



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 17 de noviembre de 2011¹

Asunto C-414/10

Véleclair SA

contra

Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Conseil d'État (Francia)]

«Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Sexta Directiva — Impuesto sobre el valor añadido a la importación — Derecho a deducción — Normativa nacional en virtud de la cual el derecho a deducción se supedita al pago efectivo del impuesto sobre el valor añadido a la importación»

I. Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de la Sexta Directiva IVA.² En esencia, se trata de saber si un Estado miembro puede supeditar el derecho a deducción que la Directiva³ concede a los sujetos pasivos en caso de importación de bienes a que éstos hayan abonado previamente el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») a la importación.

2. Esta cuestión se plantea en el marco de un litigio en el que una empresa quiere que se le devuelva en concepto de impuesto soportado el IVA a la importación del que ella misma es deudora, aunque ni lo ha pagado⁴ ni lo va a pagar. Concretamente, se ha abierto un procedimiento de insolvencia sobre el patrimonio de la empresa y el crédito tributario del Estado ha sido excluido al haberse presentado fuera de plazo.

1 — Lengua original: alemán.

2 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva 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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva» o «Directiva»).

3 — En el artículo 17, apartado 2, letra b).

4 — Si bien este aspecto ha sido rebatido por Véleclair en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia, se trata, según la resolución de remisión, de una constatación de los órganos jurisdiccionales que conocieron de los hechos que, por consiguiente, hay que tomar como base de la apreciación que ha de llevarse a cabo en este punto.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

3. El artículo 10 de la Sexta Directiva establece:

«1. Se considerarán como:

- a) devengo del impuesto: el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto;
- b) 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.

[...]

3. El devengo del impuesto se produce, y el impuesto es exigible, en el momento en que se efectúa la importación del bien. [...]

No obstante, cuando los bienes importados estén sujetos a derechos de aduana, exacciones reguladores agrícolas o exacciones de efecto equivalente establecidos en el marco de una política común, el devengo se produce y el impuesto es exigible en el momento en que se producen el devengo y la exigibilidad de los mencionados derechos comunitarios.

[...]»

4. El artículo 17 de la Sexta Directiva regula el nacimiento y el alcance del derecho a deducir. En la versión establecida en el artículo 28 *séptimo*, punto 1,⁵ tiene el siguiente tenor (en extracto):

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

2. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

- a) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;
- b) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado por los bienes importados en el interior del país;

[...]

d) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido conforme al artículo 28 *bis*, apartado 1, letra a).

[...]»

5 — Introducido por el artículo 1, punto 22, de la Directiva 91/680/CEE 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 L 376, p. 1).

5. El artículo 18, titulado «Requisitos formales y modalidades de ejercicio del derecho a deducir», establece lo siguiente:

«1. Para poder ejercitar el derecho a la deducción el sujeto pasivo deberá:

- a) para la deducción contemplada en el artículo 17, apartado 2, letra a), estar en posesión de una factura expedida conforme al artículo 22, apartado 3;
- b) para la deducción a que se refiere el artículo 17, apartado 2, letra b), estar en posesión de un documento acreditativo de la importación que lo designe como destinatario o importador y que mencione o permita calcular el importe del impuesto debido;

[...]

2. La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del impuesto devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del presente artículo, en el curso del mismo período impositivo.

[...]

3. Los Estados miembros fijarán las condiciones y modalidades en cuya virtud un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a una deducción a la que no haya procedido conforme a los apartados 1 y 2.

[...]»

6. El artículo 20, titulado «Regularización de las deducciones», dispone en el apartado 1:

«Las deducciones inicialmente practicadas se regularizarán de acuerdo con las modalidades fijadas por los Estados miembros, en concreto:

- a) cuando la deducción sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar;
- b) cuando con posterioridad a la declaración se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, especialmente en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios. Sin embargo, 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 apartado 6 del artículo 5, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales. No obstante, los Estados miembros estarán facultados para exigir la regularización en las operaciones total o parcialmente impagadas y en los casos de robo.»

7. El artículo 21, que lleva por título «Deudores del impuesto frente al Erario», establece lo siguiente:

«El Impuesto sobre el Valor Añadido es debido:

[...]

2. A la importación: por la persona o personas designadas o reconocidas por el Estado miembro de importación.»

8. El artículo 23, titulado «Obligaciones formales en las operaciones de importación», dispone en su apartado 2:

«Los Estados miembros podrán establecer en especial que en las importaciones de bienes efectuadas por los sujetos pasivos o por los deudores, o por determinadas categorías de los mismos, la cuota del Impuesto sobre el Valor Añadido devengada en razón de la importación no sea pagada en el momento mismo de la importación, a condición de que dicha cuota sea mencionada como tal en una declaración establecida de conformidad con el apartado 4 del artículo 22.»

9. La disposición transitoria del artículo 28 de la Directiva establece, en su apartado 3:

«En el curso del período transitorio a que se refiere el apartado 4, los Estados miembros podrán:

[...]

d) continuar aplicando las disposiciones contrarias al principio de la deducción inmediata, definido en el párrafo primero del apartado 2 del artículo 18;[...].»

B. Derecho francés

10. El Code général des impôts (Código General Tributario francés; en lo sucesivo, «CGI») establece en su artículo 271, apartado II, punto 1, en la versión vigente el 31 de diciembre de 1997:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones imponibles y siempre que estas operaciones generen derecho a deducción, el impuesto que los sujetos pasivos podrán deducirse será:

[...]

b) el recaudado al efectuar la importación

[...]».

III. Hechos y cuestión prejudicial

11. La petición de decisión prejudicial tiene su origen en un litigio entre Véleclair y el Ministerio de Presupuesto francés.

12. Véleclair importó en la Comunidad, entre 1992 y 1995, bicicletas procedentes de terceros países para revenderlas. La administración aduanera, al considerar falsa la indicación de procedencia efectuada por Véleclair, le impuso ulteriormente derechos de aduana y derechos antidumping por importe de cuatro millones de euros. A su vez, esta cantidad estaba sujeta a un IVA a la importación por valor de 735.437 euros.

13. Cuando se inició el procedimiento de insolvencia sobre el patrimonio de Véleclair este impuesto no se había pagado todavía. Mediante resolución de 12 de febrero de 1999, el juez concursal declaró con fuerza de cosa juzgada la preclusión del crédito tributario, al no haberse presentado definitivamente en los doce meses siguientes a la publicación de la insolvencia.

14. En el litigio principal, Véleclair pretende la devolución del IVA. A su juicio, el IVA a la importación fijado posteriormente le faculta para deducir la cantidad correspondiente en concepto de impuesto soportado.

15. Por el contrario, la administración tributaria parte de la base de que la posibilidad de deducir el IVA a la importación presupone el previo pago por parte del deudor tributario.

16. Con este trasfondo, el Conseil d'État, que tiene que resolver el asunto por vía de recurso, ha planteado al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

El artículo 17, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, ¿permite a un Estado miembro supeditar el derecho a deducir el IVA a la importación al pago efectivo de dicho impuesto por el deudor tributario, teniendo en cuenta, en particular, el riesgo de fraude, cuando, como sucede en Francia, el deudor del IVA a la importación y el titular del derecho a la correspondiente deducción son la misma persona?

17. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han intervenido Véleclair, los Gobiernos francés, alemán, neerlandés y portugués y la Comisión Europea, habiendo formulado los Gobiernos alemán, neerlandés y portugués observaciones únicamente por escrito.

IV. Apreciación jurídica

18. Ante todo hay que hacer constar que los presentes hechos han de enjuiciarse con arreglo a la Sexta Directiva porque acontecieron antes del 31 de diciembre de 2006, fecha en la que se derogó y fue reemplazada por la Directiva 2006/112.

19. El derecho a deducción se regula en el artículo 17 de la Sexta Directiva. Como ha destacado ya en varias ocasiones el Tribunal de Justicia, este derecho forma parte integrante del sistema común del IVA.⁶ Permite descargar completamente a las empresas del IVA debido o pagado en el marco de sus actividades económicas⁷ y, por tanto, en principio no puede limitarse.⁸ En concreto, puede ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas que hayan gravado las operaciones anteriores.⁹ Toda limitación del derecho a deducción incide en el nivel de la carga fiscal y debe aplicarse de manera similar en todos los Estados miembros. Por ello, sólo se permiten excepciones en los casos previstos expresamente por la Directiva.¹⁰ La cuestión prejudicial ha de responderse teniendo en cuenta esta jurisprudencia.

20. Una normativa nacional como la controvertida en el presente asunto, que supedita el derecho a deducción al previo pago del impuesto, impone límites estrictos a la posibilidad de practicar deducciones.

21. No obstante, a juicio de los Gobiernos alemán, francés, portugués y neerlandés, la Directiva permite tal norma. Como fundamento se invoca, además del principio de neutralidad del IVA, el riesgo de fraude que existiría en otro caso. Los Gobiernos alemán, neerlandés y portugués toman en consideración, además, la relación con el artículo 23, apartado 2, de la Directiva. A su juicio, el artículo 17, apartado 2, letra b), de la Directiva permite a los Estados miembros supeditar al previo pago el derecho a deducción en todos los supuestos en los que un Estado miembro no haya hecho uso de la opción del artículo 23, apartado 2, y, en consecuencia, haya que pagar el IVA a la importación en el mismo momento en que ésta se realiza.

6 — Véanse las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz (C-62/93, Rec. p. I-1883), apartado 18; de 22 de diciembre de 2008, Magoora (C-414/07, Rec. p. I-10921), apartado 28, y de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría (C-274/10, Rec. p. I-7289), apartado 43.

7 — Sentencias de 15 de enero de 1998, Ghent Coal Terminal (C-37/95, Rec. p. I-1), apartado 15; de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, Rec. p. I-3303), apartado 39, y de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark (C-174/08, Rec. p. I-10567), apartado 27.

8 — Véanse las sentencias Magoora, citada en la nota 6, apartado 28; de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, Rec. p. I-7467), apartado 37, y Comisión/Hungría, citada en la nota 6, apartado 43.

9 — Sentencias BP Soupergaz, citada en la nota 6, apartado 18; de 30 de septiembre de 2010, Uszodaépitő (C-392/09, Rec. p. I-8791), apartado 34, y Comisión/Hungría, citada en la nota 6, apartado 43.

10 — Sentencias BP Soupergaz, citada en la nota 6, apartado 18, y Magoora, citada en la nota 6, apartado 28; véase también la sentencia Comisión/Hungría, citada en la nota 6, apartado 52.

22. Yo no comparto esta opinión. A continuación expondré que la interpretación literal, sistemática y teleológica, teniendo en cuenta, en particular, el principio de neutralidad del IVA, se oponen a la compatibilidad con la Directiva de una normativa como la del CGI francés. Tampoco existe un riesgo de fraude que exija otra interpretación, de modo que, en definitiva, ha de responderse negativamente, en principio, a la cuestión prejudicial. No obstante, esto no excluye que tal norma pueda admitirse como normativa antigua que sigue vigente con carácter transitorio.

23. Después de examinar la cuestión prejudicial, analizaré, en vista de las observaciones de los Gobiernos alemán y neerlandés, si el derecho a deducción queda sin objeto en el supuesto de que el crédito del Estado en concepto de IVA a la importación se haya extinguido o ya no se pueda ejecutar.

A. Interpretación literal

24. Del tenor literal ya se deduce que una normativa como la del CGI francés no es compatible con la Sexta Directiva. Conforme al artículo 17, apartado 1, de la Directiva, tal derecho a deducción nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. En el caso de la importación de bienes, el impuesto deducible es, según el artículo 17, apartado 2, letra b), de la Directiva, «el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado por los bienes importados en el interior del país».

25. Para el Estado, «[este] impuesto sobre el valor añadido», es decir, el IVA a la importación, se hace exigible, en virtud del artículo 10, apartado 3, de la Directiva, en el momento de la importación o, en el supuesto de que los bienes importados —como en el presente asunto— estén sujetos a derechos de aduana, en el momento en que se produzca el devengo de los derechos de aduana y éstos sean exigibles por el Estado. Con ello nace al mismo tiempo, conforme al artículo 17, apartado 1, de la Directiva, el derecho a deducción del sujeto pasivo. Ni el artículo 17, apartado 1, ni el artículo 17, apartado 2, de la Directiva exigen como condición previa para el nacimiento de este derecho que el sujeto pasivo haya pagado ya el IVA a la importación. Al contrario, para el artículo 17, apartado 2, letra b), de la Directiva basta expresamente con que el IVA a la importación sólo se deba.

26. La fórmula «debido o pagado» no permite tampoco llegar a la conclusión de que los Estados miembros, como ha afirmado especialmente el Gobierno portugués, disponen de un derecho de opción. En el artículo 17, apartados 1 y 2, de la Directiva se señalan de forma precisa los requisitos que determinan el nacimiento y el alcance del derecho a deducción. Estas disposiciones no dejan a los Estados miembros ningún margen de apreciación en lo que a su aplicación se refiere.¹¹ Confirma también este extremo el hecho de que la Sexta Directiva, cuando quiere otorgar a los Estados miembros un margen de discrecionalidad para regular una cuestión, lo dice expresamente, como, por ejemplo, en el artículo 10, apartado 2, párrafo primero, o en el artículo 11, parte B, apartado 6, de la Directiva.

27. A este respecto, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 17, apartado 2, letra a), de la Directiva, que también se refiere al «Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado»,¹² es clara. El Tribunal de Justicia ha declarado hace poco que, en el supuesto de la letra a), el nacimiento y el ejercicio del derecho a deducción no dependen, en principio, de que se haya pagado la contrapartida adeudada —IVA incluido— por una operación.¹³ Tampoco depende de si se ha pagado efectivamente al fisco el IVA debido por las anteriores operaciones de venta de los bienes en cuestión.¹⁴

11 — Sentencias BP Soupergaz, citada en la nota 6, apartado 35; de 10 de marzo de 2005, Comisión/Reino Unido (C-33/03, Rec. p. I-1865), apartado 16, y de 23 de abril de 2009, PARAT Automotive Cabrio (C-74/08, Rec. p. I-3459), apartado 32.

12 — A este respecto, en otras versiones lingüísticas, como la francesa, la inglesa o la italiana, las fórmulas empleadas en las letras a) y b) son, por lo demás, absolutamente idénticas: «la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquitée», «value added tax due or paid», «l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta».

13 — Sentencia Comisión/Hungría, citada en la nota 6, apartado 48.

14 — Sentencias de 12 de enero de 2006, Optigen y otros (C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483), apartado 54; y de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, Rec. p. I-6161), apartado 49.

28. Es cierto que, como señalan los Gobiernos que intervienen en el procedimiento, en el caso del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Directiva son siempre dos personas distintas la que paga el IVA y la que ejerce el derecho a deducción, mientras que en el presente asunto se trata de la misma persona. Sin embargo, en definitiva, el resultado en ambos supuestos puede ser el mismo, desde el punto de vista fáctico y económico.

29. Por una parte, como indica asimismo el Gobierno alemán en su escrito, también en el supuesto de importación de bienes en virtud del artículo 21, punto 2, de la Directiva existe la posibilidad de que el deudor del IVA a la importación y el titular del derecho a deducción sean dos personas distintas. Ahora bien, también en ese caso debe asegurarse que el derecho a deducción de uno no se verá limitado por la eventual falta de pago del IVA a la importación por parte del otro. En ese sentido, esa situación se corresponde con la del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Directiva.

30. Pero también en el supuesto de que el deudor del IVA a la importación y el titular del derecho a deducción sean la misma persona es comparable la situación a la del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Directiva desde el punto de vista económico. En el caso de la transacción nacional regulada en esa disposición, el proveedor¹⁵ tiene que pagar el IVA al fisco, con independencia de que su cliente le haya pagado ya el precio de compra, incluido el IVA.¹⁶ Ahora bien, el cliente, también sujeto pasivo, puede deducir directamente de su propia deuda tributaria frente al Estado el importe del IVA que adeuda a su proveedor pero que todavía no ha pagado efectivamente.¹⁷ La Directiva acepta la ventaja de tesorería que esto supone para el titular del derecho a deducción.¹⁸

31. Pero tampoco tiene consecuencias para el sujeto pasivo el hecho de que el proveedor no pague el IVA.¹⁹ El sujeto pasivo puede de todos modos deducir el impuesto soportado. Por consiguiente, en tal caso, como en el presente supuesto de importación, puede llegar a ocurrir que el Estado tenga que devolver una cantidad que no ha recaudado todavía. Por tanto, es inherente a la norma del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Directiva el hecho de que puedan existir ventajas de tesorería para el sujeto pasivo a costa del fisco o del proveedor.²⁰

32. Dada la posibilidad de comparar los supuestos desde el punto de vista económico, el hecho de que, en el caso de la transacción nacional regulada en la letra a), el deudor tributario y el titular del derecho a deducción sean dos personas distintas no se opone a que la clara jurisprudencia relativa a la fórmula «debido o pagado» de la letra a) se traslade a la fórmula correspondiente de la letra b) del artículo 17, apartado 2, de la Directiva. También en ese caso hay que reconocer el derecho a deducción en el supuesto de que el IVA a la importación solamente se deba.

15 — Por «proveedor» se entiende el empresario del que el sujeto pasivo recibe una prestación por la que él abona, junto al precio de compra, el IVA.

16 — Véase la sentencia Comisión/Hungría, citada en la nota 6, apartado 46. En caso de que el sujeto pasivo definitivamente no pague, cabe corregir la deuda tributaria del proveedor —véase el artículo 11, parte C, apartado 1, de la Sexta Directiva—, pero la realización de esta corrección es una mera facultad de la que disponen los Estados miembros.

17 — Se sabe que esto representa un problema especialmente para las pequeñas y medianas empresas. La Comisión ya abordó esta cuestión en el documento de acompañamiento al «Libro Verde sobre el futuro del IVA – Hacia un sistema de IVA más simple, más robusto y eficaz», SEC(2010) 1455, pp. 43 y 44. En él se plantea como posible solución permitir la deducción sólo después del pago efectivo del impuesto soportado. Ahora bien, la norma contenida en la Sexta Directiva no prevé aún esta posibilidad.

18 — En caso de que el pago definitivamente no se produzca, la Directiva, en principio, ni siquiera prevé una corrección del derecho a deducción —véase el artículo 20, apartado 1, letra b), primera frase, de la Directiva—. En todo caso, podrá llevarse a cabo si los Estados miembros la solicitan —véase el artículo 20, apartado 1, letra b), segunda frase, de la Directiva—.

19 — Véase la jurisprudencia citada en la nota 14.

20 — Véase también Terra, B. y Kajus, J.: *Introduction to European VAT*, 2011, vol. I, capítulo 17.2, p. 1000.

B. Interpretación sistemática

33. El sistema de la Directiva no ofrece una interpretación diferente. A este respecto, no comparto, en particular, el parecer de los Gobiernos alemán, neerlandés y portugués de que la fórmula «debido» se refiere únicamente a los supuestos en los que un Estado miembro ha hecho uso de la opción del artículo 23, apartado 2, de la Sexta Directiva.

34. Conforme al artículo 23, apartado 2, de la Sexta Directiva, los Estados miembros podrán establecer que la cuota del IVA a la importación devengada no se pague en el momento mismo de la importación, sino que se indique en la declaración habitual del IVA. De este modo puede producirse una compensación directa del IVA a la importación con la cuota del impuesto soportada. Sólo en este supuesto, afirman los Gobiernos que han intervenido en el procedimiento, está justificado no reclamar, en el caso del derecho a deducción, un pago previo del IVA a la importación.

35. Si bien el interés que subyace a esta argumentación es comprensible, en la Sexta Directiva no se halla ningún indicio de que la fórmula «debido» del artículo 17, apartado 2, letra b), haga referencia únicamente a los supuestos del artículo 23, apartado 2, de la Directiva.

36. Tampoco permite llegar a esa conclusión el hecho de que en la norma que precedió al artículo 17, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, en concreto, en el artículo 11, apartado 1, letra b), de la Segunda Directiva IVA,²¹ sólo se mencionasen, al hablar del derecho a deducción, las cuotas del IVA a la importación pagadas y de que esa Directiva no incluyese ningún precepto que se corresponda con el artículo 23, apartado 2, de la Sexta Directiva.

37. Esto lo pone de manifiesto, sobre todo, el artículo 18 de la Directiva, que fija los detalles del ejercicio del derecho a deducción. En ese precepto no se exige, en concreto, que el sujeto pasivo aporte un justificante de pago, sino que, con arreglo al artículo 18, apartado 1, letra b), de la Directiva, el sujeto pasivo tiene que estar en posesión simplemente de un documento acreditativo de la importación que lo designe como destinatario o importador y que mencione o *permita calcular* el importe del impuesto *debido*. Así pues, ni el nacimiento del derecho a deducción ni su ejercicio pueden depender de un pago efectivo.

C. Interpretación teleológica

1. Principio de neutralidad

38. La finalidad que se persigue con el derecho a deducción confirma el resultado obtenido hasta este momento. El derecho a deducción ha de asegurar a las empresas la neutralidad, desde el punto de vista económico, del IVA.²² Pues bien, a juicio del Gobierno francés, el hecho de que un sujeto pasivo deduzca, en concepto de impuesto soportado, una cuota de IVA a la importación que todavía no ha pagado efectivamente pone en peligro dicha neutralidad porque, de ese modo, el sujeto pasivo se enriquece injustificadamente.

39. Ahora bien, la deducción, en concepto de impuesto soportado, del IVA a la importación simplemente debido no provoca necesariamente en circunstancias normales un enriquecimiento, al menos no permanente. Como ya se ha señalado, el derecho a deducción del sujeto pasivo genera para el Estado a lo sumo una desventaja transitoria de tesorería, que puede producirse también en las

21 — Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de impuesto sobre el valor añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6).

22 — Sentencias de 22 de febrero de 2001, Abbey National (C-408/98, Rec. p. I-1361), apartado 24; de 26 de mayo de 2005, Kretztechnik (C-465/03, Rec. p. I-4357), apartado 34, y de 22 de diciembre de 2010, RBS Deutschland Holdings (C-277/09, Rec. p. I-13805), apartado 38.

operaciones nacionales. Pues bien, el derecho a exigir el IVA procedente de las ventas subsiguientes, que nace en principio ya en el momento de la entrega, aparece en ambos supuestos casi como compensación frente a dicha desventaja de tesorería del Estado. El vendedor debe declarar la cuota correspondiente con independencia de que haya cobrado ya el precio de venta, incluido el IVA.

40. Por lo que respecta al presente supuesto, en el que el Estado no puede ya ejecutar con éxito su crédito tributario por haberlo presentado fuera de plazo en el procedimiento de insolvencia, hay que destacar que se trata de un supuesto muy particular y, por tanto, no puede ser decisivo para responder a la cuestión general de si el derecho a deducción puede hacerse depender del previo pago del IVA a la importación.

41. Precisamente la neutralidad del IVA en el caso de las empresas que importan bienes estaría en peligro si se admitiese sin límites una normativa como la del CGI francés. En concreto, el sujeto pasivo debería siempre pagar por anticipado, al menos cuando el Estado miembro afectado no haya hecho uso de la opción del artículo 23, apartado 2, de la Directiva. Primero debería pagar el IVA a la importación a las autoridades aduaneras y sólo en la declaración del IVA del correspondiente período impositivo, que se realizará probablemente bastante tiempo después, podría deducir la cantidad abonada.

42. Con ello, el sujeto pasivo no sólo padecería una desventaja de tesorería, sino que se vería discriminado respecto a otros sujetos pasivos que adquieren objetos comparables en el mercado interior o dentro del país. En concreto, en el caso de las adquisiciones intracomunitarias, se produce desde el principio, en virtud del artículo 17, apartado 2, letra d), de la Directiva, simplemente una compensación entre el IVA que hay que pagar por la adquisición y el impuesto soportado deducible. A este respecto, queda excluida una desventaja de tesorería para la empresa. En el caso de las transacciones nacionales, es incluso posible, conforme al artículo 17, apartado 2, letra a), de la Directiva, deducir en una declaración del IVA el impuesto soportado aunque no se haya pagado ninguna de las facturas correspondientes y, por consiguiente, todavía no hayan quedado gravadas en absoluto con el IVA las propias compras.

43. Por tanto, el principio de neutralidad se opone a que se admita un precepto que permite la deducción del impuesto soportado sólo después de que se haya pagado el IVA a la importación.

2. Riesgo de fraude

44. La lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva. No se permite apelar fraudulenta o abusivamente al Derecho de la Unión. Si la Administración tributaria comprueba que el derecho a deducción se ejerció de forma fraudulenta está autorizada a reclamar con carácter retroactivo el pago de las cantidades deducidas y el órgano jurisdiccional nacional ha de denegar la ventaja que supone el derecho a deducción si comprueba, sobre la base de circunstancias objetivas, que este derecho se ejerció de forma fraudulenta.²³

45. Sin embargo, por lo que respecta a la recaudación del IVA a la importación, no se aprecia por qué en este supuesto existe en general un mayor riesgo de fraude que pudiera hacer necesario supeditar el derecho a deducción en *todo* caso al previo pago del IVA a la importación. Como exponen acertadamente la Comisión y también Véleclair, con el traslado efectivo de las mercancías a la Unión se produce un hecho, evidente y fácilmente apreciable para los Estados miembros, que constituye la base del gravamen. También el documento acreditativo de la importación que el sujeto pasivo debe presentar conforme al artículo 18, apartado 1, letra b), de la Directiva para poder deducir el impuesto soportado, que le acredita como deudor del IVA y que al menos permite calcular el importe adeudado, reduce la posibilidad de fraude.

23 — Sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, Rec. p. I-1609), apartados 68 a 71, y Kittel, citada en la nota 14, apartados 54 y 55 y jurisprudencia allí citada.

46. Por tanto, tampoco el riesgo de fraude invocado por los Estados miembros permite justificar que se limite en general al supuesto de pago efectivo el derecho a deducción previsto expresamente en el artículo 17, apartado 2, letra b), de la Directiva tanto para el IVA a la importación pagado como para el simplemente debido.

D. Conclusión provisional

47. Por los motivos expuestos, el artículo 17, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no permite a un Estado miembro supeditar el derecho a deducir el IVA a la importación al pago efectivo de este impuesto por el deudor tributario, tampoco en el supuesto de que el deudor tributario y el titular del derecho a deducción sean una misma persona.

E. Disposiciones transitorias

48. Ahora bien, los Gobiernos portugués y alemán alegan, además, que, conforme al artículo 28, apartado 3, letra d), de la Sexta Directiva, una normativa nacional que, en relación con el IVA a la importación, supedita el derecho a deducción a su previo pago es admisible en cuanto normativa antigua que sigue vigente, al menos con carácter transitorio.

49. Con arreglo a dicho precepto, los Estados miembros podrán continuar aplicando, en el curso del período transitorio al que se refiere el apartado 4, las disposiciones contrarias al principio de la deducción inmediata, definido en el artículo 18, apartado 2, párrafo primero. Como pone de manifiesto el título del artículo 18 de la Directiva, la cuestión de «cuándo» ejercerlo se incluye entre los «requisitos formales y modalidades de ejercicio del derecho a deducir». El período transitorio no finalizó durante la vigencia de la Sexta Directiva. Es más, también el artículo 372 de la Directiva 2006/112 dispone que los Estados miembros que, el 1 de enero de 1978, aplicaban disposiciones contrarias al principio de la deducción inmediata del artículo 179, apartado 1, podrán seguir aplicándolas.

50. El artículo 271 del CGI supedita el derecho a deducción en concepto de impuesto soportado a su previo pago. Si se interpreta este precepto en el sentido de que el derecho a deducción no nace en absoluto antes del pago, hay que examinarlo exclusivamente a la luz del artículo 17 de la Directiva, que regula el nacimiento y alcance de este derecho. Como he expuesto, tal norma no es compatible con la Directiva. Ahora bien, una disposición como el artículo 271 del CGI podría también interpretarse en el sentido de que simplemente regula el momento de ejercicio del derecho a deducción, entrando de este modo dentro del ámbito de aplicación del artículo 18, apartado 2, párrafo primero, en relación con el artículo 28, apartado 3, letra d), de la Directiva. Tal interpretación tendría para el sujeto pasivo el mismo efecto que el no nacimiento del derecho a deducción antes del pago del IVA a la importación, pero la Directiva permite expresamente, en el contexto de una normativa nacional antigua que se tolera con carácter transitorio, atrasar el momento de ejercicio. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional examinar si el artículo 271, apartado 2, punto 1, del CGI puede interpretarse en el sentido de que este precepto regula los detalles de ejercicio del derecho a deducir en el sentido del artículo 18 de la Directiva y si se trata en ese caso de una norma antigua que se aplicaba ya el 1 de enero de 1978.

F. Crédito tributario extinguido o que ya no puede ejecutarse

51. Por último, los Gobiernos alemán y neerlandés defienden en el presente procedimiento la postura de que, incluso si se pretende que el IVA a la importación meramente debido sea suficiente para hacer nacer el derecho a deducción, este derecho queda sin objeto en todo caso si el crédito tributario del Estado se ha extinguido o no se puede ejecutar ya.

52. A este respecto, el Gobierno neerlandés señala que de la resolución de remisión no se deduce qué efecto tiene la preclusión por presentación fuera de plazo, es decir, si el crédito tributario se extingue o si simplemente ya no se puede ejecutar. El Gobierno francés declaró en la vista que, a su juicio y, por lo visto, también a juicio del órgano jurisdiccional remitente, en un supuesto como el presente, el crédito tributario no se extingue, sino que se transforma en una obligación natural. Por tanto, el crédito sigue existiendo, pero, simplemente, ya no es ejecutable por vía judicial. No obstante, si el deudor paga, ese pago no carece de causa.

53. Si bien este problema, planteado por los Gobiernos alemán y neerlandés, va más allá de la cuestión prejudicial en sí, parece obligado abordarlo para ofrecer al órgano jurisdiccional remitente una respuesta útil.

54. Como se desprende del artículo 17, apartado 2, letra b), de la Directiva, «el sujeto pasivo podrá deducir [...] el Impuesto sobre el Valor Añadido *debido* o pagado por los bienes importados». ²⁴ Del propio tenor literal se deriva que no basta para poder deducirlo en concepto de impuesto soportado con que el IVA a la importación (aún no pagado) se debiese alguna vez, sino que depende de que el IVA a la importación se deba efectivamente todavía. Decisivo a este respecto debe ser el momento en el que se decide en definitiva si el derecho a deducción invocado por el sujeto pasivo efectivamente existe. Si en ese momento el crédito tributario del Estado ya se ha extinguido sin haber sido satisfecho, no podrá haber ya tampoco derecho alguno a deducción. El sentido y la finalidad del derecho a deducción de liberar al sujeto pasivo de toda carga económica provocada por el IVA exigen también tal interpretación. ²⁵ Si desaparece la carga, no hay necesidad de descarga a través de la deducción del impuesto soportado.

55. Además, se plantea la cuestión de si el IVA a la importación tampoco puede considerarse ya «debido», en el sentido del artículo 17, apartado 2, letra b), de la Directiva, cuando, si bien el crédito tributario del Estado existe —como parece evidente en el presente supuesto—, ya no puede ejecutarse. La respuesta a esta cuestión no puede dejarse en manos del respectivo Derecho nacional, sino que, para garantizar la aplicación homogénea del sistema común del IVA, hay que llevar a cabo una interpretación autónoma del concepto «debido» a efectos del artículo 17, apartado 2, letra b), de la Directiva. ²⁶

56. Con arreglo a su contenido semántico, el concepto «debido» no se opone a ser interpretado en el sentido de que presupone la posibilidad jurídica de ejecutar el crédito tributario del Estado. El espíritu y la finalidad del derecho a deducción parecen reclamar ciertamente tal interpretación. Lo mismo que en el caso de extinción del crédito tributario del Estado, no existe tampoco necesidad, en caso de que dicho crédito no pueda ejecutarse, de descargar al sujeto pasivo de algo con lo que en realidad ya no tiene que cargar.

57. También la necesidad de una aplicación homogénea del sistema común del IVA está a favor de tal interpretación. Concretamente, si en un supuesto como el presente dependiese de qué consecuencias jurídicas atribuye el correspondiente Derecho nacional en materia de insolvencia a la presentación fuera de plazo de un crédito tributario, no estaría garantizada tal aplicación homogénea en supuestos de hecho comparables.

58. Por consiguiente, el concepto «debido», a efectos del artículo 17, apartado 2, letra b), de la Directiva, debe interpretarse en el sentido de que presupone que el sujeto pasivo tiene una obligación jurídicamente exigible de pagar el importe del IVA que quiere deducir en concepto de impuesto soportado. Si tal obligación no existe, no le puede corresponder un derecho a deducir el IVA a la importación no pagado todavía.

24 — El subrayado es mío.

25 — Véanse las sentencias citadas en las notas 7 y 22.

26 — Véanse las sentencias de 3 de diciembre de 2009, *Yaesu Europe* (C-433/08, Rec. p. I-11487), apartado 18, y de 10 de marzo de 2011, *Skandinaviska Enskilda Banken* (C-540/09, Rec. p. I-1509), apartado 19.

V. Conclusión

59. En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestión prejudicial planteada por el Conseil d'État en los términos siguientes:

- 1) El artículo 17, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva no permite a un Estado miembro supeditar el derecho a deducir el IVA a la importación al pago efectivo de este impuesto por el deudor tributario, tampoco en el supuesto de que el deudor tributario y el titular del derecho a deducción sean una misma persona. No obstante, un Estado miembro puede conservar tal normativa con carácter transitorio si se cumplen los requisitos establecidos en el artículo 28, apartado 3, letra d), de la Sexta Directiva.
- 2) El IVA sólo se considera «debido», en el sentido del artículo 17, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, cuando el sujeto pasivo tiene una obligación jurídicamente exigible de pagar el importe correspondiente del IVA que quiere deducir en concepto de impuesto soportado. Si tal obligación no existe, no le puede corresponder un derecho a deducir el IVA a la importación no pagado todavía.