

Asunto C-855/19**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

22 de noviembre de 2019

Órgano jurisdiccional remitente:

Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia)

Fecha de la resolución de remisión:

17 de octubre de 2019

Parte demandante:

G. Sp. z o.o.

Parte demandada:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Director de la Agencia Tributaria de Bydgoszcz)

Objeto del procedimiento principal

Obligación y plazos de pago del IVA sobre adquisiciones intracomunitarias de gasóleo.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación del Derecho de la Unión; art. 267 TFUE.

Cuestiones prejudiciales

I. ¿Se oponen el artículo 110 del Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea, en su versión consolidada de 2012 (DO 2012, L 326, pp. 1 y ss), y el artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva 2006/112/CE») al artículo 103, apartado 5a,

de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del impuesto sobre bienes y servicios) de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. 2016, posición 710, en su versión modificada; en lo sucesivo, «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 5 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 ustawa o podatku akcyzowym (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 5 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?

II. ¿Se opone el artículo 69 de la Directiva 2006/112/CE 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:

- 1) en un plazo de 5 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 ustawa o podatku akcyzowym (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 5 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;

interpretado dicho artículo en el sentido de que tales cuotas no constituyen pagos a cuenta del IVA conforme al artículo 206 de la Directiva 2006/112/CE?

III. ¿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 2006/112/CE que se haya realizado fuera de plazo?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Tratado de Funcionamiento de la Unión Europea: artículo 110.

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva IVA»): artículos 69, 206, 250, 258, 273.

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del impuesto sobre bienes y servicios), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. 2016, posición 710, en su versión modificada; en lo sucesivo, «Ley del IVA»):

Artículo 103, apartado 5a (en la versión vigente desde el 1 de agosto de 2016 hasta el 1 de marzo de 2017):

En las adquisiciones intracomunitarias de carburantes enumerados en el anexo 2 de la 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 5 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 ustawa o podatku akcyzowym (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 5 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.

Artículo 20, apartado 5:

En las adquisiciones intracomunitarias de bienes el impuesto será exigible en el momento de la expedición de la factura por el sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido y, a más tardar, el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se haya efectuado la entrega del bien objeto de una adquisición intracomunitaria, sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 8 y 9, así como en el artículo 20b, de la Ley del IVA. Las disposiciones del apartado 1 se aplicarán *mutatis mutandis*.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

Las autoridades tributarias constataron que en diciembre de 2016 la parte demandante —G. Sp. z o.o. w B.— efectuó la adquisición intracomunitaria de 3 190,874 m³ de gasóleo, bajo el código CN 2710 19 43, lo que, de conformidad con el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA, la obliga a liquidar el impuesto sobre el valor añadido (IVA) en un plazo de 5 días a contar desde la introducción del bien en el territorio nacional, operación que realizó un total de 20 veces —ascendiendo la cuota a 1 530 766 PLN—, pese a lo cual no había cumplido la obligación de liquidación.

Por otra parte, aunque según el artículo 99, apartado 11a, de la Ley del IVA, cuando se efectúa una adquisición intracomunitaria de bienes, a la que se refiere el artículo 103, apartado 5a, el sujeto pasivo está obligado a presentar al director de la oficina de aduanas competente a efectos de la liquidación de impuestos especiales las declaraciones de las cuotas del impuesto por períodos mensuales, a más tardar el quinto día del mes siguiente a aquel en que haya nacido la obligación de liquidación, la parte demandante no presentó la declaración IVA-14 relativa al período considerado.

En consecuencia, se concluyó que se adeudaba el importe de 1 530 766 PLN en concepto de IVA correspondiente al mes de diciembre de 2016, que, junto con los intereses de demora, debía ingresarse lo antes posible en la cuenta bancaria de la administración tributaria competente.

La sociedad interpuso un recurso contra la decisión del Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Director de la Agencia Tributaria de Bydgoszczy), de 6 de abril de 2018, relativa a la liquidación del IVA del mes de diciembre de 2016, ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszcz (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Bydgoszcz), que desestimó el recurso mediante sentencia de 10 de julio de 2018.

El tribunal de primera instancia confirmó la decisión del órgano de recurso, con arreglo a la cual, la parte demandante debió haber liquidado el impuesto, de

conformidad con el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA. Según este tribunal, era indiferente que la parte demandante dispusiera de una licencia para la compra del combustible o que el combustible adquirido no estuviera destinado a su ulterior venta o que se utilizara para la propulsión de motores de combustión (se iba a destinar a la fabricación de productos sin carburantes).

Dicho tribunal afirmó, asimismo, que el importe adeudado, de conformidad con el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA, no es un pago a cuenta, sino que constituye el importe del impuesto (estructura tributaria diferente). Además, consideró que no existía una contradicción entre el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA y el artículo 206 de la Directiva del IVA y el artículo 110 TFUE.

La sociedad interpuso un recurso de casación contra dicha sentencia ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial.

Fundamentación de la petición de decisión prejudicial

Primera cuestión prejudicial

- 1 El 1 de agosto de 2016 entró en vigor la ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw [Ley de 7 de julio de 2016 por la que se modifica, entre otras, la Ley del impuesto sobre bienes y servicios (Dz. U. 2016, posición 1052, en su versión modificada), que regula el llamado «paquete de carburantes», un catálogo de modificaciones cuyo objetivo es «asegurar» la percepción del IVA en las adquisiciones intracomunitarias de carburantes, evitando así el fraude en su comercialización en el extranjero.
- 2 Las modificaciones introducidas en el artículo 103, apartados 5a a 5d, de la Ley del IVA revisten importancia, ya que, de conformidad con la normativa vigente hasta el 31 de julio de 2016, la adquisición intracomunitaria de carburantes no estaba sujeta al pago del IVA en el momento en que se realizaba (en un plazo determinado desde la introducción del carburante en el territorio nacional], dado que en principio el sujeto pasivo presentaba la declaración IVA-7 en un plazo que finalizaba el día 25 del mes siguiente a cada período impositivo (mensual o trimestral). En la misma declaración se incluía el IVA adeudado por la adquisición intracomunitaria de carburantes y el impuesto soportado, siempre que en la adquisición hubiera tenido lugar una venta gravada.
- 3 En el recurso de casación se alega que la nueva redacción del artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA es contraria al artículo 110 TFUE, en la medida en que establece un impuesto que discrimina a los bienes procedentes de otros Estados miembros de la Unión.
- 4 Según el artículo 110 TFUE, ningún Estado miembro gravará directa o indirectamente los productos de los demás Estados miembros con tributos

internos, cualquiera que sea su naturaleza, superiores a los que graven directa o indirectamente los productos nacionales similares. Asimismo, ningún Estado miembro gravará los productos de los demás Estados miembros con tributos internos que puedan proteger indirectamente otras producciones.

- 5 La parte demandante alegó en el recurso de casación que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se ha pronunciado, al menos en dos ocasiones, sobre esta disposición, en un contexto en el que se establecían unos plazos de pago anteriores para bienes importados de otros Estados miembros de la Unión. Por un lado, en la sentencia de 27 de febrero de 1980, Comisión/Irlanda, (55/79, EU:C:1980:56), el Tribunal de Justicia declaró que, en el caso de que los operadores nacionales que comercian con un tipo particular de bienes se beneficien de un plazo de pago del IVA más largo que los que adquieren un bien similar proveniente de otro Estado miembro se incurre en un trato discriminatorio de los bienes.
- 6 Por otra parte, en la sentencia de 17 de junio de 1998, Grundig Italiana (C-68/96, EU:C:1998:299), el Tribunal de Justicia declaró que el artículo 95 del Tratado (actualmente, artículo 110 TFUE) debe considerarse infringido cuando, en el caso de bienes importados, la obligación de pago del impuesto nace en el momento de la importación de los bienes en aduana, mientras que, si se trata de bienes nacionales, dicha obligación no nace hasta que el productor nacional presenta la declaración ante las autoridades tributarias en el curso del mes siguiente al trimestre en el que se pusieron en venta los bienes, y ello pese a que el hecho generador del impuesto se produce cuando el producto destinado al consumo se comercializa en el mercado nacional (apartado 25). En consecuencia, el Tribunal de Justicia consideró que el artículo 95 del Tratado debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro establezca y perciba un impuesto sobre el consumo en la medida en que la base imponible y las modalidades de percepción del impuesto sean diferentes para los productos nacionales y para los productos importados de otros Estados miembros.
- 7 En estas sentencias, el Tribunal de Justicia declaró, además, que el artículo 95 del Tratado (actualmente, artículo 110 TFUE) debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establezca un plazo de pago del impuesto sobre bienes procedentes de otros Estados miembros más corto que el plazo de pago del impuesto sobre bienes nacionales similares, lo que debería ser vinculante para el tribunal nacional.
- 8 El Tribunal de Justicia estimó que anticipar el plazo de pago del impuesto sobre bienes procedentes de otros Estados miembros constituye un trato discriminatorio respecto de estos bienes, lo que resulta lógico, ya que mientras en el caso de que el pago deba realizarse en un momento posterior el operador obtiene una ventaja económica, cuando el plazo de pago se anticipe se verá afectada su situación financiera.
- 9 Según la parte demandante, esto es lo que ocurre al aplicar el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA, por cuanto anticipa los plazos de pago del IVA de

carburantes procedentes de otros Estados miembros. Cabe destacar que el derecho a deducir el impuesto por este concepto nace, de conformidad con el artículo 86, apartado 2, punto 4, letra c), de la Ley del IVA, en relación con el artículo 10 y el artículo 10b, punto 2, de la misma, con la liquidación correspondiente al período en el que surgió una obligación tributaria en relación con los bienes y servicios adquiridos por el sujeto pasivo (artículo 20, apartado 5, de la ley del IVA), siempre que este:

- a) reciba una factura documentando la entrega de los bienes, acreditativa de la adquisición intracomunitaria, en el plazo de tres meses a partir de aquel en que haya nacido la obligación tributaria por la adquisición de bienes;
 - b) incluya el importe del impuesto devengado en concepto de adquisición intracomunitaria de bienes en la declaración tributaria, en la que está obligado a liquidar el impuesto, en el plazo de tres meses a partir de aquel en que haya nacido la obligación tributaria por la adquisición de bienes.
- 10 La divergencia entre los plazos de pago del impuesto que establece el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA y el momento en el que nace el derecho a deducir el impuesto por la adquisición intracomunitaria de carburante incide necesariamente en los recursos financieros del comprador que deben destinarse a liquidar anticipadamente el IVA. En cambio, las empresas que comercializan este tipo de bienes nacionales pagan el impuesto en un plazo que finaliza el día 25 del mes siguiente a aquel en que se realizó la entrega.
 - 11 De acuerdo con el artículo 273 de la Directiva del IVA, los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que se respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición de que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.
 - 12 Si bien el artículo 258 de la Directiva del IVA dispone que los Estados miembros fijarán las modalidades de declaración del IVA en lo que respecta a las adquisiciones intracomunitarias de medios de transporte nuevos contempladas en el inciso ii) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2, así como por lo que se refiere a las adquisiciones intracomunitarias de productos sujetos a impuestos especiales contempladas en el inciso iii) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2, una situación así afectaría, en primer lugar, a las adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetos a impuestos especiales por empresas que no están obligadas a liquidar el IVA en concepto de otro tipo de adquisiciones intracomunitarias y, en segundo lugar, esta disposición se refiere a la presentación de declaraciones, y no a las normas de recaudación del IVA, objeto del presente asunto.
 - 13 Sin embargo, si bien los Estados miembros cuentan con libertad a la hora de determinar los plazos de pago del IVA, como ocurre en el presente asunto, hay

que tener en cuenta los requisitos que se derivan del artículo 273 de la Directiva del IVA a este respecto, que exige que tales plazos:

- sean necesarios para asegurar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude,
 - garanticen la igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros,
 - no den lugar a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.
- 14 En lo que respecta al artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA, objeto de controversia, surgen dudas acerca de si cumple los dos últimos criterios.

Segunda cuestión prejudicial

- 15 En el supuesto de que el Tribunal de Justicia declare que el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA, que regula los pagos anticipados del IVA, no es contrario al artículo 110 TFUE ni al artículo 273 de la Directiva del IVA, la segunda cuestión controvertida en el presente asunto, que debe examinarse sobre la base de las disposiciones de la Directiva del IVA, es la naturaleza de estos pagos en el momento en el que nace la obligación tributaria, es decir, si los pagos del impuesto establecidos en el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA son un mecanismo autónomo de recaudación anticipada del IVA o si constituyen pagos a cuenta, en el sentido del artículo 206 de la Directiva del IVA.
- 16 En primer término, de conformidad con el artículo 69 de la Directiva del IVA (a partir del 1 de enero de 2013), cuando se realice una adquisición intracomunitaria de bienes el impuesto será exigible en el momento de la expedición de la factura, o, en el caso de no haberse expedido ninguna factura antes de ese día, se atenderá a los plazos establecidos en el artículo 222, primer párrafo, de dicha Directiva.
- 17 Según este artículo, la obligación tributaria nace en el momento de la expedición de la factura y si antes de realizar la adquisición intracomunitaria no se expide ninguna factura la obligación tributaria nacerá el día 15 del mes siguiente a aquel en el que se haya devengado el impuesto.
- 18 Tal normativa tiene un carácter específico y, por tanto, no existen excepciones. Esto significa que el IVA derivado de adquisiciones intracomunitarias de bienes se convierte en exigible para el sujeto pasivo desde el momento en el que se producen las circunstancias antes mencionadas.
- 19 El artículo 69 de la Directiva del IVA fue transpuesto mediante el artículo 20, apartado 5, de la Ley del IVA, que establece que en las adquisiciones intracomunitarias de bienes la obligación tributaria nace 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 realizado la entrega.

- 20 A la vista de esta normativa se plantea la cuestión de si es posible la recaudación del IVA sobre la adquisición intracomunitaria de combustible, tal como se define en el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA, aun cuando no haya nacido la obligación tributaria contemplada en el artículo 69 de la Directiva IVA (artículo 20, apartado 5, de la Ley del IVA).
- 21 Suponiendo que se admita que el pago del impuesto previsto en el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA constituye un mecanismo distinto de recaudación anticipada del IVA, procedería considerar que la obligación de pagarlo antes del vencimiento de la obligación tributaria, con arreglo al artículo 69 de dicha Directiva (artículo 20, apartado 5, de la Ley del IVA), es contraria a estas disposiciones, dado que no existe una base para exigir al sujeto pasivo el pago del IVA antes del nacimiento de la obligación tributaria.
- 22 Por consiguiente, parece que solo en el caso de que tales pagos se consideren pagos a cuenta, en el sentido del artículo 206 de la Directiva IVA, se podría determinar su compatibilidad con las normas mencionadas.
- 23 Con arreglo al artículo 206 de la Directiva del IVA, 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.
- 24 La primera frase de esta disposición se refiere a la obligación de pago del importe neto del IVA en el momento de la presentación de la declaración del IVA prevista en el artículo 250. Sin embargo, el pago regulado en el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA, calculado como el producto del precio de la adquisición intracomunitaria de carburantes y el tipo del impuesto correspondiente, sin deducir de esta cantidad el impuesto soportado, constituye un pago bruto.
- 25 Dicho pago es exigible en un plazo de 5 días a partir de la introducción del carburante en el territorio nacional, es decir, incluso antes de exista la obligación de presentar la declaración IVA-14 específica para dichas operaciones, en la que deben constar todas las operaciones de adquisiciones intracomunitarias de carburantes efectuadas en el último mes, junto con la indicación del correspondiente impuesto (pagado dentro de los plazos establecidos en el artículo 103, apartado 5, de la Ley del IVA). Esta deberá presentarse a la autoridad competente a más tardar el día 5 del mes siguiente a aquel en que haya nacido la obligación de pagar el impuesto, conforme al artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA, e indicar el importe del impuesto correspondiente a dicho mes, resultante de la suma de los importes parciales objeto de operaciones específicas en dicho período, que se pagará conforme al artículo 103, apartados 5a a 5b, de la Ley del IVA.
- 26 Procede señalar que, de conformidad con el artículo 206, primera frase, de la Directiva del IVA, el sujeto pasivo solo debe indicar el importe neto del IVA en el

momento de presentar la declaración IVA-7 (una vez finalizado el período impositivo), cuyo pago se realizará conforme al artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA, durante el período impositivo correspondiente al impuesto derivado de adquisiciones intracomunitarias de carburantes, así como al impuesto derivado de adquisiciones intracomunitarias de otros bienes, una vez deducido el impuesto soportado durante el período impositivo.

- 27 Tal y como señaló el Tribunal de Justicia en la sentencia de 26 de marzo de 2015, Macikowski (C-499/13, EU:C:2015:201), de los artículos 206 y 250 de la Directiva del IVA se desprende que el importe del IVA ingresado en el Tesoro Público debe ser un importe neto, es decir, un importe que tenga en cuenta las correspondientes deducciones, y que todas las deducciones deben efectuarse en relación con el período impositivo en el que se generen.
- 28 Por tanto, la posibilidad de «fijar un plazo distinto para el pago de dicho importe», establecida en la segunda frase del artículo 206 de la Directiva del IVA, hace referencia al importe mencionado en la primera frase, es decir, al importe neto del IVA, no al importe bruto. Así, cuando el Estado miembro impone una obligación de pago del importe bruto por una adquisición intracomunitaria de bienes, como la prevista en el artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA, parece que no hace referencia al pago del IVA en un plazo diferente, sino a un pago a cuenta, el cual está contemplado en el artículo 206, frase segunda, de la Directiva.
- 29 En la sentencia Macikowski antes citada, el Tribunal de Justicia declaró, en relación con el sujeto pasivo, que el pago por este del IVA derivado de una operación que se incluye en la declaración tiene su fundamento en el artículo 206, segunda frase, de la Directiva del IVA, que autoriza a los Estados miembros a percibir pagos a cuenta.
- 30 De lo expuesto anteriormente resulta que para considerar que los pagos realizados por el sujeto pasivo conforme al artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA no son contrarios a los artículos 69 y 206 de la Directiva IVA, deberían calificarse como pagos a cuenta, en el sentido del artículo 206 de la Directiva del IVA.

Tercera cuestión prejudicial

- 31 Si se admite que los pagos realizados por el sujeto pasivo, conforme al artículo 103, apartado 5a, de la Ley del IVA, tienen naturaleza de pagos a cuenta, se plantea la cuestión de si los pagos a cuenta del IVA, en el sentido del artículo 206 de la Directiva del IVA, que hayan sido realizados fuera de plazo dejan de existir jurídicamente al finalizar el período impositivo por el que deberían haberse ingresado, cuestión relevante a efectos de determinar si una vez finalizado este se entiende perfeccionado el pago correspondiente a tales importes y de determinar el momento en el que deben calcularse los intereses de demora devengados.
- 32 En un sistema de pagos a cuenta durante todo el período impositivo se efectúan pagos de la obligación tributaria, que no se determinará hasta un momento futuro

(una vez finalizado el período impositivo). Solo entonces el sujeto pasivo liquida finalmente el impuesto mediante la compensación o la devolución del importe pagado anticipadamente, teniendo en cuenta, en el caso del IVA, el impuesto soportado, de lo que resulta la determinación del importe neto del impuesto a pagar (o del importe del IVA a devolver). Por esta razón, al finalizar el período impositivo no debería efectuarse el pago a cuenta por un importe bruto ni se debería fijar la deuda tributaria en este concepto, dado que la obligación tributaria tal como está configurada constituye el importe neto de todo el período, respecto al cual se percibieron los pagos a cuenta.

- 33 La particularidad de la obligación tributaria a título de pagos a cuenta en bruto, así como su autonomía jurídica, no supone la inexistencia de vínculos normativos con la obligación tributaria neta correspondiente a un período impositivo determinado, respecto al cual debe efectuarse el pago a cuenta bruto.
- 34 La obligación tributaria a título de pagos a cuenta es, por tanto, una de las formas de la obligación tributaria, cuya esencia radica en que, tras la finalización del período impositivo, la misma deja de existir, dado que el importe del impuesto se concreta en ese período. Ello resulta de la naturaleza temporal del pago a cuenta, que implica que al finalizar el período impositivo deba dejar de existir el derecho a fijar pagos a cuenta.
- 35 Lo anterior implica que el pago a cuenta liquidado fuera de plazo constituiría una deuda tributaria, pero solo hasta el momento en que dejara de existir jurídicamente, es decir, una vez finalizado el período impositivo correspondiente.
- 36 Carecería de sentido que tras la finalización del período impositivo del IVA la autoridad tributaria determinase la liquidación de los pagos a cuenta brutos por el impuesto en el caso de su pago incorrecto, lo que, no obstante, no debería eximir al sujeto pasivo de la obligación de pagar los intereses de demora por los pagos a cuenta realizados fuera de plazo por la cuantía del impuesto pendiente de pago en un período impositivo determinado.