



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADA GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
de 19 de diciembre de 2019¹

Asunto C-446/18

AGROBET CZ, s.r.o.

Interviniente:

Finanční úřad pro Středočeský kraj

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa)]

«Petición de decisión prejudicial — Legislación fiscal — IVA — Artículos 179 y 183 de la Directiva 2006/112/CE — Deducción del impuesto soportado — Excedente del IVA soportado — Retención de todo el excedente de IVA soportado con ocasión de una comprobación fiscal de una parte de las operaciones — Devolución parcial del excedente de IVA soportado reclamado — Principio de neutralidad — Principio de proporcionalidad»

I. Introducción

1. ¿Puede una Administración tributaria retrasar la devolución del importe total del excedente de IVA soportado, aun cuando solo una pequeña parte siga siendo objeto de una comprobación fiscal en curso? Para la Administración tributaria checa y la Comisión debe responderse afirmativamente, por entender que la deducción del impuesto soportado, conforme al artículo 179 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido² (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), solo puede practicarse *globalmente*.
2. La cuestión anterior es especialmente delicada, ya que la parte de la deducción reclamada que aún debe revisarse puede estar vinculada a operaciones fraudulentas de un tercero, lo que el sujeto pasivo, dependiendo de las circunstancias, debería haber conocido. Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia,³ esto último permitiría (u obligaría) a la Administración tributaria denegar la correspondiente deducción del impuesto soportado.
3. Pero, ¿significa esto también que puede retrasarse varios años la deducción del impuesto soportado con respecto a otras operaciones que, de forma incontrovertida, se consideran «legales»?

¹ Lengua original: alemán.

² DO 2006, L 347, p. 1.

³ Sentencias de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861), apartado 35; de 3 de octubre de 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831), apartado 30, y de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 48. Véanse, en este sentido, también las sentencias de 13 de febrero de 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), apartados 27 y 28, y de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), apartados 39 y 40.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

4. El artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA es del siguiente tenor:

«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. El artículo 179, apartado 1, de la Directiva del IVA se refiere a la aplicación de la deducción del impuesto soportado por el sujeto pasivo:

«La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del IVA 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 artículo 178, en el curso del mismo período impositivo. [...]»

6. El artículo 183, apartado 1, de la Directiva del IVA se refiere al tratamiento de un excedente del IVA por parte del Estado miembro:

«Cuando la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas. [...]»

7. El artículo 273 de la Directiva del IVA prevé la posibilidad de que los Estados miembros luchen en particular contra la evasión fiscal:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete[n] 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.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3.»

B. Derecho checo

8. En virtud del artículo 105, apartado 1, de la zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (Ley n.º 235/2004 del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), «cuando el importe del exceso de IVA soportado resultante de la liquidación sea igual o superior a 100 coronas checas [CZK], el pago de la devolución al sujeto pasivo se efectuará en el plazo de 30 días desde la correspondiente liquidación, sin que sea necesario solicitarlo».

9. En virtud de los artículos 89 y 90 de la zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (Ley n.º 280/2009, del Código Tributario), en su versión vigente hasta el 31 de diciembre de 2016 (en lo sucesivo, «Código Tributario»), en el supuesto de que se haya consignado en una declaración fiscal debidamente presentada un saldo impositivo a favor del sujeto pasivo, la Administración tributaria deberá disipar todas las dudas que, en su caso, se presenten y, si ello no es posible y el importe del impuesto no quedase establecido con suficiente fiabilidad, la Administración tributaria podrá iniciar un procedimiento de inspección fiscal.

10. Según el órgano jurisdiccional remitente, el Código Tributario no establece una duración máxima para la inspección fiscal ni para el procedimiento de liquidación en el marco de dicha inspección fiscal. Solamente se señala un plazo para calcular el impuesto. Con arreglo al artículo 148 del Código Tributario, cuando se inicia una inspección fiscal antes del vencimiento del plazo previsto para calcular el impuesto, el impuesto deberá calcularse en un plazo de tres años a contar desde el inicio de la inspección. Dicho plazo fijado para calcular el impuesto se suspenderá, en particular, en caso de actuaciones de cooperación internacional entre Administraciones tributarias, mientras duren estas, si bien no podrá exceder nunca de 10 años.

11. El artículo 254a del Código Tributario dispone que, cuando un procedimiento para disipar las dudas relativas a una declaración fiscal debidamente presentada, en la que se haya consignado un saldo impositivo a favor del sujeto pasivo, se prolongue más de cinco meses, el sujeto pasivo tendrá derecho a percibir intereses sobre el saldo reconocido por la Administración tributaria.

12. La información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente parece indicar que, con arreglo al Derecho nacional, no es posible proceder a una liquidación parcial o provisional, antes de que finalice la inspección fiscal, respecto de los importes de una declaración tributaria que no han resultado controvertidos.

III. Litigio principal

13. AGROBET CZ, s. r. o. (en lo sucesivo, «AGROBET») es una empresa dedicada a la importación y exportación, en particular, de productos agrícolas y piensos.

14. En febrero de 2016 presentó la declaración del IVA correspondiente a diciembre de 2015 y enero de 2016, resultando de la misma un exceso de IVA soportado de 2 958 167 CZK (más o menos, 109 476 euros) y 1 559 241 CZK (más o menos, 57 649 euros), respectivamente. Este exceso de IVA también incluye cuotas del impuesto soportadas por la compra de aceite de colza, que AGROBET había revendido exento del impuesto a una empresa polaca.

15. Las autoridades fiscales iniciaron una inspección fiscal de los dos períodos impositivos, al considerar dudosa la tributación de que fueron objeto las operaciones con el aceite de colza. Las dudas se referían tanto al tipo impositivo aplicado como a la existencia de las denominadas «operaciones simuladas», en unas circunstancias en las que un aceite de colza procedente de Polonia se comercializó en la República Checa sin ninguna transformación y fue posteriormente vendido a un consignatario en Polonia por AGROBET.

16. Debido a estas dudas, no se liquidó el IVA de los períodos de diciembre de 2015 y enero de 2016 ni se reembolsó el exceso de IVA soportado calculado. A continuación, AGROBET se ofreció a garantizar la parte controvertida del IVA, de modo que pudiera liquidarse y pagarse el resto del exceso de IVA soportado. La Administración tributaria rechazó la propuesta, con el argumento de que el exceso de IVA soportado es indivisible y se refiere al período impositivo en su conjunto y no solo a una parte de las operaciones gravadas.

17. En junio de 2016, en el marco de una solicitud de información formulada mediante una comisión rogatoria internacional, el destinatario del aceite de colza vendido por AGROBET fue calificado por la Administración tributaria polaca de ilocalizable y, por tanto, de «operador desaparecido». En el momento de la vista ante el Tribunal de Justicia, el 11 de septiembre de 2019, aún no había concluido definitivamente la investigación sobre las ventas del aceite de colza en cuestión.

18. El 30 de enero de 2017, la demandante interpuso dos recursos contencioso-administrativos contra la inacción de la demandada, solicitando al órgano jurisdiccional competente que condenase a esta última a dictar una resolución por la que se liquidase el IVA de la demandante, correspondiente a los períodos de diciembre de 2015 y enero de 2016, por la parte de dicho impuesto que no fuese objeto de la inspección tributaria en curso. Contra la sentencia desestimatoria de 13 de junio de 2017, AGROBET interpuso recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente.

IV. Petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

19. Mediante resolución de 31 de mayo de 2018, el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa) planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial con arreglo al artículo 267 TFUE:

«¿Es compatible con el Derecho de la Unión Europea y, en particular, con el principio de neutralidad del Impuesto sobre el valor añadido una medida de un Estado miembro conforme a la cual se condiciona la liquidación y devolución de una parte de las cuotas soportadas declaradas a que finalice un procedimiento relativo a todas las operaciones imponibles del período impositivo de que se trate?»

20. AGROBET, la República Checa, el Reino de España y la Comisión han presentado, en el procedimiento seguido ante el Tribunal de Justicia, observaciones escritas, y han participado en la vista celebrada el 11 de septiembre de 2019.

V. Apreciación jurídica

A. Circunstancias en las que surge la problemática e interpretación de la cuestión planteada

21. El exceso de cuotas del IVA de AGROBET objeto de la controversia es el resultado del tratamiento a efectos del IVA del comercio transfronterizo de mercancías. Las entregas intracomunitarias (es decir, la venta transfronteriza de mercancías) está, en principio, exenta del impuesto en el país de origen (artículo 138 de la Directiva del IVA). Aun así puede practicarse una deducción del impuesto soportado por razón de la compra [artículo 169, letra b), de la Directiva del IVA]. Este sistema obedece al principio del país de destino. La mercancía se exime del IVA nacional en el ámbito del exportador y es gravada en el país de destino del importador con el IVA de dicho país (tributación de las adquisiciones intracomunitarias) [véase el artículo 2, apartado 1, letra b), y los artículos 20, 40 y 68 de la Directiva del IVA]. Por lo tanto, tal modelo conlleva que el exportador tendrá necesariamente un exceso de IVA soportado.

22. En cambio, en el caso de las operaciones internas, la compensación obligatoria de la cuota tributaria y el derecho a la devolución del IVA soportado, con arreglo al artículo 179 de la Directiva del IVA, evitará, en general, ese excedente, ya que las operaciones de salida gravadas suelen ser superiores a las operaciones de entrada. Por otra parte, para las empresas que operan principalmente en el comercio transfronterizo de mercancías es esencial la pronta devolución del exceso de IVA soportado.

23. Pero por esta razón el comercio transfronterizo también es muy vulnerable al fraude. Basta con que el destinatario de las mercancías no liquide el IVA devengado por las ventas en el país de destino (en este caso, Polonia) y a continuación desaparezca («operador desaparecido»).

24. Parece que, en el presente asunto, resulta dudoso si AGROBET debería haber sabido, por lo que se refiere a la venta de aceite de colza a su cliente polaco, que este último es un defraudador del IVA. A este respecto, la Administración tributaria checa entiende que procede denegar a AGROBET la deducción del impuesto soportado en la compra o la exención fiscal de la venta. Considero poco probable que la Administración tributaria pretenda denegar a AGROBET (acumulativamente) tanto la deducción del impuesto soportado en la compra como la exención fiscal de la venta, ya que esto entrañaría una doble «sanción» para una misma «infracción». De todos modos, la petición de decisión prejudicial no indica con suficiente claridad qué es lo que está examinando la Administración tributaria.

25. En cualquier caso, AGROBET ha realizado también operaciones con otros bienes y con destinatarios en otros Estados miembros que, según el órgano jurisdiccional remitente, no han planteado problemas. Tanto la exención de estas operaciones como el derecho a deducir el impuesto soportado fueron aceptados de forma incontrovertida. En el litigio principal, AGROBET reclama solamente la deducción del IVA soportado en tales operaciones. Sin embargo, las autoridades fiscales se niegan a tal devolución parcial mientras continúe la inspección fiscal de las operaciones relevantes (posiblemente fraudulentas) del aceite de colza.

26. Estas comprobaciones pueden tardar años y, como en este caso, superar incluso los tres años. En teoría, por lo tanto, la comprobación de una operación de un euro podría retrasar la liquidación tributaria del resto de las operaciones durante varios años. En la legislación nacional, el límite máximo parece ser de 10 años. Tal retraso repercute negativamente en la liquidez de las empresas y representa un factor de coste por IVA significativo, pese al objetivo de que, como impuesto general sobre el consumo de bienes y servicios, grave solamente al consumidor final⁴ y sea neutro para las empresas.

27. Por consiguiente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si la República Checa puede, con arreglo al artículo 168 de la Directiva del IVA, negarse a dar satisfacción a un derecho incontrovertido a deducir el impuesto soportado (o al reembolso del exceso resultante de IVA soportado) mientras dure la comprobación de otras operaciones del mismo período, del mismo modo que puede negarse a la deducción del IVA soportado en relación con las operaciones examinadas.

28. Así pues, la cuestión que debe responderse, en esencia, es si es compatible con los artículos 167 y 168 de la Directiva del IVA, en relación con el principio de neutralidad, retrasar la liquidación y el pago de la devolución de un exceso de IVA soportado *incontrovertido* hasta que se hayan examinado suficientemente todas las operaciones de un período, aun cuando ya se haya constatado que es correcta una gran parte de las cuotas declaradas y del importe de la deducción del IVA soportado.

29. La respuesta debería ser afirmativa si la deducción del impuesto soportado no pudiera reconocerse en parte sino solo globalmente (en su conjunto) (sección B) o si en tal caso no pudiera existir un exceso incontrovertido de impuesto soportado, como sostienen en particular los Gobiernos checo y español (sección C). Sin embargo, de no ser así, el principio de neutralidad en materia del IVA podría hasta imponer la liquidación y la devolución parcial y con prontitud del exceso incontrovertido del IVA soportado, aunque con las restricciones que podrían resultar de consideraciones de prevención eficaz del fraude (sección D).

⁴ El IVA, como impuesto general sobre el consumo, debe gravar la capacidad económica de los consumidores, que se manifiesta al gastar estos su patrimonio para obtener una ventaja consumible (entrega de bienes o prestación de servicios) — véanse, por ejemplo, las sentencias de 11 de octubre de 2007, KÖGÁZ y otros (C-283/06 y C-312/06, EU:C:2007:598), apartado 37 — «la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste», y de 18 de diciembre de 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627), apartados 20 y 23.

B. ¿Retraso en la devolución del exceso de IVA soportado por la indivisibilidad de la deducción de las cuotas soportadas?

30. Tanto la República Checa como el Reino de España y la Comisión opinan que la deducción del impuesto soportado de un período solo puede reconocerse como un todo indivisible, basándose en esencia en los artículos 179 y 183 de la Directiva del IVA.

31. El artículo 179 de la Directiva del IVA explica el modo en que el sujeto pasivo practica la deducción del impuesto soportado, disponiendo en concreto una compensación obligatoria con el impuesto adeudado globalmente por el período impositivo en cuestión. Si la deuda tributaria es superior al IVA soportado deducido, debe pagarse el importe reducido del impuesto por la diferencia.

32. En cambio, si la deuda tributaria es inferior al IVA soportado, se obtiene un exceso de IVA soportado cuya devolución está regulada en detalle en el artículo 183 de la Directiva del IVA. Pero, en ambos casos, se trata de la misma operación de deducción por parte del sujeto pasivo.

1. ¿Permite el artículo 179 de la Directiva del IVA únicamente una liquidación global del excedente de IVA?

33. Con arreglo al artículo 179 de la Directiva del IVA, la deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción. Sin embargo, contrariamente a lo que afirman la Comisión y los Gobiernos checo y español, el artículo 179 de la Directiva del IVA no establece si la devolución de las partes de las cuotas incontrovertidas del exceso de IVA puede retrasarse hasta finalizar una inspección fiscal que tenga por objeto otras cuotas.

34. En efecto, el artículo 179 de la Directiva del IVA no regula las posibilidades de los Estados miembros de restringir en el tiempo la deducción del impuesto soportado, sino únicamente la obligación del sujeto pasivo de practicar la deducción globalmente. Por tanto, se regula únicamente un método de cálculo por parte del sujeto pasivo. Este último no puede declarar de forma aislada una deducción del IVA soportado por cada una de las operaciones y a continuación exigir su devolución, sino que debe practicar la deducción globalmente por el período impositivo, compensando las cuotas soportadas con las devengadas (la llamada «compensación obligatoria»).

35. De este modo, el artículo 179 de la Directiva del IVA solo se refiere a un aspecto formal del ejercicio del derecho a deducción. Por otra parte, el derecho sustantivo a deducir el impuesto soportado, conforme al artículo 167 de la Directiva del IVA, nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

36. El supuesto base de la legislación del IVA recogido en el artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA hace referencia a operaciones como la entrega de bienes sujetas al IVA. Para tal supuesto, el artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA establece que el sujeto pasivo puede deducir el IVA devengado por los bienes que le hayan sido entregados y por los servicios que le hayan sido prestados por otro sujeto pasivo. En consecuencia, el derecho a deducir el IVA soportado no debe entenderse globalmente, sino como algo referido a las operaciones. La misma consideración resulta del artículo 178 de la Directiva del IVA, que, para poder ejercer el derecho a la deducción, exige una factura en el sentido del artículo 226 de la Directiva del IVA, entendiéndose por tal no una factura global sino una factura referida a cada operación.

37. Por consiguiente, el Tribunal de Justicia parte también, de forma acertada, de la divisibilidad de dichos derechos cuando, en el asunto Molenheide, se refiere al «levantamiento, total o parcial, de la retención del saldo del IVA reembolsable». ⁵ También en el asunto Comisión/Hungría se trató con toda naturalidad el traslado del exceso del impuesto soportado o de una parte del mismo a otro período impositivo. ⁶ Lo mismo cabe decir del retraso de la devolución de una parte del exceso del IVA en el asunto Mednis. ⁷ Lo que antecede ya es suficiente, de por sí, para rechazar el argumento basado en la indivisibilidad de la deducción o del exceso del IVA soportado.

38. Del artículo 179 de la Directiva del IVA y de la expresión «globalmente» no puede deducirse, en consecuencia, que el derecho a deducir el impuesto soportado sea un derecho indivisible que el Estado miembro solo puede reconocer o denegar en su totalidad.

2. *¿Puede el Derecho nacional, al amparo del artículo 183 de la Directiva del IVA, excluir una devolución parcial?*

39. Ahora bien, con arreglo al artículo 183 de la Directiva del IVA, cuando hay un excedente de IVA, los Estados miembros podrán trasladarlo al período impositivo siguiente (posibilidad de la que la República Checa no ha hecho uso) o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas. En este caso, la legislación nacional excluye la devolución del exceso mientras no se haya completado la inspección fiscal del período impositivo.

40. No obstante, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, el artículo 183 de la Directiva del IVA no debe interpretarse en el sentido de que las modalidades de devolución del exceso de IVA establecidas por los Estados miembros estén exentas de todo control en virtud del Derecho de la Unión. ⁸

41. A este respecto, procede señalar, en primer lugar, que según reiterada jurisprudencia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA devengado en sus operaciones el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión. ⁹

42. Como ha subrayado el Tribunal de Justicia en reiteradas ocasiones, el referido derecho a deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En particular, este derecho se ejercita *inmediatamente* en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores. ¹⁰

5 Sentencia de 18 de diciembre de 1997 (C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, EU:C:1997:623), apartado 56.

6 Sentencia de 28 de julio de 2011 (C-274/10, EU:C:2011:530), apartado 56.

7 Sentencia de 18 de octubre de 2012 (C-525/11, EU:C:2012:652), apartado 38.

8 Sentencias de 16 de marzo de 2017, Bimotor (C-211/16, no publicada, EU:C:2017:221), apartado 20; de 18 de octubre de 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652), apartado 23; de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría (C-274/10, EU:C:2011:530), apartado 40, y de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), apartado 28, que citan ambas la sentencia de 21 de enero de 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32), apartado 15.

9 Sentencias de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría (C-274/10, EU:C:2011:530), apartado 42; de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), apartado 31, y de 10 de julio de 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395), apartado 14. En un sentido similar, véanse la sentencia del Tribunal de Justicia de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros (C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, EU:C:1997:623), apartado 47.

10 Sentencias de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría (C-274/10, EU:C:2011:530), apartado 43; de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), apartado 32; de 30 de septiembre de 2010, Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569), apartado 34, y de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), apartado 37, y jurisprudencia citada.

43. En segundo lugar, procede recordar que la propia existencia del derecho a deducción se regula en los artículos 167 a 172 de la Directiva del IVA, que figuran en el capítulo titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», mientras que los artículos 178 a 183 de dicha Directiva se refieren únicamente a las modalidades de ejercicio de este derecho.¹¹

44. De este modo, el Tribunal de Justicia ya ha precisado que las modalidades establecidas por los Estados miembros a este respecto no pueden lesionar el principio de neutralidad fiscal haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del impuesto.¹²

45. En particular, tales modalidades deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese exceso de IVA, lo que implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable, mediante un pago en metálico o de manera equivalente, y que en todo caso el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo.¹³

46. Sin embargo, eso es lo que ocurriría si la devolución de un exceso del IVA solicitada se retrasara solo porque una pequeña parte del importe resulta controvertida y es objeto de una comprobación detenida. Pensemos en un exceso de, por ejemplo, 100 000 euros y un importe parcial controvertido de algunos cientos de euros. El pago de intereses a partir de los cinco meses previsto en la legislación nacional no cambia esta situación, ya que no elimina el riesgo financiero durante los cinco primeros meses, y el pago de intereses tampoco compensa los efectos negativos en materia de liquidez.

47. Por consiguiente, el artículo 183 de la Directiva del IVA no permite que no se devuelva la parte incontrovertida de la deducción solicitada por el mero hecho de que no se haya resuelto aún la controversia relativa a la otra parte de la deducción.

3. *¿Restricción sobre la base del artículo 273 de la Directiva del IVA?*

48. Tampoco del artículo 273 de la Directiva del IVA se puede extraer un derecho de los Estados miembros a tal restricción en el tiempo de la deducción del impuesto soportado. Conforme a dicha disposición, los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones con cargo al sujeto pasivo para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. Sin embargo, la parte del exceso de IVA soportado en cuestión no forma parte exactamente de ningún fraude. Por lo tanto, el artículo 273 de la Directiva del IVA tampoco sirve para justificar por qué dicha parte no será liquidada y devuelta hasta algunos años más tarde.

4. *Conclusión parcial*

49. Como conclusión parcial, puede afirmarse que los artículos 179, 183 y 273 de la Directiva del IVA no autorizan a los Estados miembros a establecer una restricción en el tiempo para todo el exceso de IVA soportado si solamente resulta controvertida una parte del mismo, mientras el resto ha sido admitido.

11 Sentencia de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría (C-274/10, EU:C:2011:530), apartado 44. Véanse, en este sentido, también las sentencias de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), apartado 30, y de 8 de noviembre de 2001, Comisión/Países Bajos (C-338/98, EU:C:2001:596), apartado 71.

12 Así, expresamente, la sentencia de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría (C-274/10, EU:C:2011:530), apartado 45.

13 Sentencias de 16 de marzo de 2017, Bimotor (C-211/16, no publicada, EU:C:2017:221), apartado 33; de 18 de octubre de 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652), apartado 24; de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría (C-274/10, EU:C:2011:530), apartado 45; de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), apartados 33 y 64, y de 10 de julio de 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395), apartado 17.

C. Existencia de una parte incontrovertida del exceso de IVA cuya devolución se solicita

50. Aun así, los Gobiernos checo y español alegan que no puede haber una parte incontrovertida del exceso de IVA soportado, pues este es no es más que un saldo que depende siempre de las cuotas del impuesto específicas.

51. La dependencia del exceso de IVA soportado del importe de las cuotas devengadas —como señalan acertadamente la Comisión y los Gobiernos checo y español— es consecuencia de la compensación obligatoria prevista en el artículo 179 de la Directiva del IVA. En ese sentido, la Administración tributaria debe tener la posibilidad de revisar la deuda tributaria declarada en un plazo razonable si tiene dudas al respecto y, en su caso, de liquidar una deuda tributaria más elevada, de modo que incluso pueda llegar a suprimirse el exceso de IVA soportado declarado inicialmente.

52. En consecuencia, por una parte, según jurisprudencia reiterada, el derecho a deducir el IVA soportado debe poder ser ejercido *inmediatamente*.¹⁴ Por otra parte, las autoridades fiscales deben poder comprobar las declaraciones tributarias presentadas por el sujeto pasivo. Tal consideración es aplicable, en particular, cuando, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 179 de la Directiva del IVA, el mismo sujeto pasivo minorra el importe de su deuda tributaria y, por tanto, calcula él mismo el importe del impuesto que queda por pagar o el importe de su exceso de IVA soportado. Esta comprobación se refiere tanto al importe de la deducción del impuesto soportado como al importe de la deuda tributaria, ambos relevantes para determinar el importe del exceso de IVA soportado.

53. Así pues, en un caso en el que la Administración tributaria había devuelto solamente una parte del exceso de IVA y el sujeto pasivo reclamó judicialmente el resto de dichas cuotas, el Tribunal de Justicia declaró que el plazo para la devolución del exceso de IVA puede prolongarse en principio para efectuar una inspección fiscal, sin que ese plazo así prolongado deba considerarse irrazonable, siempre que la prolongación no vaya más allá de lo necesario para concluir ese procedimiento de inspección,¹⁵ si bien se trataba de solo la parte *controvertida* del exceso de IVA soportado.

54. No es necesario que el Tribunal de Justicia se pronuncie en este asunto sobre la duración de un plazo razonable para dicha comprobación de la parte controvertida ni sobre si dicho plazo ya ha sido superado cuando es ligeramente superior a tres años. AGROBET no solicita el pago del excedente del impuesto soportado que suscita dudas y debe ser comprobado, sino la liquidación y el reembolso de la parte del exceso de IVA soportado que no resultó controvertida y no está sujeta a una comprobación ulterior. Del relato de los hechos efectuado por el órgano jurisdiccional remitente, incluso teniendo en cuenta todas las dudas expresadas por la Administración tributaria acerca de las operaciones con aceite de colza, se deduce que, en principio, sigue existiendo un excedente de IVA. En esa medida puede afirmarse, al igual que AGROBET, que existe un exceso de IVA incontrovertido.

55. Sin embargo, quiero subrayar que esta parte incontrovertida del *excedente* del IVA soportado no tiene que ser necesariamente idéntica a la parte incontrovertida de la *deducción* del impuesto soportado cuya devolución reclama AGROBET, sino que depende de si también existen dudas en cuanto al importe de la deuda tributaria de AGROBET. Si la Administración tributaria dispusiera de elementos objetivos indicativos de una mayor deuda tributaria, ello daría lugar a una reducción de la parte incontrovertida del exceso de IVA soportado, a pesar de que la deducción del IVA soportado seguiría siendo incontrovertida. También podría resultar, teóricamente, un saldo de deuda tributaria pagar. Pero este extremo corresponde verificarlo al tribunal remitente.

¹⁴ Sentencias de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría (C-274/10, EU:C:2011:530), apartado 43; de 30 de septiembre de 2010, Uszodaépitő (C-392/09, EU:C:2010:569), apartado 34, y de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441), apartado 37 y jurisprudencia citada.

¹⁵ Sentencias de 6 de julio de 2017, Glencore Agriculture Hungary (C-254/16, EU:C:2017:522), apartado 21, y de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), apartado 52; en un sentido similar la sentencia de 10 de julio de 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395), apartado 27.

D. Pronto pago de la parte incontrovertida del exceso de IVA soportado

56. El exceso de IVA soportado que no haya resultado controvertido y no esté sujeto a comprobación debe ser devuelto con prontitud. Así resulta del principio de neutralidad (véanse los puntos 57 y siguientes), de la función de la empresa contribuyente como simple recaudador de impuestos por cuenta del Estado (véanse los puntos 63 y 64) y de los derechos fundamentales del sujeto pasivo (véanse los puntos 65 y 66). Ni siquiera una lucha eficaz contra el fraude justifica en el presente caso un retraso indefinido del reembolso de la parte incontrovertida del exceso de IVA soportado (véanse los puntos 67 y siguientes).

1. El principio de neutralidad

57. El principio de neutralidad contiene dos postulados fundamentales. Por un lado, prohíbe que en materia de percepción del IVA se trate de diferente forma a los agentes económicos que efectúan las mismas operaciones.¹⁶ Por otro lado, el principio de neutralidad implica que la empresa, en cuanto actúa como recaudador por cuenta del Estado, ha de quedar libre por completo de la carga final del IVA,¹⁷ en la medida en que la propia actividad empresarial sirve (en principio¹⁸) a la realización de la actividad sujeta.¹⁹

58. En este asunto de autos se ven afectadas ambas vertientes. Por una parte, la legislación y la práctica en la República Checa tratan a los sujetos pasivos que efectúan principalmente entregas transfronterizas (exentas) de forma menos favorable que a los sujetos pasivos que efectúan las mismas operaciones en territorio nacional. En caso de dudas sobre el derecho a deducir el impuesto soportado a raíz de operaciones nacionales concretas, no habría ningún problema de liquidez antes de finalizar la inspección fiscal, ya que la deducción del impuesto soportado puede realizarse mediante la compensación con las cuotas devengadas mayores resultantes de otras operaciones nacionales.

59. Para denegar una posible deducción injustificada del IVA soportado, la Administración tributaria tendría que practicar la correspondiente liquidación fiscal, que también podría ser revisada con prontitud por los tribunales (si fuera necesario, por la vía de las medidas provisionales). En el fondo, el litigio se referiría únicamente a la parte controvertida, mientras que la deducción incontrovertida del IVA soportado no se vería afectada.

60. En cambio, si el sujeto pasivo realiza las mismas operaciones en el comercio transfronterizo de mercancías, según la legislación checa, las meras dudas por parte de la Administración tributaria en relación con operaciones concretas son suficientes para que no se devuelva ni siquiera el exceso incontrovertido de IVA soportado. Esta desigualdad de trato entre empresas es incompatible con el principio de neutralidad.

61. Además, durante la investigación, la empresa exportadora deberá prefinanciar el IVA por su cuenta, siendo así que el IVA no debe ser una carga para la empresa. En ese sentido, la segunda vertiente del principio de neutralidad también se ve afectada.

16 Sentencias de 16 de octubre de 2008, Canterbury Hockey Club y Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571), apartado 30; de 7 de septiembre de 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390), apartado 20, y 11 de junio de 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276), apartado 22.

17 Sentencias de 13 de marzo de 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), apartado 25 y de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206), apartado 39.

18 Son una excepción las entregas transfronterizas exentas como las del presente asunto, que conforme al artículo 169, letra b), de la Directiva del IVA confieren un derecho a deducir el IVA soportado.

19 Sentencias de 13 de marzo de 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147), apartado 41; de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773), apartado 51; de 21 de abril de 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241), apartado 57, y mis conclusiones presentadas en el asunto Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185), punto 25.

62. Es precisamente este trato desfavorable al comercio transfronterizo lo que suscita notables reservas en lo que concierne al Derecho de la Unión.

2. La empresa como recaudador de impuestos por cuenta del Estado

63. Por otra parte, también se ve afectada la función de la empresa como recaudador de impuestos por cuenta del Estado y en interés de la Hacienda Pública.²⁰ Si el objetivo del IVA es gravar al consumidor final y si, para alcanzar dicho objetivo, el empresario solo está obligado a recaudar el IVA de su contraparte contratante y abonarlo al acreedor tributario, un exceso de IVA soportado en el sentido del artículo 183 de la Directiva del IVA será realmente una excepción.

64. En efecto, en tal caso, el empresario no recauda simplemente el IVA para abonarlo a continuación al acreedor tributario, sino que de momento lo prefinancia él mismo. Sin embargo, el principio de neutralidad impone que la prefinanciación de un impuesto que en principio no debe gravar al empresario se mantenga lo más baja posible. Ello no será posible si hay suficientes dudas sobre operaciones concretas como para hacer que la prefinanciación de operaciones que no han sido objeto de controversia dure varios años o se prolongue indefinidamente.

3. Las obligaciones fundamentales que ligan al acreedor tributario

65. Por último, los derechos fundamentales exigen la devolución con prontitud de la parte incontrovertida del exceso de IVA soportado. Incluso como recaudador del IVA para el Estado, la empresa también está amparada por derechos fundamentales. Las medidas de liquidación del IVA constituyen una aplicación del Derecho de la Unión en el sentido del artículo 51 de la Carta. Por consiguiente, los Estados miembros, al aplicar e interpretar la Directiva del IVA, deben respetar los derechos fundamentales de la Unión.

66. A tal efecto, no es necesario dilucidar si el derecho a deducir el IVA soportado se considera un derecho de propiedad, como hace el TEDH,²¹ (artículo 17 de la Carta) o si el bloqueo temporal del excedente del IVA soportado afecta más bien al ejercicio de la profesión (artículo 15 de la Carta) o a la libertad de empresa (artículo 16 de la Carta). En cualquier caso, se produce una injerencia en los derechos fundamentales de la empresa cuando esta se ve obligada a prefinanciar durante varios años un impuesto del que no es destinatario último. Tal injerencia solo estará justificada si es proporcionada.

4. Proporcionalidad en el contexto de una lucha eficaz contra el fraude

67. Pues bien, no sucede así en el presente asunto. Es cierto que los Estados miembros tienen un interés legítimo en adoptar las medidas apropiadas para proteger sus intereses financieros y que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva del IVA.²²

²⁰ Como se ha señalado expresamente en las sentencias de 21 de febrero de 2008, *Netto Supermarkt* (C-271/06, EU:C:2008:105), apartado 21, y de 20 de octubre de 1993, *Balocchi* (C-10/92, EU:C:1993:846), apartado 25.

²¹ TEDH, sentencias de 7 de julio de 2011 — 39766/05, apartados 32 y siguientes — *Serkov/Ucrania*, y de 22 de enero de 2009 — 3991/03, apartado 57 — *Bulves/Bulgaria*.

²² Sentencia de 10 de julio de 2008, *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395), apartado 22; véanse, en ese sentido, las sentencias de 6 de julio de 2006, *Kittel y Recolta Recycling* (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartado 54; de 21 de febrero de 2006, *Halifax y otros* (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 71, y de 18 de diciembre de 1997, *Molenheide y otros* (C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, EU:C:1997:623), apartado 47.

68. No obstante, los Estados miembros deben recurrir a medios que causen el menor menoscabo posible a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria, como el principio fundamental del derecho a la deducción del IVA,²³ de manera que no se utilicen de forma que pongan en entredicho sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad de este impuesto.²⁴

69. Cabe señalar que el Tribunal de Justicia ya ha subrayado que la necesidad general de que un sujeto pasivo —y en particular un nuevo sujeto pasivo— sea sometido a inspecciones no puede dar lugar a que no se reembolse el excedente del IVA soportado hasta seis meses después si el sujeto pasivo no tiene la oportunidad de disipar cualquier sospecha de fraude o de evasión fiscales.²⁵ El Tribunal de Justicia también se pronunció en el mismo sentido en relación con un retraso generalizado, que en lugar de un mes es de un año, en el reconocimiento de un excedente del IVA reclamado.²⁶

70. Tales conclusiones son igualmente válidas frente a la alegación de que el sujeto pasivo debería haber conocido que el tercero con el que ha efectuado operaciones está implicado en alguna evasión fiscal, aunque esta sospecha afecte solo a una parte de las operaciones y a una parte de la deducción del IVA soportado. En efecto, el bloqueo de la totalidad del exceso de IVA reclamado indefinidamente es desproporcionado cuando solo una parte de las operaciones declaradas y una parte de la deducción del IVA declarado resultan dudosas y, por tanto, están sujetas a comprobación.

71. Esto resulta especialmente evidente cuando las dudas se refieren únicamente a una pequeña parte de las actividades económicas de un sujeto pasivo (por ejemplo, cuando una de cada mil operaciones se realizó con un evasor de impuestos), mientras que la gran mayoría de las actividades declaradas ha sido aceptadas como correctas.

72. Una medida igualmente adecuada, pero menos gravosa, para evitar las pérdidas fiscales derivadas de una posible implicación en las operaciones de evasión fiscal de un tercero en Polonia podría consistir en una liquidación tributaria que, teniendo en cuenta dicha implicación, compute el resto de operaciones incontrovertidas y la deducción incontrovertida del impuesto soportado. Otra medida igualmente menos gravosa pero adecuada podría consistir en una liquidación provisional con constitución de garantías (por ejemplo, un aval bancario), como, por otra parte, ofreció AGROBET, que cubran el riesgo de la eventual pérdida fiscal (que podría resultar de un posible incremento de la deuda tributaria) objeto de investigación.

23 Sentencias de 10 de julio de 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395), apartado 23; de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros (C-409/04, EU:C:2007:548), apartados 52 y 53, y de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros (C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, EU:C:1997:623), apartados 46 y 47.

Explicitamente sobre la proporcionalidad en la lucha contra el fraude en el IVA, la sentencia de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartados 19 y 20.

24 Véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627), apartado 49; de 27 de septiembre de 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549), apartado 26; de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 92, y de 21 de marzo de 2000, Gabalfrija y otros (C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145), apartado 52.

25 Sentencia de 10 de julio de 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395), apartado 24.

26 Sentencia de 18 de octubre de 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652), apartados 33 y ss.

VI. Conclusión

73. Por tanto, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión prejudicial planteada por el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa):

«Habida cuenta del principio de neutralidad, retrasar la liquidación y la devolución solicitada de la parte incontrovertida del exceso del IVA soportado indefinidamente hasta que se haya comprobado suficientemente la parte controvertida de dicho excedente es incompatible con los artículos 167 y 168 de la Directiva 2006/112/CE.»