

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 4 de octubre de 2012 (\*)

«Fiscalidad – IVA – Directiva 2006/112/CE – Derecho a deducción – Regularización – Robo de mercancías»

En el asunto C-550/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad – Varna (Bulgaria), mediante resolución de 24 de octubre de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de noviembre de 2011, en el procedimiento entre

**PIGI – Pavleta Dimova ET**

y

**Direktor na Direktsia «Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. J. Malenovský, Presidente de Sala, y la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente) y el Sr. E. Juhász, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Direktor na Direktsia «Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por la Sra. S. Zlateva, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno búlgaro, por los Sres. T. Ivanov e Y. Atanasov, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. D. Roussanov, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 185 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del

impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva»).

2 Esa petición se ha presentado en el marco de un litigio entre PIGI – Pavleta Dimova ET (en lo sucesivo, «PIGI») y el Direktor na Direktsia «Obzhalvane I upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (director de la dirección «Recursos y gestión de la ejecución» en la ciudad de Varna, de la administración central de la agencia nacional de recaudación (en lo sucesivo, «Direktor»), acerca de la regularización de una deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

## **Marco jurídico**

### *El Derecho de la Unión*

3 El artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva dispone:

«En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.»

4 A tenor del artículo 168 de la Directiva:

«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 184 de la Directiva prevé que la deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.

6 El artículo 185 de la Directiva está así redactado:

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

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

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

7 El artículo 186 de la Directiva establece que los Estados miembros determinarán las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185 de la Directiva.

## *El Derecho búlgaro*

8 La República de Bulgaria transpuso la Directiva mediante la Ley del impuesto sobre el valor añadido (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV nº 63, de 4 de agosto de 2006; en lo sucesivo, «ZDDS»), vigente desde el 1 de enero de 2007.

9 Las regularizaciones del ejercicio del derecho a deducción del IVA se regulan en particular en el artículo 79 de la ZDDS, que prevé:

«[...]

(3) El sujeto pasivo que hubiera deducido total o parcialmente el IVA soportado por los bienes o servicios que haya producido, comprado, adquirido o importado, liquidará y estará obligado al pago del impuesto equivalente al importe del IVA deducido si se destruyera la mercancía, se constatará su ausencia o se desechara por defectuosa, o si se alterara su destino y el nuevo no generase derecho de deducción.

(4) La regularización [...] se practicará dentro del período impositivo en el que se produzcan las circunstancias que la motivan y se reflejará en un acta [...].

[...]

(6) [...] el sujeto pasivo está obligado al pago del impuesto por los bienes o los servicios que constituyan bienes de inversión según la Ley del impuesto de sociedades [...]».

10 El artículo 80 de la ZDDS prevé las limitaciones de las regularizaciones en los siguientes términos:

«[...]

(2) En los supuestos siguientes no se practicarán las regularizaciones en virtud del artículo 79, apartado 3:

1. En caso de destrucción, desaparición o deficiencia causada por fuerza mayor, así como en el caso de destrucción de productos sujetos a impuestos especiales que sean objeto de control administrativo conforme a la Ley de impuestos especiales y depósitos fiscales;

2. En caso de destrucción, desaparición o deficiencia causada por avería o catástrofe de las que la persona afectada pueda demostrar que no se han debido a su propia negligencia;

[...]

4. En caso de deficiencia técnica dentro de los límites de tolerancia previstos, determinados por la documentación técnica para la producción o actividad correspondiente;

5. En caso de mercancía desechada por la expiración del plazo de caducidad determinado conforme a las exigencias legales;

6. En caso de cancelación contable de activos materiales inmovilizados en el sentido de la Ley de contabilidad, cuando su valor contable en el balance sea inferior al 10 % del coste de adquisición;

[...]».

## Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 PIGI, sociedad unipersonal búlgara representada por la Sra. Dimova, tiene como objeto, en especial, la producción, compra y venta de productos agrícolas, la fabricación y venta de bebidas alcohólicas y no alcohólicas y el comercio de productos alimenticios.

12 A raíz de una inspección relativa al período comprendido entre el 1 de agosto de 2005 y el 30 de septiembre de 2010, el Servicio de recaudación de la dirección territorial de la agencia nacional de recaudación de la ciudad de Varna propuso en octubre de 2010 una rectificación en el IVA que se debía pagar por el mes de enero de 2007. Esa rectificación fue confirmada por una liquidación complementaria de 14 de enero de 2011, en virtud de la que PIGI debía abonar la cantidad de 1.283,43 BGN en concepto del IVA debido por ese mes y la de 656,04 BGN como intereses.

13 La demandante en el litigio principal alegó acerca de ello ante ese servicio que las mercancías (productos envasados y cigarrillos) objeto de la liquidación complementaria habían desaparecido como consecuencia de un robo en los locales de esa sociedad el 3 de enero de 2007. Según la contabilidad de PIGI, el valor de las mercancías robadas ascendía a 6.417,16 BGN.

14 Para lograr el reconocimiento de ese robo se presentó una denuncia ante el Tribunal regional de lo penal de la ciudad de Dobrich. Por resolución de 26 de marzo de 2007 del Fiscal de la ciudad de Dobrich se suspendieron las diligencias penales debido a la falta de identificación del autor de la infracción, y las indicaciones concernientes a los hechos se comunicaron al funcionario policial encargado de las investigaciones para que prosiguiera la búsqueda del autor del robo.

15 Sin embargo, el Servicio de recaudación de la dirección territorial de la agencia nacional de recaudación de la ciudad de Varna estimó que, en aplicación del artículo 79, apartado 3, de la ZDDS, PIGI estaba obligada en el período durante el que fueron robados los bienes al pago del importe del IVA equivalente al importe deducido en concepto de impuesto soportado. Hizo referencia a continuación a las condiciones establecidas en el artículo 80 de la ZDDS en virtud de las cuales el sujeto pasivo no está obligado a regularizar el importe del impuesto deducido que haya gravado los bienes desaparecidos. Entre ellas figura en particular la fuerza mayor. El servicio referido consideró que en ese caso había no obstante un motivo de regularización, ya que la demandante en el litigio principal habría debido pagar el importe del IVA equivalente al IVA deducido en concepto de impuesto soportado al adquirir las mercancías desaparecidas.

16 PIGI interpuso entonces un recurso ante el Direktor, alegando que, toda vez que las mercancías habían desaparecido a raíz de un robo, la desaparición se había producido como consecuencia de un supuesto de fuerza mayor que esa empresa no había podido prever. Por consiguiente, no había lugar a proceder a una regularización.

17 Mediante resolución de 22 de marzo de 2011, el Direktor desestimó ese recurso, estimando que la regularización de la deducción del IVA soportado no está excluida en caso de robo de mercancías.

18 PIGI interpuso un recurso contra esa resolución desestimatoria ante el tribunal remitente. La demandante en el litigio principal adujo en especial que, toda vez que las mercancías habían desaparecido a raíz de un robo, el Direktor no habría debido aplicar las disposiciones referidas a la regularización del IVA soportado y deducido. PIGI destacó que se trataba de un caso de fuerza mayor que no pudo prever ni prevenir.

19 En estas circunstancias, el Administrativen sad – Varna decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿En qué casos debe considerarse que existe un robo fehacientemente probado o justificado en el sentido del artículo 185, apartado 2, de la [Directiva]?, y ¿es necesario para la aplicación de esa disposición que se haya identificado al autor [del robo] y que haya sido condenado por sentencia firme?»

2) En función de la respuesta a la primera pregunta: ¿comprenden los términos “robos fehacientemente probados o justificados”, en el sentido del artículo 185, apartado 2, de la [Directiva], un supuesto como el del asunto principal, en el que se incoaron diligencias penales contra el autor no identificado de un robo, circunstancia que no discuten los servicios fiscales, y en base a la cual se concluyó que [los bienes robados] se consideraban desaparecidos?»

3) ¿Se opone el artículo 185, apartado 2, de la [Directiva] a disposiciones nacionales como el artículo 79, apartado 3, y el artículo 80, apartado 2, de la ZDDS, en relación con una práctica fiscal como la del asunto principal, conforme a la cual la deducción del impuesto soportado al adquirir bienes que posteriormente son robados debe regularizarse obligatoriamente, siendo así que el Estado no ha hecho uso de la posibilidad que se le ofrecía de prever expresamente la regularización de la deducción en caso de robo?»»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

20 Con sus cuestiones, que es oportuno examinar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta en sustancia si el artículo 185, apartado 2, de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que se opone a disposiciones fiscales nacionales, como las de los artículos 79 y 80 de la ZDDS, que exigen, al constatarse la ausencia de bienes gravados por el IVA, la regularización de la deducción de ese impuesto, soportado al tiempo de la compra de esos bienes, cuando el sujeto pasivo ha sido víctima de un robo de esos bienes, cuyo autor no ha sido identificado.

21 Para responder a esas cuestiones, hay que recordar con carácter preliminar que el régimen de deducciones establecido en la Directiva tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. Así, el sistema común del IVA pretende garantizar la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véase la sentencia de 22 de marzo de 2012, Klub, C-153/11, apartado 35 y la jurisprudencia citada).

22 Del artículo 168 de la Directiva resulta que, en la medida en que el sujeto pasivo, actuando como tal en el momento en que adquiere un bien, utilice ese bien para las necesidades de sus operaciones gravadas, podrá deducir el IVA devengado o pagado por dicho bien. Este derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, es decir, en el momento de la entrega de los bienes (véase la sentencia Klub, antes citada, apartado 36 y la jurisprudencia citada).

23 De ello se deduce que el criterio determinante para la deducibilidad del IVA soportado es la utilización que se haga, o que se proyecte hacer, de esos bienes o servicios. En efecto, esa utilización determina la deducción inicial a la que el sujeto pasivo tiene derecho y el alcance de las posibles regularizaciones, que deben efectuarse con arreglo a los requisitos previstos en los artículos 185 a 187 de la Directiva (véase la sentencia de 15 de diciembre de 2005, Centralan Property, C-63/04, Rec. p. I-11087, apartado 54 y la jurisprudencia citada).

24 En efecto, el mecanismo de la regularización previsto por dichos artículos de la Directiva forma parte integrante del régimen de deducción del IVA establecido por ésta.

25 Es preciso poner de relieve al respecto que las normas de la Directiva en materia de regularización pretenden aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA, de forma que las operaciones realizadas en la fase anterior sigan dando lugar al derecho a deducción únicamente en la medida en que sirvan para realizar las prestaciones sujetas a tal impuesto. Por lo tanto, por medio de las normas referidas la Directiva persigue el objetivo de establecer una relación estrecha y directa entre el derecho de deducción del IVA soportado y la utilización de los bienes y de los servicios de que se trate para las operaciones posteriores sujetas a gravamen (véase la sentencia *Centralan Property*, antes citada, apartado 57).

26 En lo que atañe al nacimiento de una obligación de regularización de la deducción del IVA soportado, el artículo 185, apartado 1, de la Directiva establece el principio de que dicha regularización debe practicarse, en especial, cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones.

27 Se ha de observar que, puesto que un bien que ha sido robado ya no puede utilizarse por el sujeto pasivo para operaciones posteriores gravadas, el robo constituye una tal modificación y da lugar en principio a la regularización de la deducción del IVA soportado.

28 No obstante, como excepción al principio enunciado en el artículo 185, apartado 1, de la Directiva, el apartado 2 del mismo artículo prevé en su párrafo primero que no ha lugar a la regularización, entre otros casos, en el supuesto de «robo fehacientemente probad[o]». En virtud del párrafo segundo de esa última disposición, esta excepción tiene carácter facultativo.

29 De ello se deduce que los Estados miembros pueden prever fundadamente la regularización de la deducción del IVA soportado en todos los casos de robo de los bienes que originan el derecho a deducción de ese impuesto, y ello con independencia de que las circunstancias del robo se hayan esclarecido plenamente o no.

30 Siendo así, toda vez que la República de Bulgaria ha hecho uso de la facultad atribuida por el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva, la Administración fiscal competente en el asunto principal no estaba obligada a determinar si el robo de que se trata, cometido por un autor que no ha sido identificado ni condenado, había sido «fehacientemente probado». En efecto, de conformidad con la disposición antes citada, la legislación fiscal nacional prevé la regularización de la deducción del IVA soportado en caso de robo, con independencia de las circunstancias específicas que acompañaran a ese acto.

31 En el contexto de las observaciones escritas presentadas al Tribunal de Justicia se ha aludido al hecho de que el concepto de «robo» no se menciona expresamente en el texto de la legislación fiscal nacional discutida en el litigio principal, la cual enuncia el hecho de que «se constatará [la] ausencia» como motivo de la regularización de la deducción del IVA soportado.

32 Acerca de ello, conviene observar que, cuando los Estados miembros ejercen la facultad prevista por el artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva, tienen libertad para emplear en su legislación fiscal interna términos que no sean idénticos a los utilizados por la disposición de habilitación de la Directiva, siempre que esos términos reflejen el objetivo pretendido por ésta.

33 El Tribunal de Justicia ha puntualizado acerca de ello que, cuando ejercen una facultad atribuida por esa Directiva, los Estados miembros tienen la facultad de elegir la técnica normativa que les parezca más apropiada. Así, pueden, en particular, limitarse a reproducir en la legislación nacional la fórmula empleada en la Directiva o una expresión equivalente (véase en ese sentido la sentencia de 4 de junio de 2009, SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft, C-102/08, Rec. p. I-4629, apartado 56).

34 Dado que el concepto de «robo» corresponde en principio al ámbito del Derecho penal, los Estados miembros están facultados para emplear los términos que juzguen más apropiados en la normativa fiscal que pretende dar aplicación a una disposición del Derecho de la Unión en materia de regularización del IVA.

35 Por consiguiente, y toda vez que el robo origina la «ausencia» de los bienes afectados, de modo que no es posible utilizarlos para las operaciones posteriores gravadas, debe considerarse que la legislación fiscal nacional y su aplicación por la administración competente constituyen una aplicación apropiada del artículo 185, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva.

36 De las observaciones escritas presentadas al Tribunal de Justicia resulta que, en aplicación también de otras disposiciones de la legislación fiscal discutida en el litigio principal, la regularización de la deducción del IVA soportado no se realiza, en particular, en caso de «desaparición» de un bien causada por «fuerza mayor». Así pues, basta poner de manifiesto, teniendo en cuenta las constataciones de hecho del tribunal remitente en el litigio principal, que ese supuesto no concurre en el presente asunto.

37 Por lo antes expuesto, se debe responder a las cuestiones planteadas que el artículo 185, apartado 2, de la Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se opone a disposiciones fiscales nacionales, como las de los artículos 79 y 80 de la ZDDS, que exigen, al constatarse la ausencia de los bienes gravados por el IVA, la regularización de la deducción de ese impuesto, soportado al tiempo de la compra de esos bienes, cuando el sujeto pasivo ha sido víctima de un robo de dichos bienes, cuyo autor no ha sido identificado.

## **Costas**

38 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

**El artículo 185, apartado 2, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a disposiciones fiscales nacionales, como las de los artículos 79 y 80 de la Ley del impuesto sobre el valor añadido (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost), que exigen, al constatarse la ausencia de los bienes gravados por el IVA, la regularización de la deducción de ese impuesto, soportado al tiempo de la compra de esos bienes, cuando el sujeto pasivo ha sido víctima de un robo de dichos bienes, cuyo autor no ha sido identificado.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: búlgaro.