

Sentencia del TJUE (Sala Séptima) de 28 de julio de 2016

Asunto: C-332/15.

Partes: *Giuseppe Astone*.

Síntesis:

“Procedimiento prejudicial – Sistema común del Impuesto sobre el valor añadido – Directiva 2006/112/CE – Artículos 167, 168, 178 a 182, 193, 206, 242, 244, 250, 252 y 273 – Derecho a la deducción del IVA – Derecho a la deducción del IVA – Requisitos materiales – Requisitos formales – Plazo preclusivo – Disposiciones nacionales que excluyen el derecho a deducir en caso de incumplimiento de la mayoría de los requisitos formales – Fraude fiscal”.

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

El origen del litigio examinado trae causa de la petición de decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 167, 168, 178 a 181, 244 y 250 de la Directiva 2006/112/CE, al hilo del procedimiento penal contra el Sr. Giuseppe Astone (representante legal de la Società Del Ferro Srl), por el incumplimiento de su obligación de presentar la declaración del IVA del ejercicio 2010.

Ahora bien, en realidad, las dos cuestiones prejudiciales planteadas ante el Tribunal de Justicia no se basan exclusivamente en dicha omisión, sino antes bien en el incumplimiento de múltiples deberes formales que incumben al acusado, como sujeto pasivo del IVA, y que se reputan esenciales para el buen funcionamiento y aplicación de este tributo. Todas estas obligaciones formales se recogen tanto en el ordenamiento tributario italiano como en el Derecho de la Unión Europea y son explicitadas por el Tribunal de Justicia en la parte preliminar de su Sentencia.

En concreto, el Sr. Astone omitió la presentación de su declaración del IVA relativa a 2010 y a otros ejercicios posteriores, eludiendo el pago de las cuotas tributarias correspondientes. Además, no cumplió el deber de llevanza de la contabilidad, ni otros deberes registrales a que estaba obligado, en el contexto del IVA, como representante legal de la citada sociedad, dejando de anotar, asimismo, tanto las facturas emitidas como las recibidas de otras empresas, que sí había abonado.

Precisamente este último aspecto es el que el Sr. Astone pretende hacer valer a los efectos de reclamar el derecho a deducir el IVA soportado. En el seno del proceso penal, el acusado ha presentado facturas emitidas por terceras empresas a Del Ferro durante 2010, que fueron pagadas (IVA incluido), pese a no ser anotadas en los libros contables de dicha sociedad. Partiendo de estas facturas, se calculó un IVA deducible que el Sr. Astone reclama tener derecho a deducir, lo que unido a un crédito fiscal previo a su favor, conllevaría que el importe total eludido no superara los 30.000 euros contemplados en la normativa italiana como infracción punible. Con apoyo en tal razonamiento, el Sr. Astone solicita su absolución, pretensión que respalda la Fiscalía.

El órgano judicial estima que, de acuerdo con el Derecho positivo italiano, el derecho a deducir el IVA queda supeditado al cumplimiento de las pertinentes obligaciones formales, de lo que cabría inferir que la falta del deber

de anotación de las facturas invocadas haría perder al sujeto pasivo dicho derecho. Igualmente, tal derecho a deducir se acota temporalmente por parte de la normativa aplicable (europea y nacional), todo lo cual motiva que eleve ante el Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. ¿Se oponen las disposiciones de la Directiva [IVA], tal como han sido interpretadas por la jurisprudencia de la Unión citada [en los motivos de la resolución de remisión], a la existencia de normas nacionales de los Estados miembros -como las reproducidas [en la resolución de remisión] y en vigor en Italia (artículo 19 del Decreto nº 633)- que excluyen, también desde el punto de vista penal, [que el contribuyente pueda] ejercitar el derecho a deducción si no se han presentado las declaraciones del IVA y, en particular, la declaración relativa al segundo ejercicio posterior a aquel en que ha nacido el derecho a deducción?
2. ¿Se oponen las disposiciones de la Directiva [IVA], tal como han sido interpretadas por la jurisprudencia de la Unión citada [en los motivos de la resolución de remisión], a la existencia de normas nacionales de los Estados miembros -como las reproducidas [en la resolución de remisión] y en vigor en Italia (artículos 25 y 39 del Decreto nº 633)- que excluyen la posibilidad de tener en cuenta, desde el punto de vista penal, a efectos de la deducción del IVA, facturas recibidas que el contribuyente no haya registrado en modo alguno?"

2. Fundamentos de Derecho y comentario

Dos son los temas de análisis que encierra el presente asunto. De una parte, se plantea si el establecimiento en el Derecho nacional de un Estado miembro de un plazo de caducidad de dos años, transcurrido el cual se perdería el derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado, resulta o no contrario a las previsiones de la Directiva IVA en cuestión. Y, de otra parte, se pregunta si la denegación, prevista asimismo en el ordenamiento interno, del derecho a tal deducción en el caso de que se hayan incumplido la mayoría de las obligaciones formales por parte del contribuyente, es o no compatible con la citada Directiva europea.

La existencia de jurisprudencia previa sobre la materia y, a nuestro juicio, el hecho de que estas cuestiones no revistan una gran complejidad técnica, explican que el Tribunal de Luxemburgo juzgue el caso prescindiendo de las Conclusiones de la Abogado general. No obstante, como destacaremos más adelante, esta Sentencia inicia en cierto sentido una nueva línea jurisprudencial, que matiza la observada hasta la fecha y abre un nuevo escenario, cuya consolidación o no dependerá de los futuros pronunciamientos del Tribunal en esta órbita.

Ciñéndonos a la primera de las cuestiones formuladas, cabe apreciar que el acusado únicamente invocó el derecho a deducir el IVA soportado con ocasión del procedimiento penal que se sustancia ante el órgano jurisdiccional remitente, desconociendo de este modo el mandato del ordenamiento italiano según el cual dicho derecho ha de ejercitarse, como máximo, en la declaración del segundo año siguiente a aquel en el que se originó el derecho.

Como acertadamente señala el Alto Tribunal, la posibilidad de ejercer el derecho a deducir sin limitación temporal alguna sería contraria al principio de seguridad jurídica. Partiendo de esta premisa, el Tribunal de Justicia razona (con apoyo en su propia doctrina jurisprudencial: Sentencias de 8 de mayo de 2008, *Ecotrade*, C-95/07 y C-96/07, y de 12 de julio de 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11) que no vulnera el régimen establecido en la Directiva IVA, la previsión por parte de un Estado miembro de un plazo de caducidad cuya terminación penaliza al contribuyente no diligente -que haya omitido la solicitud de deducción del IVA soportado-, con la pérdida del derecho a deducir,

siempre y cuando dicho plazo de dos años se aplique igualmente a los derechos análogos en materia tributaria basados tanto en el Derecho interno como en el Derecho de la UE (principio de equivalencia), y no convierta en imposible o excesivamente difícil el ejercicio práctico de dicho derecho (principio de efectividad).

Si bien la comprobación del cumplimiento de estas dos condiciones compete al juez nacional, el Tribunal de Justicia se inclina por considerar que tales principios resultan respetados en la hipótesis de que, transcurrido el plazo preclusivo indicado sin solicitud de deducción por parte del sujeto pasivo, el ordenamiento interno prive de tal derecho al sujeto en cuestión. Así lo declaró ya el Tribunal, por lo que al principio de equivalencia concierne, al hilo del Asunto *Ecotrade*, ya citado, en el que el plazo previsto era también de dos años. En similares términos, el Tribunal apunta que la previsión de un plazo de esta naturaleza y duración no puede por sí mismo hacer imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio del derecho a deducir, en la medida en que los artículos 167 y 179, párrafo primero de la propia Directiva IVA, permiten a los Estados miembros exigir a los sujetos pasivos que ejerzan su derecho a deducir durante el mismo período en el que ha nacido tal derecho.

Resuelta en estos términos la primera cuestión prejudicial, el Tribunal aborda el examen de la segunda, relativa a si la denegación por parte de un Estado miembro del derecho a deducir el IVA cuando el sujeto pasivo ha incumplido la mayoría de las obligaciones formales que le incumbían para poder disfrutar de ese derecho, se alinea o no con lo dispuesto en la mencionada Directiva.

Como es sabido, el derecho a deducir del IVA repercutido el IVA soportado en la adquisición de bienes y recepción de servicios, se reputa un principio fundamental del sistema común del IVA, consagrado por la legislación de la UE y orientado a asegurar la neutralidad del gravamen respecto a los sujetos pasivos del impuesto. Buena prueba de su relevancia, según reiterada jurisprudencia⁵ del propio Tribunal, es la exigencia de que tal derecho a la deducción del IVA soportado se conceda, si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido algunos deberes formales. No obstante, esta regla general de actuación resulta excepcionada en la hipótesis de que el incumplimiento de los requisitos formales tuviera como resultado impedir la aportación de la prueba cierta del cumplimiento de los requisitos materiales.

En esta dirección, el Tribunal europeo ha declarado asimismo que los contribuyentes no pueden utilizar las normas del Derecho de la UE de modo fraudulento o abusivo, en el bien entendido de que la lucha contra el fraude y la evasión fiscal constituye un objetivo promovido por la Directiva IVA. De este planteamiento cabe inferir que las autoridades tributarias y los órganos judiciales nacionales pueden denegar el derecho a la deducción cuando se demuestre objetivamente que el sujeto pasivo invoca tal derecho de forma fraudulenta o abusiva, como ocurre en los supuestos de fraude fiscal.

Si bien tal comprobación objetiva es competencia de las autoridades nacionales, el Tribunal de Justicia considera acreditado que en el caso de autos el sujeto pasivo no sólo no presentó la declaración debida del IVA, ni pagó el impuesto, sino que también ignoró sus deberes de índole contable y registral respecto de la sociedad a la que representaba. Por consiguiente, aun suponiendo que estos incumplimientos graves no impidan probar la concurrencia de los requisitos materiales que dan derecho a deducir el IVA soportado, resulta innegable que la omisión del cumplimiento de sus obligaciones formales integra ya una conducta constitutiva de fraude fiscal, cual es evitar el pago del impuesto. De ello se deriva la legitimidad de los Estados miembros, desde la óptica del

5 SSTSJUE de 12 de julio de 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, apartado 62; y, de 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean*, C-183/14, apartado 58.

Derecho de la UE -esto es, sin quiebra alguna del principio de neutralidad fiscal-, para denegar el citado derecho a deducir en casos como el comentado; y más aún, como indica el Tribunal de Justicia, si tales incumplimientos han sido reiterados y constantes a lo largo de varios ejercicios fiscales.

Huelga subrayar que esta última afirmación constituye un hito jurisprudencial, que contrasta con la férrea defensa del derecho a deducir, cumpliéndose los requisitos materiales exigidos, que tradicionalmente ha propugnado el TJUE con base en el citado principio de neutralidad fiscal. Nos hallamos, por primera vez, ante un caso en el que el incumplimiento generalizado de requisitos de forma es susceptible de ser considerado como “materialmente relevante”. Y ello porque, de forma novedosa, el Tribunal de Justicia posibilita a los Estados miembros la denegación del derecho a la deducción del IVA ante el incumplimiento masivo de obligaciones formales, constitutivo de fraude fiscal.

3. Fallo

Conforme a lo sostenido, el Tribunal de Justicia declara que: “1) Los artículos 167, 168, 178, el artículo 179, párrafo primero, y los artículos 180 y 182 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que prevé un plazo preclusivo para el ejercicio del derecho a deducir, como el controvertido en el litigio principal, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, lo que incumbe comprobar al Tribunal remitente.

1. Los artículos 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 y 273 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que permite a la Administración Tributaria denegar a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA cuando se ha acreditado que este incumplió fraudulentamente, lo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, la mayoría de las obligaciones formales que le incumbían para poder disfrutar de ese derecho”.

