

Edición provisional

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. HENRIK SAUGMANDSGAARD ØE

presentadas el 18 de marzo de 2021 (1)

Asunto C-855/19

G. Sp. z o.o.

contra

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)]

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Adquisición intracomunitaria de carburantes — Obligación de pago anticipado del impuesto — Plazo de cinco días a contar desde la introducción de los carburantes en el territorio nacional — Artículo 110 TFUE — Prohibición de percibir tributos internos superiores sobre los productos de los demás Estados miembros — Directiva 2006/112/CE — Artículo 273 — Medidas destinadas a evitar el fraude — Artículos 62 y 69 — Exigibilidad del impuesto — Inexistencia — Artículo 206 — Concepto de “pagos a cuenta” — Pago a cuenta de un impuesto no exigible — Base de cálculo — Importe bruto calculado sobre un hecho imponible — Importe neto del impuesto calculado sobre la totalidad del período impositivo»

I. Introducción

1. La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 110 TFUE y de los artículos 69, 206 y 273 de la Directiva 2006/112/CE. (2)

2. Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la sociedad G. sp. z o.o. (en lo sucesivo, «demandante en el litigio principal») y el Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Director de la Agencia Tributaria de Bydgoszczy, Polonia) (en lo sucesivo, «Agencia Tributaria»), en relación con una obligación de pago anticipado del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de carburantes, introducida para luchar contra el fraude.

3. La demandante en el litigio principal ha cuestionado la validez, con arreglo al Derecho de la Unión, de esta obligación de pago anticipado, en virtud de la cual debía pagar el importe bruto del impuesto, calculado sin tener en cuenta su derecho a deducir, correspondiente a cada adquisición

intracomunitaria de carburantes, y ello en un plazo de cinco días a contar desde su introducción en el territorio nacional.

4. Por los motivos que expondré a continuación, considero que los artículos 62 y 69 de la Directiva del IVA se oponen a dicha obligación de pago anticipado, en la medida en que permite a la Agencia Tributaria exigir al sujeto pasivo el pago del impuesto antes de que este sea *exigible*.

5. Además, ese pago anticipado no puede calificarse de «pago a cuenta» en el sentido del artículo 206 de dicha Directiva. Por una parte, tales pagos solo pueden referirse a un impuesto que sea *exigible* en virtud de las disposiciones antes citadas y, por otra parte, dichos pagos deben afectar al *importe neto del impuesto*, calculado sobre la totalidad del período impositivo, y no al importe bruto del IVA devengado por un hecho imponible, considerado aisladamente.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

6. El artículo 62 de la Directiva del IVA dispone que:

«Se considerarán:

1) “devengo del impuesto”, el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto;

2) “exigibilidad del impuesto” el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse.»

7. El artículo 68 de dicha Directiva está redactado en los siguientes términos:

«El impuesto se devengará en el momento en que se efectúe la adquisición intracomunitaria de bienes.

La adquisición intracomunitaria de bienes se considerará realizada en el momento en que se entienda efectuada la entrega de bienes similares en el territorio del Estado miembro.»

8. Con arreglo al artículo 69 de dicha Directiva:

«Para las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el IVA será exigible al expedir la factura o al expirar el plazo mencionado en el artículo 222, párrafo primero, de no haberse expedido factura alguna antes de dicha fecha.»

9. El artículo 206 de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

«Los sujetos pasivos que sean deudores del impuesto deberán abonar el importe neto del IVA en el momento de presentar la declaración de IVA prevista en el artículo 250. No obstante, los Estados miembros podrán fijar un plazo distinto para el pago de dicho importe o aceptar pagos a cuenta.»

10. El artículo 222 de esta Directiva prevé que:

«Para las entregas de bienes realizadas con arreglo a las condiciones especificadas en el artículo 138 y para las prestaciones de servicios cuyo destinatario sea deudor del IVA conforme a lo establecido en el artículo 196, las facturas se expedirán a más tardar el día 15 del mes siguiente al del devengo.

Para las demás entregas de bienes o prestaciones de servicios, los Estados miembros podrán imponer a los sujetos pasivos plazos para la expedición de facturas.»

11. A tenor de lo dispuesto en el artículo 273, párrafo primero, de la Directiva del IVA:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición [de] que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

[...]»

B. Derecho polaco

12. El artículo 20, apartado 5, de la ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Ley del IVA), de 11 de marzo de 2004, (Dz. U. de 2016, posición 710), en su versión aplicable en el momento de los hechos (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece que:

«En las adquisiciones intracomunitarias de bienes el impuesto será exigible en el momento de la expedición de la factura por el sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido y, a más tardar, el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se haya efectuado la adquisición de los bienes [...]»

13. En virtud del artículo 99, apartado 11a, de la Ley del IVA, cuando se efectúa una adquisición intracomunitaria de bienes, a la que se refiere el artículo 103, apartado 5a, de esta Ley, el sujeto pasivo está obligado a presentar al director de la oficina de aduanas competente a efectos de la liquidación de impuestos especiales las declaraciones de las cuotas del impuesto por períodos mensuales, a más tardar el quinto día del mes siguiente a aquel en que haya nacido la obligación de liquidación.

14. Con arreglo al artículo 103, apartado 5a, de dicha Ley:

«En las adquisiciones intracomunitarias de carburantes enumerados en el anexo 2 de la ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym [Ley de 6 de diciembre de 2008 sobre impuestos especiales; en lo sucesivo, «Ley de impuestos especiales»], cuya producción o comercialización requiere la obtención de una licencia, de conformidad con las disposiciones de la ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. — Prawo energetyczne (Ley de 10 de abril de 1997 sobre la Energía), el sujeto pasivo está obligado, sin que deba mediar aviso del director de la oficina de aduanas, a calcular e ingresar las cuotas del impuesto en la cuenta de la oficina de aduanas competente a efectos del pago de impuestos especiales:

- 1) en un plazo de 5 días contados a partir de la fecha de entrada de los bienes en el lugar de recepción de los bienes sujetos a impuestos especiales indicado en la correspondiente autorización, cuando los bienes sean objeto de una adquisición intracomunitaria, con arreglo a la [Ley de impuestos especiales], por un destinatario registrado, efectuada en régimen de suspensión de impuestos especiales de conformidad con las disposiciones aplicables a tales impuestos;
- 2) en un plazo de 5 días contados a partir de la fecha de introducción de dichos bienes en un depósito fiscal en el territorio nacional, al que hayan sido expedidos desde el territorio de otro Estado Miembro;
- 3) en el momento de la expedición de dichos bienes al territorio nacional, en el supuesto de que no se aplique el régimen de suspensión de impuestos especiales, de conformidad con las disposiciones aplicables a tales impuestos.»

III. Litigio principal, cuestiones prejudiciales y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

15. En diciembre de 2016, la demandante en el litigio principal efectuó veinte adquisiciones intracomunitarias de gasóleo, por una cantidad acumulada de 3 190,874 m³.
16. La Agencia Tributaria precisó que las adquisiciones intracomunitarias efectuadas por la demandante en el litigio principal estaban comprendidas en el segundo supuesto contemplado en el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA, a saber, el relativo a la introducción de los bienes en un depósito fiscal desde el territorio de otro Estado Miembro.
17. La demandante en el litigio principal no pagó el IVA correspondiente a dichas adquisiciones, por un importe acumulado de 1 530 766 eslotis polacos (PLN) (aproximadamente 337 319,59 euros), en el plazo de cinco días a contar desde la introducción de los carburantes en el territorio nacional, como exige el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA. Tampoco presentó la declaración mensual a más tardar el quinto día del mes siguiente a aquel en que nació la obligación de liquidación, como exige el artículo 99, apartado 11a, de dicha Ley.
18. Mediante decisión de 6 de abril de 2018, la Agencia Tributaria ordenó a la demandante en el litigio principal, a raíz de una liquidación complementaria relativa al mes de diciembre de 2016, el pago inmediato del IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias controvertidas, más los intereses de demora calculados a partir del día siguiente al de vencimiento del plazo de pago.
19. La demandante en el litigio principal interpuso recurso ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszcy (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Bydgoszcz, Polonia), que lo desestimó mediante sentencia de 10 de julio de 2018.
20. La demandante en el litigio principal interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente, poniendo en entredicho la conformidad del artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA con el artículo 110 TFUE y con los artículos 69 y 206 de la Directiva del IVA.
21. Dicho órgano jurisdiccional explicó que el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA forma parte de un «paquete de carburantes» adoptado a nivel nacional y que entró en vigor el 1 de agosto de 2016, a saber, un catálogo de modificaciones cuyo objetivo es asegurar la percepción del IVA en las adquisiciones intracomunitarias de carburantes, evitando así el fraude en su comercialización en el extranjero.
22. El órgano jurisdiccional remitente describió del siguiente modo las consecuencias prácticas

de este nuevo régimen para los sujetos pasivos que efectúan adquisiciones intracomunitarias de carburantes, como la demandante en el litigio principal.

23. En el marco del régimen ordinario aplicable a las adquisiciones intracomunitarias, el adquirente, en principio, declara el IVA devengado y hace valer su derecho a la deducción en la misma declaración, debiendo tenerse en cuenta que esta declaración debe presentarse a más tardar el día 25 del mes siguiente a cada período impositivo (mensual o trimestral).

24. En virtud del nuevo régimen introducido en el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA, el plazo de pago del IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de carburantes se ha visto considerablemente reducido, dado que dicho IVA debe pagarse en un plazo de cinco días a contar desde la introducción de los carburantes en el territorio nacional.

25. En la práctica, el sujeto pasivo paga el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de carburantes antes de presentar la declaración del IVA relativa a esas adquisiciones, ya que dicha declaración debe presentarse a más tardar el día 5 del mes siguiente a aquel en que haya nacido la obligación de pago con arreglo al artículo 99, apartado 11a, de dicha Ley.

26. El sujeto pasivo que efectúa esas adquisiciones tan solo puede ejercer su derecho a deducir el impuesto en la declaración que presenta posteriormente al pago del IVA devengado. De este modo, contrariamente al régimen ordinario aplicable a las adquisiciones intracomunitarias, existe un desfase en el tiempo entre el pago del IVA, que se exige en un plazo de cinco días a contar desde la introducción de los carburantes en el territorio nacional, y la deducción de dicho IVA, que se efectuará en el momento en que se presente la declaración del IVA.

27. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la compatibilidad del régimen introducido en el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA con varias disposiciones del Derecho de la Unión a la luz de estas particularidades.

28. Antes que nada, dicho órgano jurisdiccional se pregunta sobre la compatibilidad de este nuevo régimen con el artículo 110 TFUE y con el artículo 273 de la Directiva del IVA. Sus dudas no se refieren a la diferencia de régimen entre las adquisiciones intracomunitarias de carburantes y las demás adquisiciones intracomunitarias, antes descrita, sino a la posible diferencia de trato entre las adquisiciones intracomunitarias de carburantes y las entregas internas de carburantes.

29. A continuación, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la compatibilidad de la obligación de pago anticipado del impuesto, establecida en el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA, con el artículo 69 de la Directiva del IVA, que regula la exigibilidad del impuesto.

30. Por último, dicho órgano jurisdiccional se pregunta si esta obligación de pago anticipado puede considerarse eventualmente como un pago a cuenta, cuya percepción está autorizada por el artículo 206 de la Directiva del IVA. A este respecto, subraya que el importe que el sujeto pasivo debe pagar es un importe del IVA «bruto», a saber, el importe del impuesto devengado por las adquisiciones intracomunitarias antes de la deducción.

31. En estas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se oponen el artículo 110 [TFUE] y el artículo 273 de la Directiva [del IVA] al artículo 103, apartado 5a, de la [Ley del IVA], el cual establece que en las adquisiciones intracomunitarias de

carburantes el sujeto pasivo está obligado, sin que deba mediar aviso del director de la oficina de aduanas, a calcular e ingresar las cuotas del impuesto en la cuenta de la oficina de aduanas competente a efectos del pago de impuestos especiales:

a) en un plazo de 5 días contados a partir de la fecha de entrada de los bienes en el lugar de recepción de los bienes sujetos a impuestos especiales indicado en la correspondiente autorización, cuando los bienes sean objeto de una adquisición intracomunitaria, con arreglo a la [Ley de impuestos especiales], por un destinatario registrado, efectuada en régimen de suspensión de impuestos especiales de conformidad con las disposiciones aplicables a tales impuestos;

b) en un plazo de 5 días contados a partir de la fecha de introducción de dichos bienes en un depósito fiscal en el territorio nacional al que hayan sido expedidos desde el territorio de otro Estado Miembro;

c) en el momento de la expedición de dichos bienes al territorio nacional, en el supuesto de que no se aplique el régimen de suspensión de impuestos especiales, de conformidad con las disposiciones aplicables a tales impuestos?

2) ¿Se opone el artículo 69 de la Directiva [del IVA] al artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA, que establece que, en las adquisiciones intracomunitarias de carburantes el sujeto pasivo está obligado, sin que deba mediar aviso del director de la oficina de aduanas, a calcular e ingresar las cuotas del impuesto en la cuenta de la oficina de aduanas competente a efectos del pago de impuestos especiales:

a) en un plazo de 5 días contados a partir de la fecha de entrada de los bienes en el lugar de recepción de los bienes sujetos a impuestos especiales indicado en la correspondiente autorización, cuando los bienes sean objeto de una adquisición intracomunitaria, con arreglo a la [Ley de impuestos especiales], por un destinatario registrado, efectuada en régimen de suspensión de impuestos especiales de conformidad con las disposiciones aplicables a tales impuestos;

b) en un plazo de 5 días contados a partir de la fecha de introducción de dichos bienes en un depósito fiscal en el territorio nacional, al que hayan sido expedidos desde el territorio de otro Estado Miembro;

c) en el momento de la expedición de dichos bienes al territorio nacional, en el supuesto de que no se aplique el régimen de suspensión de impuestos especiales, de conformidad con las disposiciones aplicables a tales impuestos;

interpretado dicho artículo en el sentido de que tales cuotas no constituyen pagos a cuenta del IVA conforme al artículo 206 de la Directiva [del IVA]?

3) ¿Deja de existir jurídicamente una vez transcurrido el período impositivo por el que se debería haber ingresado el pago a cuenta del IVA contemplado en el artículo 206 de la Directiva [del IVA] que se haya realizado fuera de plazo?»

32. La petición de decisión prejudicial se registró en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 22 de noviembre de 2019.

33. Han presentado observaciones escritas la demandante en el litigio principal, la Agencia Tributaria, el Gobierno polaco y la Comisión Europea. Estas partes y estos interesados también han respondido por escrito a las cuestiones formuladas por el Tribunal de Justicia el 27 de

noviembre de 2020.

IV. Análisis

34. Mediante sus cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia sobre la compatibilidad de una obligación de pago anticipado, como la controvertida en el litigio principal, con el artículo 110 TFUE y con los artículos 69, 206 y 273 de la Directiva del IVA. De la resolución de remisión se desprende que, en virtud de dicha obligación, la demandante en el litigio principal debía pagar el importe íntegro del IVA devengado por cada adquisición intracomunitaria de carburantes en un plazo de cinco días a contar desde su introducción en el territorio nacional.

35. En aras de una mayor claridad, me parece útil estructurar mi análisis en cuatro partes.

36. En primer lugar, rechazaré la existencia de una discriminación prohibida por el artículo 110 TFUE, puesto que no es posible comparar las operaciones internas y las adquisiciones intracomunitarias habida cuenta del riesgo de fraude del IVA.

37. En segundo lugar, examinaré la posibilidad de adoptar dicha obligación de pago anticipado sobre la base del artículo 273 de la Directiva del IVA, como medida destinada a evitar el fraude. Si bien no cabe excluir tal posibilidad, esta está supeditada a la observancia de las demás disposiciones de dicha Directiva, en particular, las relativas a la exigibilidad del impuesto.

38. En tercer lugar, expondré los motivos por los que dicha obligación de pago anticipado es incompatible con los artículos 62 y 69 de la Directiva del IVA, en la medida en que permite a la Agencia Tributaria exigir al sujeto pasivo el pago del impuesto antes de que este sea *exigible*, dado que la posibilidad de aceptar pagos a cuenta, prevista en el artículo 206 de dicha Directiva, solo puede referirse a un impuesto que sea exigible en virtud de las disposiciones mencionadas.

39. En cuarto lugar, y con carácter subsidiario, explicaré por qué el artículo 206 de la citada Directiva se opone a la aceptación de pagos a cuenta que se refieran al importe *bruto* de un hecho imponible, considerado aisladamente, sin tener en cuenta el derecho a deducción del sujeto pasivo.

A. Sobre la compatibilidad de la obligación de pago anticipado con el artículo 110 TFUE (primera cuestión prejudicial)

40. El Gobierno polaco señaló, con carácter preliminar, que el artículo 110 TFUE no es aplicable debido a que la Directiva del IVA llevó a cabo una armonización exhaustiva.

41. Según reiterada jurisprudencia, toda medida nacional adoptada en un ámbito que haya sido armonizado con carácter exhaustivo en el Derecho de la Unión debe apreciarse a la luz de las disposiciones de la medida de armonización y no de las del Derecho primario. (3)

42. Ciertamente, algunas disposiciones de la Directiva del IVA no dejan ningún margen de maniobra a los Estados miembros, en particular las relativas a la definición de la adquisición intracomunitaria, a la definición de la importación (4) o incluso a la determinación de la base imponible. (5)

43. No obstante, otras disposiciones confieren un margen de maniobra, a veces importante, a los Estados miembros, de modo que no puede considerarse que esta Directiva haya llevado a cabo una armonización exhaustiva en todos sus aspectos. (6) Es el caso, en particular, del artículo 273 de la Directiva del IVA, sobre el que se ha preguntado al Tribunal de Justicia en el presente asunto, y que permite a los Estados miembros adoptar determinadas medidas para

garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. (7)

44. En consecuencia, considero que las disposiciones de Derecho primario, incluido el artículo 110 TFUE, son aplicables a dichas medidas. He de subrayar que el Tribunal de Justicia se pronunció simultáneamente sobre la interpretación de la legislación sobre el IVA y del artículo 110 TFUE en la sentencia Dansk Denkavit, (8) que recayó en un asunto que presentaba ciertas similitudes con el presente asunto.

45. Sentado lo anterior, es preciso añadir que esta cuestión tiene un alcance exclusivamente formal en el contexto del presente asunto, ya que el artículo 273 de la Directiva del IVA importa, como condición de validez de las medidas adoptadas, la prohibición de discriminación entre operaciones internas y operaciones entre Estados miembros, incorporando así la prohibición establecida en el artículo 110 TFUE.

46. El artículo 110 TFUE prohíbe a los Estados miembros gravar los productos de los demás Estados miembros con tributos internos superiores a los que gravan los productos nacionales similares.

47. He de subrayar que las adquisiciones intracomunitarias y las entregas internas requieren, en última instancia, el pago del mismo importe del IVA, como han señalado la Agencia Tributaria y el Gobierno polaco. En efecto, ambos tipos de transacciones están sujetos al mismo tipo de IVA y dan lugar a una deducción del IVA soportado.

48. La cuestión que se plantea es si las adquisiciones intracomunitarias de carburantes sufren una *desventaja de tesorería* respecto a las entregas internas de carburantes. El Tribunal de Justicia ya ha declarado en numerosas ocasiones que la fijación de plazos de pago más cortos para los tributos internos que gravan los productos de los demás Estados miembros es, en principio, contraria al artículo 110 TFUE. (9)

49. En consecuencia, es preciso determinar si, en el marco del litigio principal, los sujetos pasivos que efectúan adquisiciones intracomunitarias de carburantes están obligados a pagar el IVA en un plazo más breve que el que deben cumplir los sujetos pasivos que compran carburante en el marco de entregas internas.

50. Como expusieron la Agencia Tributaria y el Gobierno polaco, existe una cierta similitud, en lo que atañe al pago del IVA, entre los regímenes aplicables a estos dos tipos de transacciones.

51. En caso de una adquisición intracomunitaria de carburantes, el sujeto pasivo está obligado, en virtud del artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA, a pagar el IVA al Estado en un plazo de cinco días a contar desde la introducción de los carburantes en el territorio nacional. Dicho sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el importe del IVA en su declaración posterior.

52. En caso de una entrega interna de carburantes, el vendedor tiene la obligación de facturar al comprador el importe del IVA devengado. En la práctica, el comprador no paga el IVA directamente al Estado, sino al vendedor, que, a su vez, se encarga de ingresar dicho IVA a favor del Estado, debiendo tenerse en cuenta que el comprador tendrá derecho a deducir ese IVA en su declaración posterior.

53. Así, en ambos casos (adquisición intracomunitaria o entrega de bienes interna), el adquirente debe «adelantar» el importe íntegro del IVA devengado por la compra de carburantes, en el entendimiento de que tendrá derecho a deducir ese IVA en su declaración posterior.

54. Sentando lo anterior, en el contexto del litigio principal, ¿en qué supuestos las

adquisiciones intracomunitarias de carburantes sufrirán una desventaja de tesorería respecto a las entregas internas de carburantes? La presencia de dicha desventaja dependerá de las condiciones de pago acordadas en el marco de las entregas internas de carburantes, entre el vendedor y el adquirente, como señalaron acertadamente la Agencia Tributaria y el Gobierno polaco.

55. Más concretamente, las adquisiciones intracomunitarias sufrirán una desventaja de tesorería cada vez que el plazo de pago acordado en el marco de entregas internas sea *más largo* que el previsto en el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA, a saber, cinco días a contar desde la introducción de los carburantes en el territorio nacional. Retomando los términos empleados a la vez por la Agencia Tributaria y el Gobierno polaco, el plazo acordado entre las partes en el marco de una entrega interna puede ser tanto inferior como superior a cinco días en la práctica.

56. Ahora bien, según jurisprudencia reiterada, se infringe el artículo 110 TFUE cuando el tributo que grava el producto importado y el que grava el producto nacional similar se calculan de modo diferente y con arreglo a distintas modalidades que den lugar, *aunque solo sea en ciertos casos*, a una tributación más elevada por parte del producto importado. (10) De ello se desprende que un régimen impositivo solamente puede considerarse compatible con el artículo 110 TFUE si se demuestra que está estructurado de forma que se descarte *cualquier supuesto* en el que los productos importados hayan de soportar un gravamen más riguroso que los productos nacionales. (11)

57. En aplicación de esta jurisprudencia, la circunstancia de que los sujetos pasivos que efectúan adquisiciones intracomunitarias de carburantes estén obligados, *en ciertos casos*, a pagar el IVA en un plazo más breve que el que deben cumplir los sujetos pasivos que compran carburante en el marco de entregas internas basta, en principio, para constatar que se ha infringido el artículo 110 TFUE.

58. No obstante, queda por aclarar si el artículo 110 TFUE impone una obligación absoluta, en el sentido de que prohíbe *todo* tributo interno que grave de una manera más rigurosa los productos de los demás Estados miembros, o si esta obligación está dotada de una cierta flexibilidad que permite al Estado miembro en cuestión *justificar* esa diferencia de trato.

59. Es preciso señalar, a este respecto, que el artículo 110 TFUE no está provisto de una cláusula de justificación, como lo están, en particular, las disposiciones que prohíben las restricciones a las libertades de circulación. (12) En los términos empleados por el Tribunal de Justicia, «una vez comprobada la discriminación, el artículo [110 TFUE] no prevé ninguna posibilidad de justificación para el Estado de que se trata». (13)

60. Sin embargo, el principio de no discriminación establecido en el artículo 110 TFUE (14) exige, en el caso de una diferencia de trato como la controvertida en el litigio principal, que las situaciones contempladas sean *comparables*.

61. No obstante, la Comisión alegó que los sujetos pasivos que compran carburantes en el marco, respectivamente, de una adquisición intracomunitaria o de una entrega interna no se encuentran en situaciones comparables, por lo que la obligación de pago anticipado prevista para las adquisiciones intracomunitarias no infringe el artículo 110 TFUE.

62. Esta institución recordó que, en el marco del régimen transitorio establecido por la Directiva 91/680/CEE, (15) las adquisiciones intracomunitarias se caracterizan por la entrega, en el territorio del Estado miembro de destino, de un producto exento del IVA. La entrega intracomunitaria realizada por el vendedor está, en efecto, exenta en el país de origen e incumbe

al sujeto pasivo que efectúa la adquisición intracomunitaria, en el país de destino, determinar el impuesto devengado en su declaración. (16) Sin embargo, los riesgos de fraude inherentes a esta situación justifican, en su opinión, la adopción de medidas específicas de prevención.

63. Conuerdo con este razonamiento.

64. En efecto, no existe duda de que los riesgos de fraude a gran escala en materia de IVA afectan específicamente a las operaciones intracomunitarias, bajo la forma, en particular, de «fraudes carrusel» o de fraudes denominados «del operador desaparecido». (17) En consecuencia, las adquisiciones intracomunitarias y las entregas internas de carburantes no se encuentran en una situación comparable habida cuenta del riesgo de fraude del IVA. Como subrayó la Comisión, esta diferencia objetiva trae causa de las elecciones efectuadas por el legislador de la Unión cuando estableció el régimen transitorio mediante la Directiva 91/680.

65. Además, no se discute que la obligación de pago anticipado controvertida en el litigio principal permite luchar contra este tipo de fraudes. Por una parte, la lucha contra el fraude del IVA es el objetivo perseguido explícitamente por el «paquete de carburantes» del que forma parte dicha obligación de pago anticipado. (18) Por otra parte, como señaló la Comisión, la obligación de pagar el importe íntegro del IVA devengado por la compra de carburantes en un plazo de cinco días a contar desde su introducción en el territorio nacional permite luchar contra el fraude denominado «del operador desaparecido».

66. He de subrayar una vez más que este enfoque es conforme con el adoptado por el Tribunal de Justicia en la sentencia Dansk Denkavit. (19) El Tribunal de Justicia declaró, en efecto, que el artículo 110 TFUE no se oponía a una legislación nacional que fijaba plazos diferentes para las «importaciones» (concepto que, en aquel momento, incluía las adquisiciones intracomunitarias) (20) y las operaciones internas en materia de IVA, habida cuenta de que los regímenes aplicables a estas transacciones no eran comparables. (21)

67. Por último, quiero hacer hincapié en las consecuencias sistémicas de la interpretación inversa, según la cual existe una infracción del artículo 110 TFUE. Dado el orden jerárquico de las normas del Derecho de la Unión, esta interpretación implicaría que el legislador de la Unión no tendría la facultad de modificar la Directiva del IVA para establecer una obligación de pago anticipado únicamente en relación con las adquisiciones intracomunitarias con el fin de luchar contra los fraudes mencionados. Dicha interpretación no me parece aceptable.

68. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, estimo que el artículo 110 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la imposición de una obligación de pago anticipado del IVA correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de carburantes en un plazo de cinco días a contar desde la introducción de los carburantes en el territorio nacional, como la controvertida en el litigio principal.

B. Sobre la posibilidad de calificar la obligación de pago anticipado de «medida destinada a evitar el fraude» en el sentido del artículo 273 de la Directiva del IVA (primera cuestión prejudicial)

69. El artículo 273 de la Directiva del IVA permite a los Estados miembros imponer determinadas obligaciones adicionales para garantizar la correcta recaudación del IVA o prevenir el fraude, siempre que dichas obligaciones:

– respeten el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, y

– no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

70. Procede, en un primer momento, examinar si se cumplen estas condiciones por lo que se refiere a la obligación de pago anticipado controvertida en el litigio principal.

71. Antes de nada, como he señalado en el punto 65 de las presentes conclusiones, dicha obligación pretende luchar contra los mecanismos de fraude del IVA que sacan provecho de las particularidades del régimen aplicable a las adquisiciones intracomunitarias.

72. A continuación, en los puntos 58 a 68 de las presentes conclusiones, he expuesto las razones por las que esta obligación no es discriminatoria, dado que las adquisiciones intracomunitarias y las entregas internas de carburantes no se encuentran en una situación comparable habida cuenta del riesgo de fraude del IVA.

73. Por último, he de añadir que la obligación de pago anticipado no da lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a «formalidades relacionadas con el paso de una frontera» en el sentido del artículo 273 de la Directiva del IVA.

74. En efecto, según reiterada jurisprudencia, si el objetivo de una formalidad impuesta al importador de un producto sujeto a un impuesto nacional es asegurar el pago de la deuda correspondiente al importe de dichos impuestos especiales, tal formalidad estaría relacionada con el hecho imponible de estos, es decir, la adquisición intracomunitaria, y no el cruce de una frontera en el sentido de dicha norma. (22)

75. Pues bien, no cabe duda de que una obligación de pago anticipado tiene por objeto, por su propia naturaleza, asegurar el pago de la deuda correspondiente al importe del impuesto devengado, como señaló acertadamente la Comisión.

76. De lo anterior se desprende que la obligación de pago anticipado controvertida en el litigio principal cumple las condiciones expresamente establecidas en el artículo 273 de la Directiva del IVA.

77. Sin embargo, es además preciso en un segundo momento, examinar si la imposición de dicha obligación no excede del margen de maniobra que el artículo 273 de la Directiva del IVA concede a los Estados miembros.

78. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado en numerosas ocasiones que el artículo 273 de la Directiva del IVA confiere, ciertamente, un margen de apreciación a los Estados miembros en cuanto a los medios para alcanzar los objetivos de percibir la totalidad del IVA y de luchar contra el fraude. Sin embargo, están obligados a ejercer su competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, en particular, respetando el principio de proporcionalidad y el principio de neutralidad fiscal. (23)

79. Esta exigencia de respeto del Derecho de la Unión implica que una obligación impuesta por un Estado miembro debe, para estar justificada sobre la base del artículo 273 de la Directiva del IVA, ser compatible con las demás disposiciones de dicha Directiva.

80. Como subrayó acertadamente la Comisión, esta interpretación se ve confirmada por la presencia del artículo 395 de la Directiva del IVA, con arreglo al cual el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro a que introduzca medidas especiales *de excepción a lo dispuesto en dicha Directiva* para simplificar el procedimiento de cobro del impuesto o para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal.

81. La articulación entre estas dos disposiciones me parece clara: dado que el artículo 395 de la Directiva del IVA supedita la adopción de medidas de excepción a lo dispuesto en dicha Directiva a una autorización del Consejo, su artículo 273 se refiere necesariamente a la adopción de medidas *que no establecen excepciones* a lo dispuesto en la citada Directiva. La interpretación inversa llevaría a vaciar dicho artículo 395 de contenido, en particular la necesidad de obtener una autorización del Consejo para adoptar medidas de excepción a lo dispuesto en dicha Directiva.

82. Considero que tal interpretación viene corroborada por la sentencia Maks Pen, (24) en la que el Tribunal de Justicia examinó la compatibilidad de una obligación impuesta sobre la base del artículo 273 de la Directiva del IVA con las disposiciones relativas a la exigibilidad y al derecho a deducción del impuesto.

83. Por lo tanto, en el marco del presente asunto, es preciso examinar si la obligación de pago anticipado es compatible con las demás disposiciones de la Directiva del IVA, en particular las relativas a la exigibilidad del impuesto, que son el objeto de las cuestiones prejudiciales segunda y tercera planteadas por el órgano jurisdiccional remitente.

C. Sobre la compatibilidad con los artículos 62, 69 y 206 de la Directiva del IVA de una obligación de pago anticipado que se refiere a un impuesto no exigible (cuestiones prejudiciales segunda y tercera)

84. Mediante sus cuestiones prejudiciales segunda y tercera, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia, en esencia, si una obligación de pago anticipado como la controvertida en el litigio principal es contraria a los artículos 62 y 69 de la Directiva del IVA, que regulan la exigibilidad del impuesto correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias, interpretados a la luz del artículo 206 de dicha Directiva, que prevé la posibilidad de aceptar pagos a cuenta.

85. Para aclarar el alcance de estas cuestiones, me parece útil recordar la articulación de los conceptos de «devengo», de «exigibilidad» y de «obligación de pago» del IVA.

86. Según las definiciones establecidas en el artículo 62 de la Directiva del IVA, el *devengo* del impuesto es el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto. La *exigibilidad* del impuesto se refiere, por su parte, al derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el *pago* del impuesto, incluso en el caso de que el *pago* pueda aplazarse. Con arreglo al artículo 206 de dicha Directiva, la *obligación de pago* nace, en principio, en el momento de presentar la declaración de IVA.

87. Cabe deducir de estas definiciones que el devengo, la exigibilidad y la obligación de pago constituyen tres etapas *sucesivas* en el proceso que da lugar a la recaudación del impuesto: para que pueda nacer una obligación de pago es necesario que el impuesto sea exigible y para que el impuesto sea exigible es necesario que el devengo se haya producido previamente. (25)

88. En lo tocante a la obligación de pago anticipado controvertida en el litigio principal, me parece difícilmente discutible que el *devengo* se produjo efectivamente en el momento en que

nació esta obligación, como subrayaron acertadamente la Agencia Tributaria y la Comisión.

89. En efecto, según el artículo 68 de la Directiva del IVA, el impuesto se devengará en el momento en que se efectúe la adquisición intracomunitaria. Ahora bien, el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA se refiere expresamente a las «adquisiciones intracomunitarias» de carburantes y hace surgir la obligación controvertida tras la introducción de los carburantes en el territorio nacional. (26) De este modo, la obligación de pago anticipado controvertida en el litigio principal nace, por definición, después de que se produzca el devengo.

90. En cambio, considero que esta obligación no es compatible con las disposiciones relativas a la *exigibilidad* del impuesto, más concretamente los artículos 62 y 69 de la Directiva del IVA.

91. A tenor de lo dispuesto en el artículo 69 de la Directiva del IVA, en relación con su artículo 222, el impuesto que grava una adquisición intracomunitaria *será exigible* en el momento de la expedición de la factura o, a más tardar, el día 15 del mes siguiente al del devengo (de no haberse expedido factura alguna antes de dicha fecha).

92. Sin embargo, el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA hace surgir la obligación de pago anticipado con independencia de los requisitos de exigibilidad previstos en el artículo 69 de la Directiva del IVA, a saber, en un plazo de cinco días a contar desde la introducción de los carburantes en el territorio nacional. De manera más precisa, dicha obligación nace con independencia de la emisión de una factura y antes de que expire el plazo mencionado en el punto anterior (a cuyo término el impuesto pasa a ser necesariamente exigible).

93. En consecuencia, esta disposición me parece irreconciliable con el artículo 69 de la Directiva del IVA, interpretado a la luz del artículo 62 de dicha Directiva. En efecto, la exigibilidad del impuesto es «el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer ante el deudor para el pago del impuesto». Antes del nacimiento de ese derecho, el Tesoro Público no puede emprender gestión alguna para obtener el pago del impuesto.

94. He de subrayar que la Directiva del IVA no prevé ninguna excepción a las disposiciones de su artículo 69 por lo que se refiere a la exigibilidad del impuesto que grava las adquisiciones intracomunitarias, como puso de relieve el órgano jurisdiccional remitente. Con independencia del contenido exacto de las normas que determinan el momento en que el impuesto resulta exigible, (27) el principio es el mismo para todas las operaciones sujetas al impuesto: una administración tributaria no está facultada para *exigir* pago alguno antes de que el impuesto sea *exigible*.

95. Esta apreciación también es válida respecto a la posibilidad de aceptar pagos a cuenta, prevista en el artículo 206, segunda frase, de la Directiva del IVA, contrariamente a lo que afirman la Agencia Tributaria y el Gobierno polaco.

96. Con arreglo a esta disposición, los sujetos pasivos tienen la obligación de abonar el importe neto del IVA en el momento de presentar su declaración, entendiéndose que los Estados miembros tienen la posibilidad de exigir, de manera anticipada, que se efectúen pagos a cuenta.

97. Sin embargo, de la articulación de las disposiciones pertinentes se desprende que esta posibilidad que se ofrece a los Estados miembros de exigir que se efectúen pagos a cuenta solo puede referirse a un impuesto que resulte *exigible* de conformidad con los artículos 62 y siguientes de la Directiva del IVA.

98. Por una parte, es obvio que el artículo 206, segunda frase de la Directiva del IVA (posibilidad de aceptar pagos a cuenta) matiza el principio establecido en la primera frase de esta disposición (obligación de pago en el momento de presentar la declaración), la cual está

comprendida en el título XI, capítulo 1, de dicha Directiva, titulado «Obligación de pago».

99. En cambio, y por otra parte, el artículo 206, segunda frase, de la Directiva del IVA no puede establecer una excepción a los artículos 62 y 69 de dicha Directiva, que están comprendidos en su título VI, rubricado «Devengo y exigibilidad del impuesto».

100. Más concretamente, la posibilidad de aceptar pagos a cuenta no permite a los Estados miembros adelantar la fecha en que el impuesto resulta exigible (segunda etapa del proceso de recaudación del impuesto), sino la fecha de pago de un impuesto que ya resulta exigible (tercera etapa del proceso de recaudación del impuesto). (28)

101. En mi opinión, esta interpretación queda corroborada una vez más por una lectura combinada de los artículos 206 y 250 de la Directiva del IVA. Si bien el artículo 206 de dicha Directiva prevé una obligación de pago en el momento de presentar la declaración, el artículo 250 de la misma precisa que el sujeto pasivo deberá mencionar en dicha declaración «todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto *exigible*». (29) Estas disposiciones confirman que, en el sistema establecido por la Directiva del IVA, toda obligación de pago, incluso anticipado, solo puede referirse a un impuesto que resulte *exigible*, el cual debe determinarse en la declaración del sujeto pasivo.

102. En mi opinión, esta interpretación también queda corroborada por la sentencia Balocchi, (30) en la que el Tribunal de Justicia diferenció entre impuestos exigibles e impuestos no exigibles.

103. Dicha sentencia versaba sobre una normativa italiana en virtud de la cual los sujetos pasivos estaban obligados a pagar, antes del 20 de diciembre, una cantidad a cuenta equivalente al 65 % de la cuota neta del IVA devengado durante la totalidad del trimestre en curso, la cual se determina en una declaración que debe presentarse a más tardar el 5 de marzo del año siguiente.

104. El Tribunal de Justicia declaró que dicho mecanismo era contrario a las disposiciones de la Sexta Directiva correspondientes a los artículos 62, 63 y 206 de la Directiva del IVA, ya que conducía «a transformar los pagos a cuenta en anticipos contrarios a la norma de la Directiva que quiere que los Estados miembros *solo exijan el pago del IVA por transacciones ya efectuadas*». (31)

105. En otras palabras, el Tribunal de Justicia declaró que no puede exigirse ningún pago, incluidos los pagos a cuenta, antes de que el impuesto resulte *exigible*. (32) Al pronunciarse en este sentido, el Tribunal de Justicia secundó la posición defendida por la Comisión en dicho asunto, (33) posición que se corresponde con la interpretación que propongo en el presente asunto.

106. He de precisar que esta interpretación no se opone al cálculo a tanto alzado de pagos a cuenta, a condición de que dicho cálculo se efectúe de tal modo que impida incluir impuestos que aún no son exigibles. Esta es, a mi modo de vez, la enseñanza principal de la sentencia Balocchi. (34)

107. De lo anterior se desprende que los artículos 62 y 69 de la Directiva del IVA se oponen a una obligación de pago anticipado como la controvertida en el litigio principal en la medida en que permite a la Agencia Tributaria exigir al sujeto pasivo el pago del impuesto antes de que este sea exigible. Esta conclusión no queda desvirtuada por la posibilidad de aceptar pagos a cuenta, prevista en el artículo 206 de dicha Directiva, que solo puede referirse a un impuesto que sea exigible en virtud de las disposiciones mencionadas.

108. Habida cuenta de que es contraria a varias disposiciones de la Directiva del IVA, dicha

obligación de pago anticipado no puede adoptarse sobre la base del artículo 273 de la citada Directiva.

D. Sobre la compatibilidad con el artículo 206 de la Directiva del IVA de una obligación de pago anticipado que se refiere al importe bruto del impuesto devengado por un hecho imponible (cuestiones prejudiciales segunda y tercera)

109. Con carácter subsidiario, deseo examinar además otro aspecto de la obligación de pago anticipado controvertida en el litigio principal, a saber, el hecho de que esta se refiera al *importe bruto* del IVA devengado por una adquisición intracomunitaria de carburantes, considerada aisladamente, sin tener en cuenta el derecho a deducción del sujeto pasivo.

110. Por las razones que expondré a continuación, considero que el artículo 206 de la Directiva del IVA se opone a dicha obligación, como afirmaron acertadamente la demandante en el litigio principal y la Comisión.

111. El principio fundamental establecido en el artículo 206 de la Directiva del IVA es que el sujeto pasivo no está obligado a pagar el IVA después de cada *hecho imponible* que efectúe (por ejemplo, una adquisición intracomunitaria o una entrega de bienes), sino al término de cada *período impositivo*. De este modo, el *importe neto* del IVA, mencionado en la primera frase de dicha disposición, se obtiene mediante la suma de los impuestos devengados sobre la totalidad de los hechos imponibles por los que se repercute el IVA efectuado durante el período impositivo, de la que se deducen los impuestos soportados sobre la totalidad de los hechos imponibles efectuados durante este mismo período.

112. Desde mi punto de vista, la posibilidad de aceptar pagos a cuenta, prevista en el artículo 206, segunda frase, de la Directiva del IVA, permite exigir, *de manera anticipada*, un pago parcial del *importe neto* del IVA calculado sobre la totalidad del *período impositivo*. La expresión «pago a cuenta» implica, en efecto, el pago parcial de un importe que se adeudará posteriormente, es decir, el importe neto del IVA calculado sobre la totalidad del período impositivo. Esta interpretación queda corroborada por la versión en lengua polaca de dicha disposición, que se refiere expresamente a la aceptación de pagos a cuenta sobre «dicho importe», (35) como señaló la demandante en el litigio principal.

113. Contrariamente a lo afirmado por la Agencia Tributaria y el Gobierno polaco, dicha interpretación no hace imposible o excesivamente difícil en la práctica la aceptación de pagos a cuenta. Para ajustarse a lo dispuesto en el artículo 206, segunda frase, de la Directiva del IVA, estos pagos deben basarse en una evaluación del importe neto del IVA devengado al término del período impositivo, al igual que la obligación de pago anticipado examinada por el Tribunal de Justicia en la sentencia Balocchi. (36)

114. En cambio, no cabe interpretar esta disposición en el sentido de que permite exigir el *importe bruto* del IVA devengado por cada *hecho imponible* considerado aisladamente, como prevé la obligación de pago anticipado controvertida en el litigio principal. A mi parecer, dicha obligación llevaría a modificar la propia naturaleza del IVA, dado que se trata de un impuesto cuyo pago se exige al término de cada *período impositivo*, y no después de cada hecho imponible.

115. He de señalar que esta interpretación no se ve desvirtuada en absoluto por la sentencia Macikowski. (37) Como expusieron acertadamente la demandante en el litigio principal y la Comisión, la solución adoptaba en dicha sentencia se justificaba por circunstancias específicas, por no decir excepcionales, habida cuenta del conjunto de operaciones sujetas al IVA, y no puede aplicarse de modo generalizado.

116. Más concretamente, dicha sentencia versaba sobre el pago del IVA devengado por la venta, mediante ejecución forzosa, de un inmueble propiedad de un sujeto pasivo, la sociedad Royal. El Sr. Marian Macikowski, agente judicial, trabó el embargo y efectuó la venta en pública subasta de dicho inmueble. El precio de venta, que incluía la cuota del IVA devengado, fue ingresado en la cuenta del tribunal competente. Sin embargo, puesto que el impuesto no se pagó dentro de plazo, la Administración Tributaria determinó la responsabilidad del Sr. Macikowski, en calidad de obligado al pago del IVA.

117. El Tribunal de Justicia declaró que, en esas circunstancias, el artículo 206 de la Directiva del IVA no se opone a la obligación, que incumbe al agente judicial, de pagar el *importe bruto* del IVA devengado por la venta del inmueble mediante ejecución forzosa. (38)

118. Sin embargo, esta interpretación se basaba explícitamente en una constatación fundamental, a saber, la distinción entre la persona obligada al pago del impuesto correspondiente a tal operación (el agente judicial, el Sr. Macikowski) y la persona que disponía del derecho a deducción al término del período impositivo (el sujeto pasivo, Royal). (39) En tales circunstancias, el artículo 206 de la Directiva del IVA no se opone a una obligación de pagar el importe bruto del impuesto devengado por el hecho imponible en cuestión, dado que, por definición, la persona deudora de dicho impuesto (el agente judicial) no dispone del derecho a deducción correspondiente.

119. Por lo demás, he de subrayar que esta solución es adecuada en el contexto de una venta mediante ejecución forzosa, cuyo producto no puede abonarse al propietario del inmueble, que no es otro que el sujeto pasivo.

120. En cambio, la sentencia Macikowski (40) carece de pertinencia en todas las situaciones «ordinarias», en las que el deudor del impuesto es el sujeto pasivo que dispone del derecho a deducción. En todas estas situaciones, un pago a cuenta, en el sentido de dicha disposición, solo puede referirse a una parte del *importe neto* del impuesto devengado durante el *período impositivo*.

121. Cabe añadir que el alcance de la sentencia Macikowski (41) también se ve limitado por su apartado 58, en el que el Tribunal de Justicia señaló que el pago del IVA por parte del deudor (el agente judicial) se exige *tras la presentación de la declaración* por el sujeto pasivo. Sin embargo, en las circunstancias del litigio principal, el pago anticipado se exige antes de la presentación de la declaración por el sujeto pasivo. (42)

122. De lo anterior se desprende que el artículo 206 de la Directiva del IVA se opone a una obligación de pago anticipado del IVA correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de carburantes en un plazo de cinco días a contar desde la introducción de los carburantes en el territorio nacional, como la controvertida en el litigio principal, dado que esta obligación se refiere al importe bruto del impuesto devengado por este hecho, considerado aisladamente, y no al importe neto del impuesto calculado sobre la totalidad del período impositivo.

V. Conclusión

123. A la vista de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones planteadas por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia):

1) El artículo 110 TFUE debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la imposición de una obligación de pago anticipado del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a las

adquisiciones intracomunitarias de carburantes en un plazo de cinco días a contar desde la introducción de los carburantes en el territorio nacional.

2) El artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva (UE) 2016/856 del Consejo, de 25 de mayo de 2016, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la imposición de una obligación de pago anticipado del IVA correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de carburantes en un plazo de cinco días a contar desde la introducción de los carburantes en el territorio nacional, siempre que dicha obligación sea compatible con las demás disposiciones de esta Directiva, en particular las relativas a la exigibilidad del impuesto.

3) Los artículos 62 y 69 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2016/856, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una obligación de pago anticipado del IVA correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de carburantes en un plazo de cinco días a contar desde la introducción de los carburantes en el territorio nacional, en la medida en que permite a la Agencia Tributaria exigir al sujeto pasivo el pago del impuesto antes de que este sea exigible, ya que la posibilidad de aceptar pagos a cuenta, prevista en el artículo 206 de dicha Directiva, solo puede referirse a un impuesto que sea exigible en virtud de las disposiciones mencionadas.

4) El artículo 206 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2016/856, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una obligación de pago anticipado del IVA correspondiente a las adquisiciones intracomunitarias de carburantes, dado que esta obligación se refiere al importe bruto del impuesto devengado por este hecho, considerado aisladamente, y no al importe neto del impuesto calculado sobre la totalidad del período impositivo.

1 Lengua original: el francés.

2 Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva (UE) 2016/856 del Consejo, de 25 de mayo de 2016 (DO 2016, L 142, p. 12) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

3 Véanse, en particular, las sentencias de 11 de diciembre de 2003, *Deutscher Apothekerverband* (C-322/01, EU:C:2003:664), apartado 64; de 1 de julio de 2014, *Ålands Vindkraft* (C-573/12, EU:C:2014:2037), apartado 57, y de 17 de septiembre de 2020, *Hidroeléctrica* (C-648/18, EU:C:2020:723), apartado 25.

4 Véanse las conclusiones del Abogado General Campos Sánchez-Bordona presentadas en los asuntos acumulados *Eurogate Distribution* y *DHL Hub Leipzig* (C-226/14 y C-228/14, EU:C:2016:1), punto 106.

5 Véanse las conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en el asunto *Grattan* (C-310/11, EU:C:2012:568), punto 50, y la sentencia de 19 de diciembre de 2012, *Grattan* (C-310/11, EU:C:2012:822), apartado 34.

6 Véanse, en el mismo sentido, por lo que se refiere a la Directiva 92/12/CEE del Consejo, de 25 de febrero de 1992, relativa al régimen general, tenencia, circulación y controles de los productos objeto de impuestos especiales (DO 1992, L 76, p. 1), las conclusiones del Abogado General Cruz Villalón presentadas en el asunto Comisión/Francia (C?216/11, EU:C:2012:819), punto 49, y la sentencia de 14 de marzo de 2013, Comisión/Francia (C?216/11, EU:C:2013:162), apartado 28.

7 Véanse, en este sentido, las conclusiones del Abogado General Elmer presentadas en el asunto Eismann (C?217/94, EU:C:1996:183), punto 29.

8 Sentencia de 10 de julio de 1984 (42/83, EU:C:1984:254), apartado 27. Este asunto versaba sobre una legislación danesa que fijaba períodos de declaración y plazos de pago para el IVA a la importación diferentes de los plazos establecidos para el pago del IVA en régimen interior.

9 Véanse las sentencias de 27 de febrero de 1980, Comisión/Irlanda (55/79, EU:C:1980:56), apartado 9; de 10 de julio de 1984, Dansk Denkvit (42/83, EU:C:1984:254), apartado 30; de 17 de junio de 1998, Grundig Italiana (C?68/96, EU:C:1998:299), apartados 23 y 24, y de 12 de febrero de 2015, Oil Trading Poland (C?349/13, EU:C:2015:84), apartado 48.

10 Véanse, en particular, las sentencias de 2 de abril de 1998, Outokumpu (C?213/96, EU:C:1998:155), apartado 34; de 19 de marzo de 2009, Comisión/Finlandia (C?10/08, no publicada, EU:C:2009:171), apartado 23, y de 15 de marzo de 2018, Cali Esprou (C?104/17, EU:C:2018:188), apartado 41.

11 Véanse, en particular, las sentencias de 19 de marzo de 2009, Comisión/Finlandia (C?10/08, no publicada, EU:C:2009:171), apartado 24; de 19 de diciembre de 2013, X (C?437/12, EU:C:2013:857), apartado 28, y de 12 de febrero de 2015, Oil Trading Poland (C?349/13, EU:C:2015:84), apartado 46.

12 A modo de ejemplo, el artículo 36 TFUE es una cláusula de justificación que flexibiliza las prohibiciones impuestas en los artículos 34 TFUE y 35 TFUE.

13 Sentencia de 17 de junio de 1998, Grundig Italiana (C?68/96, EU:C:1998:299), apartado 24. Véanse, asimismo, las conclusiones del Abogado General Bot presentadas en el asunto Visnapuu (C?198/14, EU:C:2015:463), punto 57.

14 Véanse, en particular, las sentencias de 17 de julio de 1997, Haahr Petroleum (C?90/94, EU:C:1997:368), apartado 29; de 5 de octubre de 2006, Nádasi y Németh (C?290/05 y C?333/05, EU:C:2006:652), apartado 51, y de 8 de noviembre de 2007, Stadtgemeinde Frohnleiten y Gemeindebetriebe Frohnleiten (C?221/06, EU:C:2007:657), apartado 56.

15 Directiva del Consejo, de 16 de diciembre de 1991, que completa el sistema común del impuesto sobre el valor añadido y que modifica, con vistas a la abolición de las fronteras, la Directiva 77/388/CEE (DO 1991, L 376, p. 1).

16 Véase el punto 23 de las presentes conclusiones.

17 Véanse, en particular, las conclusiones del Abogado General Ruiz-Jarabo Colomer presentadas en los asuntos acumulados Kittel y Recolta Recycling (C?439/04 y C?440/04, EU:C:2006:174), puntos 27 a 35; conclusiones del Abogado General Poiares Maduro presentadas en el asunto Federation of Technological Industries y otros (C?384/04, EU:C:2005:745), puntos 7 a 9, y conclusiones del Abogado General Szpunar presentadas en los asuntos acumulados Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros (C?131/13, C?163/13 y C?164/13,

EU:C:2014:2217), puntos 31 a 38.

18 Véase el punto 21 de las presentes conclusiones.

19 Sentencia de 10 de julio de 1984 (42/83, EU:C:1984:254), apartado 32.

20 Antes de que la Directiva 91/680 introdujera el concepto de «adquisición intracomunitaria» en el marco del régimen transitorio, el artículo 7 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), definía la «importación» como toda entrada de un bien en el interior del territorio de un Estado miembro. En el régimen actual, el concepto de «adquisición intracomunitaria» se refiere a las entregas de bienes entre Estados miembros (artículo 20 de la Directiva del IVA), mientras que el concepto de «importación» engloba únicamente las entradas de bienes procedentes de terceros Estados (artículo 30 de la Directiva del IVA).

21 Sentencia de 10 de julio de 1984, Dansk Denkavit (42/83, EU:C:1984:254), apartado 32.

22 Sentencias de 18 de enero de 2007, Brzeziński (C-313/05, EU:C:2007:33), apartados 47 y 48; de 3 de junio de 2010, Kalinchev (C-2/09, EU:C:2010:312), apartado 27, y de 12 de febrero de 2015, Oil Trading Poland (C-349/13, EU:C:2015:84), apartado 37.

23 Véanse, en particular, las sentencias de 17 de mayo de 2018, Vámos (C-566/16, EU:C:2018:321), apartado 41; de 21 de noviembre de 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932), apartado 35, y de 8 de mayo de 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), apartados 38 y 39.

24 Sentencia de 13 de febrero de 2014 (C-18/13, EU:C:2014:69), apartados 42 a 48.

25 En cuanto a la necesidad de distinguir entre estos tres conceptos, véase la sentencia de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), apartados 21 a 24.

26 Véase el punto 14 de las presentes conclusiones.

27 En lo que atañe a las operaciones internas, el momento en que el impuesto resulta exigible se rige por normas más complejas: véanse los artículos 63 a 67 de la Directiva del IVA.

28 Véanse los puntos 85 a 87 de las presentes conclusiones.

29 El subrayado es mío.

30 Sentencia de 20 de octubre de 1993 (C-10/92, EU:C:1993:846).

31 Véase la sentencia de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), apartados 27 y 31. El subrayado es mío.

32 Con arreglo al artículo 63 de la Directiva del 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» (el subrayado es mío).

33 En el informe para la vista presentado en el asunto Balocchi (C-10/92), las alegaciones de la Comisión pueden resumirse del siguiente modo: «La Comisión alega, en primer lugar, que la legislación italiana es contraria al artículo 10 de la Directiva. La regla esencial establecida por esta disposición —que armonizó los conceptos de devengo y de exigibilidad del IVA— es que el

impuesto no es exigible hasta el momento en que se efectúe la transacción sujeta al impuesto; en ningún caso podrá reclamarse un pago anticipado del impuesto, ni siquiera parcial. Del mismo modo, el artículo 22 de la Directiva, que prevé la posibilidad de percibir “cantidades provisionales a cuenta”, autoriza de hecho a los Estados miembros a acortar el plazo previsto para el pago del impuesto y a reclamar anticipos a cuenta entre el momento en que el impuesto resulte exigible y el momento previsto para su liquidación» (el subrayado es mío).

34 Sentencia de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), apartados 27 a 31.

35 «Każdy podatnik zobowiązany do zapłaty VAT musi zapłacić kwotę netto VAT w momencie składowania deklaracji VAT przewidzianej w art. 250. Państwa członkowskie mogą jednakże ustalić inny termin zapłaty tej kwoty lub pobrać zaliczki od tej kwoty.»

36 Sentencia de 20 de octubre de 1993 (C-10/92, EU:C:1993:846). Véanse los puntos 102 a 106 de las presentes conclusiones.

37 Sentencia de 26 de marzo de 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).

38 Sentencia de 26 de marzo de 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), apartados 57 y ss.

39 Sentencia de 26 de marzo de 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), apartado 57.

40 Sentencia de 26 de marzo de 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).

41 Sentencia de 26 de marzo de 2015 (C-499/13, EU:C:2015:201).

42 Véanse los puntos 17 y 26 de las presentes conclusiones.