

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA (SALA NOVENA), DE 15 DE ABRIL DE 2021

F. Alfredo García Prats

Catedrático de Derecho Financiero y Tributario

Universitat de València¹

(España)

Asunto: C-935/19

Partes: *Grupa Warzywna SP. z o.o. y Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia, Polonia.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 273 – Sobrevaloración, en la declaración tributaria, del importe de la devolución de IVA – Error de apreciación del sujeto pasivo respecto a la sujeción al impuesto de la operación – Rectificación de la declaración tributaria a raíz de una inspección – Sanción por un importe correspondiente al 20 % del importe de la sobrevaloración del importe de la devolución de IVA – Principio de proporcionalidad»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

Grupa Warzywna adquirió un bien inmueble, habitado durante más de dos años, en cuya declaración se mencionaba su precio como un importe neto, incluyendo el IVA. Además, el vendedor del bien inmueble emitió una factura en la que se mencionaba el IVA correspondiente a la operación, el cual fue abonado por Grupa y, posteriormente, presentó una declaración en la que se mencionaba el excedente de IVA, solicitando su devolución.

Sin embargo, la Administración tributaria constató que la entrega de ese bien inmueble estaba exenta de IVA, por lo que Grupa no tenía derecho a deducir el IVA soportado.

¹ El autor quiere agradecer a Marina Checa Pérez y a Paula Sánchez Ramón por su ayuda en la búsqueda y selección de las sentencias objeto del presente comentario.

En esta situación Grupa Warzywna rectificó su declaración tributaria y mencionó un excedente de IVA inferior al que había declarado inicialmente, pese a lo cual la Administración tributaria adoptó una resolución mediante la que establecía un excedente de IVA correspondiente al importe resultante de la declaración rectificativa, e impuso a Grupa Warzywna una sanción correspondiente al 20% del importe en el que se sobrevaloró la cuantía de la devolución de IVA reclamada indebidamente.

Grupa Warzywna recurrió la sanción, pero ésta fue ratificada por la autoridad tributaria de segundo grado, por lo que interpuso recurso ante el órgano jurisdiccional remitente.

Este órgano jurisdiccional considera necesario determinar si la imposición de esa sanción, siendo que el error cometido por la sociedad no ha supuesto ninguna pérdida de ingresos fiscales, es conforme con los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA y está justificada a la luz de los objetivos consistentes en garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude fiscal.

En este sentido, el Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Voivodato de Breslavia, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Es compatible un gravamen tributario adicional como el previsto en el artículo 112, letra b), apartado 2, de la Ley del IVA con lo dispuesto en la [Directiva del IVA] (especialmente con sus artículos 2, 250 y 273), con el artículo 4 [TUE], apartado 3, con el artículo 325 TFUE y con el principio de proporcionalidad?».

2. Comentario

El órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre la compatibilidad de las disposiciones nacionales controvertidas en el litigio principal con el artículo 4 TUE, apartado 3, el artículo 325 TFUE, los artículos 2, 250 y 273 de la Directiva del IVA, así como con los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA.

Así, se pregunta si el artículo 273 de la Directiva del IVA y los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que impone a un sujeto pasivo que ha calificado erróneamente una operación exenta de IVA de operación sujeta a ese impuesto una sanción correspondiente al 20 % del importe de la sobrevaloración del importe de la devolución de IVA indebidamente reclamada, sin tomar en consideración la naturaleza y gravedad de la irregularidad de que adolece la declaración tributaria, la falta de indicios de que dicho error constituya un fraude y la inexistencia de pérdida de ingresos para la Hacienda Pública.

Vemos que, con arreglo al artículo 273 de la Directiva del IVA, los Estados miembros pueden adoptar medidas para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. Sin embargo, los Estados miembros están obligados a

ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad.

Así pues, tales sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude.

Al objeto de apreciar si una sanción es conforme al principio de proporcionalidad, es preciso tener en cuenta, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con esa sanción, así como el método para la determinación de su cuantía. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si el importe de la sanción va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de evitar el fraude fiscal, para lo cual ha de tener en cuenta algunos elementos del litigio principal.

A este respecto, el artículo 112 b), apartado 2, de la Ley del IVA establece una sanción administrativa correspondiente al 30 % del importe de la sobrevaloración de la cuantía de la devolución de IVA, que se reducirá al 20 % del primero de esos importes cuando, a raíz de una inspección tributaria, el sujeto pasivo haya realizado una rectificación de su declaración, teniendo en cuenta las irregularidades observadas en esa inspección, y haya abonado el importe del impuesto exigible o haya reembolsado el importe que le fue devuelto indebidamente.

De la resolución de remisión se desprende que esa sanción tiene por objeto mejorar la recaudación del IVA, sancionando los errores cometidos en la liquidación de dicho impuesto y pretendiendo incitar a los sujetos pasivos a que presenten sus declaraciones fiscales con exactitud y rigor y, en caso de irregularidad, a que procedan a su regularización.

Así, se trata de una sanción administrativa que tiene por objeto inducir a los sujetos pasivos a regularizar lo antes posible las situaciones en que la cantidad ingresada sea inferior a la efectivamente adeudada y, por tanto, alcanzar el objetivo de garantizar la correcta recaudación del impuesto, cuyo importe se fija, por defecto, en el 50 % de la cuota de IVA que el sujeto pasivo está obligado a abonar a la Administración tributaria, pero que puede reducirse en función de las circunstancias del caso concreto, permite, en principio, asegurar que tal sanción no vaya más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de garantizar la correcta recaudación del impuesto.

Sin embargo, por lo que respecta al método para la determinación del importe de la sanción controvertida en el litigio principal, es preciso señalar que, en caso de que su cuantía se fije en el 20 % del importe de la sobrevaloración del excedente del IVA, dicho importe no puede reducirse en función de las circunstancias concretas del caso, salvo en el supuesto de que la irregularidad resulte de errores menores.

En este caso, la irregularidad se deriva de un error de apreciación cometido por las partes de la operación respecto a su sujeción al impuesto, dado que las referidas partes consideraron que la entrega del edificio en cuestión estaba sujeta al IVA. De las apreciaciones del órgano jurisdiccional remitente se desprende que *la sanción prevista se aplica indistintamente a una situación (como*

la controvertida) en la que la sobrevaloración del importe del excedente de IVA resulta de un error de apreciación cometido por las partes, que se caracteriza por la inexistencia de indicios de fraude y que no ha dado lugar a ninguna pérdida de ingresos fiscales, y a una situación en la que no concurren tales circunstancias particulares.

Así pues, ese método de determinación no permitió a las autoridades tributarias adaptar el importe de la sanción, de lo que se deduce que *el método para la determinación de dicha sanción, aplicada automáticamente, no permite a las autoridades tributarias individualizar la sanción impuesta, con el fin de garantizar que esta no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos consistentes en garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude.*

3. Fallo

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Novena) declara que: «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, y el principio de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que impone a un sujeto pasivo que ha calificado erróneamente una operación exenta de IVA de operación sujeta a ese impuesto una sanción correspondiente al 20 % del importe de la sobrevaloración del importe de la devolución de IVA indebidamente reclamada, en la medida en que dicha sanción se aplica indistintamente a una situación en que la irregularidad resulta de un error de apreciación cometido por las partes de la operación respecto a la sujeción al impuesto de esta, que se caracteriza por la inexistencia de indicios de fraude y de pérdida de ingresos para la Hacienda Pública, y a una situación en la que no concurren tales circunstancias».