

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ083241

### TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 9 de septiembre de 2021

Sala 7.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-855/19

#### SUMARIO:

**IVA. Pagos a cuenta. Adquisición intracomunitaria de carburantes. Margen de maniobra de los Estados miembro.** El órgano jurisdiccional remitente pregunta si el art. 110 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición de Derecho nacional que impone una obligación de pago anticipado del IVA por la adquisición intracomunitaria de carburantes, antes de que dicho impuesto resulte exigible, en el sentido del art. 69 de la Directiva IVA. En segundo lugar, dicho órgano jurisdiccional pregunta si esta Directiva, en particular sus arts. 69, 206 y 273, debe interpretarse en el sentido de que se opone a tal disposición de Derecho nacional. Además, pregunta si la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone, en su caso, al requisito de que el IVA devengado por tal adquisición se calcule sobre una base bruta, sin tener en cuenta el derecho a deducción y, si un pago a cuenta sobre el IVA, en el sentido del art. 206 de dicha Directiva, que no se haya abonado en el plazo previsto, pierde su existencia jurídica al término del período de declaración del impuesto al que dicho pago a cuenta corresponde. Las adquisiciones intracomunitarias, mientras que, con arreglo al art. 68 de la Directiva del IVA, el IVA se devengará en el momento en que se efectúe la adquisición intracomunitaria de bienes, este impuesto solo es exigible, en virtud del art. 69 de dicha Directiva, en relación con el art. 222 de esta, en una fecha posterior, a saber, al expedir la factura o, a más tardar, el día 15 del mes siguiente al del devengo, de no haberse expedido factura alguna antes de dicha fecha. Aunque en el caso de autos consta que, en el régimen establecido por la Ley del IVA en materia de adquisiciones intracomunitarias de carburantes, el devengo se produce, de conformidad con el art. 68 de la Directiva del IVA, antes de que sea exigible el pago anticipado del IVA, ya que esta obligación de pago surge después de la introducción de dichos bienes en el territorio nacional, resulta que esta obligación de pago se impone antes de que el IVA sea exigible, según el artículo 69 de dicha Directiva, en relación con el art. 222 de esta. La posibilidad de aceptar pagos a cuenta, en virtud del art. 206 de la Directiva del IVA, permite a los Estados miembros anticipar no la fecha en la que el impuesto es exigible, sino únicamente la fecha de pago de un impuesto que ya se ha convertido en exigible, esta disposición debe interpretarse en el sentido de que se opone a un precepto del Derecho de un Estado miembro que obliga al pago del IVA antes de que este último resulte exigible en virtud del art. 69 de dicha Directiva. Esta conclusión no queda desvirtuada por el art. 273 de la Directiva del IVA, que dispone que siempre que se cumplan determinados requisitos que enumera, los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. En efecto, aunque estos disponen de un margen de apreciación en cuanto a los medios con los que pretenden alcanzar esos objetivos, están obligados a ejercer sus competencias en la materia respetando el Derecho de la Unión. Por consiguiente, una disposición de Derecho nacional solo puede considerarse compatible con ese art. 273 si respeta, entre otras, las demás disposiciones de la Directiva del IVA, y los arts. 69, 206 y 273 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una disposición de Derecho nacional que impone una obligación de pago del IVA por la adquisición intracomunitaria de carburantes antes de que dicho impuesto resulte exigible, en el sentido de ese art. 69 de dicha Directiva.

#### PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 62, 68, 69, 206, 222, 250 y 273.

Tratado de 25 de Marzo de 1957 de Funcionamiento de la Unión Europea (TFUE), art. 110.

#### PONENTE:

Don A. Kumin.

En el asunto C-855/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 17 de octubre de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 22 de noviembre de 2019, en el procedimiento entre

**G. sp. z o.o.**

y

**Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. M. Ilešič, E. Juhász, C. Lycourgos e I. Jarukaitis, Jueces;

Abogado General: Sr. H. Saugmandsgaard Øe;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de G. sp. z o.o., por el Sr. M. Kalinowski, radca prawny;

– en nombre del Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy, por los Sres. B. Kołodziej y T. Wojciechowski, en calidad de agentes;

– en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. M. Siekierzyńska y J. Jokubauskaitė, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 18 de marzo de 2021; dicta la siguiente

### **Sentencia**

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 110 TFUE y de los artículos 69, 206 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 su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre G. sp. z o.o. y el Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Director de la Administración Tributaria de Bidgostia, Polonia) (en lo sucesivo, «autoridad tributaria»), en relación con una obligación de pago anticipado del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a adquisiciones intracomunitarias de carburante.

### **Marco jurídico**

#### ***Derecho de la Unión***

3. A tenor del artículo 62 de la Directiva del IVA:

«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.»

4. El artículo 68 de esa Directiva dispone:

«El impuesto se devengará en el momento en que se efectúe la adquisición intracomunitaria de bienes.

La adquisición intracomunitaria de bienes se considerará realizada en el momento en que se entienda efectuada la entrega de bienes similares en el territorio del Estado miembro.»

5. El artículo 69 de la citada Directiva establece lo siguiente:

«Para las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el IVA será exigible al expedir la factura o al expirar el plazo mencionado en el artículo 222, párrafo primero, de no haberse expedido factura alguna antes de dicha fecha.»

6. El artículo 206 de esta misma Directiva dispone cuanto sigue:

«Los sujetos pasivos que sean deudores del impuesto deberán abonar el importe neto del IVA en el momento de presentar la declaración de IVA prevista en el artículo 250. No obstante, los Estados miembros podrán fijar un plazo distinto para el pago de dicho importe o aceptar pagos a cuenta.»

7. A tenor del artículo 222 de la Directiva del IVA:

«Para las entregas de bienes realizadas con arreglo a las condiciones especificadas en el artículo 138 y para las prestaciones de servicios cuyo destinatario sea deudor del IVA conforme a lo establecido en el artículo 196, las facturas se expedirán a más tardar el día 15 del mes siguiente al del devengo.

Para las demás entregas de bienes o prestaciones de servicios, los Estados miembros podrán imponer a los sujetos pasivos plazos para la expedición de facturas.»

8. El artículo 250 de esa Directiva dispone:

«1. Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración de IVA en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar, incluyendo, en la medida en que sea necesario para la determinación de la base imponible, el importe global de las operaciones gravadas por el impuesto y de las operaciones relativas a dichas deducciones, así como el importe de las operaciones exentas.

[...]]»

9. El artículo 273 de la citada Directiva establece lo siguiente:

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

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

## ***Derecho polaco***

10. El artículo 20, apartado 5, de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del impuesto sobre el valor añadido), de 11 de marzo de 2004, (Dz. U. de 2016, posición 710), en su versión aplicable en el momento de los hechos (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece que:

«En el marco de una adquisición intracomunitaria de bienes, el impuesto será exigible en el momento de la expedición de la factura por el sujeto pasivo y, a más tardar, el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se haya efectuado la adquisición de los bienes [...]]»

11. En virtud del artículo 99, apartado 11a, de la Ley del IVA, cuando se efectúa la adquisición intracomunitaria de bienes contemplada en el artículo 103, apartado 5a, de esta Ley, el sujeto pasivo está obligado a presentar al director de la oficina de aduanas competente a efectos de la liquidación de impuestos especiales una declaración mensual sobre los importes devengados del impuesto, a más tardar el quinto día del mes siguiente a aquel en que haya nacido la obligación de pago.

12. Con arreglo al artículo 103, apartado 5a, de dicha Ley:

«En las adquisiciones intracomunitarias de carburantes enumerados en el anexo 2 de la ustawa o podatku akcyzowym (Ley de impuestos especiales), de 6 de diciembre de 2008, cuya producción o comercialización requiere la obtención de una licencia, de conformidad con las disposiciones de la ustawa Prawo energetyczne (Ley sobre la energía), de 10 de abril de 1997, el sujeto pasivo está obligado, sin que deba mediar aviso del director de la oficina de aduanas, a calcular e ingresar las cuotas del impuesto en la cuenta de la oficina de aduanas competente a efectos del pago de impuestos especiales:

1) en un plazo de cinco días contados a partir de la fecha de entrada de los bienes en el lugar de recepción de los bienes sujetos a impuestos especiales indicado en la correspondiente autorización, cuando los bienes sean objeto de una adquisición intracomunitaria, con arreglo a la [Ley de impuestos especiales, de 6 de diciembre de 2008], por

un destinatario registrado, efectuada en régimen de suspensión de impuestos especiales de conformidad con las disposiciones aplicables a tales impuestos;

2) en un plazo de cinco días contados a partir de la fecha de introducción de dichos bienes en un depósito fiscal desde el territorio de otro Estado miembro;

3) en el momento de la expedición de esos bienes al territorio nacional, en el supuesto de que no se aplique el régimen de suspensión de impuestos especiales, de conformidad con las disposiciones aplicables a los impuestos especiales.»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

13. En diciembre de 2016, G. realizó veinte adquisiciones intracomunitarias de gasóleo, clasificadas en el código NC 2710 19 43, por una cantidad acumulada de 3 190 874 m<sup>3</sup>.

14. La autoridad tributaria precisó que las adquisiciones intracomunitarias efectuadas por G. estaban comprendidas en el segundo supuesto contemplado en el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA, a saber, el relativo a la introducción de los bienes en un depósito fiscal desde el territorio de otro Estado miembro.

15. Incumpliendo esa disposición, G. no pagó el IVA correspondiente a dichas adquisiciones, que ascendía a un total de 1 530 766 eslotis polacos (PLN) (aproximadamente 345 000 euros), en los cinco días siguientes a la introducción del gasóleo en el territorio nacional. Tampoco presentó una declaración mensual relativa a tales adquisiciones a más tardar el quinto día del mes siguiente a aquel en el que nació la obligación de pago, infringiendo el artículo 99, apartado 11a, de esa Ley.

16. En consecuencia, mediante decisión de 6 de abril de 2018, la autoridad tributaria ordenó a G., en concepto de liquidación complementaria correspondiente al mes de diciembre de 2016, el pago inmediato del IVA devengado, más los intereses de demora calculados a partir del día siguiente al del vencimiento del pago.

17. Mediante sentencia de 10 de julio de 2018, el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Bidgostia, Polonia) desestimó el recurso interpuesto por G. contra dicha decisión.

18. El Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), que conoce de un recurso de casación contra dicha sentencia, señala que el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA forma parte de un conjunto de modificaciones introducidas en esa Ley, con efectos a partir del 1 de agosto de 2016 y con el fin de mejorar la recaudación del IVA en las adquisiciones intracomunitarias de carburantes y de prevenir el fraude en el IVA en el mercado transfronterizo de tales carburantes.

19. El órgano jurisdiccional remitente pregunta, en primer lugar, si ese artículo 103, apartado 5a, al imponer plazos de pago del IVA más cortos para las adquisiciones de carburantes procedentes de otros Estados miembros que para las adquisiciones internas, resulta conforme con el artículo 110 TFUE. En efecto, la facultad ofrecida a los Estados miembros, en el artículo 273 de la Directiva del IVA, de establecer las obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude solo puede ejercerse respetando el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre los Estados miembros por sujetos pasivos, a condición de que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

20. En caso de que el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA no resulte contrario ni al artículo 110 TFUE ni al artículo 273 de la Directiva del IVA, ese órgano jurisdiccional pregunta, a continuación, si esta primera disposición resulta conforme con el artículo 69 de dicha Directiva, en tanto en cuanto establece que el IVA sobre la adquisición intracomunitaria de carburantes puede percibirse incluso antes del nacimiento de la obligación tributaria contemplada en el artículo 69, según el cual esta obligación nace en la fecha de expedición de la factura o, de no haberse expedido factura alguna antes del día en que se ha efectuado la adquisición intracomunitaria, a más tardar el día 15 del mes siguiente al del devengo.

21. Según dicho órgano jurisdiccional, la respuesta a esta cuestión depende de la naturaleza de los pagos contemplados en el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA. Si se tratara de pagos constitutivos de un dispositivo distinto de recaudación acelerada del IVA, la obligación de pagar el impuesto antes de que nazca la deuda tributaria en virtud del citado artículo 69 resultaría contraria a estas disposiciones, ya que en ese momento la exigibilidad del IVA resultaría infundada. En cambio, la obligación de pagar el impuesto antes de que nazca la deuda tributaria podría ser conforme a dicha disposición si tales pagos se consideraran un «pago a cuenta» en el sentido del artículo 206, última frase, *in fine*, de la Directiva del IVA. En su caso, se plantearía la cuestión de si este pago a cuenta podría calcularse sobre el importe bruto del IVA devengado por una adquisición intracomunitaria de carburantes sin tener en cuenta el derecho a deducción del sujeto pasivo.

22. Por último, de ser así, ese mismo órgano jurisdiccional pregunta si un pago a cuenta sobre el IVA, en el sentido de la citada disposición, no abonado dentro del plazo, pierde su existencia jurídica al término del período de declaración del IVA al que corresponde.

23. En estas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se oponen el artículo 110 [TFUE] y el artículo 273 de la Directiva [del IVA] al artículo 103, apartado 5a, de la [Ley del IVA], el cual establece que en las adquisiciones intracomunitarias de carburantes el sujeto pasivo está

obligado, sin que deba mediar aviso del director de la oficina de aduanas, a calcular e ingresar las cuotas del impuesto en la cuenta de la oficina de aduanas competente a efectos del pago de impuestos especiales:

1. en un plazo de cinco días contados a partir de la fecha de entrada de los bienes en el lugar de recepción de los bienes sujetos a impuestos especiales indicado en la correspondiente autorización, cuando los bienes sean objeto de una adquisición intracomunitaria, con arreglo a la [Ley de impuestos especiales], por un destinatario registrado, efectuada en régimen de suspensión de impuestos especiales de conformidad con las disposiciones aplicables a tales impuestos;

2. en un plazo de cinco días contados a partir de la fecha de introducción de dichos bienes en un depósito fiscal en el territorio nacional al que hayan sido expedidos desde el territorio de otro Estado miembro;

3. en el momento de la expedición de dichos bienes al territorio nacional, en el supuesto de que no se aplique el régimen de suspensión de impuestos especiales, de conformidad con las disposiciones aplicables a tales impuestos?

2) ¿Se opone el artículo 69 de la Directiva [del IVA] al artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA, que establece que, en las adquisiciones intracomunitarias de carburantes el sujeto pasivo está obligado, sin que deba mediar aviso del director de la oficina de aduanas, a calcular e ingresar las cuotas del impuesto en la cuenta de la oficina de aduanas competente a efectos del pago de impuestos especiales:

a) en un plazo de cinco días contados a partir de la fecha de entrada de los bienes en el lugar de recepción de los bienes sujetos a impuestos especiales indicado en la correspondiente autorización, cuando los bienes sean objeto de una adquisición intracomunitaria, con arreglo a la [Ley de impuestos especiales, de 6 de diciembre de 2008], por un destinatario registrado, efectuada en régimen de suspensión de impuestos especiales de conformidad con las disposiciones aplicables a tales impuestos;

b) en un plazo de cinco días contados a partir de la fecha de introducción de dichos bienes en un depósito fiscal en el territorio nacional, al que hayan sido expedidos desde el territorio de otro Estado miembro;

c) en el momento de la expedición de dichos bienes al territorio nacional, en el supuesto de que no se aplique el régimen de suspensión de impuestos especiales, de conformidad con las disposiciones aplicables a tales impuestos;

interpretado dicho artículo en el sentido de que tales cuotas no constituyen pagos a cuenta del IVA conforme al artículo 206 de la Directiva [del IVA]?

3) ¿Deja de existir jurídicamente una vez transcurrido el período impositivo por el que se debería haber ingresado el pago a cuenta del IVA contemplado en el artículo 206 de la Directiva [del IVA] que se haya realizado fuera de plazo?»

## Sobre las cuestiones prejudiciales

**24.** Mediante sus cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en primer lugar, si el artículo 110 TFUE debe interpretarse en el sentido de que se opone a una disposición de Derecho nacional que impone una obligación de pago anticipado del IVA por la adquisición intracomunitaria de carburantes, antes de que dicho impuesto resulte exigible, en el sentido del artículo 69 de la Directiva IVA. En segundo lugar, dicho órgano jurisdiccional pregunta si esta Directiva, en particular sus artículos 69, 206 y 273, debe interpretarse en el sentido de que se opone a tal disposición de Derecho nacional. Por otra parte, el citado órgano jurisdiccional pregunta, por un lado, si la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone, en su caso, al requisito de que el IVA devengado por tal adquisición se calcule sobre una base bruta, sin tener en cuenta el derecho a deducción y, por otro lado, si un pago a cuenta sobre el IVA, en el sentido del artículo 206 de dicha Directiva, que no se haya abonado en el plazo previsto, pierde su existencia jurídica al término del período de declaración del impuesto al que dicho pago a cuenta corresponde.

**25.** Procede responder en primer lugar a las cuestiones en las que el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 69, 206 y 273 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una disposición de Derecho nacional que impone una obligación de pago del IVA por la adquisición intracomunitaria de carburantes antes de que tal impuesto resulte exigible, en el sentido del citado artículo 69.

**26.** Ha de recordarse que el artículo 62, punto 1, de la Directiva del IVA define el «devengo del impuesto» como el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto, mientras que el punto 2 de dicho artículo define «la exigibilidad del impuesto» como el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley, a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse. Además, del artículo 206, primera frase, de



dicha Directiva resulta que la obligación de pago nace, en principio, en el momento de presentar la declaración del IVA prevista en el artículo 250 de esa Directiva.

**27.** A este respecto, debe subrayarse que hay que establecer una distinción entre los conceptos de «devengo» del impuesto y de «exigibilidad» del mismo, recogidos en el artículo 62 de la Directiva del IVA, por una parte, y, el de «pago» del impuesto, por otra (véase, por analogía, la sentencia de 20 de octubre de 1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, apartado 24).

**28.** Como ha señalado el Abogado General en el punto 87 de sus conclusiones, el devengo, la exigibilidad y la obligación de pago del IVA constituyen, por tanto, tres etapas sucesivas en el proceso que da lugar a la recaudación de este impuesto, en el sentido de que para que pueda nacer una obligación de pago es necesario que el impuesto sea exigible y para que el impuesto sea exigible es necesario que el devengo se haya producido previamente.

**29.** Por lo que respecta a las adquisiciones intracomunitarias, mientras que, con arreglo al artículo 68 de la Directiva del IVA, el IVA se devengará en el momento en que se efectúe la adquisición intracomunitaria de bienes, este impuesto solo es exigible, en virtud del artículo 69 de dicha Directiva, en relación con el artículo 222 de esta, en una fecha posterior, a saber, al expedir la factura o, a más tardar, el día 15 del mes siguiente al del devengo, de no haberse expedido factura alguna antes de dicha fecha.

**30.** Pues bien, aunque en el caso de autos consta que, en el régimen establecido por el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA en materia de adquisiciones intracomunitarias de carburantes, el devengo se produce, de conformidad con el artículo 68 de la Directiva del IVA, antes de que sea exigible el pago anticipado del IVA, ya que esta obligación de pago surge después de la introducción de dichos bienes en el territorio nacional, resulta que esta obligación de pago se impone antes de que el IVA sea exigible, según el artículo 69 de dicha Directiva, en relación con el artículo 222 de esta.

**31.** En efecto, de la resolución de remisión se desprende que el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA genera la obligación de pago anticipado del IVA, lo que constituye una infracción de estas últimas disposiciones, con independencia de la expedición de una factura o de la expiración del plazo mencionado en el apartado 29 de la presente sentencia, al término del cual el impuesto se hace necesariamente exigible.

**32.** Por otra parte, si bien es cierto que los Estados miembros pueden, en virtud del artículo 206, segunda frase, de la Directiva del IVA, establecer excepciones a la regla del pago en el momento de la presentación de la declaración periódica y aceptar pagos a cuenta, esta facultad solo puede ejercitarse en la medida en que se refiera a un impuesto que resulte exigible (véase, por analogía, la sentencia de 20 de octubre de 1993, Balocchi, C-10/92, EU:C:1993:846, apartados 25 y 27).

**33.** En efecto, como ha señalado el Abogado General en los puntos 98 y 99 de sus conclusiones, si bien el artículo 206, segunda frase, de la Directiva del IVA matiza así el principio establecido en la primera frase de esta disposición, que enuncia la obligación de pago en el momento de presentar la declaración del IVA, la cual está comprendida en el título XI, capítulo 1, de dicha Directiva, bajo el epígrafe «Obligación de pago», este artículo no puede establecer una excepción a los artículos 62 y 69 de dicha Directiva, que están comprendidos en el título VI de esa misma Directiva, rubricado «Devengo y exigibilidad del impuesto».

**34.** Por consiguiente, habida cuenta de que la posibilidad de aceptar pagos a cuenta, en virtud del artículo 206, segunda frase, de la Directiva del IVA, permite a los Estados miembros anticipar no la fecha en la que el impuesto es exigible, sino únicamente la fecha de pago de un impuesto que ya se ha convertido en exigible, esta disposición debe interpretarse en el sentido de que se opone a un precepto del Derecho de un Estado miembro que obliga al pago del IVA antes de que este último resulte exigible en virtud del artículo 69 de dicha Directiva.

**35.** Esta conclusión no queda desvirtuada por el artículo 273 de la Directiva del IVA, que dispone que siempre que se cumplan determinados requisitos que enumera, los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. En efecto, aunque estos disponen de un margen de apreciación en cuanto a los medios con los que pretenden alcanzar esos objetivos, están obligados a ejercer sus competencias en la materia respetando el Derecho de la Unión (véase, en ese sentido, la sentencia de 15 de abril de 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, apartados 25 y 26 y jurisprudencia citada).

**36.** Por consiguiente, una disposición de Derecho nacional solo puede considerarse compatible con ese artículo 273 si respeta, entre otras, las demás disposiciones de la Directiva del IVA.

**37.** En consecuencia, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que los artículos 69, 206 y 273 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una disposición de Derecho nacional que impone una obligación de pago del IVA por la adquisición intracomunitaria de carburantes antes de que dicho impuesto resulte exigible, en el sentido de ese artículo 69.

**38.** Habida cuenta de esta respuesta, no procede responder a las demás partes de las cuestiones prejudiciales relativas, por un lado, a la interpretación del artículo 110 TFUE y, por otro, a otros aspectos de la interpretación de la Directiva del IVA.

## **Costas**

**39.** 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 Quinta) declara:

**Los artículos 69, 206 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, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una disposición de Derecho nacional que impone una obligación de pago del impuesto sobre el valor añadido (IVA) por la adquisición intracomunitaria de carburantes antes de que dicho impuesto resulte exigible, en el sentido de ese artículo 69.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: polaco.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.