

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 14 de mayo de 2020 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Deducción del IVA soportado — Excedente de IVA — Retención del excedente tras el inicio de un procedimiento de inspección tributaria — Solicitud de devolución de la parte del excedente relativa a las operaciones no afectadas por dicho procedimiento — Negativa de la Administración tributaria »

En el asunto C-446/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa), mediante resolución de 31 de mayo de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de julio de 2018, en el procedimiento entre

**Agrobet CZ s. r. o.**

y

**Finanční úřad pro Středočeský kraj,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. A. Arabadjiev (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. P. G. Xuereb y T. von Danwitz, Jueces;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. M. Longar, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 11 de septiembre de 2019;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Agrobet CZ s. r. o., por los Sres. M. Jelínek y O. Moravec, advokáti;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. M. Smolek, J. Vlášil y O. Serdula, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno español, por el Sr. S. Jiménez García, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y M. Salyková, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogada General, presentadas en audiencia pública el 19 de diciembre de 2019;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 179, 183 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), y del principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Agrobet CZ s. r. o. (en lo sucesivo, «Agrobet») y el Finanční úřad pro Středočeský kraj (Agencia Tributaria de la Región de Bohemia Central, República Checa) en relación con la retención de un excedente de IVA por parte de esta última a raíz del inicio de un procedimiento de inspección tributaria.

## **Marco jurídico**

### ***Derecho de la Unión***

3 El artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA 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 El artículo 167 de dicha Directiva establece:

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

5 El artículo 168, letra a), de la mencionada Directiva tiene el 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;

[...]».

6 El artículo 179, párrafo primero, de la citada Directiva dispone:

«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.»

7 El artículo 183, párrafo primero, de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

«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.»

8 El artículo 273, párrafo primero, de la Directiva del IVA establece:

«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 que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

### ***Derecho checo***

9 El artículo 105, apartado 1, de la zákon ?. 235/2004 Sb., o dani z p?idané hodnoty (Ley n.º 235/2004, del Impuesto sobre el Valor Añadido), en su redacción aplicable al litigio principal, establece:

«Si al calcular el excedente del impuesto se pone de manifiesto la existencia de un exceso reembolsable superior a 100 [coronas checas (CZK) (aproximadamente 3,94 euros)], se devolverá de oficio al sujeto pasivo en un plazo de 30 días a contar desde la determinación del excedente, salvo en el caso de que el exceso reembolsable sea el resultado de una modificación del impuesto a raíz de una liquidación complementaria.»

10 El artículo 85, apartados 1, 3 y 4, de la zákon ?. 280/2009 Sb., da?ový ?ád (Ley n.º 280/2009, del Código de Procedimiento Tributario), en su redacción aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Código de Procedimiento Tributario»), prevé que:

«1. La inspección tributaria tendrá por objeto las obligaciones tributarias, las declaraciones del sujeto pasivo u otras circunstancias determinantes para la determinación y la liquidación exactas del impuesto en un procedimiento tributario.

[...]

3. La Administración tributaria verificará el objeto de la inspección con la extensión que se haya determinado. El alcance de la inspección podrá ampliarse o reducirse durante su tramitación con arreglo al procedimiento previsto para su inicio.

4. La inspección podrá referirse conjuntamente a varios procedimientos tributarios relativos a un mismo sujeto pasivo. La Administración tributaria también podrá iniciar una inspección en relación con otros procedimientos tributarios ampliando la inspección en curso relativa a otro procedimiento tributario.»

11 El artículo 89, apartado 4, del Código de Procedimiento Tributario prevé:

«Si de la declaración tributaria ordinaria o de la declaración tributaria complementaria resulta que el sujeto pasivo tiene derecho a deducción, la Administración tributaria, en el caso de que albergue dudas, emplazará a este a disiparlas en un plazo de 30 días a contar desde la presentación de dicha declaración, como muy pronto, a partir del último día del plazo fijado para la presentación de la declaración tributaria ordinaria o de la declaración tributaria complementaria.»

12 El artículo 90, apartados 2 y 3, del citado Código tiene el siguiente tenor:

«2. Si persisten las dudas y no se ha determinado de manera suficientemente creíble la cuantía del impuesto, la Administración tributaria comunicará al sujeto pasivo el resultado del procedimiento de clarificación y regularización. En un plazo de 15 días a partir del día en que

haya tenido conocimiento del resultado del procedimiento de clarificación y de regularización, el sujeto pasivo podrá solicitar la continuación de la práctica de la prueba, proponiendo otros medios de prueba.

3. Si la Administración tributaria tiene motivos para continuar con la práctica de la prueba, iniciará una inspección tributaria en la medida en que concurran dichos motivos. Si la Administración tributaria no tiene motivos para continuar con la práctica de la prueba, adoptará una resolución por la que se determine el impuesto en un plazo de 15 días a partir del día en que el sujeto pasivo haya presentado la solicitud para continuar con la práctica de la prueba.»

13 El artículo 148 del mencionado Código dispone:

«1. No podrá liquidarse el impuesto tras la finalización del plazo previsto al efecto, que será de tres años. El plazo para la liquidación del impuesto comenzará a correr el día en que finalice el plazo para presentar la declaración tributaria ordinaria o, en el caso de que no haya obligación de presentar una declaración tributaria ordinaria, el día en que el impuesto pase a ser exigible.

[...]

3. Si, antes de la expiración del plazo para la liquidación del impuesto, se ha iniciado una inspección tributaria, se ha presentado una declaración tributaria ordinaria o se ha expedido el requerimiento para presentar una declaración tributaria ordinaria, el plazo para la liquidación del impuesto comenzará a correr de nuevo a partir del día en que se haya producido dicha actuación.

4. El plazo para la liquidación del impuesto se interrumpirá:

[...]

f) desde el día en que se presente la solicitud de cooperación internacional en materia tributaria hasta el día en que se obtenga la respuesta a dicha solicitud o hasta el día en que se envíe la comunicación del cese de la cooperación internacional en materia tributaria en el caso de que se trate.

5. El plazo para la liquidación del impuesto expirará a más tardar 10 años después de que haya comenzado a correr de conformidad con el apartado 1.

[...]»

14 El artículo 254a del mismo Código dispone:

«1. En el supuesto de que el procedimiento de clarificación y de regularización relativo a una declaración tributaria ordinaria o a una declaración fiscal complementaria, del que resulte que el sujeto pasivo tiene derecho a deducción, dure más de cinco meses, el sujeto pasivo tendrá derecho a percibir intereses sobre la cuantía de la deducción determinada por la Administración tributaria.

2. El sujeto pasivo tendrá derecho a percibir intereses sobre la deducción desde el día siguiente al término del plazo de cinco meses que comienza a correr el día en que se inicia el procedimiento de clarificación y de regularización hasta el día de la devolución de la deducción o de su utilización a efectos del pago de atrasos, sin sobrepasar en todo caso el término del plazo para la devolución.

3. Sobre la deducción se practicarán intereses al tipo anual de referencia “repo” fijado por el Banco Central checo, incrementado en un punto porcentual, aplicable el primer día del semestre

natural de que se trate.

[...]

6. Se abonarán los intereses previstos en esta disposición en concepto de reparación del daño material o moral causado al sujeto pasivo por una decisión ilegal o por un procedimiento administrativo irregular de la Administración tributaria.»

### **Litigio principal y cuestión prejudicial**

15 En febrero de 2016, Agrobet presentó dos declaraciones de IVA relativas a los períodos impositivos correspondientes a los meses de diciembre de 2015 y enero de 2016, en las que se recogían excedentes de IVA por importe de 2 958 167 CZK (aproximadamente 116 462 euros) y de 1 559 241 CZK (aproximadamente 61 386 euros). Al albergar serias dudas sobre la conformidad con la normativa de las operaciones relativas al aceite de colza realizadas por Agrobet durante esos dos períodos impositivos, la Agencia Tributaria de la Región de Bohemia Central inició procedimientos de inspección tributaria circunscritos únicamente a dichas operaciones. Más concretamente, dado que, según sus comprobaciones, el aceite de colza originario de Polonia había sido comercializado en la República Checa en una forma no modificada antes de ser nuevamente entregado en Polonia por Agrobet, la Agencia Tributaria de la Región de Bohemia Central cuestionaba el cumplimiento de los requisitos necesarios para que Agrobet pudiera acogerse a la exención del IVA en las entregas de aceite de colza y deducir el IVA soportado en las compras relativas a dichas operaciones. El órgano jurisdiccional remitente precisa que la Agencia Tributaria de la Región de Bohemia Central ya había iniciado tales procedimientos para los períodos impositivos correspondientes a los meses de octubre y noviembre de 2015.

16 En las reclamaciones que presentó contra el inicio de dichos procedimientos, Agrobet alegó, en particular, que, dado que las dudas de la Administración tributaria se referían únicamente a una pequeña parte del excedente de IVA declarado, la retención de la totalidad de ese excedente en varios períodos impositivos sucesivos le suponía una carga desproporcionada en relación con el objetivo de luchar contra el fraude fiscal. Por lo tanto, Agrobet reclamaba el pago de la parte no controvertida de dicho excedente, es decir, la parte relativa a las operaciones no contempladas en dichos procedimientos.

17 A raíz de la desestimación de sus reclamaciones por la Agencia Tributaria de la Región de Bohemia Central, en mayo de 2016, Agrobet solicitó al Odvolací finanční ředitelství (Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos, República Checa) que examinara el modo en que se habían tramitado dichas reclamaciones, reiterando, en particular, que era desproporcionado retener durante varios meses sucesivos los excedentes de IVA declarados cuando la propia Administración tributaria no cuestionaba una parte sustancial de estos mismos excedentes. La Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos consideró que esta solicitud carecía de fundamento debido a que el Código de Procedimiento Tributario no prevé que se gire una liquidación tributaria parcial y a que el IVA se refiere siempre a todo el período impositivo y no solo a una parte de las prestaciones imponibles.

18 Agrobet solicitó entonces al Krajský soud v Praze (Tribunal Regional de Praga, República Checa) que ordenara a la Administración tributaria que determinara, para el período impositivo del mes de octubre de 2015, el excedente de IVA por el importe no afectado por los procedimientos de inspección tributaria en cuestión. Mediante sentencia de 4 de octubre de 2016, dicho órgano jurisdiccional estimó la demanda de Agrobet, refiriéndose, en particular, al artículo 183 de la Directiva del IVA y a la sentencia 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).

19 Dado que la Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos se negó a aplicar esa sentencia de 4 de octubre de 2016 a los períodos impositivos de diciembre de 2015 y enero de 2016, Agrobet interpuso de nuevo un recurso ante el Krajský soud v Praze (Tribunal Regional de Praga) para obtener una resolución equivalente para esos períodos.

20 Entre tanto, la sentencia del Krajský soud v Praze (Tribunal Regional de Praga) de 4 de octubre de 2016 fue anulada por una sentencia del órgano jurisdiccional remitente de 11 de mayo de 2017 debido a que, al no prever expresamente el Código de Procedimiento Tributario la posibilidad de practicar una liquidación parcial, la Administración tributaria no puede arrogarse tal facultad sin fundamento jurídico. El órgano jurisdiccional remitente precisó, además, que de la sentencia 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), no se desprende que el Derecho nacional deba permitir la determinación parcial del excedente de IVA por el importe no cuestionado.

21 Haciendo referencia a dicha sentencia de 11 de mayo de 2017, el Krajský soud v Praze (Tribunal Regional de Praga) desestimó, mediante sentencia de 13 de junio de 2017, los recursos de Agrobet relativos a los períodos impositivos de los meses de diciembre de 2015 y enero de 2016.

22 Agrobet interpuso recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente contra la mencionada sentencia de 13 de junio de 2017, alegando que, al no permitir la adopción de una liquidación parcial, las normas procedimentales nacionales son incompatibles con la Directiva del IVA y con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Según Agrobet, el Derecho de la Unión y, en particular, el principio de proporcionalidad solo permiten retrasar la devolución del excedente de IVA tras el inicio de un procedimiento de inspección tributaria en la medida necesaria para alcanzar el objetivo perseguido por dicho procedimiento. Dado que una parte del excedente de IVA no ha sido cuestionada por la Administración tributaria y no es objeto de dicho procedimiento, no es posible concluir, en su opinión, que la retención de la parte no controvertida de dicho excedente sea proporcionada.

23 Ante el órgano jurisdiccional remitente, la Agencia Tributaria de la Región de Bohemia Central alega que, puesto que el excedente de IVA se refería a la totalidad del período impositivo, solo podía generarse en un todo indivisible. En su opinión, no existe, por tanto, una parte no controvertida del excedente de IVA que sea posible determinar parcialmente y devolver al sujeto pasivo. Además, consideró que de la sentencia 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), no se desprendía que las administraciones tributarias de los Estados miembros estén obligadas a efectuar tales devoluciones parciales.

24 El órgano jurisdiccional remitente reconoce que las medidas nacionales adoptadas de conformidad con el artículo 273 de la Directiva del IVA para luchar contra el fraude fiscal pueden dar lugar a una limitación del derecho a deducción del IVA e inducir así a los Estados miembros, en virtud de la autonomía procedimental que les reconoce el artículo 183 de dicha Directiva, a retener el excedente de IVA en el contexto de una inspección tributaria. Al tiempo que recuerda,

refiriéndose en particular a los apartados 33 y 53 de la sentencia de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298), que tal retención no debe ir más allá de lo necesario para llevar a cabo dicha inspección y que toda desventaja económica sufrida por el sujeto pasivo debe compensarse con el pago de intereses de modo que se garantice la observancia del principio de neutralidad fiscal, el órgano jurisdiccional remitente señala que, conforme al apartado 49 de la sentencia de 28 de julio de 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614), las medidas destinadas a luchar contra el fraude fiscal no deben ser utilizadas de forma que comprometan sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad del IVA.

25 El órgano jurisdiccional remitente considera, esencialmente, que una normativa nacional que, como la normativa checa, no reconoce, durante un determinado período, una prestación imponible declarada cuya procedencia no suscita dudas o que ni siquiera autoriza la prueba de su procedencia, compromete sistemáticamente el derecho a deducir el IVA. Así, según dicho órgano jurisdiccional, cuando la conformidad a Derecho de determinadas prestaciones no es objeto de duda dentro de un período impositivo, no debería autorizarse a la Administración tributaria a retener el excedente de IVA correspondiente a esas prestaciones. En efecto, dado que se cumplen los requisitos para la devolución de la parte del excedente de IVA relativo a dichas prestaciones, esa parte del excedente no debería retenerse durante más tiempo y debería ser objeto de devolución.

26 En esas circunstancias, el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Es compatible con el Derecho de la Unión y, en particular, con el principio de neutralidad del IVA 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?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

27 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si los artículos 179, 183 y 273 de la Directiva del IVA, a la luz del principio de neutralidad fiscal, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que no prevé la posibilidad de que, antes de la terminación de un procedimiento de inspección tributaria relativo a una declaración de IVA que refleja un excedente correspondiente a un período impositivo determinado, la Administración tributaria conceda la devolución de la parte de dicho excedente relativa a operaciones que no son objeto del citado procedimiento en el momento de su inicio.

28 Con carácter preliminar, procede señalar que esta cuestión se plantea en un contexto en el que, según las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente, la Administración tributaria declaró que circunscribiría el procedimiento de inspección tributaria a algunas de las operaciones que se habían incluido en la declaración del IVA, de lo que resulta que, en el momento del inicio de dicho procedimiento, la parte del excedente de IVA relativa a las operaciones no incluidas en dicho procedimiento podría considerarse no controvertida y, en su caso, ser objeto de devolución antes de la terminación del procedimiento. Ahora bien, esa posibilidad no está prevista en el Derecho checo.

29 Por lo que respecta, en primer lugar, a la posibilidad de considerar el excedente de IVA generado durante un período impositivo determinado de modo que pueda identificarse, en su caso, una parte no controvertida de dicho excedente, procede recordar que, con arreglo al artículo 179, apartado 1, de la Directiva del IVA, los sujetos pasivos practicarán la deducción globalmente

mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del IVA que tengan reconocido el derecho a la deducción en el curso del mismo período impositivo. El artículo 183, apartado 1, de esta Directiva precisa que, cuando la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado durante un período impositivo, existirá un excedente que podrá trasladarse al período siguiente o se devolverá, habiendo optado la legislación checa por la devolución.

30 De lo dispuesto en el artículo 179, apartado 1, en relación con el artículo 183, apartado 1, de la Directiva del IVA se desprende que un excedente de IVA resulta de una operación aritmética efectuada globalmente por el sujeto pasivo para todo un período impositivo, de modo que tal excedente de IVA solo puede figurar, en la declaración del IVA, en forma de resultado único.

31 Sin embargo, ese carácter global del cálculo del excedente de IVA no implica que deba considerarse constitutivo —como han sostenido, en esencia, los Gobiernos checo y español y la Comisión Europea en sus observaciones escritas y orales— de un todo indisociable que sea imposible dividir en una parte controvertida y una parte no cuestionada, respectivamente referidas a operaciones concretas contempladas y no contempladas por un procedimiento de inspección tributaria como el que es objeto del litigio principal.

32 En efecto, por una parte, como ha señalado la Abogada General en el punto 34 de sus conclusiones, del tenor del artículo 179 de la Directiva del IVA se desprende que este artículo únicamente impone, en su apartado 1, la obligación del sujeto pasivo de proceder globalmente a la deducción del IVA. Del mismo modo, el tenor del artículo 183, apartado 1, de dicha Directiva no se opone, por sí mismo, a un traslado o a una devolución parciales o fraccionados del excedente de IVA.

33 Esa interpretación se ve corroborada por el contexto en el que se inscriben los artículos 179 y 183 de la Directiva del IVA. En efecto, como ya ha declarado el Tribunal de Justicia, mientras que los artículos 178 a 183 de dicha Directiva se refieren únicamente a las modalidades de ejercicio del derecho a deducir, la propia existencia de este derecho, que nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible, se contempla en los artículos 167 a 172 de la mencionada Directiva, que figuran en el capítulo 1 del título X de esta, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir» (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de julio de 2011, Comisión/Hungría, C-274/10, EU:C:2011:530, apartado 44 y jurisprudencia citada). De ello se deduce que la Directiva del IVA establece una clara distinción entre los requisitos materiales del derecho a la deducción del IVA y los requisitos formales de ese derecho (sentencia de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 47). Así pues, si bien el sujeto pasivo está obligado a cumplir las modalidades de ejercicio del derecho a la deducción del IVA y, en particular, a presentar una declaración del IVA única para todo un período impositivo, no puede impedírsele posteriormente, a falta de disposiciones contrarias en dicha Directiva, que ejercite de manera parcial los derechos y facultades materiales que le reconoce, para cada operación, el mencionado capítulo 1.

34 Por otra parte, de los artículos 1, apartado 2, párrafo segundo, y 168, letra a), de dicha Directiva se desprende que el sujeto pasivo es deudor del IVA o puede solicitar su deducción respecto de cada operación que efectúe. Como ha señalado la Abogada General en el punto 36 de sus conclusiones, el derecho a la deducción del IVA soportado se entiende, por tanto, en relación con una operación concreta.

35 Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha precisado que, si bien los Estados miembros disponen ciertamente de un margen al establecer las modalidades previstas en el artículo 183 de la Directiva del IVA, esas modalidades no pueden vulnerar el principio de neutralidad fiscal haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del citado impuesto. En



particular, tales modalidades deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de julio de 2008, Sosnowska, C-25/07, EU:C:2008:395, apartado 17 y jurisprudencia citada). Pues bien, unas modalidades que, en una situación como la controvertida en el litigio principal, no permitieran que un sujeto pasivo pudiera individualizar una determinada parte del excedente de IVA que considera no controvertida equivaldrían a impedir que el sujeto pasivo pudiera invocar la existencia de esa parte no controvertida y reclamar su devolución, obligándolo de este modo a soportar parcialmente el peso del impuesto, con la consiguiente vulneración del principio de neutralidad fiscal.

36 De ello se deduce que los artículos 179 y 183 de la Directiva del IVA, a la luz del principio de neutralidad fiscal, no pueden interpretarse en el sentido de que excluyen, por principio, la posibilidad de identificar, respecto a un período impositivo, una parte no controvertida del excedente de IVA reflejado en una declaración del IVA que pueda dar lugar a un traslado o a una devolución parciales de dicho excedente.

37 Por lo que respecta, en segundo lugar, a la cuestión de en qué circunstancias puede considerarse que la parte de un excedente de IVA no es efectivamente objeto de controversia en el marco de un procedimiento de inspección tributaria que la Administración tributaria, con arreglo a la normativa nacional, circunscriba a determinadas operaciones de un período impositivo, procede señalar que, dado que el excedente de IVA resulta de la operación aritmética recordada en los apartados 30 y 31 de la presente sentencia, solo es posible hablar de una parte no controvertida de dicho excedente si el propio importe del impuesto devengado y el propio importe del impuesto deducible relativos a dichas operaciones no son objeto de controversia.

38 Pues bien, si, al iniciar un procedimiento de inspección tributaria o durante su tramitación, la Administración tributaria no puede descartar que, al término del procedimiento, los importes del impuesto devengado y del impuesto deducible correspondientes a las operaciones no afectadas por dicho procedimiento puedan variar con respecto a los importes declarados por el sujeto pasivo, no puede considerarse que la parte correspondiente del excedente de IVA en cuestión no sea objeto de controversia. Es preciso además que la Administración tributaria se haya cerciorado, al iniciar el procedimiento de inspección tributaria de que se trate o durante su tramitación, de que los elementos que se han utilizado para el cálculo de dicha parte ya no podrán cuestionarse antes de la terminación de dicho procedimiento.

39 De ello se deduce que, para que pueda considerarse que una parte del excedente de IVA no es objeto de controversia, no basta con que el sujeto pasivo afirme unilateralmente que existe una parte de dicho excedente que no ha sido cuestionada ni que parece existir tal parte por el mero hecho de que, al iniciar el procedimiento de inspección de que se trate, la Administración tributaria haya circunscrito ese procedimiento a algunas de las operaciones del sujeto pasivo. Por el contrario, es necesario que la Administración tributaria se cerciore, por una parte, de que las posibles irregularidades de las que sospeche no puedan, si quedan probadas, tener repercusiones en los importes de IVA devengado y de IVA deducible correspondientes a las operaciones no contempladas por dicho procedimiento ni, por tanto, en el importe del excedente de IVA que parece no controvertido y, por otra parte, de que no se verá obligada a ampliar el alcance de ese mismo procedimiento para incluir en él la totalidad o una parte de las operaciones originales no sometidas a inspección. Tales elementos deben deducirse de manera clara, precisa e inequívoca de todos los documentos del procedimiento de inspección tributaria y de las circunstancias pertinentes del caso.

40 En ese contexto, es preciso recordar, por una parte, que, en principio, el plazo para realizar la devolución del excedente de IVA puede prolongarse para efectuar una inspección tributaria, sin que ese plazo prolongado deba considerarse no razonable si la prolongación no va más allá de lo necesario para concluir el procedimiento de inspección (sentencia de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, apartado 53 y jurisprudencia citada), y, por otra parte, que, cuando la devolución al sujeto pasivo de ese excedente se produce más allá de un plazo razonable, el principio de neutralidad del sistema tributario del IVA exige que las pérdidas económicas generadas, en perjuicio del sujeto pasivo, por la indisponibilidad de los importes de que se trate sean compensadas mediante el pago de intereses de demora (sentencia de 28 de febrero de 2018, Nidera, C-387/16, EU:C:2018:121, apartado 25 y jurisprudencia citada).

41 Además, habida cuenta de que la Directiva del IVA y, en particular, su artículo 273 reconocen y promueven el objetivo de lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos y de que los justiciables no pueden ampararse en las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva, corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (véanse, en ese sentido, las sentencias de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 50, y de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 34). Así, en el contexto de los procedimientos de inspección tributaria, las autoridades tributarias, con el fin último de determinar correctamente el importe del impuesto, deberán no solo disipar las dudas que puedan tener respecto a la conformidad a Derecho de determinadas operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, sino también asegurarse de que las posibles irregularidades que detecten no sean de mayor amplitud de lo que sospechan.

42 Asimismo, procede señalar que, como indica el órgano jurisdiccional remitente en el marco de sus apreciaciones recogidas en el apartado 25 de la presente sentencia, la normativa checa controvertida en el litigio principal ni siquiera permite que un sujeto pasivo aporte la prueba de sus alegaciones sobre la existencia de una parte no controvertida del excedente de IVA, lo que supone una vulneración de las exigencias derivadas del principio general de buena administración.

43 A este respecto, por una parte, procede recordar que, cuando un Estado miembro aplica el Derecho de la Unión, las exigencias derivadas del derecho a una buena administración, que refleja un principio general del Derecho de la Unión, y, en particular, el derecho de toda persona a que sus asuntos sean tratados imparcialmente y dentro de un plazo razonable son aplicables en el marco de un procedimiento de inspección tributaria (véase, por analogía, la sentencia de 8 de

mayo de 2014, N., C-604/12, EU:C:2014:302, apartados 49 y 50).

44 Por otra parte, es preciso señalar que dicho principio de buena administración exige que una autoridad administrativa como la Administración tributaria de que se trata en el litigio principal proceda, en el marco de las obligaciones de comprobación que le incumben, a un examen diligente e imparcial de todos los aspectos pertinentes, de modo que se asegure de que dispone, al adoptar su decisión, de los datos más completos y fiables posibles para ello (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de septiembre de 2010, Comisión/Scott, C-290/07 P, EU:C:2010:480, apartado 90 y jurisprudencia citada). Además, esa obligación de diligencia, que tiene como corolario el derecho de toda persona a que las autoridades administrativas tramiten sus asuntos de forma imparcial, equitativa y dentro de un plazo razonable, exige, esencialmente, que estas examinen, con diligencia e imparcialidad, todos los elementos pertinentes del asunto de que se trate, incluidos, muy especialmente, los relativos a las alegaciones formuladas por un sujeto pasivo, como en este caso Agrobet (véase, por analogía, la sentencia de 22 de octubre de 1991, Nölle, C-16/90, EU:C:1991:402, apartados 30 a 35).

45 Esta jurisprudencia resulta aplicable también en caso de que el sujeto pasivo afirme que las sospechas que la autoridad tributaria tiene sobre la corrección de una parte de las operaciones que se han incluido en la declaración de IVA controvertida no pueden tener repercusiones en las operaciones no afectadas por el procedimiento de inspección tributaria ni sobre una parte del excedente de IVA recogido en dicha declaración y que, por ello, existe una parte de dicho excedente no controvertida. En efecto, el sujeto pasivo puede tener un interés legítimo en obtener una decisión de la Administración tributaria que confirme que dicho procedimiento quedará circunscrito únicamente a determinadas operaciones, máxime cuando estas operaciones solo afecten a una pequeña parte de la actividad económica del sujeto pasivo.

46 En esas circunstancias, es preciso señalar que una normativa nacional que, en el contexto de las medidas adoptadas por un Estado miembro con arreglo al artículo 273 de la Directiva del IVA, no autorice a un sujeto pasivo a aportar tales pruebas ni a la Administración tributaria a adoptar una decisión al respecto sería contraria al principio de buena administración y, por consiguiente, no sería compatible con la Directiva del IVA.

47 Por otra parte, debe precisarse que la posibilidad de que el sujeto pasivo invoque la existencia de una parte no controvertida del excedente de IVA en un período impositivo con el fin de obtener su devolución antes de la terminación del procedimiento de inspección tributaria no implica automáticamente la obligación de la Administración tributaria de devolver dicha parte de forma anticipada, incluso si reconoce que no es controvertida. En efecto, del artículo 183 de la Directiva del IVA se desprende que, con independencia de las modalidades que fijen, los Estados miembros solo están obligados a devolver o trasladar el excedente de IVA cuando el importe de las deducciones supere el del IVA devengado durante el período impositivo de que se trate. Así pues, la obligación de devolución o traslado que incumbe a los Estados miembros en virtud de dicha disposición está supeditada a la existencia de un excedente de IVA relativo a la totalidad del período impositivo de que se trate.

48 Por consiguiente, procede considerar que, en caso de que un sujeto pasivo invoque la existencia de una parte no controvertida del excedente de IVA en el contexto de un procedimiento de inspección tributaria, la Administración tributaria solo está obligada a devolver o trasladar la parte del excedente de IVA que, habida cuenta de las dudas que haya manifestado en dicho procedimiento y a la vista de las circunstancias pertinentes del caso, pueda identificar de manera clara, precisa e inequívoca, con independencia del resultado del citado procedimiento, tomando en consideración todo el período impositivo que sea objeto de la declaración de IVA inicial. Tal obligación de devolución o traslado, dado que se refiere a un período impositivo determinado, se

impone no a la vista únicamente de los importes de impuesto devengado e impuesto deducible correspondientes a las operaciones no afectadas por el procedimiento de inspección tributaria, identificados como no controvertidos por la Administración tributaria, sino en relación con la parte del excedente de IVA que subsistirá independientemente del resultado de tal procedimiento y que es el único que en última instancia puede considerarse no controvertido. A este respecto, cabe señalar que esa parte no controvertida del excedente de IVA puede, en su caso, ser inferior a la parte del excedente reclamada por el sujeto pasivo en relación con dichos importes, reconocidos como no controvertidos por la Administración tributaria.

49 En el presente asunto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si, a la luz de las pruebas eventualmente aportadas por Agrobet, la Administración tributaria identificó o debía haber identificado de manera clara, precisa e inequívoca, en cualquier fase del procedimiento de inspección tributaria de que se trata en el litigio principal, la existencia de una parte no controvertida del excedente de IVA y si, en particular, determinó o debería haber determinado que los importes del impuesto devengado y del impuesto deducible correspondientes a las operaciones no afectadas por dicho procedimiento ya no podían variar, antes de la terminación de este, en relación con las cantidades declaradas por el sujeto pasivo. Asimismo, incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar si la Administración tributaria —habida cuenta de las dudas que había manifestado en el procedimiento de inspección tributaria y a la luz de todos los documentos de dicho procedimiento y de las circunstancias pertinentes del presente asunto— podía o debería haber podido determinar del mismo modo que un excedente de IVA, cuyo importe puede ser inferior al relativo a las operaciones no contempladas por la inspección, subsistiría cualquiera que fuera el resultado de dicho procedimiento. En la comprobación efectuada por el órgano jurisdiccional remitente deberían tenerse en cuenta, en particular, eventuales sanciones que se pudieran imponer al sujeto pasivo en el supuesto de devolución parcial o provisional de la parte del excedente de IVA reclamada en caso de prosperar la inspección tributaria.

50 Si la Administración tributaria no podía constatar que se dieran esas circunstancias, no se le puede reprochar haber denegado la práctica de una liquidación parcial antes de la terminación del procedimiento de inspección tributaria de que se trata en el litigio principal.

51 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que los artículos 179, 183 y 273 de la Directiva del IVA, a la luz del principio de neutralidad fiscal, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que no prevé la posibilidad de que, antes de la terminación de un procedimiento de inspección tributaria relativo a una declaración de IVA que refleja un excedente en un período impositivo determinado, la Administración tributaria conceda la devolución de la parte de dicho excedente relativa a las operaciones que no son objeto de ese procedimiento en el momento de su inicio, siempre que no sea posible determinar de forma clara, precisa e inequívoca que un excedente de IVA, cuyo importe puede ser eventualmente inferior al referido a las operaciones no afectadas por dicho procedimiento, subsistirá cualquiera que sea el resultado de este, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

## **Costas**

52 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este 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 Segunda) declara:

**Los artículos 179, 183 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a la luz del principio de neutralidad fiscal, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que no prevé la posibilidad de que, antes de la terminación de un procedimiento de inspección tributaria relativo a una declaración del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que refleja un excedente en un período impositivo determinado, la Administración tributaria conceda la devolución de la parte de dicho excedente relativa a las operaciones que no son objeto de ese procedimiento en el momento de su inicio, siempre que no sea posible determinar de forma clara, precisa e inequívoca que un excedente de IVA, cuyo importe puede ser eventualmente inferior al referido a las operaciones no afectadas por dicho procedimiento, subsistirá cualquiera que sea el resultado de este, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: checo.