

Downloaded via the EU tax law app / web

Edición provisional

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. NILS WAHL

de 30 de enero de 2018 (1)

Asuntos acumulados C-660/16 y C-661/16

Finanzamt Dachau

contra

Achim Kollroß (C-660/16)

y

Finanzamt Göppingen

contra

Erich Wirtl (C-661/16)

[Peticiónes de decisión prejudicial planteadas por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario, Alemania)]

«Imposición — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 65 — Pago a cuenta — Deducción — Incertidumbre sobre el devengo del impuesto — Artículos 184 a 186 — Regularización de las deducciones — Reembolso del IVA indebidamente pagado — Procedimiento nacional»

1. Según las célebres palabras de Benjamin Franklin en una carta escrita a Jean-Baptiste Leroy en 1789, «en este mundo, nada es seguro salvo la muerte y los impuestos».
2. En el presente procedimiento, el órgano jurisdiccional remitente —dos Salas diferentes del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario, Alemania)— pregunta al Tribunal de Justicia, en esencia, en qué circunstancias una futura entrega de bienes o prestación de servicios debe considerarse suficientemente *cierta*, a efectos de las normas en materia del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que contiene la Directiva 2006/112/CE, (2) para permitir la deducción del IVA pagado a cuenta por el destinatario, aunque la entrega finalmente no se llegue a realizar a causa de un fraude cometido por el proveedor. El órgano jurisdiccional remitente solicita también al Tribunal de Justicia que precise las consecuencias jurídicas que de ello se derivan para la regularización de la deducción y las devoluciones por parte de las autoridades

fiscales.

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

3. Conforme al artículo 63 de la Directiva IVA, «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. A tenor del artículo 65 de la misma Directiva, 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. Con arreglo al artículo 167 de la Directiva IVA, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

6. Con arreglo al artículo 184 de la Directiva IVA, «la deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar».

7. El artículo 185 de la Directiva IVA establece:

«1. La regularización se efectuará en particular cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, entre otros en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, no habrá lugar a la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados y en los casos de las apropiaciones enunciadas en el artículo 16, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales.

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

8. El artículo 186 de la Directiva IVA ordena a los Estados miembros determinar las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185 de la misma Directiva.

B. Legislación nacional

9. El artículo 15 de la Umsatzsteuergesetz (Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG») dispone:

«1. 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;

[...]».

10. De conformidad con el artículo 13, apartado 1, punto 1, letra a), de la UStG, el impuesto se devenga, con ocasión de la entrega de bienes y la prestación de servicios, «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 efectuaron 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».

11. El artículo 17 de la UStG dispone:

«1. Cuando se modifique la base imponible de una operación sujeta al impuesto, en el sentido del artículo 1, apartado 1, punto 1, el operador 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 operador a favor de quien se haya efectuado 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 el impuesto y la deducción;

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

[...]».

II. Hechos, procedimientos y cuestiones prejudiciales

A. Asunto C-660/16

12. El 10 de abril de 2010, el Sr. Achim Kollroß encargó una unidad de cogeneración de electricidad a la empresa G. Dicha empresa confirmó el pedido el 12 de abril de 2010 y emitió una factura de anticipo por importe de 30 000 euros, más el IVA por importe de 5 700 euros. El Sr. Kollroß efectuó a G el pago a cuenta requerido el 19 de abril de 2010. La fecha de la entrega de la unidad no se fijó en ese momento.

13. La entrega de la unidad no llegó a producirse. Con arreglo a la Insolvenzordnung (Reglamento de insolvencia), se inició contra el patrimonio de G un procedimiento de insolvencia, que concluyó por insuficiencia de masa activa. Las personas que actuaban en nombre de G fueron condenadas por la comisión de 88 delitos de estafa comercial y organizada y por insolvencia punible en perjuicio de los compradores de las unidades de cogeneración, pero no por fraude fiscal.

14. El Sr. Kollroß aplicó la deducción de su pago a cuenta a G en el ejercicio de 2010. Sin embargo, el Finanzamt Dachau (Oficina Tributaria de Dachau, Alemania) emitió una liquidación del IVA por importe de cero euros. El Sr. Kollroß recurrió sin éxito dicha liquidación en vía administrativa.

15. Posteriormente, el Sr. Kollroß impugnó la liquidación ante el Finanzgericht (Tribunal

Tributario), recurso que sí prosperó. En primer lugar, el Finanzgericht consideró que el Sr. Kollroß tenía derecho a deducir el impuesto soportado por el pago a cuenta con arreglo al artículo 15, apartado 1, primera frase, punto 1, tercera frase, de la UStG. En segundo lugar, consideró que el Sr. Kollroß no estaba obligado a la regularización del impuesto soportado con arreglo al artículo 17, apartados 1, segunda frase, y 2, puntos 1 y 2, de la UStG.

16. La Agencia Tributaria de Dachau recurrió dicha sentencia ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario). Al albergar dudas sobre la interpretación correcta del Derecho de la Unión, dicho órgano jurisdiccional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Las exigencias sobre la certeza de que se producirá una entrega, como requisito para la deducción del impuesto soportado por un pago a cuenta en el sentido de la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea en el asunto FIRIN [sentencia de 13 de marzo de 2014, 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 éste 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 [IVA] 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 a cuenta?

3) ¿Debe reembolsar la agencia tributaria competente el IVA a quien efectuó un pago 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?»

B. Asunto C?661/16

17. El 3 de agosto de 2010, el Sr. Erich Wirtl encargó a la empresa G una unidad de cogeneración por un precio de 30 000 euros, más el IVA por importe de 5 700 euros. La entrega de la unidad se produciría transcurridas catorce semanas desde la recepción del pago. El Sr. Wirtl pagó el precio por adelantado.

18. Sin embargo, la entrega no se llegó a producir. Con arreglo al Reglamento de insolvencia, se inició un procedimiento de insolvencia contra el patrimonio de G, que concluyó por insuficiencia de masa activa. Las personas que actuaban en nombre de G fueron condenadas por la comisión de 88 delitos de estafa comercial y organizada y por insolvencia punible en perjuicio de los compradores de las unidades de cogeneración, pero no por fraude fiscal.

19. El Sr. Wirtl solicitó la deducción del impuesto soportado de su pago a G en el ejercicio 2010. Sin embargo, el Finanzamt Göppingen (Oficina Tributaria de Göppingen, Alemania) decidió no aceptar la deducción. El Sr. Wirtl presentó un recurso administrativo sin éxito contra dicha resolución.

20. Posteriormente, el Sr. Wirtl la impugnó ante el Finanzgericht (Tribunal Tributario), recurso que sí prosperó. En primer lugar, el Finanzgericht consideró que el Sr. Wirtl tenía derecho a deducir el impuesto soportado por el pago a cuenta con arreglo al artículo 15, apartado 1, párrafo primero, punto 1, tercera frase, de la UStG. En segundo lugar, consideró que el Sr. Wirtl no estaba obligado a la regularización de la deducción con arreglo al artículo 17, apartados 1, segunda frase, y 2, puntos 1 y 2, de la UStG.

21. La Oficina Tributaria de Göppingen recurrió dicha sentencia ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario). Al albergar dudas sobre la interpretación correcta del Derecho de la Unión, dicho órgano jurisdiccional decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) De acuerdo con la sentencia [de 13 de marzo de 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, apartado 39], ¿queda excluida la deducción del impuesto soportado por un pago a cuenta 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 a cuenta, según los hechos objetivos que éste pudo conocer?

2) ¿Debe interpretarse la sentencia del Tribunal de Justicia en [el asunto Firin, 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 a cuenta en virtud de la factura emitida en relación con una entrega de bienes no está supeditada al reembolso del pago 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 IVA, 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 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?

C. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

22. Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 19 de enero de 2017 se ordenó acumular los asuntos C-660/16 y C-661/16 a efectos de la fase escrita y de la sentencia.

23. Han presentado observaciones escritas el Sr. Kollroß, el Gobierno alemán y la Comisión Europea.

III. Apreciación

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

24. Mediante la primera cuestión prejudicial planteada en ambos asuntos, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, al Tribunal de Justicia cómo determinar, a efectos del artículo 65 de la Directiva IVA, si existe incertidumbre en relación con una entrega de bienes con respecto a la cual se ha efectuado un pago a cuenta en caso de estafa por parte del proveedor. En particular, el órgano jurisdiccional remitente desea saber si, si finalmente no se llega a producir la entrega de los bienes a causa de la comisión de tal estafa, el sujeto pasivo tiene derecho a deducir el importe del IVA pagado.

25. Antes de abordar los problemas específicos planteados por estas cuestiones prejudiciales, parece conveniente recordar las principales disposiciones aplicables, tal como han sido interpretadas reiteradamente por el Tribunal de Justicia.

26. Conforme a reiterada jurisprudencia, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al operador comercial de la carga del IVA, devengado o ingresado, en el marco de todas sus actividades económicas. El principio de neutralidad fiscal que fundamenta el sistema común del IVA garantiza la perfecta neutralidad de todas las actividades económicas,

cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén ellas mismas sujetas al IVA. (3)

27. En virtud del artículo 167 de la Directiva IVA, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. La norma general es que el hecho imponible se produce en el momento de la entrega de bienes o la prestación de servicios (artículo 63 de la Directiva IVA). No obstante, si se realizan pagos a cuenta, el artículo 65 de la Directiva IVA establece que el hecho imponible se produce en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas.

28. El Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que, para que el IVA sea exigible (y, por tanto, deducible) cuando se haya efectuado un pago a cuenta, toda la información pertinente sobre el futuro hecho imponible debe ser ya conocida. (4) El Tribunal de Justicia también ha declarado que el artículo 65 de la Directiva IVA no será aplicable si no existe certeza sobre si se producirá el hecho imponible. (5)

29. A este respecto, el presente procedimiento plantea dos cuestiones distintas, pero relacionadas entre sí. El órgano jurisdiccional remitente desea saber, en primer lugar, el modo en que se ha de determinar la existencia de incertidumbre y, en segundo lugar, si a este respecto es relevante que la fecha de entrega de los bienes comprados no apareciese indicada en el contrato celebrado entre el destinatario y el proveedor.

30. Por lo que respecta a la primera de estas cuestiones, el órgano jurisdiccional remitente indica que, en situaciones como la del procedimiento principal, esta incertidumbre puede evaluarse con arreglo a la información de que dispone el destinatario o sobre la base de la información de que dispone el proveedor. En otras palabras, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si debe considerarse que la intención del proveedor de cometer estafa, de la cual no era consciente el destinatario, es pertinente al determinar la certeza (o, más bien, la incertidumbre) de que se producirá el hecho imponible.

31. A mi juicio, la intención fraudulenta del proveedor no debe tener incidencia alguna sobre el derecho del destinatario a deducir el IVA pagado a cuenta, *salvo* si este último tenía o debía haber tenido conocimiento de dicha intención fraudulenta.

32. Esta conclusión parece derivarse de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, especialmente de las sentencias Bonik (6) y FIRIN. (7) En dichos casos, el Tribunal de Justicia subrayó que el Derecho de la Unión no puede ser invocado por los particulares de forma abusiva o fraudulenta y que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los abusos es un objetivo expresamente reconocido y fomentado por la Directiva IVA. En consecuencia, el Tribunal de Justicia señaló que las autoridades nacionales deben denegar el derecho a deducción cuando se invoque de forma fraudulenta o abusiva. (8) Tal es el caso, en particular, cuando el propio sujeto pasivo comete un fraude fiscal. (9) Por el contrario, es incompatible con las disposiciones de la Directiva IVA denegar dicho derecho a un sujeto pasivo que ni sabía ni podía haber sabido que la operación en cuestión formaba parte de un fraude cometido por el proveedor o por otro operador anterior o posterior de la cadena de entregas. (10)

33. Aplicando estos principios a los casos que nos ocupan, el hecho de que los proveedores nunca tuvieran la intención de entregar los bienes adquiridos por los destinatarios no justifica, por sí solo, la negativa de las autoridades nacionales a aceptar las deducciones solicitadas por los beneficiarios. Dichas autoridades sólo podrán denegar las deducciones en caso de que acrediten de forma suficiente en Derecho que los destinatarios sabían, o deberían haber sabido, que desde un principio el proveedor no tuvo intención de cumplir sus contratos. (11)

34. En efecto, cuando, como era el caso en el asunto FIRIN, (12) tanto el proveedor como el destinatario son (o deberían ser) conscientes de que no tendrá lugar la entrega, cabría plantearse si existe realmente un auténtico contrato de suministro, al menos a los efectos de la normativa sobre el IVA. En términos más generales, el artículo 65 de la Directiva IVA no puede aplicarse en los casos en que, en el momento de efectuarse el pago a cuenta, existen dudas razonables de que, conforme al desarrollo normal de la operación, la entrega gravada se realice debidamente. (13)

35. Por el contrario, si el destinatario no era consciente de la intención fraudulenta o abusiva del proveedor, y no podía haberlo sido —y aún más cuando, como en las situaciones de que se trata en el procedimiento principal, parece que el proveedor pagó debidamente el IVA percibido por el Estado—, no existe ninguna razón objetiva para que se le niegue el derecho inicial a deducción. Tal negativa, por un lado, iría más allá de lo necesario para preservar los derechos de la Hacienda Pública (14) y, por otro, impondría una carga excesiva a los compradores. En la práctica comercial usual no es extraño que un proveedor exija a sus clientes que realicen un pago a cuenta antes de la entrega de los bienes o la prestación de los servicios. Como señala el órgano jurisdiccional remitente en su resolución de remisión en el asunto C-660/16, parecería excesivo obligar a los destinatarios a asumir todos los riesgos relacionados con una posible omisión de la entrega de los bienes y el suministro de los servicios adquiridos, si dichos destinatarios, aun obrando con toda la diligencia requerida, no hubieran podido conocer la mala fe de sus proveedores.

36. A continuación, es necesario determinar si el hecho de que un contrato de suministro no incluya la fecha de entrega de los bienes adquiridos implica que no se conoce toda la información pertinente sobre el futuro hecho imponible y, por lo tanto, procede rechazar la deducción.

37. A este respecto, considero que no puede considerarse que el mero hecho de que no exista una fecha de entrega o suministro genere incertidumbre en cuanto a la existencia del hecho imponible. Una vez más, no es inhabitual en la práctica comercial habitual que las partes acuerden una entrega de bienes o una prestación de servicios sin poder determinar la fecha exacta en la que se llevará a cabo la entrega o suministro. Si el comprador no conoce ningún motivo para dudar de la capacidad del proveedor y su disposición a cumplir sus obligaciones, no hay razón para considerar que en el momento del pago a cuenta la entrega sea incierta.

38. Obviamente, tal y como se ha indicado en la introducción de las presentes conclusiones, todo lo que se presume que vaya a producirse en el futuro es en alguna medida incierto. Sin embargo, esta lógica no puede aplicarse en el presente contexto, pues privaría de todo sentido al artículo 65 de la Directiva IVA. Asimismo, no alcanzo a entender por qué la mera indicación de una fecha concreta en un contrato ha de hacer que la futura entrega o prestación sea más cierta (o, en sentido contrario, menos incierta).

39. En la sentencia BUPA Hospitals y Goldsborough Developments, el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 65 de la Directiva IVA no era aplicable a una situación en la que las partes tenían derecho a resolver unilateralmente el contrato en cualquier momento y se habían realizado pagos a cuenta por entregas de bienes cuya identidad y cantidad aún estaba por determinar. (15) No obstante, esta situación debe distinguirse de las circunstancias de que se trata en el asunto principal: en el caso de BUPA Hospitals, en el momento en que se efectuó el pago, existía incertidumbre acerca de si la operación misma se llevaría a cabo. Por el contrario, en los presentes asuntos, al menos desde la perspectiva de los destinatarios, sólo quedaba por determinar el momento de la entrega.

40. A la luz de las anteriores consideraciones, procede responder a las primeras cuestiones

prejudiciales planteadas en los asuntos C-660/16 y C-661/16 que el artículo 65 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que no se puede denegar el derecho a deducir a un sujeto pasivo que ha efectuado un pago a cuenta de bienes o servicios finalmente no entregados o prestados si el sujeto pasivo no sabía ni podía saber que el proveedor no tenía intención de cumplir el contrato. El mero hecho de que la fecha de entrega o suministro no aparecía indicada en el contrato no genera incertidumbre sobre el cumplimiento del contrato a los efectos de esta disposición.

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

41. Mediante su segunda cuestión prejudicial en el asunto C-660/16 y las cuestiones prejudiciales segunda y tercera en el asunto C-661/16, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, en circunstancias como las del procedimiento principal, los artículos 184 a 186 de la Directiva IVA se oponen a una normativa nacional que exige una regularización de las deducciones, pero supedita dicha regularización a la devolución del pago a cuenta.
42. Con carácter preliminar, procede recordar que el régimen de deducciones establecido en la Directiva IVA tiene por objeto liberar completamente al operador de la carga del IVA pagado o adeudado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA pretende garantizar la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA. (16)
43. De ello se deduce que el criterio determinante para la deducción del IVA soportado es la utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de esos bienes o servicios. En efecto, esa utilización determina la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tiene derecho y el alcance de las posibles regularizaciones, que deben efectuarse con arreglo a los requisitos previstos en los artículos 185 a 187 de la Directiva IVA. (17)
44. La regularización prevista en dichas disposiciones forma parte integrante del régimen de deducción del IVA establecido en ellas, que tienen por objeto que las deducciones sean más precisas, con el fin de asegurar la neutralidad del IVA. Mediante las normas referidas, la finalidad de la Directiva IVA es establecer una relación estrecha y directa entre el derecho de deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes y los servicios de que se trate para las operaciones sujetas a gravamen. (18)
45. Por lo que respecta al momento en que nace la obligación de regularizar la deducción del IVA soportado, el artículo 185, apartado 1, de la Directiva IVA establece el principio según el cual dicha regularización debe hacerse, en particular, cuando los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de la deducción hayan cambiado con posterioridad a la declaración del IVA. (19)
46. Por lo tanto, la primera cuestión que ha de abordarse en este contexto es si unas circunstancias como las del procedimiento principal están comprendidas, en principio, en las que se regulan por el artículo 185 de la Directiva IVA. A mi parecer, ciertamente es éste el caso.
47. En la sentencia PIGI, el Tribunal de Justicia declaró que un sujeto pasivo víctima del robo de los bienes de los que había deducido el IVA soportado estaba, en principio, obligado a regularizar su deducción de conformidad con el artículo 185, apartado 1, de la Directiva IVA. No obstante, el Tribunal de Justicia señaló que, a modo de excepción, el artículo 185, apartado 2, párrafo primero, establece que no ha lugar a la regularización, entre otros casos, en el supuesto de «pérdidas o robos fehacientemente probados» y que, conforme al párrafo segundo de dicha

disposición, esta excepción tiene carácter facultativo. En consecuencia, el Tribunal de Justicia declaró que los Estados miembros pueden prever la regularización de la deducción del IVA soportado en todos los casos de robo de los bienes que originan el derecho a deducción del IVA. (20)

48. En una línea similar, en la sentencia FIRIN el Tribunal de Justicia declaró que, en circunstancias en las que se pone de manifiesto que el suministro de bienes por el cual un sujeto pasivo ha efectuado un pago a cuenta finalmente no se va a llevar a cabo, la Administración tributaria puede exigir la regularización del IVA deducido por el sujeto pasivo. Esto es así con independencia de que el IVA adeudado por el proveedor, por su parte, se haya regularizado o no. (21)

49. En consecuencia, los mismos principios deberían aplicarse en el presente procedimiento. El hecho de que los bienes adquiridos y por los cuales se hizo un pago a cuenta finalmente no fuesen entregados constituye, a efectos de los artículos 184 a 186 de la Directiva IVA, una modificación de los elementos que determinan la cuantía de la deducción que se produjo con posterioridad a la declaración del IVA. Los bienes adquiridos nunca pudieron ser utilizados por el sujeto pasivo para las operaciones gravadas. (22) Por lo tanto, en principio ha lugar a una regularización de la deducción con arreglo a lo dispuesto en el artículo 185, apartado 1, de la Directiva IVA.

50. Dicho esto, la siguiente cuestión que se ha de resolver es si la excepción a este principio que establece el artículo 185, apartado 2, de la Directiva IVA es aplicable a circunstancias como las del procedimiento principal. A este respecto, soy de la opinión de que, si la falta de entrega de los bienes adquiridos se debió a una *estafa* cometida por el proveedor en perjuicio del destinatario, dicha excepción es aplicable.

51. En efecto, considero que dicha estafa debe ser considerada un «robo», circunstancia para la que dicha disposición prevé que la regularización es facultativa. Para ser más precisos, la regularización no es necesaria a no ser que un Estado miembro decida otra cosa. En mi opinión, dos son los principales motivos para ello. Por un lado, la lógica del artículo 185, apartado 2, de la Directiva IVA parece apoyar esta tesis y, por otro, en el asunto PIGI [sentencia de 4 de octubre de 2012, C-550/11, EU:C:2012:614], el Tribunal de Justicia ya rechazó una interpretación formalista del concepto de «robo».

52. En primer lugar, el artículo 185, apartado 2, de la Directiva IVA trata de las situaciones en las que el legislador de la Unión consideró que, pese a que en principio correspondía una regularización de las deducciones, ésta no debía efectuarse o no era necesaria. En particular, la excepción referida a la «destrucción, pérdida o robo» parece abarcar situaciones en las que el sujeto pasivo ha pagado el IVA soportado por los bienes adquiridos para utilizarlos en las operaciones por las que repercute el IVA pero, por razones ajenas a su control, en última instancia no pueden utilizarse con ese fin.

53. En esas situaciones, los gastos del sujeto pasivo realizados en relación con los bienes destruidos, perdidos o robados están relacionados, en sentido amplio, con su actividad económica. El hecho de que dichos bienes finalmente no se utilizasen para los fines de las operaciones gravadas es puramente accidental. Por lo tanto, es justo que el sujeto pasivo que ha soportado el IVA por dichos bienes pueda seguir acogiéndose a la deducción. Si se privase al sujeto pasivo de la deducción, sufriría una pérdida adicional. El objetivo de proteger al sujeto pasivo de una pérdida injusta se ha de contrastar con los ejemplos que ofrece el artículo 185, apartado 1, de la Directiva IVA sobre cuándo *procede* efectuar la regularización, esto es, «en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios». Éstas son las situaciones en las que, si no se efectúa la regularización, el sujeto pasivo obtendrá una ventaja injusta.
54. En segundo lugar, en la sentencia PIGI el Tribunal de Justicia aclaró que el concepto de «robo» a efectos del artículo 185, apartado 2, de la Directiva IVA debe interpretarse en un sentido no técnico e incluir, por ejemplo, las actividades delictivas que producen la desaparición de los bienes, que no pueden ser utilizados para operaciones gravadas. (23)
55. Aunque los límites precisos entre «robo» y «estafa» pueden variar de un Estado miembro a otro, a mi juicio ambos comparten muchas características importantes: ambos son delitos contra la propiedad que producen una ventaja ilícita para el delincuente y una pérdida injusta para la víctima. La diferencia principal parece residir en la forma en que la víctima se ve ilícitamente privada de su propiedad: sin el consentimiento del propietario en el caso de robo y mediante engaño deliberado en caso de estafa. Sin embargo, no veo cómo tal diferencia en el comportamiento del infractor es relevante a efectos de los artículos 184 a 186 de la Directiva IVA.
56. Además, al menos desde un punto de vista práctico y económico, a mi parecer no existe ninguna diferencia sustancial entre determinados tipos de robo y la estafa; por ejemplo, entre bienes comprados y pagados pero no entregados porque han sido robados durante el transporte y bienes equivalentes que no son entregados debido a una estafa cometida por el proveedor. En ambas situaciones aprecio razones de equidad y neutralidad que abogan en favor de autorizar a los sujetos pasivos a seguir disfrutando de las deducciones del IVA soportado.
57. Por lo tanto, los casos de estafa cometida por los proveedores a costa de sus clientes, como los controvertidos en el asunto principal, deberían, en mi opinión, considerarse casos de «robo» con arreglo al artículo 185, apartado 2, de la Directiva IVA. Dicho esto, el párrafo segundo de dicha disposición hace facultativa la referida excepción: aunque por lo general la regularización no es obligatoria, los Estados miembros pueden decidir lo contrario y, por tanto, exigirla en los casos de robo.
58. En mi opinión, con arreglo a la normativa alemana pertinente según la interpretan los órganos jurisdiccionales nacionales, en caso de estafa sólo es necesaria una regularización si el sujeto pasivo víctima de la estafa recibió una devolución por parte del proveedor.
59. Si ello es así, tal normativa nacional es, en mi opinión, compatible con los artículos 184 a 186 de la Directiva IVA: las autoridades alemanas han decidido hacer uso de la facultad que ofrece el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de esa Directiva de requerir una regularización de las deducciones en caso de robo de los bienes de que se trate.
60. El hecho de que hayan decidido hacer uso limitado de esta facultad —supeditando la regularización a la devolución por parte del proveedor al destinatario de las cantidades previamente pagadas— parece estar amparado por la discrecionalidad que la Directiva IVA concede a los Estados miembros en los artículos 185, apartado 2, y 186. Por otra parte, a mi modo de ver dicha condición es razonable, pues con ella se evitan las situaciones en las que los

sujetos pasivos podrían aprovecharse de forma efectiva del enriquecimiento sin causa que obtendrían de mantener la deducción y, al mismo tiempo, recibir una devolución de las cantidades previamente abonadas. De igual manera, si no se produce reembolso alguno, la condición garantiza que un sujeto pasivo que acepte realizar un pago a cuenta no tenga que asumir riesgos excesivos si dicha persona no era consciente de la mala fe de su proveedor ni podía serlo. (24)

61. A la luz de las consideraciones precedentes, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la segunda cuestión prejudicial en el asunto C-660/16 y a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera en el asunto C-661/16 en el sentido de que los artículos 184 a 186 de la Directiva IVA no se oponen a una normativa nacional que, en circunstancias como las controvertidas en el procedimiento principal, exige una regularización de las deducciones y la supedita a la devolución del pago a cuenta.

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

62. Con su tercera cuestión prejudicial en el asunto C-660/16, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, en primer lugar, si las disposiciones de la Directiva IVA y el principio de efectividad obligan a los Estados miembros a permitir que un sujeto pasivo interponga recurso contra la Administración tributaria por la devolución del IVA indebidamente facturado por un pago a cuenta que el proveedor pagó a la Hacienda Pública, cuando sea imposible obtener del proveedor la devolución del IVA. En caso afirmativo, en segundo lugar el órgano jurisdiccional remitente desea saber si el sujeto pasivo puede formular su reclamación en el marco del procedimiento de liquidación ordinario o se le puede obligar a actuar en un procedimiento de equidad distinto.

63. En mi opinión, si el Tribunal de Justicia comparte mi opinión sobre las respuestas que han de darse a las demás cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente, no hay necesidad de responder a esta cuestión en el presente procedimiento. En efecto, si los sujetos pasivos no logran obtener de sus proveedores la devolución del pago a cuenta (junto con el correspondiente IVA), no están obligados a regularizar las deducciones y, por tanto, pueden seguir beneficiándose de la deducción del IVA pagado a los proveedores.

64. No obstante, en el supuesto de que el Tribunal de Justicia no esté de acuerdo con las respuestas que propongo para las demás cuestiones prejudiciales remitidas por el órgano jurisdiccional remitente, me gustaría hacer algunas reflexiones sobre el problema planteado con la presente cuestión prejudicial.

65. Las dudas del órgano jurisdiccional remitente están motivadas por la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto *Reemtsma Cigarettenfabriken*. (25)

66. En dicho asunto, el órgano jurisdiccional remitente formuló al Tribunal de Justicia una serie de cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación de las disposiciones de la Octava Directiva, (26) a la luz de los principios de neutralidad, de efectividad y de no discriminación. En aquella sentencia, el Tribunal de Justicia declaró, en particular, que estas disposiciones y principios no se oponían a una legislación nacional según la cual sólo el prestador de los servicios puede solicitar la devolución de las cantidades indebidamente pagadas en concepto de IVA a las autoridades tributarias, y el destinatario de los servicios puede ejercer una acción de Derecho civil para reclamar a dicho prestador las cantidades abonadas indebidamente.

67. Sin embargo, el Tribunal de Justicia también añadió que, en el caso de que la devolución del IVA resulte imposible o excesivamente difícil, los Estados miembros deben establecer los instrumentos necesarios para permitir a dicho destinatario recuperar el impuesto indebidamente liquidado, si es preciso, directamente de las autoridades fiscales, con el fin de cumplir el principio

de efectividad. (27)

68. Por lo tanto, el presente procedimiento plantea la cuestión de si los principios desarrollados por el Tribunal de Justicia en la sentencia *Reemtsma Cigarettenfabriken* deben aplicarse también en una situación análoga a las controvertidas en el procedimiento principal, que se rigen por las disposiciones de la Directiva IVA, más bien que por las de la Octava Directiva.

69. Dudo que estos principios puedan extrapolarse inmediata y fácilmente a los presentes asuntos.

70. Con carácter preliminar procede señalar que la Directiva IVA no establece expresamente un mecanismo para que la Administración tributaria devuelva el IVA directamente al destinatario en caso de insolvencia del proveedor. El pago a cuenta del IVA por el destinatario al proveedor y el pago del IVA a las autoridades fiscales por el proveedor son, en principio, transacciones separadas. Así pues, en un supuesto normal, el destinatario debe requerir el reembolso al proveedor, que a su vez puede solicitar la devolución a la Administración tributaria. La Directiva IVA no exige a los Estados miembros, ni expresa ni implícitamente, establecer el derecho directo de crédito del beneficiario frente a la Administración tributaria.

71. A este respecto procede tener en cuenta que, a falta de normas de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que dichas condiciones respeten los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, que no sean menos favorables que las que se aplique a reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno ni estén estructuradas de una forma que se haga prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión. (28)

72. Esto significa que las normas nacionales no tienen por qué establecer un tipo de acción que permita con carácter general a los destinatarios que se encuentren en situaciones como las de los procedimientos principales interponer recursos directamente contra la Administración tributaria.

73. Dicho esto, mi interpretación de la sentencia de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167) es que el Tribunal de Justicia consideró que el procedimiento allí controvertido (ciertamente muy excepcional) sólo era necesario debido a la peculiar situación que allí se debatía, la de un sujeto pasivo que había pagado el IVA por error (pagó el IVA por una operación exenta) y estaba establecido en un Estado miembro distinto de aquel donde se pagó el IVA. El objeto de esa sentencia era, evidentemente, evitar un enriquecimiento sin causa de la Hacienda Pública en una situación en la que se había producido un error en la facturación del IVA y, dada la naturaleza transfronteriza de la operación, el procedimiento habitual de reembolso podría resultar engorroso e ineficaz.

74. A mi juicio, no está claro que las situaciones de los procedimientos principales requieran una solución tan extrema. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si, en una situación concreta, la legislación nacional no proporciona a los sujetos pasivos que se encuentran en una situación análoga a la controvertida en el procedimiento principal los medios adecuados para obtener del proveedor la devolución del IVA indebidamente abonado y, en tal caso, si para cumplir el principio de efectividad es necesario un sistema como el previsto en la sentencia de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167).

75. El siguiente aspecto de la tercera cuestión prejudicial planteada en el asunto C-660/16 es éste: si el órgano jurisdiccional remitente considerase que, a fin de cumplir el principio de efectividad, es necesario que exista un tipo de acción directa que puede interponer el destinatario

contra la Administración tributaria, ¿aseguraría un procedimiento de equidad como el previsto en el Derecho alemán el cumplimiento de dicho principio?

76. En otras palabras, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si la legislación nacional debe permitir que los sujetos pasivos, como el Sr. Kollroß y el Sr. Wirtl, formulen sus reclamaciones en el marco del procedimiento de liquidación ordinario.

77. Como ya tuve ocasión de subrayar en mis conclusiones presentadas en los asuntos Geissel y Butin, (29) ésta es una cuestión que también debe decidir el órgano jurisdiccional remitente. El Tribunal de Justicia no dispone de información suficientemente detallada sobre el procedimiento especial de equidad (y sobre las diferencias entre ese procedimiento y el procedimiento de liquidación tributaria ordinario) para poder pronunciarse sobre si una normativa procedimental nacional como la controvertida en el litigio principal cumple el principio de efectividad.

78. A este respecto debe recordarse que, conforme a reiterada jurisprudencia, la cuestión de si una disposición procesal nacional imposibilita o dificulta excesivamente el ejercicio de los derechos que les confiere el ordenamiento jurídico de la Unión debe analizarse teniendo en cuenta el lugar que ocupa dicha disposición dentro del conjunto del procedimiento, de su desarrollo y de sus peculiaridades, ante las diversas instancias nacionales. Desde esta perspectiva, procede tomar en consideración los principios sobre los que se basa el sistema jurisdiccional nacional, tales como la protección del derecho de defensa, el principio de seguridad jurídica y el buen desarrollo del procedimiento. (30) En principio, incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar si las medidas nacionales de que se trata son compatibles con estos principios, habida cuenta de todas las circunstancias que concurren en el asunto principal.

79. Cuando la legislación nacional establezca un procedimiento distinto o especial (como, si estoy en lo cierto, el procedimiento de equidad previsto en el Derecho alemán), en mi opinión los órganos jurisdiccionales remitentes deberían tener en cuenta, en particular, si la duración, la complejidad y los costes inherentes a dicho procedimiento generan dificultades desproporcionadas al sujeto pasivo. (31) Sin embargo, en el caso que nos ocupa, también se ha de considerar el carácter excepcional de las reclamaciones de los demandantes. Así pues, si el órgano jurisdiccional remitente llega a la conclusión de que es necesario un procedimiento como el examinado por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), no creo que sea inadecuado acudir a un procedimiento nacional basado en la equidad.

IV. Conclusión

80. En conclusión, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario, Alemania):

«? El artículo 65 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no se puede denegar el derecho a deducir a un sujeto pasivo que efectuó un pago a cuenta por bienes o servicios finalmente no suministrados si el sujeto pasivo no sabía ni podía saber que el proveedor no tenía intención de cumplir el contrato de suministro. El mero hecho de que la fecha de entrega no apareciera indicada en el contrato no genera incertidumbre sobre el cumplimiento del contrato a los efectos de esta disposición.

? Los artículos 184 a 186 de la Directiva 2006/112 no se oponen a una normativa nacional que, en circunstancias como las del procedimiento principal, exige la regularización de las

deducciones y la supedita a la devolución del pago a cuenta.»

- 1 Lengua original: inglés.
- 2 Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).
- 3 Sentencia de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74), apartado 19.
- 4 Véanse, en particular, las sentencias de 21 de febrero de 2006, BUPA Hospitals y Goldsborough Developments (C?419/02, EU:C:2006:122), apartado 48; de 16 de diciembre de 2010, Macdonald Resorts (C?270/09, EU:C:2010:780), apartado 31, y de 3 de mayo de 2012, Lebara (C?520/10, EU:C:2012:264), apartado 26.
- 5 Sentencia de 13 de marzo de 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151), apartado 39.
- 6 Sentencia de 6 de diciembre de 2012 (C?285/11, EU:C:2012:774).
- 7 Sentencia de 13 de marzo de 2014 (C?107/13, EU:C:2014:151).
- 8 Sentencias de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774), apartados 35 a 37, y de 13 de marzo de 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151), apartado 40.
- 9 Sentencias de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774), apartado 38, y de 13 de marzo de 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151), apartado 41.
- 10 Sentencias de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774), apartado 41, y de 13 de marzo de 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151), apartado 42.
- 11 Sentencia de 13 de marzo de 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151), apartado 44.
- 12 Véanse la sentencia de 13 de marzo de 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151), especialmente los apartados 22 y siguientes, y las conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en ese mismo asunto (EU:C:2013:872), punto 28.
- 13 Conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en el asunto FIRIN (C?107/13, EU:C:2013:872), punto 26.
- 14 Véase la sentencia de 13 de marzo de 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151), apartado 43 y jurisprudencia citada.
- 15 Sentencia de 21 de febrero de 2006 (C?419/02, EU:C:2006:122).
- 16 Véase la sentencia de 18 de octubre de 2012, TETS Haskovo (C?234/11, EU:C:2012:644), apartado 27 y jurisprudencia citada.
- 17 Véanse, en este sentido, las sentencias de 4 de octubre de 2012, PIGI (C?550/11, EU:C:2012:614), apartado 23, y de 18 de octubre de 2012, TETS Haskovo (C?234/11, EU:C:2012:644), apartado 29.
- 18 Véanse, en este sentido, las sentencias de 4 de octubre de 2012, PIGI (C?550/11, EU:C:2012:614), apartados 24 y 25, y de 18 de octubre de 2012, TETS Haskovo (C?234/11, EU:C:2012:644), apartados 30 y 31.
- 19 Véanse, en este sentido, las 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.

20 Sentencia de 4 de octubre de 2012, PIGI (C?550/11, EU:C:2012:614), apartados 27 a 29.

21 Sentencia de 13 de marzo de 2014, FIRIN (C?107/13, EU:C:2014:151), apartados 52 y 53. A este respecto podría ser de utilidad señalar que no estoy de acuerdo con la interpretación restrictiva de la sentencia FIRIN propuesta por la Comisión, según la cual el Tribunal de Justicia únicamente exigió la regularización de las deducciones porque en aquel asunto se trataba de un fraude en el que habían participado tanto el proveedor como el destinatario. Esta lectura de la sentencia FIRIN es manifiestamente insostenible. En efecto, tal como se deduce claramente del apartado 47 de la sentencia (y el punto 30 de las conclusiones de la Abogado General), en ese asunto el Tribunal de Justicia efectuó la interpretación del artículo 185 de la Directiva IVA solicitada por el órgano jurisdiccional remitente sin hacer referencia a los hechos de aquel procedimiento principal. De hecho, dado que por principio el fraude no permitía al destinatario deducir el IVA soportado, habría carecido de sentido examinar la necesidad de una regularización de las deducciones. Esta lectura de la sentencia FIRIN se ve corroborada además por la sentencia de 18 de julio de 2013, Evita-K (C?78/12, EU:C:2013:486), apartados 59 y 60.

22 Véase, por analogía, la sentencia de 4 de octubre de 2012, PIGI (C?550/11, EU:C:2012:614), apartado 27.

23 Sentencia de 4 de octubre de 2012, PIGI (C?550/11, EU:C:2012:614), apartados 29 a 37.

24 Véase el punto 35 de las presentes conclusiones.

25 Sentencia de 15 de marzo de 2007 (C?35/05, EU:C:2007:167).

26 Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, Octava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país (DO 1979, L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116).

27 Sentencia de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C?35/05, EU:C:2007:167), apartados 34 a 41.

28 Véase, por ejemplo, la sentencia de 26 de abril de 2017, Farkas (C?564/15, EU:C:2017:302), apartado 50.

29 Véanse mis conclusiones presentadas en los asuntos C?374/16 y C?375/16, EU:C:2017:515, puntos 67 y siguientes.

30 Sentencia de 12 de febrero de 2015, Surgicare (C?662/13, EU:C:2015:89), apartado 28.

31 Véanse mis conclusiones presentadas en los asuntos acumulados Geissel y Butin (C?374/16 y C?375/16, EU:C:2017:515), punto 73.