



Roj: **STS 2572/2022 - ECLI:ES:TS:2022:2572**

Id Cendoj: **28079130022022100215**

Órgano: **Tribunal Supremo. Sala de lo Contencioso**

Sede: **Madrid**

Sección: **2**

Fecha: **31/05/2022**

Nº de Recurso: **7474/2019**

Nº de Resolución: **642/2022**

Procedimiento: **Recurso de Casación Contencioso-Administrativo (L.O. 7/2015)**

Ponente: **ISAAC MERINO JARA**

Tipo de Resolución: **Sentencia**

Resoluciones del caso: **STSJ AND 11843/2019,**
ATS 10252/2021,
STS 2572/2022

TRIBUNAL SUPREMO Sala de lo Contencioso-Administrativo Sección Segunda Sentencia núm. 642/2022

Fecha de sentencia: 31/05/2022 Tipo de procedimiento: R. CASACION Número del procedimiento: 7474/2019 Fallo/Acuerdo: Fecha de Votación y Fallo: 08/02/2022 Voto Particular Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara Procedencia: T.S.J.ANDALUCIA CON/AD SEC.4 Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián Transcrito por: LMR Nota:

R. CASACION núm.: 7474/2019 Ponente: Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara Letrado de la Administración de Justicia: Ilmo. Sr. D. José Golderos Cebrián

TRIBUNAL SUPREMOSala de lo Contencioso-Administrativo Sección Segunda Sentencia núm. 642/2022

Excmos. Sres. D. José Antonio Montero Fernández, presidente D. Francisco José Navarro Sanchís D. Rafael Toledano Cantero D. Dimitry Berberoff Ayuda D. Isaac Merino Jara

En Madrid, a 31 de mayo de 2022. Esta Sala ha visto el recurso de casación núm. 7474/2019 interpuesto por el **Abogado** del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la Administración General del Estado, contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de fecha 9 de julio de 2019, (aclarada por auto de 25 de julio posterior) dictada en el recurso núm. 469/2017, sobre liquidación del impuesto sobre el valor añadido correspondiente al 4º trimestre de 2015.

Comparece como parte recurrida don Matías, representado por el procurador don Ignacio Pérez de los Santos. Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la sentencia dictada el 9 de julio de 2019 por la Sección Cuarta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, sede de Sevilla, (aclarada por auto de 25 de julio posterior) que estimó el recurso núm. 469/2017 deducido frente a la resolución de 17 de marzo de 2017, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía (TEARA), que había desestimado la reclamación interpuesta por don Matías frente a la liquidación provisional girada con fecha de 27 de septiembre de 2016 por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Nervión de la Delegación de Sevilla de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, confirmada en reposición por la de 7 de noviembre de 2016, en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al 4º trimestre de 2015, para lo que el órgano gestor incrementó las cuotas devengadas en el importe de 73,08 euros correspondientes a



operaciones no declaradas sujetas, concretamente a cierta minuta emitida por el recurrente por la prestación de sus servicios profesionales como **Abogado**, que al encontrarse sometido al régimen especial del criterio de caja, no incluyó en su declaración al no haber sido abonadas en dicho ejercicio.

2. Los hechos sobre los que ha versado el litigio, en lo que hace a las cuestiones que suscita el recurso que nos ocupa, son los siguientes:

El 27 de septiembre de 2016, la Oficina de Gestión competente de la Delegación de Sevilla de la AEAT, giró a don Matías liquidación provisional por **IVA** del 4T de 2015, confirmada en reposición mediante resolución de 7 de noviembre de 2016, en la que se incrementaron en 73,08 euros las cuotas devengadas, por minuta emitida por el recurrente por la prestación de sus servicios profesionales como **abogado**, que en aplicación del régimen especial del criterio de caja, no incluyó en su declaración, al no haber sido abonada en el ejercicio.

En dicha resolución se señala que, de acuerdo con datos y antecedentes que obran en poder de la Administración «la liquidación provisional de referencia dictada en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al cuarto trimestre de 2015 incrementa la base imponible devengada en 348,00 euros correspondiente a la **factura** emitida por el recurrente con referencia minuta 25/14.

El artículo 163 *terdecies* de la Ley del **IVA** establece que en las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos o si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

En consecuencia, el **IVA** correspondiente a dicha minuta se habría devengado el 31 de diciembre de 2015 con independencia de que la misma no han sido percibidas en dicha fecha.

En cuanto a la alegación de que debería modificar la base imponible conforme a lo dispuesto en el artículo 80. Dos de la Ley del **IVA** procede desestimar sus alegaciones.

En el presente caso, la minuta 25/14 era por importe de 800 euros, sin embargo, por resolución judicial quedó reducida a 348,00 euros. En consecuencia, ya se ha tenido en cuenta lo dispuesto en dicha resolución judicial, pues el importe en el que se ha incrementado la base imponible es en 348,00 euros».

Formulada reclamación económico-administrativa el 17 de noviembre de 2016, ésta fue desestimada por resolución del TEARA de 17 de marzo de 2017, a cuyo tenor:

*«el reclamante tendría que haber incluido en su declaración-liquidación esta operación conforme a lo dispuesto en el artículo 163 *terdecies* de la Ley del **IVA**, lo que no hizo».*

SEGUNDO. - *La sentencia de instancia.*

1. Frente a la citada resolución desestimatoria, el interesado interpuso entonces recurso contencioso administrativo, que fue desestimado por el TSJ de Andalucía en la sentencia que ahora es objeto de este recurso de casación.

La sentencia señala, en referencia a la sentencia del TJUE de 16 de mayo de 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314 que: *«ha sido categórica al declarar contraria a la Directiva de 2006 cierta normativa estatal que, al igual que la española y como excepción al régimen ordinario de devengo al tiempo de la operación, contemplaba un momento de exigencia del tributo anterior al pago». (...) "En definitiva, abstrayendo el planteamiento de la cuestión respecto de los concretos esquemas en los que se planteó aquel otro supuesto, puede decirse que la respuesta del Tribunal de Justicia se sustenta en las siguientes premisas:*

- *El principio básico de la exigibilidad del tributo en el momento en que se produce la entrega de bienes o la prestación de servicios, y la consiguiente necesidad de interpretación estricta de las excepciones a aquel principio, como es la que ahora se trata.*

- *La ausencia de facultades de apreciación de los Estados para determinar supuestos de exigibilidad distintos de los contemplados en el artículo 66 de la Directiva de 2006.*

- *La previsión expresa del posible establecimiento de un determinado plazo anterior para otro de los supuestos de excepción, el de la exigibilidad del impuesto en el momento de extenderse la **factura**, distinto del ahora discutido.*

- *La falta de previsión de un determinado plazo anterior en el supuesto examinado, de impago.*

- *La presumible intención del legislador de la Unión sobre la suficiencia del interés del cobro por parte del operador económico como garantía del nacimiento de la exigibilidad del tributo.*

- El especial interés del legislador europeo en la armonización de los conceptos de hecho imponible y exigibilidad del impuesto, como garantía de uniformidad de la entrada en vigor de la regulación y de la recaudación del impuesto.

En efecto, según todo ello el establecimiento de aquel plazo por la norma española desconoce la previsión de la Directiva, en los términos en que es interpretada por el Tribunal de Justicia de la Unión, como excluyente de la posible fijación de momentos anteriores al pago para el devengo del tributo".

La STSJA continúa señalando: «Por lo demás, ninguno de los argumentos expuestos por el Sr. **Abogado** del Estado pueden considerarse suficientes para soslayar la discrepancia de la norma interna con la europea, como sucede ante todo con la observada mayor amplitud del plazo, de hasta casi dos años desde la fecha de la operación, establecido por el Legislador español, en comparación con el fijado por la normativa polaca con cuya ocasión se pronunció el Tribunal de Justicia, de treinta días, aspecto que, sin embargo, ni fue contemplado por la referida sentencia ni descarta la procedencia de ninguno de aquellos argumentos en los que se basa.

Lo mismo sucede con la previsión interna, concretamente del artículo 80. Cuatro de la Ley del Impuesto, sobre la consideración del crédito como incobrable y la consiguiente posibilidad de reducción de la base imponible, al tiempo alcanzarse aquella fecha límite del 31 de diciembre del año posterior a la operación, prevista por el artículo 163 terdecies de la Ley del Impuesto.

Según el Sr. **Abogado** del Estado, con esta previsión se consigue evitar la carga financiera que supone el desfase entre el devengo y la repercusión del tributo, lo que, como se ha dicho, persigue el establecimiento del sistema del criterio de caja, aunque lo cierto es que con ella en modo alguno se impide el incumplimiento de la norma europea sobre la prohibición de fijación de momentos de exigibilidad anteriores al pago del impuesto, ni el desconocimiento de las finalidades que guiaron el establecimiento de dicha prohibición, basadas, como se ha dicho, en razones de armonización normativa y recaudatoria. En definitiva, la identificación en estos casos del momento en que el crédito se considera incobrable y aquel en que surge la exigibilidad del impuesto, tendría como resultado la obtención de la finalidad también perseguida con la utilización por el Estado de la posible excepción a la regla de la exigibilidad del impuesto al tiempo de realizarse la operación, prevista por la Directiva de 2006, pero no serviría para soslayar el incumplimiento de la condición, consistente en la no fijación de plazos anteriores al cobro, que la norma europea impone a dicha utilización».

La STSJA concluye: « En consecuencia, la resolución del supuesto debe someterse a la regla del momento del cobro del tributo, a la que se sujetó el recurrente en sus declaraciones tributarias, lo que hace obligada la íntegra estimación del recurso ...»

TERCERO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. La Administración General del Estado preparó recurso de casación mediante escrito presentado el 2 de octubre de 2019.

2. En dicho escrito, el **Abogado** del Estado identificó como "normas infringidas" el artículo 163 terdecies, Uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (BOE de 29 de diciembre) [«LIVA»] en relación con el artículo 80. Cuatro de esa Ley y con los artículos 66 y 167 bis de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE 11 de diciembre de 2006) [«Directiva IVA»] e infracción de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (TJUE) que interpreta dicho artículo 66, en concreto, la sentencia de 16 de mayo de 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314

2.2. El artículo 24 de la Constitución española [«CE»] y del artículo 4.bis de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial (BOE de 2 de julio) [«LOPJ»] en relación con el artículo 267 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea (DOCE de 30 de marzo de 2010) [«TFUE»]; la doctrina del TJUE sobre planteamiento de cuestiones prejudiciales (en especial, SSTJUE de 6 de octubre de 1982, *Cilfit*, C-283/81, EU:C:1982:335 y *Da Costa en Schaake NV y otros/Administratie der Belastingen*, asuntos acumulados C 28/62 a C-30/62, EU:C:1963:6); la doctrina del Tribunal Constitucional sobre lesión del artículo 24 CE cuando los Tribunales dejan de aplicar una norma interna, sin plantear cuestión prejudicial, (STC 37/2019, de 16 de marzo y las allí citadas) y la sentencia del Tribunal Supremo 1782/2018, de 17 de diciembre [RCA 553/2018].

3. La Sala de instancia tuvo por preparado el recurso de casación por auto de 15 de octubre de 2019 y la Sección de admisión de esta Sala Tercera del Tribunal Supremo lo admitió en otro de 21 de julio de 2021, en el que aprecia que concurre en este recurso de casación las circunstancias de interés casacional objetivo para la formación de la jurisprudencia previstas en los apartados 2.b) 2.c) 2.f) y 3.a) del artículo 88 de la Ley 29/1998, de 13 de julio, reguladora de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa (LJCA), precisando que la cuestión que presenta ese interés es la siguiente:

«Discernir acerca de la compatibilidad del artículo 163 *terdecies* Uno LIVA , relativo al "contenido del régimen especial del criterio de caja", respecto al devengo del impuesto en este régimen, con el artículo 66 de la Directiva 2006/112/CE, sobre sistema común del Impuesto del Valor Añadido, por fijar el devengo del tributo en el último día del año siguiente al de realización de la operación, en casos de impago del precio.

3º) Identificar como norma que, en principio, será objeto de interpretación artículo 163 *terdecies*, Uno, de la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con el art.80 cuatro de esa Ley y con los arts. 66 y 167 bis de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido» .

CUARTO.- Interposición del recurso de casación.

1. La Administración General del Estado interpuso el recurso de casación mediante escrito de 6 de octubre de 2021, que observa los requisitos legales.

El representante procesal del Estado en su escrito solicita, «que (se) declare que el artículo 163 *terdecies* Uno LIVA, sobre "contenido del régimen especial del criterio de caja", en cuanto fija el devengo del tributo en el último día del año siguiente al de realización de la operación, en casos de impago del precio, es plenamente compatible con el artículo 66 de la Directiva 2006/112/CE, sobre sistema común del Impuesto del Valor Añadido». Subsidiariamente solicita el planteamiento de cuestión prejudicial en los siguientes términos: «-Si el artículo 167 bis de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a las normas de facturación, en relación con el artículo 66, letra b), de la Directiva 2006/112, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece que el impuesto sobre el valor añadido se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación».

2. Dado traslado del escrito de interposición, la representación procesal de don Matías presentó escrito de oposición el 29 de noviembre de 2021 en el que concluye sobre las pretensiones de la recurrente que la respuesta debe ser la contraria, cual es, por tanto, la incompatibilidad de la normativa de la LIVA, artículo 163 *terdecies*, con el artículo 66 b) Directiva 2006/112/CE. También manifiesta que considera innecesario el planteamiento de cuestión prejudicial, aunque no se opone a ello.

3. Con fecha 22 de enero de 2022 se dictó providencia mediante la que se confería a las partes el plazo de diez días a efectos de poder efectuar alegaciones sobre la posibilidad de planteamiento de una cuestión prejudicial ante el TJUE.

El 9 de marzo de 2022 la Abogacía del Estado presentó escrito de alegaciones en el que solicita, sin necesidad de plantear cuestión prejudicial, que se dicte sentencia de conformidad con la súplica del escrito de interposición del recurso de casación.

Ese mismo día, don Matías presentó sus alegaciones en las que concluye que no es necesario el planteamiento de la cuestión prejudicial, -pero no se opone a ello si la Sala tiene dudas sobre si el artículo 163 *terdecies* LIVA se oponen o no a los artículos 66.b y 167 bis de la Directiva del IVA- y que, en concordancia con ello, declare no haber lugar al recurso.

QUINTO.- Señalamiento para deliberación, votación y fallo.

En virtud de la facultad que le confiere el artículo 92.6 LJCA, la Sección no consideró necesaria la celebración de vista pública, por lo que las actuaciones quedaron pendientes de señalamiento para votación y fallo, circunstancia que se hizo constar en la oportuna providencia y, designado Magistrado Ponente el Excmo. Sr. D. Isaac Merino Jara, se señaló el día 8 de febrero de 2022 para la votación y fallo del recurso, fecha en la que comenzó su deliberación, con el resultado que ahora se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación

Lo que se discute en el presente recurso es la compatibilidad del artículo 163 *terdecies* Uno LIVA , referido al "contenido del régimen especial del criterio de caja", respecto al devengo del impuesto en dicho régimen con el artículo 66 Directiva IVA en cuanto al momento del devengo del IVA, dado que la legislación interna fija dicho devengo en el último día del año siguiente al de realización de la operación en casos de impago total o parcial del precio.

**SEGUNDO.** - Alegaciones de las partes.

Comienza señalando la Abogacía del Estado, en su escrito de interposición, que el régimen especial del criterio de caja se introdujo en la LIVA por el art. 23.2 de la Ley 14/2013, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, para paliar, según el Preámbulo de la Ley, los problemas de liquidez y acceso al crédito de las empresas, amparándose en el art. 167 bis de la Directiva 2006/112, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva **IVA**) incluido por la Directiva 2010/45/UE, de 13 de julio de 2010 que modificó la anterior.

Mantiene que el plazo de devengo del tributo del art. 163 *terdecies*. Uno LIVA, no vulnera el art.66.b) de la Directiva **IVA**. Ésta dispone que la exigibilidad del impuesto en el sistema de caja puede demorarse hasta, como máximo, el cobro del precio, por lo que cabe prever un plazo inferior. La LIVA sitúa el límite en el cobro o, si no se cobra, en el 31 de diciembre del año siguiente a la operación, plazo que se sitúa dentro del máximo que la legislación europea admite, por lo que no hay contradicción con la Directiva **IVA**. Afirma que ni la interpretación literal, ni la sistemática, ni la teleológica de la Directiva **IVA** llevan a deducir que la LIVA la contradice.

Apunta que, a lo anterior, se suma el artículo 80. Cuatro LIVA, que permite reducir la base imponible del Impuesto cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables.

Defiende que «según el art. 80 Cuatro en la misma fecha límite en que se devenga el impuesto ex, art.163 *terdecies*, el crédito adquiere legalmente la condición de incobrable, lo que permite reducir en consecuencia la base imponible del Impuesto, sin perjuicio de que lo cobrado posteriormente obligue a seguir el cauce previsto en este art. 80 para tal eventualidad. Dicho de otro modo, a partir del 31 de diciembre del año inmediato siguiente, el sujeto pasivo en caja que no ha cobrado, si quiere que el **IVA** no sea exigible, debe solicitar la modificación de la base imponible a la Hacienda Pública, en cuyo caso no procederá a ingresar el **IVA** no cobrado y, además, se podrá practicar las deducciones oportunas. Será así la Hacienda Pública la que procederá a recuperar el **IVA** devengado no satisfecho. De este modo, el resultado final que se produce es que el pago se pospone hasta que se cobra, siempre que se cumplan los requisitos del citado art. 80 LIVA».

Por tanto, continúa señalando el **Abogado** del Estado, «incluso si llegara a entenderse, considerándolo aisladamente, que el art. 163 *terdecies* LIVA, pudiera entrar en conflicto con el art. 66 de la Directiva **IVA** (...) habría que tener en cuenta el juego combinado de este precepto y el art. 80 LIVA, del que resulta un sistema normativo perfectamente adecuado a los preceptos de la Directiva europea sobre el sistema de caja en el **IVA**».

Sostiene que la STJUE de 16 de mayo de 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, no desvirtúa nada de lo expuesto, pues de sus consideraciones «no resulta, en absoluto, una prohibición general dirigida a los legisladores nacionales que les impida fijar un momento anterior al pago para el devengo del tributo».

Expone que las diferencias entre la legislación polaca enjuiciada en dicha STJUE y la española, son tan importantes que deben calificarse de sustanciales e impiden trasponer, sin más, las conclusiones de esta STJUE a la normativa española. Estas diferencias radican «no solo en el plazo de devengo (tres meses frente a un plazo de uno a dos años desde la operación) sino también en la normativa sobre créditos incobrables a efectos del **IVA**, que, en España, (...), supone, en el sistema de caja, que el devengo anterior a la fecha del efectivo cobro, se compensa con la coincidencia temporal prevista en el art. 80. Cuatro. B): al mismo tiempo que se entiende devengado el **IVA**, se considera incobrable el crédito, y se permite simultáneamente, en el mismo periodo de autoliquidación, la inclusión del **IVA** devengado y la reducción de su base imponible a cero. De esta forma, en ningún momento, en la normativa española, el sujeto pasivo en el sistema de caja, ingresa el **IVA** devengado antes de su repercusión y cobro al destinatario de los servicios».

Asegura que, si a pesar de todo, se entendiera que la norma española puede no ser conforme con la Directiva **IVA**, habría que tener en cuenta el principio de prohibición de prácticas abusivas, que también se aplica en el ámbito del **IVA**. En este caso, manifiesta que «no estableciendo el art. 66.b) Directiva **IVA**, un plazo de devengo del impuesto si no se cobra el precio, el trascurso de un plazo excesivo sin exigir el cobro, conduce a un beneficio abusivo de las ventajas de la norma (que no señala plazo presumiendo buena fe y una conducta razonable del operador). En este contexto, el art. 163 *terdecies* Uno viene a garantizar, en línea con todo lo dicho, la correcta recaudación del **IVA** y sería una medida anti-abuso conforme con las previsiones de la Directiva».

Reprocha a la sentencia de instancia que se base, casi exclusivamente, en la STJUE de 16 de mayo de 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, otorgando a sus razonamientos y conclusiones una vocación de generalidad que no tienen. Sostiene que la sentencia recurrida «convierte una norma dirigida a facilitar a los Estados la posibilidad de posponer la exigencia del **IVA**, entre otros casos, en los supuestos de, impago del precio convenido, en una norma prohibitiva que excluye, de forma absoluta, la posibilidad de contemplar el



devengo del impuesto antes del cobro incluso si, como ocurre con la normativa española, el plazo que se establece es considerablemente largo y además, por el juego de las reglas sobre créditos incobrables, se reduce la base imponible del Impuesto en la misma fecha en que éste se devenga y por el mismo importe no cobrado».

Considera, en suma, que el artículo 163 *terdecies* Uno LIVA, sobre "contenido del régimen especial del criterio de caja", en cuanto fija el devengo del tributo en el último día del año siguiente al de realización de la operación, en casos de impago del precio, es plenamente compatible con el artículo 66 de la Directiva 2006/112/CE, de 28 de noviembre de 2006, sobre sistema común del Impuesto del Valor Añadido.

Por su parte, el Sr. Matías, en los inicios de su escrito de oposición, sostiene que el anticipo del IVA afecta a la libertad profesional, a la libertad de empresa y al derecho fundamental a la propiedad (artículos 15, 16 y 17 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea), de manera que el IVA se debe abonar por la empresa prestadora de los servicios, sin más aditamentos, en la fecha del cobro.

Añade que, al igual que el interés último del legislador, interno y europeo, es la recaudación del impuesto, «ya que aparte de la neutralidad del impuesto, el Estado tiene resorte y mecanismos para recuperar el que se hubiese deducido el obligado al pago, y es lo que el artículo 185, apartado 2, frase 2, de la Directiva sobre el IVA, sobre que los Estados miembros pueden exigir a este, la regularización de la deducción practicada. Lo mismo que lo que afirma sobre que la finalidad del criterio de caja no puede llevar a dejar a la voluntad del sujeto pasivo la determinación de los elementos de la obligación tributaria (art. 17.5 LGT), como ocurriría si el retraso en el pago se prolonga indefinidamente y no se fija un momento de devengo del impuesto anterior (...). Debido a que, quién está más interesado en cobrar la factura o minuta es, precisamente, la parte que ha prestado sus servicios, o entregado el bien».

Asegura que la Abogacía del Estado yerra cuando considera que la falta de regulación de un plazo diferente al establecido en el art. 66.b) de la Directiva IVA no lo prohíbe, ya que de la STJUE, STJUE de 16 de mayo de 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, apartado 30, «se deduce que el legislador no ha previsto que un Estado miembro que escoge la opción establecida en el artículo 66, letra b), de la Directiva IVA esté facultado para establecer el plazo en el que el impuesto se hace exigible».

Añade que, como declaró dicha sentencia en su apartado 24, el artículo 66 de la misma norma debe ser objeto de interpretación estricta.

Sostiene que, en el apartado 27 de la misma sentencia, el TJUE «remacha, más, aún, si cabe, que el artículo 66.b) del DISVA, fija los plazos e indica el último momento para determinar la exigibilidad del IVA respecto a determinadas transacciones que un Estado miembro haya decidido regular de esta manera. Dicho momento corresponde al cobro del precio de la transacción. Considerando, también, en el apartado 32, que el plazo de 30 días añadidos al del momento del cobro, no sería conforme a lo que en el precepto antes mencionado se establece, que es el momento del cobro». Lo que, señala, «trasladado a lo que en el artículo 167 *terdecies* se establece, de surgir el ingreso del IVA el día 31 de año posterior a la del devengo, debe llevar a la misma consideración de no ser conforme al mismo».

A continuación, discrepa de las conclusiones de la Abogacía del Estado relativas a que en el art. 80. Cuatro de la LIVA se permite reducir la base imponible del Impuesto cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas sean total o parcialmente incobrables, puesto que «lo que siendo cierto no lo es con el enfoque, e interpretación, que le da al mismo. Ya que, aunque se permita la deducción de las cuotas no percibidas total o parcialmente, dicha regulación no está contemplada en la DISVA, ni en el artículo 66.b), ni en ningún otro. Y, por tanto, no sería conforme a lo que en dicho precepto se establece. Máxime teniendo en cuenta que el proceso establecido en el precepto de la LIVA es una verdadera carrera de obstáculos, ya que, conforme a las reglas 2ª a 4ª, del apartado CUATRO A del precepto, que nos dice que: 2.ª Que esta circunstancia haya quedado reflejada en los Libros Registros exigidos para este Impuesto. 3.ª Que el destinatario de la operación actúe en la condición de empresario o profesional, o, en otro caso, que la base imponible de aquélla, Impuesto sobre el Valor Añadido excluido, sea superior a 300 euros y 4.ª Que el sujeto pasivo haya instado su cobro mediante reclamación judicial al deudor o por medio de requerimiento notarial al mismo, incluso cuando se trate de créditos afianzados por Entes públicos».

No admite la tesis de la Abogacía del Estado de que el juego combinado del art. 66 de la Directiva IVA con el art. 80 de la LIVA, resulta un sistema normativo perfectamente adecuado a los preceptos de la Directiva europea sobre el sistema de caja en el IVA. También rechaza la tesis de que, siendo libre el legislador español de elegir la forma de transponer, en este caso, no ha vulnerado la Directiva IVA puesto que «ha elegido que, transcurrido un cierto plazo (que puede alcanzar hasta 24 meses) la operación afectada salga del régimen de caja, permitiendo al sujeto pasivo la deducción, pero sin exigir el ingreso, que pasa a ser exigible por la Hacienda pública al destinatario de la operación inicial».



Igualmente discrepa de la afirmación de la Abogacía del Estado de «que en ningún momento en la normativa española, el sujeto pasivo en el sistema de caja, ingresa el **IVA** devengado antes de su repercusión y cobro al destinatario de los servicios», puesto que «no es cierto, ni correcto, ya que, una vez ingresadas en el último trimestre del año posterior al momento de la prestación de los servicios o entrega de los bienes, las cuotas no percibidas, luego se tiene que interesar la rectificación de las bases incluyendo las que antes se habían ingresado, y finalmente, deducirlas en la declaración del primer trimestre posterior».

Finalmente, se opone a la consideración de que la normativa de la LIVA «sería una anti-abuso, ya que con ello se pretende evitar que no se sea por parte de las empresas suficientemente diligentes en el intento de sus cobros, y sobre el abuso que se produciría con respecto al Derecho de la Unión», puesto «que dicho riesgo queda excluido ante una deducción injustificada del **IVA** por parte del destinatario de la prestación que no ha pagado, ya que, con arreglo al artículo 185, apartado 2, frase 2, de la Directiva sobre el **IVA**, los Estados miembros pueden exigir a este la regularización de la deducción practicada».

TERCERO.- *El criterio interpretativo de la Sala con respecto a la cuestión con interés casacional y resolución del fondo del asunto.*

Según el considerando 4 de la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en lo que respecta a las normas de facturación («D.O.U.E.L.» 22 julio): «A fin de ayudar a las pequeñas y medianas empresas a las que les resulta difícil abonar el **IVA** a la autoridad competente antes de haber recibido ellas mismas el pago del adquirente o el destinatario, resulta oportuno ofrecer a los Estados miembros la opción de autorizar que el **IVA** se declare con arreglo a un régimen de contabilidad de caja que permita al proveedor abonar el **IVA** a la autoridad competente cuando reciba el pago por una entrega o prestación y que establezca su derecho a deducción cuando realice el pago por una entrega o prestación. Los Estados miembros deben poder implantar, de este modo, un régimen optativo de contabilidad de caja que no incida negativamente en los flujos de caja relativos a sus ingresos por **IVA**.»

En línea con ello, la citada Directiva 2010/45/UE introdujo en la "Directiva sobre el **IVA**" el artículo 167 bis, comprendido en el capítulo I de su Título X, titulado "Deducciones" a cuyo tenor «Los Estados miembros podrán establecer un régimen optativo en virtud del cual el derecho a deducción de los sujetos pasivos cuyo **IVA** únicamente resulte exigible con arreglo al artículo 66, letra b), se difiera hasta que se abone a su proveedor el **IVA** correspondiente a los bienes que este le haya entregado o a los servicios que le haya prestado (...)».

Procede recordar ahora, en primer lugar, que en el capítulo 2 del título VI de la Directiva sobre el **IVA**, titulado «Devengo y exigibilidad del impuesto», el artículo 63 dispone:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios».

La letra b) de artículo 66 de dicha Directiva precisa lo siguiente: «No obstante lo dispuesto en los artículos 63, 64 y 65, los Estados miembros podrán disponer que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos en uno de los momentos siguientes: [...]

b) como plazo máximo, en el momento del cobro del precio; [...]

También procede recordar, en segundo lugar, que el artículo 167, comprendido en el capítulo I del Título X, titulado "Deducciones" de la Directiva sobre el **IVA**, dispone: «El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible».

Por su parte, en consonancia con las reformas producidas a nivel de la Unión Europea, en el ámbito interno la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, introdujo un nuevo capítulo X en el Título IX de la 37/1992, de 28 de diciembre, del **IVA**, titulado "Régimen especial del criterio de caja", del que forma parte el artículo 163 *terdecies* (Contenido del régimen especial del criterio de caja) con la siguiente redacción:

«Uno. En las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial, el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del cobro, total o parcial, del precio de la operación.

Dos. La repercusión del Impuesto en las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la **factura** correspondiente, pero se entenderá producida en el momento del devengo de la operación determinado conforme a lo dispuesto en el apartado anterior.



Tres. Los sujetos pasivos a los que sea de aplicación este régimen especial podrán practicar sus deducciones en los términos establecidos en el Título VIII de esta Ley, con las siguientes particularidades:

a) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas por los sujetos pasivos acogidos a este régimen especial nace en el momento del pago total o parcial del precio por los importes efectivamente satisfechos, o si este no se ha producido, el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

Lo anterior será de aplicación con independencia del momento en que se entienda realizado el hecho imponible.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del pago, total o parcial, del precio de la operación.

b) El derecho a la deducción solo podrá ejercitarse en la declaración-liquidación relativa al periodo de liquidación en que haya nacido el derecho a la deducción de las cuotas soportadas o en las de los sucesivos, siempre que no hubiera transcurrido el plazo de cuatro años, contados a partir del nacimiento del mencionado derecho.

c) El derecho a la deducción de las cuotas soportadas caduca cuando el titular no lo hubiera ejercitado en el plazo establecido en la letra anterior.

Cuatro . Reglamentariamente se determinarán las obligaciones formales que deban cumplir los sujetos pasivos que apliquen este régimen especial».

El Preámbulo de la citada Ley 14/2013 señala que «para paliar los problemas de liquidez y de acceso al crédito de las empresas, se crea, en el ámbito del Impuesto sobre el Valor Añadido, un régimen especial del criterio de caja.

La posibilidad de adoptar este régimen especial se encuentra contenida en el artículo 167 bis de la Directiva 2006/112/CE, del Consejo, de 28 de noviembre de 2006 , relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, precepto que resulta de aplicación desde el pasado 1 de enero de 2013.

La nueva regulación comunitaria permite a los Estados Miembros establecer un régimen optativo, que se conoce como criterio de caja doble, para los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones no supere los 2.000.000 de euros, régimen conforme al cual los sujetos pasivos del Impuesto pueden optar por un sistema que retrasa el devengo y la consiguiente declaración e ingreso del **IVA** repercutido en la mayoría de sus operaciones comerciales hasta el momento del cobro, total o parcial, a sus clientes, con la fecha límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que las mismas se hayan efectuado.

No obstante, para evitar situaciones que pudieran incentivar el retraso en el cumplimiento de sus propias obligaciones comerciales, la normativa comunitaria establece que los sujetos pasivos verán retardada igualmente la deducción del **IVA** soportado en sus adquisiciones hasta el momento en que efectúen el pago de estas a sus proveedores, y con igual límite del 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se hayan efectuado las operaciones.

El nuevo régimen especial optativo para el sujeto pasivo determinará su aplicación para todas sus operaciones, con algunas excepciones como las operaciones intracomunitarias y las sometidas a otros regímenes especiales del Impuesto».

Con efectos 1 de enero de 2015, mediante la Ley 28/2014, de 27 de noviembre, se modificó nuevamente la Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido, con la finalidad, entre otras, de recoger un conjunto de normas que flexibilizan determinados límites o requisitos, «conforme al margen que la Directiva de **IVA** otorga a los Estados miembros, como la ampliación del plazo para poder modificar la base imponible en los casos de empresarios o profesionales que tengan carácter de pequeña y mediana empresa, o en los casos de empresarios acogidos al régimen especial del criterio de caja...».

Ello se plasmó, entre otros preceptos, en la nueva redacción del artículo 80. Cuatro LIVA, de manera que la base imponible también podrá reducirse proporcionalmente cuando los créditos correspondientes a las cuotas repercutidas por las operaciones gravadas sean total o parcialmente incobrables.

A estos efectos establece, en su letra A), que:

«A) Un crédito se considerará total o parcialmente incobrable cuando reúna las siguientes condiciones:

1.ª Que haya transcurrido un año desde el devengo del Impuesto repercutido sin que se haya obtenido el cobro de todo o parte del crédito derivado del mismo.

No obstante, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado, deberá haber transcurrido un año desde el vencimiento del plazo o plazos impagados a fin de proceder a la reducción proporcional de



la base imponible. A estos efectos, se considerarán operaciones a plazos o con precio aplazado aquéllas en las que se haya pactado que su contraprestación deba hacerse efectiva en pagos sucesivos o en uno sólo, respectivamente, siempre que el período transcurrido entre el devengo del Impuesto repercutido y el vencimiento del último o único pago sea superior a un año.

Cuando el titular del derecho de crédito cuya base imponible se pretende reducir sea un empresario o profesional cuyo volumen de operaciones, calculado conforme a lo dispuesto en el artículo 121 de esta Ley, no hubiese excedido durante el año natural inmediato anterior de 6.010.121,04 euros, el plazo a que se refiere esta condición 1.ª podrá ser, de seis meses o un año.

En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja esta condición se entenderá cumplida en la fecha de devengo del impuesto que se produzca por aplicación de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 *terdecies* de esta Ley.

No obstante lo previsto en el párrafo anterior, cuando se trate de operaciones a plazos o con precio aplazado será necesario que haya transcurrido el plazo de seis meses o un año a que se refiere esta regla 1.ª, desde el vencimiento del plazo o plazos correspondientes hasta la fecha de devengo de la operación. (...)»

Por su parte, en su letra B), dispone:

«B) La modificación deberá realizarse en el plazo de los tres meses siguientes a la finalización del periodo de seis meses o un año a que se refiere la condición 1.ª anterior y comunicarse a la Agencia Estatal de Administración Tributaria en el plazo que se fije reglamentariamente.

En el caso de operaciones a las que sea de aplicación el régimen especial del criterio de caja, el plazo de tres meses para realizar la modificación se computará a partir de la fecha límite del 31 de diciembre a que se refiere el artículo 163 *terdecies* de esta Ley».

Como se ha dicho, las partes se han venido ocupando de la STJUE de 16 de mayo de 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12. Ésta señala en sus apartados 22, 23, 25, 26 y 27:

- Se desprende de la Directiva **IVA** que el impuesto es exigible, en principio, desde el mismo momento en que se produce su devengo. El artículo 63 de dicha Directiva expresa este principio fundamental al disponer que el devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en la fecha en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios (apartado 22).

- No obstante, el artículo 66 de la Directiva **IVA** autoriza a los Estados miembros a disponer que el **IVA** sea exigible después de que se produzca el devengo en uno de los tres momentos siguientes, esto es, como plazo máximo en el momento de la expedición de la **factura**; como plazo máximo, en el momento del cobro del precio; o, en casos de falta de expedición o expedición tardía de la **factura**, en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo (apartado 23).

- Aunque el legislador haya ampliado considerablemente el ámbito de las excepciones admisibles, permite suponer que pretendió dejar a los Estados miembros una amplia facultad de apreciación (véase la sentencia de 26 de octubre de 1995, *Italitica*, C-144/94, Rec. p. 1-3653, apartado 15), lo que no supone que un Estado miembro disponga de facultades para determinar que el impuesto se hace exigible en un momento distinto de los previstos en el artículo 66, letras a) a c), de la Directiva **IVA** (apartado 25).

- Sin embargo, en primer lugar, el artículo 19, apartado 13, número 2, de la Directiva del **IVA** establece que, en lo que se refiere a determinadas transacciones, concretamente, los servicios de transporte y expedición, la obligación tributaria nace en la fecha del cobro íntegro o parcial del precio, pero, como plazo máximo, a los treinta días contados desde la fecha en que se realizó la prestación del servicio de que se trate (apartado 26).

- Y, en segundo lugar, procede señalar que, de conformidad con el artículo 66, letra b), de la Directiva **IVA**, los Estados miembros pueden disponer que el **IVA** sea exigible por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos «como plazo máximo, en el momento del cobro del precio». Este precepto fija los plazos e indica el último momento para determinar la exigibilidad del **IVA** respecto a determinadas transacciones que un Estado miembro haya decidido regular de esta manera. Dicho momento corresponde al cobro del precio de la transacción (apartado 27).

Ahora bien, como se ha manifestado en los antecedentes, el 9 de marzo de 2022, tanto la Abogacía del Estado como el Sr. Matías, efectuaron alegaciones sobre la posibilidad de planteamiento de una cuestión prejudicial ante el TJUE. En ese trámite se trajo a colación la STJUE de 10 de febrero de 2022, *Grundstücksgemeinschaft Koliaustraße*, C-9/20, de la cual nos parecen especialmente relevante lo siguiente:

- Para permitir una interpretación coherente del artículo 66, párrafo primero, letra b), de la Directiva sobre el **IVA** con el artículo 167 de esta Directiva, que establece que el derecho a deducir nace en el momento en que



es exigible el impuesto, es preciso concluir que, cuando, con arreglo al artículo 66, párrafo primero, letra b), el impuesto sea exigible, como plazo máximo, en el momento del cobro del precio, el derecho a deducir nace también en el momento del cobro del precio (apartado 45).

- Esta conclusión se ve corroborada por el objetivo perseguido por la Directiva sobre el **IVA**. En efecto, por una parte, es preciso señalar que esta Directiva establece un sistema común del **IVA** basado, concretamente, en una definición uniforme de las operaciones sujetas a gravamen. En particular, como precisa el considerando 24 de dicha Directiva, los conceptos de «hecho imponible» y de «exigibilidad del impuesto» debían ser armonizados para que la aplicación y las modificaciones ulteriores del régimen común del **IVA** entraran en vigor en la misma fecha. El legislador de la Unión pretendió así armonizar al máximo la fecha en que nace la deuda tributaria en todos los Estados miembros, con objeto de garantizar la recaudación uniforme del impuesto (apartado 46).

No pueden olvidarse, además, los principios que rigen el **IVA**, en particular, el principio de neutralidad, lo cual tiene muy presente el TJUE, puesto que en los siguientes apartados de la citada sentencia declara:

- Procede señalar que la conclusión que figura en el apartado 45 de la presente sentencia permite una aplicación conforme a estos principios siempre que el sujeto pasivo pueda obtener el derecho a deducir el **IVA** soportado desde el momento en que el impuesto sea exigible frente al proveedor de bienes o prestador de servicios (apartado 49).

- Si el legislador de la Unión hubiese pretendido que el derecho a deducción naciese invariablemente en el momento de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, podría haber vinculado su nacimiento al devengo del impuesto, que no se ve afectado por las reglas especiales de los artículos 64 a 67 de la Directiva sobre el **IVA**, en lugar de vincularlo al momento en que el **IVA** se hace exigible, que sí está sujeto a tales reglas (apartado 51).

- La conclusión que figura en el apartado 45 de la presente sentencia tampoco puede quedar desvirtuada por la alegación formulada por el Gobierno alemán según la cual el artículo 167 *bis* de la Directiva sobre el **IVA** no tendría un ámbito de aplicación autónomo junto al artículo 167 de dicha Directiva si el derecho a deducir naciera en el momento del cobro del precio en los casos a que se refiere el artículo 66, párrafo primero, letra b), de dicha Directiva (apartado 52).

- El artículo 167 de la Directiva sobre el **IVA** debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece que el derecho a deducir el impuesto soportado nace ya en el momento de la realización de la operación en el supuesto de que, en virtud de una excepción nacional con arreglo al artículo 66, párrafo primero, letra b), de dicha Directiva, el impuesto solo sea exigible frente al proveedor de bienes o prestador de servicios en el momento del cobro de la remuneración y esta aun no haya sido pagada (63).

En definitiva, la STJUE de 10 de febrero de 2022, Grundstücksgemeinschaft Koliaustraße, C-9/20 da un paso más. Ello nos permite abordar el problema sin necesidad de plantear cuestión prejudicial.

Como declara la sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de junio de 2020, SCT, C-146/19, EU:C:2020:464, apartado 47, al aplicar el Derecho interno, el juez nacional está obligado a interpretarlo en la medida de lo posible a la luz de la letra y de la finalidad de la directiva de que se trate para alcanzar el resultado que esta persigue y atenerse así a lo dispuesto en el artículo 288 TFUE, párrafo tercero. Esta obligación de interpretación conforme del Derecho nacional es inherente al régimen del Tratado FUE, en la medida en que permite al juez nacional garantizar, en el marco de sus competencias, la plena efectividad del Derecho de la Unión cuando resuelve los litigios de que conoce.

Por tanto, si se "anticipa" el devengo del impuesto, desde el momento en que se dispone que «el Impuesto se devengará en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o si este no se ha producido, el devengo se producirá el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación» correlativamente tiene que "anticiparse" el momento de la deducción/devolución del **IVA** no cobrado.

En este caso, el requisito esencial para considerar que el crédito es incobrable en el sistema de caja, se entiende cumplido, por ministerio de la propia ley, en el mismo momento en el que ella sitúa el límite máximo de devengo, esto es, el mentado 31 de diciembre. En ese momento se devenga el impuesto y simultáneamente se autoriza a reducir la base imponible en igual importe al que no haya conseguido cobrarse.

No tiene sentido, desde el punto de vista de la estructura del impuesto y, particularmente, desde la perspectiva del principio de neutralidad, retrasar la deducción/devolución.

Téngase presente que el sistema que se ha ideado del **IVA**, como señala, reiterando jurisprudencia anterior, la STJUE de 10 de febrero de 2022, Grundstücksgemeinschaft Koliaustraße, C-9/20, tiene por objeto liberar



completamente al empresario del peso del **IVA** devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del **IVA** garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean sus fines o resultados, a condición de que dichas actividades estén, a su vez, sujetas al **IVA** (apartado 48).

Mejor, no es que no tenga sentido, es que resulta contrario a la Directiva del **IVA** lo que se pretende por la Administración tributaria, tal como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, señaladamente la STJUE de 10 de febrero de 2022, Grundstücksgemeinschaft Koliaustraße, C-9/20.

En consecuencia, ese mismo día 31 de diciembre podrá realizarse la correspondiente modificación de la base imponible que incluye el elemento temporal (fundamental aquí, pues, como se ha dicho, el sistema de caja tiene por finalidad eliminar el coste financiero que produce el desfase temporal entre el devengo de **IVA** y el pago efectivo de las cuotas por el repercutido).

Lo que ocurre es que el 31 de diciembre del año siguiente a la operación, se produce el devengo de un **IVA** no cobrado, pero al mismo tiempo la base imponible se reduce a cero, entendiéndose cumplidos, a esa fecha, los plazos para entenderlo crédito incobrable por ministerio legal.

No pueden desconocer los órganos de gestión que las cuotas no se cobran realmente, por lo que correlativamente a la puesta de manifiesto de tal importe "positivo" en el "debe" del contribuyente tiene que ponerse de manifiesto, en el "haber" del mismo, que, en realidad, tal ingreso no es tal, y por ello ha de regularizar la situación, admitiendo al mismo tiempo su deducción/devolución.

Lo contrario, obviamente, tiene un coste financiero, que, según se desprende de la jurisprudencia citada, es, precisamente, lo que trata de evitar la modificación de la Directiva del **IVA** llevada a cabo por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010.

No será preciso proceder al ingreso de las cuotas no cobradas para, posteriormente, solicitar su deducción/devolución. No procede, pues, remitir a un procedimiento autónomo de devolución de las cuotas ingresadas (no se olvide, por ministerio legal, puesto que realmente no se ha cobrado). El principio de regularización íntegra, según se desprende de nuestra jurisprudencia (cfr. sentencia de 26 de mayo de 2021, rec. cas. 736/2021), a mayor abundamiento, también abona esa conclusión.

Como señala la STJUE de 10 de febrero de 2022, Grundstücksgemeinschaft Koliaustraße, C-9/20, en sus apartados 53 a 59:

- El artículo 167 *bis* se introdujo en la Directiva sobre el **IVA** con objeto de permitir a los Estados miembros establecer una excepción respecto a la fecha en que puede ejercitarse el derecho a deducir por parte de los sujetos pasivos que declaran el **IVA** con arreglo a un régimen optativo de contabilidad de caja destinado a simplificar el pago del impuesto a las pequeñas empresas (apartado 53).

- El artículo 167 *bis* permite retrasar el derecho a deducción de los sujetos pasivos cuyo **IVA** únicamente sea exigible con arreglo al artículo 66, párrafo primero, letra b), de la Directiva sobre el **IVA** hasta que se efectúe el pago a sus proveedores de bienes o a sus prestadores de servicios (apartado 54)

- A este respecto, procede subrayar que, como se desprende del considerando 4 de la Directiva 2010/45, dicho artículo 167 *bis* fue introducido en la Directiva sobre el **IVA** para ayudar a las pequeñas y medianas empresas a las que les resulta difícil abonar el **IVA** a la autoridad competente antes de haber recibido ellas mismas el pago del adquirente o el destinatario y permitir a los Estados miembros implantar un régimen optativo de contabilidad de caja que no incida negativamente en los flujos de caja relativos a sus ingresos por **IVA** (apartado 56).

- El artículo 167 *bis* de la Directiva sobre el **IVA** se inscribe en el marco de un régimen optativo que los Estados miembros pueden establecer y cuya aplicación se inscribe, a su vez, en la excepción ya prevista, por otra parte, en el artículo 66, párrafo primero, letra b), de dicha Directiva. Por lo tanto, las circunstancias previstas por el citado artículo 167 *bis* constituyen el único marco en el que es posible romper la relación entre la exigibilidad del impuesto frente al proveedor de bienes o prestador de servicios y el derecho a la deducción inmediata del **IVA** soportado por el sujeto pasivo (apartado 57).

- El artículo 167 *bis* de la Directiva sobre el **IVA** tiene un ámbito de aplicación mucho más limitado que el del artículo 66, párrafo primero, letra b), de dicha Directiva, ya que este no fue adoptado inicialmente con el fin de establecer regímenes de contabilidad de caja para las pequeñas y medianas empresas y no impone ningún umbral de volumen de negocios ni exige que la excepción sea optativa para los sujetos pasivos interesados (apartado 58).



- El artículo 167 *bis* se refiere a una excepción específica y muy limitada que no desvirtúa la conclusión que figura en el apartado 45 de la presente sentencia (apartado 59).

Todo ello nos lleva a pronunciarnos sobre el fondo de la cuestión, sin fijar doctrina sobre la cuestión con interés casacional, limitándonos a resolver el presente recurso a la vista de las concretas circunstancias concurrentes.

La Abogacía del Estado, pide la estimación del recurso, que casemos la sentencia recurrida y declaremos ajustadas a Derecho, tanto la RTEARA, como la liquidación inicialmente impugnada.

Por su parte, el Sr. Matías solicita la desestimación del recurso y la confirmación de la sentencia recurrida.

Pues bien, a la vista de lo expuesto en los fundamentos anteriores, procede declarar no haber lugar al presente recurso de casación y, por tanto, queda confirmada la sentencia recurrida, aunque nuestros argumentos difieren en parte de lo expresado en ella, siquiera sea porque hemos tenido presente jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea posterior, lo que lleva aparejada la nulidad, por no estar ajustada a derecho, de la resolución de 17 de marzo de 2017, del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Andalucía que había desestimado la reclamación interpuesta por don Matías frente a la liquidación provisional girada con fecha de 27 de septiembre de 2016 por la Oficina de Gestión Tributaria de la Administración de Nervión de la Delegación de Sevilla de la Agencia Estatal de Administración Tributaria, confirmada en reposición por la de 7 de noviembre de 2016, en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido correspondiente al 4.º trimestre de 2015.

En definitiva, en el marco del concreto recurso que estamos enjuiciando, y teniendo en cuenta sus peculiaridades, declaramos que no será preciso que el contribuyente ingrese las cuotas no cobradas para, posteriormente, solicitar su deducción/devolución.

No procede, en suma, remitir a un procedimiento autónomo de devolución de las cuotas ingresadas.

Lo que corresponde es compensar las cantidades que tiene que ingresar (por ministerio legal, puesto que realmente no se han cobrado) con las que tiene derecho a deducirse. Habida cuenta de la coincidencia de los importes del "debe" y del "haber", relativos a la concreta partida discutida, el contribuyente no tendrá que ingresar la cantidad que ha sido objeto del presente recurso.

CUARTO. - *Pronunciamiento sobre costas.*

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no apreciarse mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración expresa de condena en dicho concepto en lo que se refiere a las causadas en este recurso de casación.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido

1º) No haber lugar al recurso de casación 7474/2019, interpuesto por el **Abogado** del Estado, en la representación que legalmente contra la sentencia de la Sala de lo Contencioso-Administrativo (Sección Cuarta) del Tribunal Superior de Justicia de Andalucía, de fecha 9 de julio de 2019 dictada en el recurso núm. 469/2017, que, por tanto, queda confirmada.

2º) No formular pronunciamiento sobre las costas del recurso de casación.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.

VOTO PARTICULAR

Que, al amparo de lo establecido en el artículo 260 de la Ley Orgánica 6/1985, de 1 de julio, del Poder Judicial, formula el magistrado Excmo. Sr. Dimitry Berberoff Ayuda con relación a la sentencia dictada en el recurso de casación núm. 7474/2019 (en lo sucesivo, "la sentencia").

Desde el máximo respeto y consideración al criterio de mis compañeros, disiento de la argumentación de la sentencia, así como de sus conclusiones, por cuanto la resolución del presente recurso de casación reclamaba el planteamiento de una cuestión prejudicial, dirigida al Tribunal de Justicia, por las razones que expreso a continuación.

Sistematizaré mis discrepancias sobre la base de tres ideas fundamentales:



- (i) la necesidad de esclarecer la interpretación del artículo 66 con relación al artículo 167bis de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DOUE L347/1, de 11 diciembre de 2006, en adelante, "Directiva **IVA**");
- (ii) la indagación de la compatibilidad de la Directiva **IVA** con nuestra legislación, a propósito del "devengo" y de la "exigibilidad", en el régimen especial del criterio de caja;
- (iii) las consecuencias de la sentencia, en términos de seguridad jurídica.

1.- Sobre la interpretación del artículo 66 con relación al artículo 167bis de la Directiva **IVA**.

La sentencia, siguiendo el criterio de los jueces de instancia, considera innecesario el planteamiento de una cuestión prejudicial, asumiendo que la interpretación de los expresados preceptos de la Directiva **IVA** se infiere ya de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular, de sus sentencias de 26 de octubre de 1995, *Italitica*, C-144/94, ECLI:EU:C:1995:355; 16 de mayo de 2013, *TNT Express Worldwide (Poland)*, C-169/12, EU:C:2013:314; y de 10 de febrero de 2022, *Grundstücksgemeinschaft Koliaustraße*, C-9/20, ECLI:EU:C:2022:88.

Entre otros aspectos, trae a colación dichos pronunciamientos en lo relativo a que "[s]i bien el hecho de que el legislador de la Unión haya ampliado considerablemente el ámbito de las excepciones admisibles permite suponer que pretendió dejar a los Estados miembros una amplia facultad de apreciación, ello no permite, no obstante, considerar que un Estado miembro dispone de un margen de apreciación para determinar que el impuesto se hace exigible en un momento distinto de los previstos en el artículo 66, párrafo primero, letras a) a c), de la Directiva sobre el **IVA**" (apartados 25 de la sentencia *TNT Express Worldwide (Poland)* y 44 de la sentencia *Grundstücksgemeinschaft Koliaustraße*).

Trasvasar directamente la lectura de las sentencias del Tribunal de Justicia sobre un determinado recurso o litigio sin identificar, previamente, los contextos fáctico, normativo y circunstancial en los que aquellas fueron dictadas, puede generar riesgos para la adecuada apreciación e interpretación del Derecho de la Unión.

Si, además, al escenario descrito se adiciona la excepcional consecuencia de inaplicar la norma nacional sin plantear cuestión prejudicial, el lance se torna todavía más inquietante, desde el punto de vista de la coherencia y de la seguridad jurídica.

En aras de la brevedad, me remito a la sentencia en cuanto a los literales términos en los que se pronuncia el Tribunal de Justicia en los referidos asuntos.

Sin embargo, no me parecen evidentes las conclusiones que obtiene la sentencia frente a la que discrepo, tanto en orden a la absoluta ausencia de margen, por parte de los Estados miembros, para establecer los límites temporales del denominado régimen de caja, como al parámetro al que atiende para rechazar el recurso, el cobro del precio.

En efecto, parece obviarse que, de conformidad con el artículo 66 de la Directiva **IVA**, primero, ese régimen es optativo ("los Estados miembros podrán disponer"); segundo, existen hasta tres posibilidades para desplazar la exigibilidad del impuesto ("en uno de los momentos siguientes"); y, tercero, una vez establecida la referencia temporal (al momento de la expedición de la **factura**; al del cobro del precio o, en fin, en los casos de falta de expedición o expedición tardía de la **factura**) la Directiva **IVA** habilita expresamente al Estado miembro para establecer un plazo máximo (en los dos primeros casos).

En otras palabras, no creo que pueda entenderse clarificada la cuestión. De entrada, la propia sentencia *TNT Express Worldwide (Poland)*, señala que "de conformidad con el artículo 66, letra b), de la Directiva **IVA**, los Estados miembros pueden disponer que el **IVA** sea exigible por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos «como plazo máximo, en el momento del cobro del precio». Este precepto fija los plazos e indica el último momento para determinar la exigibilidad del **IVA** respecto a determinadas transacciones que un Estado miembro haya decidido regular de esta manera. Dicho momento corresponde al cobro del precio de la transacción." (apartado 27)

Reconozco que el Tribunal de Justicia "deduce que el legislador no ha previsto que un Estado miembro que escoge la opción establecida en el artículo 66, letra b), de la Directiva **IVA** esté facultado para establecer el plazo en el que el impuesto se hace exigible" (apartado 30)

Si bien la legislación polaca establecía la exigencia del **IVA**, respecto a los servicios de transporte y expedición, en la fecha del cobro del precio -con plazo máximo, a los 30 días desde su prestación- el asunto se contextualizaba en una serie de **facturas**, con la previsión, desde el momento de su emisión, de hacerlas efectivas en plazos predeterminados, circunstancia por la que, en el mismo apartado 30 de la sentencia, el Tribunal de Justicia, a renglón seguido, entiende que "la aplicación del artículo 66, letra c), de dicha Directiva



y el plazo que dicho precepto establece sólo pueden estar vinculados a la aplicación del mismo artículo, letra a), ya que el plazo está supeditado a que no haya **factura** o a que se retrase su expedición y no a la falta de cobro o a un cobro tardío."

En cualquier caso, además de las circunstancias de cada asunto -por tanto, con independencia de que existieran o no diferencias "sustanciales" entre la legislación polaca y la española, como alerta el **abogado** del Estado-, dado que toda respuesta depende de la perspectiva del enfoque que embride el interrogante, entiendo que, en el presente caso, deberían haberse enfatizado ante el Tribunal de Justicia, a través de la oportuna consulta prejudicial, las consecuencias del carácter optativo del régimen de caja y de la libertad que parece palpitar en la Directiva **IVA** en cuanto a la delimitación y efectos de los plazos máximos, teniendo en consideración, además, los efectos que, sobre dicho régimen, pudiera proyectar la posible calificación del crédito como incobrable -con la consiguiente posibilidad de reducción de la base imponible- (previsiones contenidas en el artículo 80. Cuatro de la Ley del **IVA**), para el caso de no hacerse efectivo el pago en la fecha límite de 31 de diciembre del año posterior a la operación.

Por otro lado, discrepo de la virtualidad que la sentencia atribuye al reciente pronunciamiento del Tribunal de Justicia en el asunto Grundstücksgemeinschaft Koliaustraße, como argamasa jurídica para cimentar la solución de este recurso de casación.

En efecto, en nuestro caso, la controversia se refiere, a tenor de los propios términos de la sentencia, a si era o no procedente "proceder al ingreso de las cuotas no cobradas para, posteriormente, solicitar su deducción/devolución".

En cambio, la perspectiva de análisis de la sentencia del Tribunal de Justicia Grundstücksgemeinschaft Koliaustraße es distinta, toda vez que, allí, el artículo 167 bis de la Directiva **IVA** es el que conformaba el núcleo del debate, es decir, si resultaba posible aunar el derecho a deducir el **IVA** soportado al momento de realizar la operación (esto es, al momento del devengo) cuando, en virtud de una excepción nacional -conforme al artículo 66, párrafo primero, letra b), de la Directiva **IVA**-, el impuesto resultaba exigible en el momento del cobro.

La respuesta del Tribunal de Luxemburgo es clara: sincroniza, en el régimen optativo de caja, el derecho a la deducción con la exigibilidad del **IVA**; en otras palabras, el **IVA** será deducible cuando -sobre la base del artículo 66, párrafo primero, letra b), de la Directiva- se efectúe el cobro.

Dicha conclusión deja en evidencia la normativa alemana, que no acompasaba el derecho a la deducción con la exigibilidad, sino que lo ligaba al momento de la realización de la operación, esto es, al devengo.

Aunque el debate, ciertamente, subyace indirectamente en el presente recurso, en modo alguno lo protagoniza pues, sin perjuicio de las consecuencias que, a los efectos de la deducción del **IVA** puedan derivarse de la solución a la que se llegue, lo que aquí debía determinarse es si procedía o no ingresar las cuotas de **IVA** antes del cobro, ante el hecho de que el contribuyente, sometido al régimen del criterio de caja, no incluyera en su declaración las cuotas devengadas por sus servicios profesionales como **abogado**.

2.- Sobre la compatibilidad de la Directiva **IVA con nuestra legislación, a propósito del "devengo" y de la "exigibilidad", en el régimen especial del criterio de caja.**

La sentencia soslaya un aspecto que, en mi opinión, se hace también acreedor de una clarificación por parte del Tribunal de Luxemburgo, a tenor de la distinción entre "devengo" y "exigibilidad".

El Título VI de la Directiva **IVA** enfatiza, de por sí, la diferencia entre "devengo" y "exigibilidad" del **IVA**, tarea de la que se encarga el artículo 62 de la Directiva **IVA** al establecer lo siguiente: "Se considerarán:

- 1) «devengo del impuesto», el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto;
- 2) «exigibilidad del impuesto» el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse."

Ahora bien, las lecturas de varias versiones lingüísticas de la Directiva **IVA** ponen de manifiesto que, la española, contempla como *devengo del impuesto*, lo que, quizás, podría entenderse como *hecho imponible* (por lo demás, jurídicamente diferenciados en España - arts. 20 y 21 LGT-), a tenor, por ejemplo, de las versiones inglesa (*chargeable event*); francesa (*fait générateur de la taxe*); italiana (*fatto generatore dell'imposta*) o, en fin, portuguesa (*facto gerador do imposto*).

La diferencia entre esos conceptos (devengo o, en su caso, hecho generador, por un lado; y exigibilidad del impuesto, por otro lado) no comporta, sin embargo, una perspectiva temporal diferenciada, toda vez que, a

tenor del artículo 63 de la Directiva **IVA** "[e]l devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios".

Ahora bien, esa coincidencia temporal se establece con carácter general, pues encuentra excepciones en la propia Directiva **IVA**, al introducir en su artículo 66 "[n]o obstante lo dispuesto en los artículos 63, 64 y 65" la siguiente previsión: "los Estados miembros podrán disponer **que el impuesto sea exigible** [aquí, coinciden las versiones lingüísticas anteriormente referidas], por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos en uno de los momentos siguientes:

- a) como plazo máximo, en el momento de la expedición de la **factura**;
- b) como plazo máximo, en el momento del cobro del precio;
- c) en los casos de falta de expedición o de expedición tardía de la **factura**, en un plazo determinado..."

Por lo demás, como ya he apuntado, el artículo 167 de la Directiva **IVA**, dentro del Título X, referido a "Deducciones" establece que «[e]l derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible»

La adecuada comprensión del acervo normativo descrito exige, de entrada, no perder de vista que nos encontramos ante conceptos armonizados y que, explícitamente, así lo declara el considerando 24 de la Directiva, con relación a los conceptos de «hecho imponible» y de «exigibilidad del impuesto», lo que el Tribunal de Justicia interpreta en el sentido de que "[e]l legislador de la Unión pretendió así armonizar al máximo la fecha en que nace la deuda tributaria en todos los Estados miembros, con objeto de garantizar la recaudación uniforme del impuesto" (sentencia de 2 de mayo de 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, apartados 21 y 22 y sentencia, ya citada, Grundstücksgemeinschaft Koliaustraße, apartado 46).

Pese a esta armonización "al máximo", la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, «BOE» núm. 233, de 28 de septiembre, introduce el "Régimen especial del criterio de caja", en los siguientes términos, contenidos en el artículo 163 *terdecies*:

"Uno. En las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial, **el Impuesto se devengará** en el momento del cobro total o parcial del precio por los importes efectivamente percibidos o si este no se ha producido, **el devengo se producirá** el 31 de diciembre del año inmediato posterior a aquel en que se haya realizado la operación.

A estos efectos, deberá acreditarse el momento del cobro, total o parcial, del precio de la operación.

Dos. La repercusión del Impuesto en las operaciones a las que sea de aplicación este régimen especial deberá efectuarse al tiempo de expedir y entregar la **factura** correspondiente, pero se entenderá producida en el momento del devengo de la operación determinado conforme a lo dispuesto en el apartado anterior.

[...]"

La simple comparación literal de este régimen especial en la Directiva **IVA** y en la Ley de **IVA** arroja el siguiente resultado:

1.- Mientras que la Directiva **IVA** habilita únicamente a desplazar la exigibilidad del impuesto, nuestra legislación va más allá y desplaza el devengo del impuesto.

2.- Los términos de la sentencia de la que discrepo son elocuentes de que, únicamente, se está visionando la Ley de **IVA** ("[p]or tanto, si se anticipa el devengo del impuesto..."). Sin embargo, parecen obviar que, para la Directiva **IVA** -y a los efectos de este régimen especial de caja-, la referencia temporal fija, invariable, es precisamente, el devengo. Y, tanto es así, que explícitamente la sentencia Grundstücksgemeinschaft Koliaustraße proclama, con relación al devengo del impuesto, "que no se ve afectado por las reglas especiales de los artículos 64 a 67 de la Directiva sobre el **IVA**" (apartado 51).

3.- En consecuencia, el devengo no se anticipa, constituye -permítaseme la expresión- la "foto fija" en la concepción de la Directiva **IVA** que, únicamente, autoriza, en determinadas circunstancias, a posponer a un momento temporal ulterior otro concepto, esto es, la exigibilidad del **IVA**.

Soy consciente de que la utilización indiferenciada de ambos conceptos en España no es novedosa, como acredita la simple lectura de las sucesivas leyes de **IVA**.

Sin embargo, pese a lo que establece la Directiva **IVA** y, pese a la habilitación que el artículo 21.2 LGT dirige al legislador "de cada tributo", para "establecer la exigibilidad de la cuota o cantidad a ingresar, o de parte de la misma, en un momento distinto al del devengo del tributo" (habilitación, quizás, aquí innecesaria, por efecto de la primacía del Derecho de la Unión, aunque clarificadora, dada la dimensión estructural que representa la



LGT), la Ley del IVA, lejos de asumir dicha diferenciación temporal, exhibe, en cambio, una concepción unitaria y maximalista de este régimen especial, hasta el punto de desplazar el devengo.

Pues bien, si, por las razones que expuse en el apartado anterior, ya consideraba dudoso inferir una serie de conclusiones a partir de los asuntos TNT Express Worldwide (Poland) (2013); y Grundstücksgemeinschaft Koliaustraße (2022), todavía más complejo me parece aplicarlas sobre un escenario, cuyas premisas conceptuales y normativas parecen diferir de las contenidas en la propia Directiva IVA.

En un contexto en el que la exigibilidad del tributo puede venir referida a la liquidez de la obligación tributaria y al surgimiento de la necesidad de una declaración (allá donde proceda), quizás pudiera llamar la atención una previsión como la del artículo 21.2 LGT, por lo demás, ampliamente debatida en la doctrina científica.

Sin embargo, resulta indiferente el significado de "exigibilidad" del art 21.2 LGT, pues lo único trascendente aquí es comprender el alcance de la expresión "exigibilidad del impuesto", a los efectos de la Directiva IVA, concepto armonizado y autónomo del Derecho de la Unión.

Y es que, clarificar esta cuestión y, en su caso, las implicaciones que pudieran derivarse sobre si -entre otros- los artículos 62, 63 y 66 de la Directiva IVA se oponen o no a la legislación española por la circunstancia referida, es una misión que compete, en exclusiva, al Tribunal de Justicia.

En fin, al estar en presencia de conceptos armonizados, no resultaba baladí la visión del Tribunal de Justicia -si le hubiésemos dado la oportunidad de ofrecerla, a través de una cuestión prejudicial- sobre las consecuencias que las diferencias descritas (si es que, conceptual y funcionalmente, son tales) podrían proyectar en este recurso de casación, tanto en clave de neutralidad del tributo, del ejercicio del derecho la deducción o, incluso, desde la perspectiva de la seguridad jurídica.

Al fin y al cabo, desde este último punto de vista, repárese en que, mientras para la Directiva IVA, el devengo (el hecho por el que quedan cumplidas las condiciones legales para la exigibilidad) opera, a estos efectos, como una magnitud temporalmente invariable, para la legislación española, la obligación tributaria -pese a haberse producido ya la entrega del bien o la prestación de servicio- ni siquiera llega a nacer, al desplazar el devengo frente a la simple posposición temporal de la exigibilidad, permitida en la Directiva IVA.

¿Acaso el concepto "devengo" tiene un significado para la Directiva y otro distinto para la Ley de IVA? ¿Se trata de un mero matiz lingüístico de la versión española?

¿Acaso cuando la Directiva IVA fija la "exigibilidad" en uno de los momentos temporales a los que se refiere su artículo 66 está, en realidad, queriendo posponer el hecho imponible o el devengo?

En fin, ¿se opondría el Derecho de la Unión a la legislación española para el caso de que, tras la respuesta de Luxemburgo, pudiéramos constatar similares efectos prácticos en ambas?

Tales planteamientos, necesarios para abordar este recurso, se encuentran ausentes en la sentencia de la mayoría. No se trataba de que nosotros les diéramos respuesta sino de dirigirnos a quien, realmente, podía ofrecerla.

3.- Las consecuencias de la sentencia, en términos de seguridad jurídica.

La sentencia se pronuncia "sobre el fondo de la cuestión, sin fijar doctrina sobre la cuestión con interés casacional, puesto que no se dan las circunstancias". Más allá de que no se expresan cuáles son tales "circunstancias" considero, por el contrario, que este recurso de casación, por la manera en que la controversia venía configurada, ofrecía la oportunidad de establecer una doctrina general sobre la delimitación temporal y los efectos del sistema optativo de caja.

Para ello, evidentemente, resultaba necesario remitir, en los términos esbozados, una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia, para que clarificara su jurisprudencia y, en su caso, la funcionalidad de conceptos armonizados como el "devengo" y la "exigibilidad" en el ámbito de este régimen especial de caja.

Además, ante la eventual incidencia que el artículo art. 80.4 de la Ley del IVA pudiera tener a los efectos del art. 163 terdecies de la Ley del IVA, dicha pregunta prejudicial hubiera debido hacerse eco de las dudas sobre la compatibilidad de los artículos 62, 63, 66 y 167 bis de la Directiva IVA, desde el prisma de la eficacia del propio régimen especial de caja y del efecto útil de tales preceptos de la Directiva, con relación a la consideración del crédito como incobrable y de la reducción de la base imponible, procedimiento que, para el abogado del Estado vendría a neutralizar la carga económica entre el devengo y la repercusión del tributo y que, por el contrario, el contribuyente tilda de "rocambolésco, dificultoso y poco útil."

Pese a que no lo revele expresamente, en realidad, la sentencia está inaplicando la legislación española sin plantear cuestión prejudicial, omisión que, en mi opinión, no supera las condiciones exigidas en la doctrina Cilfit,



a la vista de sus últimos desarrollos (sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de octubre de 2021, Consorzio Italian Management, C-561/19, ECLI:EU:C:2021:799).

En efecto, la sentencia apela al *principio de interpretación conforme*: "el juez nacional está obligado a interpretarlo en la medida de lo posible a la luz de la letra y de la finalidad de la directiva de que se trate para alcanzar el resultado que esta persigue y atenerse así a lo dispuesto en el artículo 288 TFUE, párrafo tercero. Esta obligación de interpretación conforme del Derecho nacional es inherente al régimen del Tratado FUE..."

Sin embargo, la sentencia difumina la diferenciación entre, por un lado, la interpretación conforme de la ley nacional (que, por definición, comporta su aplicación, a la luz de la norma de la Unión) y su desplazamiento (inaplicación).

En efecto, no cabe asumir que se haya realizado una interpretación conforme, cuando la propia argumentación de la sentencia parece considerar que el Derecho de la Unión se opone al artículo art. 163 terdecies de la Ley del IVA.

En cualquier caso, que estamos ante la inaplicación de la norma nacional y no ante su interpretación conforme queda corroborado por la sentencia de instancia, que concluye "en la contrariedad de la norma interna respecto de aquella otra de la Unión Europea" circunstancia que, en opinión de la Sala de Sevilla, "conduce a la inaplicación al caso de la mencionada norma", inaplicación no desmentida explícitamente por la sentencia frente a la que muestro mi discrepancia.

Pues bien, por las razones expuestas, entiendo improcedente el desplazamiento de la norma nacional con la añadida consecuencia de reconocer -como parece asumir la sentencia-, un eventual derecho a partir de la Directiva de IVA, consistente en no exigir el ingreso de las cuotas hasta que no se cobre la prestación del servicio, pese a que, en el extremo analizado, esa Directiva no contiene disposiciones incondicionales ni suficientemente claras y precisas, tal y como exige, entre otros requisitos, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (por todas, sentencia de 4 de diciembre de 1974, Van Duyn, 41/74).

Y es aquí donde, de forma más clara, se compromete la seguridad jurídica. En efecto, la inaplicación de la norma española que, con independencia de que se hubiera cobrado o no la prestación del servicio, traslada el devengo (no la exigibilidad del IVA) hasta la fecha límite del 31 de diciembre del año posterior, se alimenta, en definitiva, sobre la base de "la regla del momento del cobro del tributo, a la que se sujetó el recurrente en sus declaraciones tributarias, lo que hace obligada la íntegra estimación del recurso".

Esta confusa expresión, contenida en la sentencia impugnada y tampoco desmentida ni matizada expresamente por la sentencia de la mayoría, es la que, en definitiva, justifica la aceptación de la pretensión del contribuyente, pese a que el régimen especial de caja sea optativo, pese a ser tres las alternativas previstas en la Directiva del IVA, pese a que ésta contempla una previsión de máximos en cuanto a los plazos y, en suma, pese a que la Directiva de IVA estructura y hace pivotar el sistema, manteniendo invariable el devengo y desplazando, únicamente, la exigibilidad del impuesto.

Atendiendo a las razones que determinaron la introducción del régimen especial del criterio de caja por la Ley 14/2013, de 27 de septiembre, de apoyo a los emprendedores y su internacionalización, considero que resultaba esencial clarificar las consecuencias que, derivadas de la interpretación de la Directiva IVA, se proyectan sobre el derecho de los contribuyentes a acogerse a dicho régimen.

Puede ser que, más allá de las eventuales diferencias conceptuales (insisto, si es que las hay), la legislación española sintonice, desde el resultado práctico, con la Directiva IVA porque, quizás, las respuestas del Tribunal de Justicia a las eventuales cuestiones prejudiciales hubiesen avalado la posición de la sentencia.

Sin embargo, ante las dudas suscitadas, procedía plantear las cuestiones prejudiciales esbozadas para garantizar tanto la aplicación uniforme del Derecho de la Unión como para asegurar el correcto funcionamiento de este régimen especial del criterio de caja y, en mi opinión, su más que justificada pervivencia en el ámbito de nuestra legislación.

Madrid, a la misma fecha de la sentencia de la que se disiente.