

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 29 de julio de 2010

Asunto: C-188/09

Partes: *Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku y Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski sp. j, anteriormente Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j*

Síntesis:

Remisión prejudicial – IVA – Derecho a deducción – Reducción del derecho a deducción en caso de incumplimiento de la obligación de usar una caja registradora

1. Comentario

La cuestión prejudicial planteada dilucida si una medida establecida en el derecho polaco en su transposición del Impuesto sobre el Valor Añadido resulta contraria a la normativa comunitaria. La medida en cuestión limita el derecho a deducir el IVA soportado cuando el sujeto pasivo ha incumplido la obligación de utilizar una caja registradora para contabilizar las ventas hechas a personas físicas que no actúan en ejercicio de una actividad económica.

En la decisión de la posible incompatibilidad de la medida, el Tribunal nacional plantea si dicha medida resulta contraria al derecho a la deducción del IVA soportado tal como se configura por la normativa comunitaria, o si, por constituir una excepción al mismo, debe seguir el procedimiento específico para las limitaciones transitorias del artículo 27.1 de la Sexta Directiva IVA o si, finalmente, y por el contrario, la medida puede constituir un impuesto sobre el volumen de negocios prohibido por el artículo 33 de la Sexta Directiva.

El Tribunal resuelve la cuestión en atención a la naturaleza de la medida nacional. A juicio del TJUE, la limitación *transitoria* del derecho a la deducción del IVA soportado constituye una sanción que tiene como objetivo asegurar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude. Y en atención a dicha finalidad, considera que la reacción del legislador polaco merece la calificación de sanción que, en consecuencia, debe respetar las exigencias del principio de proporcionalidad. A pesar de que los Estados miembros tengan plena competencia para establecer el régimen sancionador que permita combatir el fraude fiscal en el IVA, dicha regulación debe respetar los principios generales y el resto del Derecho de la Unión.

El Tribunal elabora una depurada explicación de la comprensión de dicho principio por cuanto afecta al ejercicio de la competencia de los Estados miembros en relación con las medidas destinadas a evitar el fraude en el IVA. El Tribunal reconoce asimismo la competencia del TJUE para formular las precisiones del significado e implicaciones de dicho principio de proporcionalidad, aunque su valoración en atención a la situación del caso concreto debe ser efectuada por el juez nacional. La propia exigencia del principio de proporcionalidad impide que las modalidades para determinar la cuantía de la sanción y las condiciones que se comprueban, instruyen y juzgan los hechos priven de su propia esencia la derecho a deducir el IVA. Asimismo, reconoce como indicadores de dicho principio, la elección de una retención de parte del impuesto deducible que no es ni excesiva ni insuficiente para garantizar el carácter disuasorio y su

efectividad, así como su naturaleza transitoria. La validez proporcional de dicha medida queda justificada porque la sanción no tiene como objetivo la subsanación de los errores contables, sino su prevención, en tanto en cuanto la falta de cajas registradoras mediría la determinación exacta del importe de las ventas efectuadas. Aún con todo, el TJUE reconoce que la falta de cajas registradoras impide la determinación exacta del importe de las ventas efectuadas, 'por lo que no se puede apreciar si la sanción es adecuada al importe de los eventuales errores contables'.

Aceptada y asumida la naturaleza de la medida nacional como sanción destinada a evitar el fraude y conseguir la correcta recaudación del IVA, el Tribunal considera que no procede analizar la medida bajo el prisma de las excepciones transitorias en el sentido del artículo 27.1 de la Sexta Directiva o de la configuración de dicha medida como un impuesto sobre el volumen de negocios.

2. Antecedentes

Mediante resolución de 17 de octubre de 2006, el Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w Białymstoku (Director de la autoridad tributaria de inspección de Białystok) determinó el IVA adeudado por Profaktor correspondiente a algunos meses de los ejercicios 2004 y 2005 en una cantidad distinta de la que, según dicha sociedad, debía resultar de las declaraciones presentadas. En efecto, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 111 de la Ley polaca del IVA de 2004, redujo en un 30 % el IVA soportado por la adquisición de bienes y servicios imputable a la cuota del impuesto devengado, porque Profaktor había incumplido la obligación de contabilizar su volumen de negocios y las cuotas del impuesto adeudado mediante el uso de cajas registradoras.

La referida sociedad recurrió contra la resolución impugnada, que fue confirmada el 7 de febrero de 2007 por el Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku.

Profaktor solicitó ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Tribunal administrativo del Voivodato de Białystok) la anulación de la resolución de 7 de febrero de 2007. Dicho tribunal estimó parcialmente la demanda presentada tras considerar que, para el período posterior a la adhesión de la República de Polonia a la Unión Europea, las disposiciones controvertidas del artículo 111 de la Ley del IVA de 2004 eran incompatibles con el Derecho de la Unión, en particular con los artículos 17 y 27 de la Sexta Directiva IVA. Consideró, en efecto, que la limitación del derecho a deducir el IVA soportado, que enuncian dichas disposiciones, es una excepción a ese derecho previsto en el artículo 17 de la Sexta Directiva IVA, por lo que, en realidad, tiene la naturaleza de una medida especial que no había sido puesta en práctica por la República de Polonia en las condiciones previstas en el artículo 27 de dicha Directiva.

El Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku recurrió en casación dicha sentencia alegando que las disposiciones controvertidas únicamente tenían la naturaleza de una sanción que no constituía, pues, una excepción a la Sexta Directiva IVA y cuyo objetivo no era limitar el derecho a deducción, sino prevenir el fraude fiscal.

El Naczelny Sąd Administracyjny, que conoce de dicho recurso, consideró en particular que, para el sujeto pasivo que incumpliera la obligación de contabilizar el volumen de negocios y las cuotas del impuesto adeudado, dicha sanción implicaba una vulneración del principio de neutralidad del IVA al imponerle

cargar con una parte del IVA soportado. Consideró que subsistían dudas sobre la conformidad de las disposiciones de que se trata con el principio de proporcionalidad, sobre si se trataba de una sanción administrativa o de una medida especial en el sentido del artículo 27 de la Sexta Directiva IVA y sobre si la medida, como tal, podía calificarse de impuesto o de tasa equivalente al impuesto sobre el volumen de negocios

3. Cuestiones planteadas

1. El artículo 2, apartados 1 y 2, de la Primera Directiva IVA, en relación con los artículos 2, 10, apartados 1 y 2, así como 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva IVA, ¿excluye la posibilidad de que se introduzca la pérdida transitoria del derecho a reducir el impuesto adeudado en una cantidad equivalente al 30 % del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios, según está previsto en el artículo 111, apartado 2, en relación con el apartado 1, de [la Ley del IVA de 2004], en relación con los sujetos pasivos que realizan ventas a personas físicas que no actúan en ejercicio de una actividad económica [...] si incumplen la obligación de contabilizar el volumen de negocios y las cuotas del impuesto adeudado mediante el uso de cajas registradoras?
2. Las “medidas especiales” en el sentido del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA, teniendo en cuenta su carácter y su finalidad, ¿pueden consistir en la limitación transitoria del alcance del derecho a deducción de que dispone el sujeto pasivo, recogida en el artículo 111, apartado 2, en relación con el apartado 1, de la Ley del IVA de 2004, aplicada a sujetos pasivos que incumplen su obligación de contabilizar el volumen de negocios y las cuotas del impuesto mediante el uso de cajas registradoras? En relación con esto, ¿es necesario observar para su introducción el procedimiento previsto en el artículo 27, apartados 2 a 4, de la Sexta Directiva IVA?
3. El derecho del Estado miembro recogido en el artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA, ¿comprende la facultad de introducir frente a sujetos pasivos que incumplen la obligación de contabilizar el volumen de negocios y las cuotas de los impuestos adeudados mediante el uso de cajas registradoras una sanción en forma de pérdida transitoria del derecho a reducir el impuesto adeudado en una cantidad equivalente al 30 % del IVA soportado en la adquisición de bienes y servicios, recogida en el artículo 111, apartado 2, en relación con el apartado 1, del mismo artículo de la Ley del IVA de 2004?»

4. Fallo

1. El sistema común del impuesto sobre el valor añadido, como se define en el artículo 2, apartados 1 y 2, de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios, y en los artículos 2 y 10, apartados 1 y 2, así como en el artículo 17, apartados 1 y 2, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios -Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2004/7/CE del Consejo, de

20 de enero de 2004, no se opone a que un Estado miembro limite transitoriamente el alcance del derecho a deducción del impuesto soportado en relación con los sujetos pasivos que hayan incumplido una formalidad en la contabilización de sus ventas, siempre que la sanción así prevista respete el principio de proporcionalidad.

2. Disposiciones como las del artículo 111, apartados 1 y 2, de la Ley del impuesto sobre bienes y servicios (*ustawa o podatku od towarów i usług*) de 11 de marzo de 2004, no constituyen «medidas especiales de inaplicación» que tienen por objeto evitar determinados fraudes o evasiones fiscales en el sentido del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2004/7.
3. El artículo 33 de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2004/7, no se opone al mantenimiento de disposiciones como las del artículo 111, apartados 1 y 2, de la Ley del impuesto sobre bienes y servicios de 11 de marzo de 2004.

5. Fundamentos de la sentencia

La primera cuestión planteada se refiere a considerar si la normativa comunitaria del sistema común del IVA se opone a que un Estado miembro limite transitoriamente el alcance del derecho a deducción del impuesto soportado en relación con los sujetos pasivos que hayan incumplido una formalidad en la contabilización de sus ventas.

El derecho a deducir establecido en los artículos 17 a 20 de la Sexta Directiva IVA forma parte integrante del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Se ejercita inmediatamente para la totalidad de los impuestos que hayan gravado las operaciones por las que se haya soportado el IVA (véanse, en particular, las sentencias de 13 de marzo de 2008, *Securenta*, C-437/06, Rec. p. I-1597, apartado 24; de 4 de junio de 2009, *SALIX Grundstücks-Vermietungsgesellschaft*, C-102/08, Rec. p. I-4629, apartado 70, y de 29 de octubre de 2009, *SKF*, C-29/08, Rec. p. I-0000, apartado 55).

El objeto del régimen de deducciones es aliviar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse, en particular, las sentencias de 29 de abril de 2004, *Faxworld*, C-137/02, Rec. p. I-5547, apartado 37, y *SKF*, antes citada, apartado 56).

El funcionamiento normal del sistema común del IVA, que debe garantizar de este modo la neutralidad por lo que respecta a la carga fiscal de todas las actividades económicas, exige la exacta percepción del impuesto. Resulta de los artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva IVA y del artículo 10 CE que cada uno de los Estados miembros tiene la obligación de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se perciba íntegramente en su territorio y, a este respecto, los Estados miembros son responsables de la comprobación de las declaraciones de los sujetos pasivos, la contabilidad de éstos y los demás documentos apropiados, así como del cálculo y la recaudación del impuesto (sentencia de 17 de julio de 2008, *Comisión/Italia*, C-132/06, Rec. p. I-5457, apartado 37).

En el marco del sistema común del IVA, los Estados miembros deben garantizar el cumplimiento de las obligaciones a las que están sometidos los sujetos pasivos y disponen, a este respecto, de un cierto margen de apreciación en lo que se refiere, en particular, a la forma de utilizar los recursos con los que cuentan (sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartado 38).

Entre dichas obligaciones, el artículo 22, apartado 2, de la Sexta Directiva IVA prevé, en particular, que todos los sujetos pasivos deberán formalizar una contabilidad suficientemente detallada para permitir la aplicación del IVA y su control por la administración fiscal.

Por otro lado, según lo dispuesto en el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva IVA, sin perjuicio de las disposiciones que hayan de dictarse en virtud del apartado 4 del artículo 17, de dicha Directiva, los Estados miembros estarán facultados para establecer otras disposiciones, siempre que las juzguen necesarias en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y a evitar el fraude.

A este respecto, procede recordar que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva IVA (véanse las sentencias de 29 de abril de 2004, Gemeente Leusden y Holin Groep, C-487/01 y C-7/02, Rec. p. I-5337, apartado 76; de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartado 71, y Comisión/Italia, antes citada, apartado 46).

No obstante, las medidas que los Estados miembros pueden adoptar de este modo no deben ir más allá de lo necesario para lograr los objetivos de percibir el impuesto de manera exacta y de evitar el fraude. Por tanto, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA (véanse a este respecto, en particular, las sentencias de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros, C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Rec. p. I-7281, apartado 47; de 21 de abril de 2005, HE, C-25/03, Rec. p. I-3123, apartado 80, y de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, Rec. p. I-3457, apartado 66).

Por lo que respecta a la medida nacional de que se trata en el litigio principal, tal como está prevista en el artículo 111, apartados 1 y 2, de la Ley del IVA de 2004, ha quedado acreditado que tiene por objeto garantizar la percepción exacta del impuesto y evitar el fraude, al exigir a los sujetos pasivos que usen cajas registradoras para contabilizar el volumen de negocios y la cuota del IVA adeudado. No puede negarse que la obligación que recae de este modo sobre los sujetos pasivos se encuentra entre las medidas que los Estados miembros pueden adoptar sobre la base del artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva IVA.

En tales circunstancias, debe considerarse que dicha medida, al disponer que en caso de incumplimiento de la referida obligación contable el sujeto pasivo verá la parte del IVA deducible disminuida en un 30 %, constituye una sanción administrativa cuyo efecto disuasorio tiene por objeto garantizar la efectividad de la referida obligación.

A este respecto, procede recordar que, a falta de armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de inobservancia de los requisitos fijados por un régimen establecido mediante dicha legislación, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas. No obstante, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad (sentencia de 12 de julio de 2001, Louloudakis, C-262/99, Rec. p. I-5547, apartado 67).

En cuanto a la aplicación concreta del principio de proporcionalidad, corresponde al juez remitente apreciar la compatibilidad de las medidas nacionales con el Derecho de la Unión, dado que el Tribunal de Justicia sólo es competente para proporcionarle todos los elementos de interpretación pertenecientes al ámbito del Derecho de la Unión que puedan permitirle apreciar dicha compatibilidad (véanse, en particular, las sentencias de 30 de noviembre de 1995, Gebhard, C-55/94, Rec. p. I-4165, y Molenheide y otros, antes citada, apartado 49).

Por lo tanto, hay que señalar, en primer lugar, que las disposiciones de la Ley del IVA de 2004 no cuestionan el propio principio del derecho a deducción, del que siguen beneficiándose todos los sujetos pasivos. Este derecho sigue existiendo, aunque el sujeto pasivo de que se trate no cumpla la obligación prevista en dichas disposiciones.

En segundo lugar, la sanción administrativa que acompaña a dicha obligación tiene el carácter de una carga económica que el legislador nacional pretende hacer pesar sobre el sujeto pasivo en situación de infracción y únicamente mientras ésta dure. Tal elección, que es competencia al Estado miembro de que se trata, no parece ser manifiestamente inadecuada al objetivo perseguido.

En tercer lugar, la elección de imputar dicha carga económica mediante la retención de una parte del impuesto deducible del IVA devengado y no, en particular, mediante el pago de una cantidad al erario público por parte del sujeto pasivo, también es competencia del Estado miembro de que se trate.

No obstante, este mecanismo, en la medida en que incide sobre la cantidad que se tiene derecho a deducir, podría vulnerar el principio de neutralidad en lo que respecta a la carga fiscal de todas las actividades económicas si, en particular, las modalidades para determinar la cuantía de la sanción y las condiciones en que se comprueban, instruyen y, en su caso, juzgan los hechos invocados por la autoridad fiscal para aplicar dicha sanción privaran de su propia esencia al derecho a deducir el IVA.

Si bien es competencia del órgano jurisdiccional remitente comprobar que dichas modalidades y condiciones, tal como resultan de la Ley del IVA de 2004, no tienen tal consecuencia, procede señalar a este respecto que el porcentaje de la retención de que se trata en el litigio principal, limitado al 30 % y que preserva de este modo lo esencial del importe del impuesto soportado, no parece excesivo ni insuficiente para garantizar el carácter disuasorio de la sanción controvertida y, por lo tanto, la efectividad de ésta.

Por otra parte, tal retención, basada en el importe de las cargas soportadas por el sujeto pasivo, manifiestamente no carece de toda relación con el nivel de actividad económica del interesado.

Asimismo, puesto de que dicha sanción no tiene por objeto subsanar errores contables, sino prevenirlos, su carácter global, que resulta de la aplicación del tipo fijo del 30 %, y, por consiguiente, la falta de relación entre su importe y el de los eventuales errores del sujeto pasivo no pueden tenerse en cuenta a la hora de apreciar el carácter proporcionado de la referida sanción. Por otra parte, precisamente la falta de cajas registradoras impide la determinación exacta del importe de las ventas efectuadas, por lo que no se puede apreciar si la sanción es adecuada al importe de los eventuales errores contables.

Además, en cuanto al caso evocado por la Comisión de que la no utilización de cajas registradoras se debiera a causas ajenas al contribuyente, correspondería al juez nacional tenerlas en cuenta –si la realidad

de tales circunstancias quedara debidamente acreditada de conformidad con las normas nacionales procesales y de prueba— para determinar, a la vista del conjunto de los elementos del asunto, si, con todo, debe aplicarse la sanción fiscal y, en caso de que así sea, comprobar que ésta no sea desproporcionada.

De todo cuanto antecede resulta que procede responder a la primera cuestión que el sistema común del IVA, como se define en el artículo 2, apartados 1 y 2, de la Primera Directiva IVA y en los artículos 2 y 10, apartados 1 y 2, así como en el artículo 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva IVA, no se opone a que un Estado miembro limite transitoriamente el alcance del derecho a deducción del impuesto soportado en relación con los sujetos pasivos que hayan incumplido una formalidad en la contabilización de sus ventas, siempre que la sanción así prevista respete el principio de proporcionalidad

Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta, esencialmente, si las disposiciones del artículo 111, apartados 1 y 2, de la Ley del IVA de 2004, pueden considerarse «medidas especiales de inaplicación» para evitar determinados fraudes o evasiones fiscales en el sentido del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA.

A este respecto basta con señalar que la medida controvertida en el litigio principal, tal como está prevista en el artículo 111, apartados 1 y 2, de la Ley del IVA de 2004, constituye una sanción administrativa que se impone cuando consta que el sujeto pasivo ha incumplido la obligación de usar una caja registradora para contabilizar el volumen de negocios y la cuota del impuesto devengado. Tal medida, que es de la misma naturaleza que las previstas en el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva IVA, no puede constituir una medida especial de inaplicación en el sentido del artículo 27, apartado 1, de dicha Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de julio de 1988, Jeunehomme y otros y EGI, 123/87 y 330/87, Rec. p. 4517, apartado 15, y de 15 de enero de 2009, K-1, C-502/07, Rec. p. I-161, apartado 23), por lo que no pueden estar comprendidas dentro del ámbito de aplicación del artículo 27, apartado 1.

Según reiterada jurisprudencia, las características esenciales del IVA son cuatro, a saber, la aplicación del IVA con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios, la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste, la percepción de dicho impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente, y la deducción del IVA devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso de producción y distribución, de manera que, en una fase determinada, este impuesto se aplica sólo al valor añadido en esa fase y la carga final de dicho impuesto recae en definitiva sobre el consumidor (sentencias antes citadas, Banca popolare di Cremona, apartado 28; KÖGÁZ y otros, apartado 37, y K-1, apartado 17).

La medida prevista por las disposiciones de la Ley del IVA de 2004, controvertida en el litigio principal, no responde a dichas características. Como se desprende de la apreciación hecha en el apartado 28 de la presente sentencia, dichas disposiciones se limitan a establecer una sanción administrativa que puede imponerse a los sujetos pasivos del IVA cuando consta que han incumplido alguna de sus obligaciones contables. Esta sanción, cuyo hecho generador no se encuentra en una transacción cualquiera, sino en el incumplimiento de una obligación contable, no tiene, por lo tanto, carácter de impuesto sobre el valor añadido en el sentido del artículo 33, de la Sexta Directiva.