



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. NILS WAHL
presentadas el 5 de julio de 2017¹

Asuntos acumulados C-374/16 y C-375/16

**RGEX GmbH, en liquidación, representada por Rochus Geissel, liquidador
contra
Finanzamt Neuss (C-374/16)
y
Finanzamt Bergisch Gladbach
contra
Igor Butin (C-375/16)**

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario, Alemania)]

«Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 178, letra a) — Derecho a deducción — Requisitos para su ejercicio — Artículo 226, punto 5 — Menciones obligatorias en las facturas — Dirección del sujeto pasivo — Buena fe en cuanto al cumplimiento de los requisitos para deducir el impuesto soportado — Fraude o abuso de derecho — Procedimientos nacionales — Principio de efectividad»

I. Introducción

1. Los presentes asuntos suscitan dos cuestiones relacionadas con la interpretación de la normativa de la Unión en materia del impuesto sobre el valor añadido («IVA»).
2. La primera de ellas consiste en determinar cómo ha de interpretarse el requisito previsto en el artículo 226, punto 5, 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 lo sucesivo, «Directiva IVA»),² de indicar en la factura la dirección del sujeto pasivo. El órgano jurisdiccional remitente —dos salas distintas del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario, Alemania)— pregunta si el concepto de «dirección» debe interpretarse como el lugar en el que el sujeto pasivo realiza su actividad económica o si basta con que sea simplemente un lugar en el que se pueda establecer contacto con él.
3. La segunda cuestión que se plantea es si, cuando la autoridad determina que el emisor de esas facturas está implicado en un fraude o abuso para deducir el IVA soportado, el sujeto pasivo puede alegar que actuó de buena fe en lo que respecta a la regularidad formal de tales facturas y con arreglo a qué procedimientos.

¹ Lengua original: inglés.

² DO 2006, L 347, p. 1.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

4. El artículo 168 de la Directiva IVA establece:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

- a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]»

5. En virtud del artículo 178 de la Directiva IVA, aplicable en el momento pertinente en el asunto C-375/16:³

«Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:

- (a) para la deducción contemplada en el artículo 168, letra a), por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6;

[...]»

6. De conformidad con el artículo 226 de la Directiva IVA:

«Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221:

[...]

- 5) el nombre completo y la dirección del sujeto pasivo y del adquiriente o del destinatario;

[...]»

³ La disposición aplicable *ratione temporis* al asunto C-374/16 era la que estaba en vigor antes de la revisión de la Directiva IVA en 2010. Sin embargo, esa revisión carece de pertinencia a efectos del presente procedimiento, habida cuenta de que no incide en la obligación de incluir la dirección en la factura con arreglo al artículo 226 de la Directiva.

B. Derecho nacional

7. El artículo 14 de la Umsatzsteuergesetz (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «UStG») dispone:

«1. Se entenderá por factura todo documento en virtud del cual se liquide una entrega de bienes o una prestación de servicios, al margen de la denominación que dicho documento reciba en el giro o tráfico ordinario. Deberá garantizarse la autenticidad del origen de la factura, la integridad de su contenido y su legibilidad. Por autenticidad del origen se entiende tener garantía de la identidad del emisor de la factura [...]

[...]

4. Las facturas deberán incluir los siguientes datos:

1. el nombre completo y la dirección del proveedor y del destinatario; [...]

8. Según el artículo 15 de la UStG:

«1. El empresario podrá deducir, en concepto de cuotas soportadas, las siguientes cantidades:

1. el impuesto legalmente adeudado por las entregas de bienes o prestaciones de servicios efectuadas por otros empresarios para las necesidades de su empresa. Para poder ejercer el derecho a la deducción, el empresario deberá estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 14 y 14a.»

9. El artículo 163 del Abgabenordnung (Código Tributario; en lo sucesivo, «AO») dispone:

«Cuando, habida cuenta de las circunstancias del caso concreto, no fuere equitativo percibir un impuesto, podrá fijarse su cuantía en un importe inferior, y no tenerse en cuenta para su determinación ciertas bases tributarias que lo aumenten. [...]

10. Con arreglo al artículo 227 del AO:

«Las autoridades tributarias podrán conceder una exención total o parcial de los derechos derivados de una deuda tributaria si, en el caso concreto, es injusto percibirla; en esas mismas condiciones podrán reembolsarse o compensarse las cuotas ya satisfechas.»

III. Hechos, procedimiento y cuestiones prejudiciales

A. Asunto C-374/16

11. RGEX GmbH es una sociedad de responsabilidad limitada que operaba en el sector de los vehículos automóviles. Dicha sociedad, constituida en 2007, lleva en liquidación desde 2015. El socio y administrador único de RGEX era el Sr. Rochus Geissel, que ahora representa a la sociedad como liquidador.

12. En su declaración original del IVA correspondiente a 2008, RGEX declaró, en particular, entregas intracomunitarias de vehículos exentas del impuesto y las cuotas del impuesto soportado en relación con 122 vehículos adquiridos a EXTEL GmbH por importe de 1 985 443,42 euros.

13. El Finanzamt (Oficina Tributaria, Alemania) no admitió los datos declarados por RGEX y, mediante resolución de 31 de agosto de 2010, liquidó el IVA correspondiente a 2008 basándose en las conclusiones de dos inspecciones del IVA. Consideró que las entregas intracomunitarias de vehículos dirigidas a España declaradas como exentas estaban sujetas al impuesto, ya que los vehículos en cuestión en realidad no habían sido llevados a España, sino que se habían comercializado en Alemania. Declaró que las cuotas del impuesto soportado expresadas en las facturas emitidas por EXTEL no eran deducibles al considerar que ésta era una «sociedad ficticia» que carecía de un establecimiento en la dirección que figuraba en la factura.

14. RGEX recurrió sin éxito dicha resolución. Posteriormente, interpuso un nuevo recurso contra dicha decisión ante el Finanzgericht competente (Tribunal Tributario, Alemania).

15. El Finanzgericht (Tribunal Tributario) desestimó en gran medida el recurso por infundado. Declaró que, si bien la dirección indicada por EXTEL en sus facturas era su domicilio social, se trataba de una mera «dirección a efectos postales». En esa dirección únicamente podía establecerse contacto con EXTEL por correo postal. Aunque en esa dirección se encontraba una oficina contable, EXTEL no desarrollaba ninguna de sus actividades comerciales en ella. El Finanzgericht (Tribunal Tributario) también desestimó las alegaciones de RGEX basadas en una supuesta confianza legítima. En su opinión, el artículo 15 de la UStG no confiere ninguna protección en lo que respecta la buena fe acerca del cumplimiento de los requisitos para la deducción. Por consiguiente, las consideraciones de protección de la confianza legítima sólo podrían tenerse en cuenta, a lo sumo, en el marco de un procedimiento especial de equidad con arreglo a los artículos 163 y 227 del AO.

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

- «1. ¿Debe considerarse que la factura necesaria para el ejercicio del derecho a deducir con arreglo al artículo 168, letra a), en relación con el artículo 178, letra a), de la [Directiva IVA], contiene la "dirección" que exige el artículo 226, punto 5, de dicha Directiva cuando el empresario que realiza la prestación indica, en la factura que expide al respecto, una dirección en la que se puede establecer con él contacto por correo postal pero no ejerce actividad económica alguna?
2. ¿Se opone el artículo 168, letra a), en relación con el artículo 178, letra a), de la [Directiva IVA], habida cuenta del principio de efectividad, a una práctica nacional que tiene en cuenta la buena fe del destinatario de la prestación en cuanto al cumplimiento de los requisitos para la deducción de las cuotas soportadas únicamente fuera del procedimiento de liquidación del impuesto, en un procedimiento especial de equidad? ¿Cabe invocar a este respecto el artículo 168, letra a), en relación con el artículo 178, letra a), de la [Directiva IVA]?»

B. Asunto C-375/16

17. El Sr. Igor Butin, que explota un concesionario de vehículos en Alemania, se basó en varias facturas para deducir el IVA soportado por diversos vehículos adquiridos a la empresa «Z», destinados a su reventa. Dado que Z únicamente opera a través de Internet, en ocasiones los vehículos se entregaban al Sr. Butin o a sus empleados en la calle en la que Z tenía su domicilio social —pese a que Z no explotaba un concesionario en dicha dirección— y en ocasiones en lugares públicos, como las entradas de estaciones de ferrocarril.

18. En el marco de una inspección fiscal practicada al Sr. Butin, el inspector consideró que las cuotas del IVA soportado que figuraban en las facturas expedidas por Z no eran deducibles, dado que la dirección del proveedor que Z había hecho constar en esas facturas era incorrecta. En esa dirección no había nada que pusiera de manifiesto la presencia de una empresa: servía como dirección a efectos postales en la que Z simplemente recogía su correspondencia. El inspector señaló que Z no disponía de un establecimiento permanente en Alemania.

19. La Oficina Tributaria competente compartió esa opinión y, el 13 de septiembre de 2013, emitió liquidaciones modificadas del IVA con respecto a los ejercicios 2009 a 2011. Mediante resolución de 1 de octubre de 2013, rechazó la solicitud del Sr. Butin de que se modificara la liquidación del impuesto por razones de equidad con arreglo al artículo 163 del AO.

20. El Finanzgericht (Tribunal Tributario), ante el que el Sr. Butin recurrió la resolución de la Oficina Tributaria, estimó el recurso y consideró que el requisito de indicar una dirección en la factura, conforme exige el artículo 14, apartado 4, primera frase, punto 1, de la UStG, no entraña que en ese lugar deban desarrollarse actividades empresariales. Dicho órgano jurisdiccional declaró que, a la luz de los avances tecnológicos y de las nuevas prácticas empresariales, la jurisprudencia nacional existente estaba anticuada. Además, el Tribunal Tributario también consideró fundado el recurso en relación con la solicitud, formulada con carácter subsidiario, de modificar la liquidación tributaria por razones de equidad. En su opinión, el Sr. Butin había hecho todo cuanto estaba en su mano para verificar la situación de Z como empresa y la exactitud del contenido de las facturas.

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

- «1. ¿Exige el artículo 226, punto 5, de la [Directiva IVA] la mención de una dirección del sujeto pasivo en que éste desarrolle su actividad económica?
2. En caso de respuesta negativa a la primera cuestión:
 - a) ¿Basta como mención de la dirección con arreglo al artículo 226, punto 5, de la [Directiva IVA] una dirección a efectos postales?
 - b) ¿Qué dirección debe mencionarse en la factura en el caso de un sujeto pasivo que explota una empresa (por ejemplo, de comercio por Internet) que no dispone de un local comercial?
3. En caso de que no se cumplan los requisitos formales del artículo 226 de la [Directiva IVA], ¿se debe conceder la deducción del impuesto soportado siempre que no exista fraude fiscal o que el sujeto pasivo no conociera ni pudiera conocer su implicación en un fraude, o en ese caso el principio de protección de la confianza legítima requiere que el sujeto pasivo haya hecho todo lo que se le pueda exigir razonablemente para comprobar la veracidad de los datos de la factura?»

C. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

22. Mediante auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 22 de julio de 2016, los asuntos C-374/16 y C-375/16 se acumularon a los efectos de la fase escrita y de la sentencia.

23. Han presentado observaciones escritas el Sr. Butin, los Gobiernos alemán y austriaco y la Comisión.

IV. Análisis

A. *Observaciones preliminares*

24. Con carácter preliminar es preciso recordar que el Tribunal de Justicia ha declarado en reiteradas ocasiones que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. El principio de neutralidad fiscal que fundamenta el sistema común del IVA garantiza la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA.⁴ Ese principio es la traducción, en materia de IVA, del principio de igualdad de trato.⁵

25. El artículo 168, letra a), de la Directiva IVA enumera los requisitos *materiales* para la deducción del impuesto soportado. Para poder disfrutar de ese derecho, los operadores deben cumplir tres requisitos. En primer lugar, el interesado debe ser un sujeto pasivo en el sentido de dicha Directiva. En segundo lugar, los bienes o servicios invocados como base de ese derecho deben ser utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. En tercer lugar, esos bienes y servicios deben haber sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo.⁶

26. En cuanto a los requisitos *formales* del derecho a deducción, el artículo 178, letra a), de la Directiva IVA dispone que el sujeto pasivo debe estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en las secciones 3 a 6 del capítulo 3 del título XI de dicha Directiva.⁷ Entre esas disposiciones, el artículo 226 de la Directiva resulta particularmente pertinente a los efectos del presente procedimiento: establece una lista de las menciones que han de incluirse en toda factura. El quinto elemento de la lista es «el nombre completo y la dirección del sujeto pasivo y del adquirente o del destinatario».

27. Los presentes procedimientos no tienen por objeto los requisitos materiales para la deducción del impuesto soportado. Las cuestiones prejudiciales conciernen exclusivamente al cumplimiento de los requisitos formales del derecho a deducción desde dos perspectivas. En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se interprete el concepto de «dirección» en el sentido del artículo 226 de la Directiva IVA. En segundo lugar, en caso de que el Tribunal de Justicia interprete ese concepto como la dirección en la que el proveedor de los bienes y servicios desarrolla su actividad económica, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en qué circunstancias el sujeto pasivo puede invocar no obstante su buena fe en lo que respecta al cumplimiento de los requisitos establecidos en el artículo 226, punto 5, de la Directiva IVA.

B. *Sobre la primera cuestión prejudicial en el asunto C-374/16 y las dos primeras cuestiones prejudiciales en el asunto C-375/16*

28. Mediante su primera cuestión prejudicial en el asunto C-374/16 y las dos primeras cuestiones prejudiciales en el asunto C-375/16, que analizaré conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta básicamente si el artículo 226, punto 5, de la Directiva IVA se opone a una normativa nacional que supedita el derecho a la deducción del IVA a que en la factura conste la dirección en la que el emisor desarrolla su actividad económica.

4 Sentencia de 14 de febrero de 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74), apartado 19.

5 Sentencia de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer (C-309/06, EU:C:2008:211), apartado 49.

6 Sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719; en lo sucesivo, «PPUH Stehcemp»), apartado 28.

7 Véase la sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719) apartado 29.

29. En efecto, de conformidad con la resolución de remisión, la UStG —según ha sido habitualmente interpretada por los órganos jurisdiccionales nacionales— exige que la «dirección» que conste en la factura sea aquella en la que el emisor desarrolla su actividad económica. En los litigios principales se consideró, sobre la base de dicha jurisprudencia, que las facturas de dos empresas incumplían lo dispuesto en la UStG dado que únicamente mencionaban una dirección a efectos postales. Por consiguiente, los clientes de dicho empresario, como los recurrentes en los litigios principales, no podían basarse en las facturas emitidas por éste para deducir el impuesto soportado.

30. Por las razones que expondré a continuación, considero que el artículo 226, punto 5, de la Directiva IVA se opone a una normativa nacional que supedita el derecho a la deducción del IVA soportado a que en la factura conste la dirección en la que el emisor desarrolla su actividad económica.

1. Algunos principios pertinentes

31. En primer lugar, varios principios importantes, que se derivan de consolidada jurisprudencia, establecen el marco de referencia en el cual ha de analizarse el concepto de «dirección».

32. El Tribunal de Justicia ha declarado en numerosas ocasiones que el derecho a la deducción del IVA es un *elemento clave* del sistema del IVA establecido mediante la Directiva IVA y que, por consiguiente, no puede, en principio, limitarse.⁸ Cuando se cumplan todos los requisitos sustantivos, debe permitirse la deducción del IVA soportado *aun cuando* los sujetos pasivos hayan incumplido determinados requisitos formales. En particular, el Tribunal de Justicia ha considerado que el requisito de estar en posesión de una factura en la que consten todos los datos enunciados en el artículo 226 de la Directiva IVA constituye no un requisito material sino un requisito formal del derecho a la deducción del IVA.⁹

33. Por otra parte, el artículo 226 de la Directiva IVA especifica que, sin perjuicio de las disposiciones particulares de dicha Directiva, en las facturas emitidas en aplicación de los artículos 220 y 221 de la misma solamente serán obligatorias, a efectos del IVA, las menciones que se indican en el propio artículo 226. Conforme a reiterada jurisprudencia, los Estados miembros no pueden pues supeditar el ejercicio del derecho de deducción del IVA al cumplimiento de unos requisitos relativos al contenido de las facturas que no sean los expresamente establecidos en la Directiva IVA.¹⁰

34. En los asuntos antes citados, el Tribunal de Justicia ha adoptado sistemáticamente un planteamiento realista y pragmático para interpretar las normas del IVA, en lugar de decantarse por un enfoque más formalista. Dicho planteamiento parece chocar con las normas nacionales, que no sólo interpretan el requisito de indicar una «dirección» en una factura de un modo particularmente estricto y formalista, sino que además atribuyen importantes repercusiones al incumplimiento de ese requisito.

2. Interpretación literal del artículo 226, punto 5, de la Directiva IVA

35. En segundo lugar, como ha señalado la Comisión, no hay nada en el texto de la Directiva IVA que permita respaldar una interpretación tan estricta de ese requisito.

⁸ Véase la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), apartado 37 y la jurisprudencia citada.

⁹ Sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), apartado 38.

¹⁰ Véanse, en tal sentido, las sentencias de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Inwestimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690), apartado 25, y de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), apartados 40 y 41.

36. El significado habitual de ese concepto¹¹ se refiere a cualquier tipo de dirección, incluida una «dirección a efectos postales», siempre que se pueda contactar efectivamente con esa persona en dicha dirección.

37. Respalda asimismo esa postura los términos amplios que el artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA utiliza para definir al sujeto pasivo.¹²

3. Interpretación teleológica del artículo 226, punto 5, de la Directiva IVA

38. En tercer lugar, y lo que es más importante, a la luz de la función de la factura en el sistema del IVA no está justificado interpretar de forma estricta el concepto de «dirección».

39. Como ha señalado el Tribunal de Justicia, la factura refleja la operación económica y permite a las administraciones tributarias competentes verificar, en primer lugar, el pago y la declaración del importe del impuesto adeudado por el emisor de la factura y, en segundo lugar, la existencia del derecho a la deducción del IVA con respecto al sujeto pasivo destinatario de los bienes y servicios.¹³ En cuanto tal, para éste último, la factura es el medio de prueba esencial de su derecho a la deducción del IVA soportado.

40. La obligación establecida en el artículo 226, punto 5, de la Directiva IVA de incluir la dirección del emisor en la factura debe interpretarse a la luz de esa doble función de la factura. La mención de la dirección del emisor de la factura, así como su nombre y su número de identificación a efectos del IVA, tiene por finalidad establecer un vínculo entre una determinada operación económica y un empresario concreto, el emisor de la factura.¹⁴ Dicho de otro modo, permite identificar al emisor de la factura.

41. Esa identificación resulta esencial para que las autoridades tributarias puedan realizar las comprobaciones necesarias sobre si se ha declarado y pagado el importe del IVA.¹⁵ Por otra parte, la identificación también permite al sujeto pasivo comprobar si el emisor es un sujeto pasivo a efectos de la normativa sobre el IVA.

42. En estas circunstancias, no comparto la opinión de los Gobiernos alemán y austriaco de que, para poder identificar debidamente al emisor de la factura y ponerse en contacto con él, es necesario que en la dirección indicada en la factura se desarrollen efectivamente actividades económicas o exista una presencia tangible del negocio del empresario. En efecto, de conformidad con el artículo 226 de la Directiva IVA, la factura también debe incluir otros datos que tienen esa finalidad. Entre ellos, el número de identificación a efectos del IVA del proveedor de los bienes o servicios resulta particularmente importante. Las autoridades pueden comprobar fácilmente dicho número. Además, cualquiera puede verificar también la validez de dicho número, incluso en línea.

11 Véase, por analogía, la sentencia de 4 de junio de 2015, Comisión/Polonia (C-678/13, no publicada, EU:C:2015:358), apartado 46 y la jurisprudencia citada

12 Dicha disposición establece lo siguiente: «Serán considerados "sujetos pasivos" quienes realicen con carácter independiente, y *cualquiera que sea el lugar de realización*, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad» (el subrayado es mío).

13 Véase, en tal sentido, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Inversiones Inmobiliarias e Turísticas (C-516/14, EU:C:2016:690), apartado 27, que se remite a las conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en ese mismo asunto (EU:C:2016:101).

14 Véanse, en tal sentido, las conclusiones de la Abogada General Kokott en el asunto Barlis 06 — Inversiones Inmobiliarias e Turísticas (C-516/14, EU:C:2016:101), puntos 34 y 35.

15 Véanse, en tal sentido, las conclusiones de la Abogada General Kokott en el asunto Barlis 06 — Inversiones Inmobiliarias e Turísticas (C-516/14, EU:C:2016:101), punto 34.

43. No hay que olvidar que, para obtener un número de identificación a efectos del IVA, las empresas deben llevar a cabo un proceso de registro en el que deben presentar un formulario de registro a efectos del IVA local, acompañado de documentos justificativos. Los Estados miembros están obligados a almacenar ciertos datos en virtud de la normativa sobre el IVA.¹⁶ Así pues, los Estados miembros deben recabar toda una serie de datos sobre todos los operadores económicos a los que se haya asignado un número de identificación a efectos del IVA.¹⁷ Está claro que no es necesario que se fijen, exclusiva o especialmente, en la dirección que consta en una factura para identificar a su emisor y saber dónde y cómo puede establecerse contacto con él.

4. Interpretación en el contexto actual

44. En cuarto lugar, como señala el órgano jurisdiccional remitente, el requisito de desarrollar actividades económicas (o, en su caso, de contar con instalaciones) en la dirección indicada en la factura no es convincente dadas las distintas formas en las que las empresas están organizadas y en las que desarrollan sus actividades económicas en la actualidad. Ello resulta particularmente cierto a la luz de la reciente evolución de la economía debida, entre otras cosas, al comercio electrónico, a las oficinas compartidas y al teletrabajo.

45. Teniendo en cuenta esta evolución, en ocasiones resulta difícil vincular una actividad económica a un lugar físico concreto. Como observa el Sr. Butin en sus observaciones escritas, en la actualidad es posible explotar un negocio y revender bienes a través de una plataforma de Internet prácticamente desde cualquier parte del mundo, disponiendo únicamente de un ordenador y una conexión a Internet.

46. Por consiguiente, el requisito de desarrollar una actividad económica (o de disponer de instalaciones) en la dirección indicada en la factura resultaría problemático para las empresas que no llevan a cabo su negocio (total o principalmente) desde un lugar concreto.

47. No cabe alegar que esta «desconexión» entre las instalaciones empresariales y un determinado lugar sea un fenómeno novedoso que el legislador de la Unión no haya tenido en cuenta en la Directiva IVA actualmente en vigor. La Directiva IVA se refundió en 2006, en un momento en el que la digitalización ya había marcado profundamente la economía de la Unión Europea. En efecto, varias disposiciones de dicha Directiva abordan cuestiones como, por ejemplo, las comunicaciones electrónicas y servicios prestados por medios electrónicos.¹⁸

5. Interpretación a la luz de la jurisprudencia anterior del Tribunal de Justicia

48. En quinto lugar, como subraya el propio órgano jurisdiccional remitente, la interpretación «clásica» de la UStG parece difícil de conciliar con la reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia y, en particular, con la sentencia PPUH Stehcamp.¹⁹

¹⁶ Véase, en particular, el artículo 17, apartado 1, letra b), del Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (refundición) (DO 2010, L 268, p.1). Dicha disposición obliga a los Estados miembros a almacenar en un sistema electrónico, entre otras cosas, «los datos relativos a la identidad, la actividad, la forma jurídica y el domicilio de las personas a las que haya asignado un número de identificación a efectos del IVA, recogidos de conformidad con el artículo 213 de la Directiva 2006/112/CE, así como la fecha en que se asignó ese número».

¹⁷ Véase, por analogía, la sentencia de 1 de marzo de 2012, Kopalnia Odkrywkowa Polski Trawertyn P. Granatowicz, M. Wąsiewicz (C-280/10, EU:C:2012:107), apartados 48 y 49. Además, en virtud del Reglamento n.º 904/2010, las autoridades nacionales pueden solicitar a las autoridades administrativas de otros Estados miembros toda la información que pudiera ser útil para calcular correctamente el IVA, controlar su correcta aplicación, especialmente con respecto a las transacciones dentro de la Unión, y luchar contra el fraude en el ámbito de ese impuesto.

¹⁸ Véanse, en particular, los considerandos 46, 47, 56, y 57 de la Directiva IVA.

¹⁹ Sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcamp (C-277/14, EU:C:2015:719).

49. En ese asunto, el Tribunal de Justicia declaró que el recurrente podía deducir el IVA sobre la base de facturas emitidas por un emisor que el órgano jurisdiccional remitente había considerado inexistente. A la hora de apreciar los hechos en dicho asunto, el órgano jurisdiccional nacional había observado que el inmueble que constaba como domicilio social del operador en el registro mercantil estaba en un «estado ruinoso». Sin embargo, el Tribunal de Justicia estimó que el hecho de que no pudiera realizarse actividad alguna en el domicilio social «no exclu[ía] que dicha actividad pudiese llevarse a cabo en lugares distintos del domicilio social». El Tribunal de Justicia añadió que «en particular, cuando la actividad económica en cuestión consiste en entregas de bienes realizadas en el marco de varias ventas sucesivas, el primer adquirente y posterior vendedor de los bienes puede limitarse a ordenar al primer vendedor que transporte esos bienes directamente al segundo adquirente [...] sin disponer necesariamente él mismo de los medios de almacenamiento y transporte indispensables para la ejecución de la entrega de dichos bienes».²⁰

50. Esa sentencia respalda la premisa de que, a efectos del derecho a la deducción del IVA por parte del destinatario de los bienes o servicios, no es necesario que se realicen actividades económicas en la dirección indicada en la factura. Basta pues con que pueda establecerse efectiva y puntualmente contacto con el proveedor en esa dirección.

51. Contrariamente lo que alegan los Gobiernos alemán y austriaco, dicha conclusión no queda desvirtuada por la sentencia del Tribunal de Justicia en la sentencia Planzer Luxembourg.²¹

52. Dicho asunto tenía por objeto una cuestión jurídica distinta de la controvertida en el caso de autos. En el asunto Planzer Luxembourg se solicitó al Tribunal de Justicia que resolviera si una empresa estaba realmente establecida en la Unión Europea. A tal efecto, el Tribunal de Justicia interpretó, entre otros, los conceptos de «sede de la actividad económica» y de «establecimiento permanente» a los efectos de la Decimotercera Directiva.²² Por consiguiente, los criterios mencionados por el Tribunal de Justicia en dicho asunto, a los que hacen referencia los Gobiernos alemán y austriaco, son pertinentes para apreciar si una empresa está realmente establecida en la Unión Europea, pero no ofrecen elementos de interpretación útiles para determinar qué dirección puede indicarse en la factura.

53. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión prejudicial en el asunto C-374/16 y a las dos primeras cuestiones prejudiciales en el asunto C-375/16 que el artículo 226, punto 5, de la Directiva IVA se opone a una normativa nacional que supedita el derecho a la deducción del IVA a que en la factura conste la dirección en la que el emisor desarrolla su actividad económica.

C. Sobre la segunda cuestión prejudicial en el asunto C-374/16 y la tercera cuestión prejudicial en el asunto C-375/16

54. La segunda cuestión prejudicial en el asunto C-374/16 y la tercera cuestión prejudicial en el asunto C-375/16 versan sobre las consecuencias que pueden derivarse de la buena fe del sujeto pasivo en cuanto a la regularidad formal de facturas emitidas por otro sujeto pasivo. En esencia, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia si debe permitirse a un sujeto pasivo invocar su buena fe cuando la dirección indicada en la factura es incompleta o errónea, y de qué forma debe poder hacerlo.

²⁰ Véase la sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 35.

²¹ Sentencia de 28 de junio de 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397).

²² Directiva 86/560/CEE del Consejo, de 17 de noviembre de 1986, Decimotercera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el territorio de la Comunidad (DO 1986, L 326, p. 40).

55. Dado que esas cuestiones prejudiciales parten del postulado de que el sujeto pasivo debe realizar una actividad económica en la dirección que consta en la factura, no es preciso responderlas a la luz de la respuesta que he propuesto a la primera cuestión prejudicial en el asunto C-374/16 y en las dos primeras cuestiones prejudiciales en el asunto C-375/16.

56. Sin embargo, para el caso de que la respuesta del Tribunal de Justicia a la cuestión prejudicial anterior difiera de la opinión que he expuesto antes, analizaré los aspectos que dichas cuestiones plantean. En particular, me centraré en si el sujeto pasivo debe poder invocar su buena fe en cuanto a que la dirección del emisor en la factura es correcta, y en el modo en que puede hacerlo, cuando la autoridad determina que el citado emisor podría haber incurrido en fraude o en irregularidades.

1. Buena fe en cuanto a la regularidad de la factura

57. En el presente caso, la cuestión del fraude o de las irregularidades parece pertinente, habida cuenta de que de ambas resoluciones de remisión se desprende que en los procedimientos principales se han suscitado cuestiones sobre el carácter fraudulento de la emisión de las facturas por parte del emisor o de las operaciones relativas a esas facturas.

58. A este respecto no hay que olvidar que el Tribunal de Justicia ha declarado recientemente en su sentencia PPUH Stehcemp que el sujeto pasivo pierde su derecho a la deducción si sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA. En cambio, cuando se cumplen los requisitos materiales y formales previstos para el nacimiento y el ejercicio del derecho a deducción, no es compatible con la Directiva IVA «sancionar con la denegación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación de que se trata formaba parte de un fraude cometido por el suministrador o que otra operación dentro de la cadena de entregas, anterior o posterior a la realizada por el sujeto pasivo en cuestión, fuera constitutiva de fraude en el IVA». ²³ Esa es la expresión en el Derecho de la Unión del principio que el órgano jurisdiccional remitente denomina «de buena fe» o «de protección de la confianza legítima».

59. Por consiguiente, podrá negarse a un sujeto pasivo el derecho a la deducción si se acredita que actuó de forma imprudente, sin emplear toda la diligencia que cabe esperar de un operador razonablemente informado. ²⁴ Es evidente que las medidas que, en un caso concreto, cabe razonablemente esperar que adopte un sujeto pasivo para cerciorarse de que las operaciones no están relacionadas con un fraude o abuso dependen básicamente de las circunstancias de ese caso en particular. ²⁵ Sin embargo, es ilógico obligar a un sujeto pasivo a llevar a cabo comprobaciones largas y exhaustivas sobre la exactitud y corrección de los datos formales incluidos en cada factura de todos sus proveedores. Ello no sería práctico ni factible económicamente.

60. Asimismo, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, «corresponde, en principio, a las autoridades tributarias llevar a cabo las verificaciones necesarias respecto de los sujetos pasivos para detectar irregularidades y fraudes en el IVA, así como imponer sanciones a los sujetos pasivos que hayan cometido tales irregularidades o fraudes». ²⁶

²³ Véase la sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartados 48 y 49.

²⁴ Véanse, en particular, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartados 65 y 66; de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartados 24, 25 y 27, y de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871), apartados 25 y 26.

²⁵ Véase la sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 51.

²⁶ Véase, en particular, la sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartado 62.

61. Obviamente, cuando un sujeto pasivo detecte indicios concretos que permitan sospechar de la existencia de un fraude o abuso, cabe esperar que efectúe ciertas indagaciones adicionales sobre su proveedor, con el fin de cerciorarse de su fiabilidad.²⁷ Sin embargo, las autoridades tributarias tampoco pueden obligar en ese caso a los sujetos pasivos, so pena de incurrir en el riesgo de que se les deniegue el derecho a deducción, a que lleven a cabo comprobaciones complejas y exhaustivas, transfiriéndoles *de facto* sus propias tareas de control.²⁸ Por ejemplo, es inconcebible que se exija a un sujeto pasivo comprobar que la dirección del proveedor que consta en la factura es el lugar en el que éste realiza sus actividades económicas o en el que dispone de instalaciones empresariales, o que el proveedor está legal o realmente registrado en dicha dirección.

62. Por tanto, el derecho a la deducción puede negarse si el sujeto pasivo carecía de buena fe en lo tocante a la existencia de un fraude o abuso relacionado (porque tenía conocimiento de él o debería haberlo tenido). Sin embargo, y lo que es más importante, será así al margen de que se cumplan los requisitos formales de las facturas referidas a esas operaciones.

63. Dicho de otro modo, si en determinadas circunstancias existe un deber de cuidado más complejo que exige al sujeto pasivo ser más cauteloso en sus operaciones comerciales con un proveedor, ese deber solo puede derivarse del hecho de que el sujeto pasivo tenía o debería haber tenido conocimiento de eventuales fraudes o irregularidades cometidos por ese último. Sin embargo, ese deber no puede justificarse por el mero hecho de que la dirección incluida en una factura sea incompleta, incorrecta o falsa. En primer lugar, a menos que el error sea manifiesto, difícilmente podrá determinarse que la dirección es correcta. En segundo lugar, un error puede parecer un mero descuido del que es difícil que se percate el sujeto pasivo.

64. Por consiguiente, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no permite que la normativa del IVA se interprete en el sentido de que, si no se cumplen los requisitos formales de la deducción, ésta *sólo* puede concederse si el sujeto pasivo hizo todo lo que se le podía exigir razonablemente para cerciorarse de la veracidad de los datos de la factura, como propone el órgano jurisdiccional remitente. Tal interpretación introduciría, *de facto*, una importante limitación al derecho a la deducción, que no está respaldada por la normativa del IVA.

65. Esa interpretación también tendría por efecto invertir indebidamente, en perjuicio del destinatario de la factura, la carga de la prueba relativa a eventual participación en un fraude o a su conocimiento. Al hilo de lo observado en el punto 60 anterior, el Tribunal de Justicia ha declarado que «corresponde a la administración tributaria que haya detectado fraudes o irregularidades cometidos por el emisor de la factura demostrar, con datos objetivos y sin exigir al destinatario de la factura verificaciones que no le incumben, que ese destinatario sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basa el derecho a deducción formaba parte de un fraude en el IVA».²⁹ En ese contexto, procede asimismo añadir que no siempre será fácil para un sujeto pasivo demostrar, de forma suficiente en Derecho, que ha hecho «todo lo que se le p[odía] exigir razonablemente para comprobar la veracidad de los datos de la factura», según lo expresa el órgano jurisdiccional remitente en el asunto C-375/16.

66. A diferencia de lo que sugiere el órgano jurisdiccional remitente, ello no implica que los requisitos formales previstos en el 226 de la Directiva IVA dejen de tener sentido. Como señala acertadamente la Comisión, aunque el cumplimiento de todos esos requisitos no es esencial para que se permita a un sujeto pasivo deducir el impuesto soportado, los Estados miembros siguen estando facultados para

27 Véanse las sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartado 60, y de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 52.

28 Véanse las sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), apartado 65, y de 31 de enero de 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55), apartado 62.

29 Véase la sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 50. Véase también la sentencia de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), apartado 43.

obligar a los sujetos pasivos a que adopten medidas a efectos de completar o corregir las facturas, y para establecer sanciones por incumplimiento de los requisitos formales, siempre que dichas medidas no vayan más allá de lo necesario para lograr el objetivo de garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude y no menoscaben la neutralidad del régimen del IVA.³⁰

2. Tutela judicial efectiva del derecho a la deducción

67. En el asunto C-374/16, el órgano jurisdiccional remitente también ha preguntado si la circunstancia de que el recurrente únicamente pueda invocar su derecho a la deducción en un procedimiento de equidad independiente se ajusta a lo dispuesto en el artículo 168, letra a), en relación con el artículo 178, letra a) de la Directiva IVA, a la luz del principio de efectividad. El órgano jurisdiccional remitente expone que, con arreglo a la normativa nacional, el recurrente no puede invocar el argumento de la buena fe o de la confianza legítima en el procedimiento ordinario de liquidación tributaria, sino que debe incoar un procedimiento independiente.

68. Dado que la indicación de una dirección a efectos postales cumple lo dispuesto en el artículo 226, punto 5, de la Directiva IVA, esa cuestión carece de pertinencia para el procedimiento principal. En efecto, si estoy en lo cierto, los recurrentes en el litigio principal deberían poder solicitar deducciones en los procedimientos de liquidación tributaria ordinarios, sin necesidad de tener que recurrir a un procedimiento especial de equidad.

69. En todo caso, analizaré ese aspecto para el supuesto de que algunas de las facturas controvertidas en el litigio principal no cumplan los requisitos formales previstos en el artículo 226 de la Directiva IVA por otros motivos.

70. Según el principio de autonomía procesal, cuando no existan normas de la Unión al respecto, los Estados miembros deben establecer procedimientos internos para evitar fraudes en el IVA. A este respecto, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro designar a las autoridades competentes para luchar contra el fraude del IVA y configurar la regulación de los procedimientos de salvaguardia de los derechos que confiere a los justiciables el Derecho de la Unión. Sin embargo, dicha regulación no puede ser menos favorable que la que rige situaciones semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia) ni hacer imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad).³¹

71. Por lo que respecta al principio de efectividad, el Tribunal de Justicia ha declarado que la cuestión de si una disposición procesal nacional imposibilita o dificulta excesivamente a los justiciables ejercer los derechos que les confiere el ordenamiento jurídico de la Unión debe analizarse teniendo en cuenta el lugar que ocupa dicha disposición dentro del conjunto del procedimiento, de su desarrollo y de sus peculiaridades, ante las diversas instancias nacionales. Desde esta perspectiva, procede tomar en consideración los principios sobre los que se basa el sistema jurisdiccional nacional, tales como la protección del derecho de defensa, el principio de seguridad jurídica y el buen desarrollo del procedimiento.³² En principio, incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar si las medidas nacionales son compatibles con estos principios habida cuenta de todas las circunstancias que concurren en el asunto principal.³³

30 Véanse la sentencia de 15 de septiembre de 2016, *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:691), apartados 41 y 42, y las conclusiones del Abogado General Bot en el asunto *Senatex* (C-518/14, EU:C:2016:91), punto 45.

31 Sentencia de 12 de febrero de 2015, *Surgicare* (C-662/13, EU:C:2015:89), apartado 26.

32 Sentencia de 12 de febrero de 2015, *Surgicare* (C-662/13, EU:C:2015:89), apartado 28.

33 Sentencia de 12 de febrero de 2015, *Surgicare* (C-662/13, EU:C:2015:89), apartado 27.

72. En el presente asunto, el Tribunal de Justicia no dispone de suficiente información detallada sobre el procedimiento especial de equidad (y sobre las diferencias entre ese procedimiento y el procedimiento de liquidación tributaria ordinario) para poder pronunciarse sobre si una normativa procedimental nacional como la controvertida en el litigio principal cumple lo dispuesto en la Directiva IVA. Por consiguiente, de conformidad con la jurisprudencia antes indicada, corresponde al órgano jurisdiccional remitente decidir, a la luz de los principios identificados en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, si el derecho del sujeto pasivo a invocar su buena fe en cuanto a la regularidad formal de facturas está efectivamente protegido en un procedimiento como el procedimiento especial de equidad previsto en los artículos 163 y 227 del AO.

73. En mi opinión, al desarrollar su análisis, el órgano jurisdiccional remitente debería tener en cuenta, en particular, si la duración, la complejidad y los costes inherentes a dicho procedimiento especial generan dificultades desproporcionadas al sujeto pasivo. No cabe duda de que dichas dificultades son más importantes cuando el sujeto pasivo se ve obligado a iniciar, en paralelo, dos o más procedimientos judiciales con respecto a una reclamación que versa básicamente sobre la misma cuestión jurídica u operación o sobre cuestiones jurídicas y operaciones relacionadas.³⁴

74. A pesar de que me resulta imposible proporcionar una orientación más específica, debo pese a todo expresar mis dudas sobre la compatibilidad de las normas procedimentales nacionales controvertidas con el Derecho de la Unión, a la luz de determinados datos que constan en la resolución de remisión. El derecho del sujeto pasivo a la deducción del IVA soportado se deriva de las disposiciones de la Directiva IVA, no de la equidad. Ello es así al margen de que las correspondientes facturas cumplan plenamente lo dispuesto en el artículo 226 de dicha Directiva.

75. Dicho de otro modo, incluso en esas circunstancias, las autoridades carecen de potestad para decidir si debe permitirse a un sujeto pasivo deducir el IVA soportado. Por consiguiente, desde el punto de vista procesal, no creo que exista ninguna diferencia sustancial entre la situación de un sujeto pasivo que tiene derecho a la deducción cuando se han cumplido los requisitos formales de las facturas y la situación en la que esa persona tiene el mismo derecho *pese* a una irregularidad formal. No veo por qué razón no debería permitirse a un sujeto pasivo invocar ese derecho en el marco del procedimiento de liquidación tributaria ordinario.

76. Sin embargo, incumbe al órgano jurisdiccional nacional resolver esta cuestión.

77. Sobre la base de las consideraciones anteriores, propongo que se responda a la segunda cuestión prejudicial en el asunto C-374/16 y a la tercera cuestión prejudicial en el asunto C-375/16 que los artículos 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional según la cual, si las facturas no cumplen los requisitos formales, la deducción solo puede concederse si el sujeto pasivo demuestra que hizo todo lo que se le podía exigir razonablemente para cerciorarse de la veracidad de los datos de la factura. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar si las normas de procedimiento nacionales con arreglo a las cuales el sujeto pasivo puede invocar su buena fe en cuanto a la regularidad de la factura son compatibles con el principio de efectividad a la luz, en particular, de la duración, la complejidad y los costes inherentes a los correspondientes procedimientos.

³⁴ Véase, en este sentido, la sentencia de 15 de abril de 2008, *Impact*, C 268/06, EU:C:2008:223, apartado 51.

V. Conclusión

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

- «– El artículo 226, punto 5, 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 lo sucesivo, “Directiva IVA”) se opone a una normativa nacional que supedita el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido a que en la factura conste la dirección en la que el emisor desarrolla su actividad económica.
- Los artículos 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva IVA se oponen a una normativa nacional según la cual, si las facturas no cumplen los requisitos formales, la deducción solo puede concederse si el sujeto pasivo demuestra que hizo todo lo que se le podía exigir razonablemente para cerciorarse de la veracidad de los datos de la factura.
- Corresponde al órgano jurisdiccional nacional apreciar si las normas de procedimiento nacionales con arreglo a las cuales el sujeto pasivo puede invocar su buena fe en cuanto a la regularidad de la factura son compatibles con el principio de efectividad a la luz, en particular, de la duración, la complejidad y los costes inherentes a los correspondientes procedimientos.»