *Firin* sabía que no se iba a hacer efectivo el pago del IVA devengado como consecuencia del contrato de compraventa.

15. El *Administrativen sad Veliko Tarnovo* que conoce del asunto sobre la denegación del derecho a la deducción, planteó, con arreglo al artículo 267 TFUE del 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 impuesto sobre el valor añadido 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 del IVA 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 impuesto sobre el valor añadido, que, en esas circunstancias, tiene (o no tiene) relevancia la posibilidad objetiva de quien realiza la entrega de regularizar el impuesto sobre el valor añadido 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 del IVA, 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 del IVA 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?»

16. Han presentado observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia la Administración tributaria búlgara, la República de Bulgaria, la República de Estonia, la República Italiana y la Comisión.

IV. Análisis jurídico

17. El órgano jurisdiccional remitente plantea sus cuatro cuestiones prejudiciales en relación con dos ámbitos normativos distintos de la Directiva del IVA. Por un lado, en las cuestiones prejudiciales primera, segunda y tercera se aborda la denegación del derecho a deducir el impuesto soportado, en particular, las condiciones enunciadas en el artículo 167 y siguientes y en el artículo 184 y siguientes de la Directiva del IVA. Por otro, la cuarta cuestión prejudicial y en parte también la tercera abordan la responsabilidad solidaria de un sujeto pasivo por la deuda tributaria contraída por un tercero, conforme a lo dispuesto en el artículo 205 de la Directiva del IVA.

18. Es preciso señalar que la denegación del derecho a deducir el impuesto soportado debe diferenciarse claramente de la responsabilidad por la deuda tributaria de un tercero, pues la deducción del impuesto soportado y la responsabilidad están sujetas a requisitos diferentes y se regulan en disposiciones distintas de la Directiva del IVA.

19. El propio órgano jurisdiccional remitente, en su petición de decisión prejudicial, expuso que la Administración tributaria búlgara *no* consideró que el sujeto pasivo Firin fuera responsable solidariamente por la deuda tributaria de Agra Plani, sino que le denegó el derecho a deducir el impuesto soportado. Según jurisprudencia reiterada, el Tribunal de Justicia puede rehusar una interpretación solicitada, cuando ésta no guarda relación alguna con el objeto del litigio principal. (3) En estas circunstancias, las cuestiones prejudiciales planteadas son inadmisibles, en la medida en que se refieren a la responsabilidad solidaria de un sujeto pasivo por una deuda tributaria de un tercero, dado que la relevancia de estas cuestiones para el asunto principal no se deduce de la motivación de la petición de decisión prejudicial. En consecuencia no procede responder a la cuarta cuestión prejudicial ni a la tercera cuestión prejudicial en la medida en que éstas se refieren asimismo a la interpretación del artículo 205 de la Directiva del IVA.

20. Por lo que atañe al derecho a deducir el impuesto soportado, el órgano jurisdiccional remitente, mediante sus cuestiones prejudiciales primera, segunda y tercera, pide que se dilucide si debe denegarse este derecho cuando se ha efectuado un pago anticipado a cuenta conforme al artículo 65 de la Directiva del IVA y la prestación principal no llega a realizarse (véase la sección B), y si es relevante que el suministrador siga adeudando el IVA por la prestación no realizada (véase la sección C). Para dar una respuesta adecuada al órgano jurisdiccional remitente sobre este punto, (4) a continuación abordaré la cuestión de en qué circunstancias nace, en todo caso, el derecho a deducir el impuesto soportado sobre la base de un pago anticipado a cuenta (véase la sección A).

A. Nacimiento del derecho a deducir el impuesto soportado como consecuencia de un pago anticipado a cuenta

21. El derecho a deducir el impuesto nace, con arreglo al artículo 167 de la Directiva del IVA, en el momento en que es exigible el impuesto deducible. En consecuencia, el nacimiento del derecho de Firin a deducir el impuesto soportado controvertido en el litigio principal en relación con el contrato de compraventa celebrado con Agra Plani presupone que el impuesto sea exigible por parte de la Hacienda Pública frente a Agra Plani. Según el artículo 63 de la Directiva del IVA, esta exigibilidad del impuesto nace ya, en principio, con la entrega de bienes, a la que sin embargo Agra Plani no procedió.

22. En aquellos casos en que, sin embargo, se efectúe un pago anticipado a cuenta de la operación gravada, con arreglo al artículo 65 de la Directiva del IVA, el impuesto y por ende el derecho a deducir el impuesto serán exigibles desde el momento mismo del cobro del pago efectuado por el sujeto pasivo. Dicho pago anticipado no debe limitarse a una parte de la contraprestación, sino que –como ocurre en el presente litigio– también puede referirse al conjunto de la contraprestación. (5) Según jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sin embargo, la aplicación del artículo 65 de la Directiva del IVA presupone además que 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. (6)

23. La motivación de la petición de decisión prejudicial se basa en que, con independencia de ulteriores operaciones de pago, se ha puesto efectivamente a disposición de la suministradora Agra Plani la contraprestación y, por lo tanto, se ha efectuado un pago anticipado a cuenta en el

sentido del artículo 65 de la Directiva del IVA. Además, la primera cuestión prejudicial presupone en particular que en este asunto concurren los requisitos impuestos por la citada jurisprudencia en cuanto al carácter determinado de la entrega. El órgano jurisdiccional remitente concluye que Firin tiene en principio derecho a deducir el impuesto.

24. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente debe tener en cuenta que tampoco será aplicable el artículo 65 de la Directiva del IVA si en el momento de efectuar el pago a cuenta no existe certeza sobre si se procederá a la prestación.

25. Así pues, el Tribunal de Justicia rechazó la aplicabilidad de esta disposición en los supuestos en que el comprador pueda rescindir unilateralmente el contrato en cualquier momento. (7) Como consecuencia de esta posibilidad contractual no existía certeza sobre si realmente se realizaría más tarde una entrega imponible.

26. Por otra parte, según jurisprudencia reiterada, el artículo 65, como excepción a la regla general del artículo 63 de la Directiva del IVA, debe interpretarse restrictivamente. (8) En efecto, con arreglo al artículo 62, número 1, de la Directiva del IVA, mediante el devengo se cumplen las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto de la Hacienda Pública. Por consiguiente, el IVA puede ser exigible en el momento del devengo o después de éste, pero no antes. (9) Sin embargo, el devengo del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA considerado en el presente asunto sólo se produce si se realiza la entrega del bien. Si el artículo 65 de la Directiva del IVA prevé, en caso de pago anticipado a cuenta, la exigibilidad del impuesto antes de que se produzca el devengo y, por ende, antes de que exista la causa de la imposición, es de esperar que la entrega imponible se realice conforme al desarrollo normal de la operación. A este respecto, existen dudas concretas sobre si el artículo 65 de la Directiva del IVA es aplicable.

27. Tales dudas pueden suscitarse en el caso de autos.

28. Así sucede, por una parte, por lo que se refiere a la calificación del contrato de compraventa como parcialmente «ficticio» realizada por el órgano jurisdiccional remitente en la motivación de la petición de decisión prejudicial. Por lo tanto, es probable que verdaderamente no existiera desde un principio la intención de efectuar la entrega del trigo.

29. Por otra parte, en este contexto es preciso tomar en consideración también la circunstancia de que legalmente Agra Plani no estaba autorizada a realizar la entrega del trigo y que, por lo tanto, el contrato de compraventa probablemente no era válido. Ciertamente el principio de neutralidad fiscal se opone a una diferenciación general entre operaciones lícitas e ilícitas. (10) Sin embargo, la existencia de una prohibición legal de realizar la entrega puede suscitar dudas en el momento de efectuar el pago a cuenta sobre si se llegará a realizar la entrega.

30. Habida cuenta de que estas dos circunstancias afectan tanto a los hechos como a la interpretación de la normativa nacional, el órgano jurisdiccional remitente deberá pronunciarse sobre ellas en el marco del litigio principal. En caso de que el artículo 65 de la Directiva del IVA no sea aplicable al litigio principal porque en el momento de efectuar el pago a cuenta subsistan dudas concretas sobre la futura realización de la entrega, con arreglo al artículo 167 en relación con el artículo 63 de la Directiva del IVA todavía no existiría en el momento de efectuar el pago a cuenta un derecho a deducir el impuesto soportado. No obstante, para responder a las cuestiones planteadas, realizaré a continuación mi análisis partiendo del presupuesto de que tal derecho asiste a Firin.

B. Denegación del derecho a deducir el impuesto soportado en un supuesto en que la prestación no llega a realizarse

31. Mediante esta primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si se tiene derecho a deducir el impuesto soportado cuando se haya efectuado el pago anticipado a cuenta conforme al artículo 65 de la Directiva del IVA y posteriormente no se realice la entrega imponible.

32. En este contexto, las partes han señalado que, según jurisprudencia reiterada, no existirá el derecho a deducir el impuesto soportado si existen indicios objetivos de que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva. Así sucede cuando el propio sujeto pasivo comete fraude fiscal o cuando éste sabía o debería haber sabido que participaba en una operación que formaba parte de un fraude al IVA. (11)

33. No obstante, la cuestión de si debe denegarse el derecho a deducir el impuesto soportado cuando se haya observado una conducta fraudulenta, suscita a su vez lógicamente la de si existe en cualquier caso tal derecho de conformidad con la normativa legal vigente, esto es, con independencia de que se demuestre que se ha producido un fraude. Por lo tanto, procede en el presente caso aclarar, antes de nada, si el derecho a deducir el impuesto soportado con arreglo al artículo 184 y siguientes debe regularizarse de todos modos cuando se efectúa un pago anticipado a cuenta con arreglo al artículo 65 de la Directiva del IVA y no se realiza la entrega del bien.

34. Con arreglo al artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA la deducción del impuesto soportado se regularizará en particular cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para determinar la cuantía de las deducciones. Como ya expuse de forma más detallada en el contexto del asunto TETS Haskovo, se plantea aquí, en particular, la cuestión de si realmente se han cumplido las expectativas que subyacían al nacimiento del derecho a deducir el impuesto soportado. (12)

35. Entre los factores que, en el presente litigio, se han de tener en cuenta para determinar el importe de la deducción cuando se haya efectuado un pago anticipado a cuenta conforme al artículo 65 de la Directiva del IVA –como ya se ha expuesto– (13) figura también la expectativa de que, conforme al desarrollo normal de la operación, se realizará la prestación imponible. Si esta expectativa ya no puede existir porque la prestación imponible previsiblemente no se realizará, debe considerarse que se han modificado algunos factores decisivos de la deducción. Por lo tanto, cuando se pueda suponer que no se realizará la prestación, la deducción del impuesto soportado se regularizará en principio de conformidad con el artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente dilucidar este punto en el litigio principal.

36. La excepción establecida en el artículo 185, apartado 2, de la Directiva del IVA no se opone a la regularización. Allí se mencionan diversos supuestos en los que no tiene lugar la regularización. No obstante, en esa disposición no se hace referencia al supuesto en que, una vez efectuado el pago anticipado a cuenta, la prestación no llega a realizarse.

37. Por consiguiente, es preciso responder en principio a la primera cuestión prejudicial que cuando se ha efectuado un pago anticipado a cuenta, conforme a lo dispuesto en el artículo 65 de la Directiva del IVA, si posteriormente no se procede a la entrega imponible se deberá regularizar la deducción.

C. Relación con la regularización de la deuda tributaria

38. Mediante sus cuestiones segunda y tercera, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia si a la luz del principio de neutralidad fiscal en este litigio la regularización de la deducción depende de la posibilidad objetiva de regularizar la correspondiente deuda tributaria. En efecto, si esta deuda tributaria no se regulariza, a pesar de haberse practicado la deducción del impuesto soportado, la Hacienda Pública percibiría en definitiva una cantidad mayor de la que le correspondería si el caso se desarrollara normalmente.

39. El principio de neutralidad fiscal no sólo constituye una expresión particular del principio de igualdad en el ámbito de la fiscalidad del IVA sino que también tiene por objeto liberar completamente al empresario, mediante el mecanismo de la deducción, del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. (14) En esta situación podría admitirse una carga fiscal de un sujeto pasivo contraria al sistema, ya que la vendedora, Agra Plani, podría seguir estando obligada a pagar el IVA mientras que la otra parte contratante, Firin, aun habiendo efectuado un pago anticipado a cuenta, tiene que regularizar la deducción practicada.

40. Es necesario recordar, a este respecto, que en una situación como la que nos ocupa, una deuda tributaria nace por dos motivos.

41. En primer lugar, el suministrador adeuda el IVA, tal y como indican acertadamente las partes, con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA, sobre la base del IVA que él mismo ha hecho constar en la factura. Según jurisprudencia reiterada, si bien esta deuda tributaria puede ser regularizada por el suministrador en determinadas condiciones, (15) en virtud de las cuales la regularización no excluye que en el momento de ésta ya no esté registrado como sujeto pasivo del IVA, (16) mientras que esto no ocurra seguirá existiendo, sin embargo, la deuda tributaria, a pesar de que, como se ha expuesto antes, deberá regularizarse la correspondiente deducción practicada en principio.

42. Así, el Tribunal de Justicia declaró en la sentencia *Stroy trans y LVK*, antes citada, que el operador económico que toma parte en una operación no debe necesariamente ser tratado del mismo modo cuando el emisor de la factura no haya regularizado la factura, pues dicho emisor adeuda el IVA que se ha hecho constar en ésta con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA aunque no se haya realizado efectivamente ninguna operación, mientras que el destinatario de la factura en ese caso no tiene derecho alguno a deducir el impuesto soportado. (17)

43. En segundo lugar, en el presente asunto el suministrador adeuda, no obstante, el IVA también con arreglo al artículo 193 en relación con el artículo 65 de la Directiva del IVA, como consecuencia del pago anticipado a cuenta. Si bien esa deuda tributaria puede en principio dejar de existir, con arreglo al artículo 90 de la Directiva del IVA, mediante una reducción de la base imponible, resulta dudoso que ello sea posible si no se hace efectivo el reembolso del pago anticipado a cuenta. En este sentido, puede entenderse (18) que en la sentencia *Freemans* el Tribunal de Justicia consideró que por regla general una reducción de la base imponible presupone que las cantidades pagadas al sujeto pasivo serán efectivamente reembolsadas. (19) Si, por lo tanto, el suministrador no reembolsa el pago anticipado a cuenta, la deuda tributaria –contrariamente a lo que ocurre en el supuesto del artículo 203 de la Directiva del IVA– ya no podrá ser corregida *a posteriori*, aunque al mismo tiempo pudiera regularizarse la deducción del impuesto soportado.

44. A este respecto, es preciso valorar dos aspectos diferentes.

45. En primer lugar debe señalarse que según la jurisprudencia no es censurable en general que exista una deuda tributaria aun cuando no pueda invocarse el derecho correlativo a deducir el

impuesto soportado. En este sentido, el Tribunal de Justicia en la sentencia *Petroma Transports* y otros, declaró que el impuesto no depende de que se ejerza efectivamente el derecho a deducir el impuesto soportado. En tal caso, el IVA puede gravar operaciones aun cuando no sea posible, por defectos de forma de la factura, ejercer el correspondiente derecho a deducir el impuesto soportado. (20)

46. No obstante, se plantea además la cuestión de si la regularización de la deducción del impuesto soportado, en particular, cuando se efectúa un pago anticipado a cuenta, requiere que se haya reembolsado dicho pago. Esta cuestión enlaza, por un lado, con los requisitos expuestos de una regularización de la base imponible y, por ende, de la deuda tributaria. Por otro lado, evitaría que en caso de insolvencia de su suministradora el titular del derecho a deducir el impuesto sufriera un perjuicio, equivalente al componente fiscal de su pago anticipado a cuenta.

47. Con independencia de si las condiciones impuestas en la sentencia *Freemans*, antes citada, también son aplicables en el supuesto de que se haya efectuado un pago anticipado a cuenta, la regularización de la base imponible de conformidad con el artículo 90 y la deducción del impuesto soportado con arreglo al artículo 184 y siguientes de la Directiva del IVA están sujetas, con todo, a varios requisitos. En este sentido, en su sentencia *Freemans* (21) el Tribunal de Justicia se basó en que, según reiterada jurisprudencia, la base imponible definitiva está constituida por la contraprestación efectiva recibida. En el caso del derecho a deducir el impuesto soportado, existe un principio comparable, en virtud del cual, sin embargo, la deducción del impuesto soportado no se vincula a la realización efectiva de la contraprestación. Prueba de ello es que el artículo 185, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva del IVA excluye en principio la regularización de la deducción del impuesto soportado cuando no se haya efectuado el pago o éste se haya hecho de manera incompleta. Ahora bien, en ese supuesto el sujeto pasivo conserva el derecho a deducir el impuesto soportado, a pesar de no haber pagado en absoluto.

48. Además, el principio de neutralidad fiscal tampoco exige que, cuando se haya efectuado un pago anticipado a cuenta, no se regularice el derecho a la deducción en tanto no se haya restituido el pago anticipado a cuenta. El Tribunal de Justicia ya ha declarado que (22) es generalmente conforme con el citado principio que el destinatario de una prestación disponga sólo de una acción de Derecho civil para reclamar el reembolso frente a la otra parte contratante para proteger sus intereses económicos.

49. Aunque es cierto que en la sentencia *Reemtsma Cigarettenfabriken*, antes citada, el Tribunal de Justicia reconoce al destinatario de una prestación un derecho directo, frente a la Hacienda Pública, a que se le reembolse el IVA indebidamente pagado en el caso de que la otra parte contratante sea insolvente, tal situación no es comparable con la que nos ocupa, en la que la Hacienda Pública no ha percibido IVA alguno. A este respecto, la República Italiana ha señalado acertadamente que en el presente litigio, al no reconocerse el derecho a deducir el impuesto soportado cuando la deuda tributaria no ha sido pagada evita únicamente, en definitiva, que se produzca un perjuicio a la Hacienda Pública, pero no que el IVA se perciba de manera contraria al sistema. La circunstancia de que, por el contrario, dicho perjuicio recaiga en este caso en el potencial destinatario de una prestación, a quien en determinadas circunstancias no se reembolsa su pago anticipado a cuenta, se justifica por el hecho de que es el propio destinatario quien ha elegido a la otra parte contratante y ha asumido conscientemente el riesgo que entraña un pago anticipado a cuenta.

50. En conclusión, procede responder, por lo tanto, a las cuestiones segunda y tercera planteadas por el Tribunal de Justicia que la regularización del derecho a deducir el impuesto soportado no depende ni de la regularización de la correspondiente deuda tributaria ni del reembolso del pago anticipado a cuenta.

V. Conclusión

51. A la luz de las consideraciones precedentes, propongo que se responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Administrativen sad Veliko Tarnovo:

1) Para la exigibilidad de un impuesto con arreglo al artículo 65 de la Directiva del IVA es necesario que exista la expectativa de que, una vez transcurrido el plazo previsto al efecto, se realizará asimismo la prestación imponible.

2) Según el artículo 185, apartado 1, de la Directiva del IVA se procederá a la regularización de la deducción del impuesto soportado, cuando se haya efectuado un pago anticipado a cuenta en el sentido del artículo 65 de la Directiva del IVA, en el supuesto de que finalmente no se realice la prestación imponible. La regularización de la deducción no depende ni de la regularización de la correspondiente deuda tributaria, ni del reembolso del pago anticipado a cuenta.

1 – Lengua original: alemán.

2 – DO L 347, p. 1.

3 – Sentencia de 11 de abril de 2013, Della Rocca (C-290/12), apartado 29 y jurisprudencia citada.

4 – Sobre esta facultad del Tribunal de Justicia, véanse, entre muchas, las sentencias de 20 de marzo de 1986, Tissier (35/85, Rec. p. 1207), apartado 9, y de 30 de mayo de 2013, Worten (C-342/12), apartado 30.

5 – Sentencias de 19 de diciembre de 2012, Orfey Bulgaria (C-549/11), apartado 37, y de 7 de marzo de 2013, Efir (C-19/12), apartado 39.

6 – Sentencias de 21 de febrero de 2006, BUPA Hospitals y Goldsborough Developments (C-419/02, Rec. p. I-1685), apartado 48; de 16 de diciembre de 2010, MacDonald Resorts (C-270/09, Rec. p. I-13179), apartado 31; de 3 de mayo de 2012, Lebara (C-520/10), apartado 26; Orfey Bulgaria, citada en la nota 5, apartado 28, y Efir, citada en la nota 5, apartado 32.

7 – Véase la sentencia BUPA Hospitals y Goldsborough Developments, citada en la nota 6, apartado 51.

8 – Sentencias BUPA Hospitals y Goldsborough Developments, citada en la nota 6, apartado 45; de 19 de diciembre de 2012, Orfey (C-549/11), apartado 27, y de 7 de marzo de 2013, Efir (C-19/12), apartado 32.

9 – Sentencia BUPA Hospitals y Goldsborough Developments, citada en la nota 6, apartado 46.

10 – Véanse, entre otras, las sentencias de 11 de junio de 1998, Fischer (C-283/95, Rec. p. I-3369), apartado 22, y de 7 de marzo de 2013, GfBk (C-275/11), apartado 32.

- 11 – Véase, entre otras, la sentencia de 18 de julio de 2013, Evita-K (C?78/12), apartado 39 y siguientes y la jurisprudencia citada.
- 12 – Véanse las conclusiones presentadas el 14 de junio de 2012, TETS Haskovo (sentencia de 18 de octubre de 2012, C?234/11), puntos 25 a 28.
- 13 – Véanse el anterior punto 24 y siguientes.
- 14 – Véase la sentencia de 15 de noviembre de 2012, Zimmermann (C?174/11), apartados 46 a 48 y jurisprudencia citada.
- 15 – Véase, entre otras, la sentencia de 11 de abril de 2013, Rusedespred (C?138/12), apartados 25 a 27 y jurisprudencia citada.
- 16 – Sentencia de 31 de enero de 2013, LVK – 56 (C?643/11), apartado 49.
- 17 – Sentencias de 31 de enero de 2013, Stroy trans (C?642/11), apartado 41 y siguientes, y LVK – 56, citada en la nota 16, apartados 46 y siguientes.
- 18 – Véase, en este sentido, la sentencia del Bundesfinanzhof de 2 de septiembre de 2010, V R 34/09, apartado 17, que se remite a la sentencia del Bundesfinanzhof de 18 de septiembre de 2008, V R 56/06, apartado 43 y siguientes.
- 19 – Véase la sentencia de 29 de mayo de 2001, Freemans (C?86/99, Rec, p. I?4167), apartado 35.
- 20 – Véase la sentencia de 8 de mayo de 2013, Petroma Transports y otros (C-271/12), apartados 41 a 43.
- 21 – Sentencia Freemans, citada en la nota 19, apartado 27.
- 22 – Sentencia de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C?35/05, Rec. p. I?2425), apartado 39.