

Sentencia del TJUE (Sala Décima) de 7 de marzo de 2018

Asunto: C-159/17

Partes: Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius y Ministerul Finanțelor Publice
— A.N.A.F. — D.G.R.F.P. Galați — Serviciul Soluționare Contestații,

Síntesis: «Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Anulación de la identificación a efectos del IVA — Obligación de pago del IVA percibido durante el período en el que el número de identificación a efectos del IVA está anulado — No reconocimiento del derecho a la deducción del IVA correspondiente a las adquisiciones efectuadas durante ese período»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

La mercantil “Dobre” estaba registrada en Rumanía, a efectos del IVA, en el período comprendido entre el 13 de julio de 2011 y el 31 de julio de 2012. “Dobre” había incumplido la obligación de presentar las declaraciones de IVA correspondientes al cuarto trimestre del año 2011 y al primer trimestre del año 2012, circunstancia que, a raíz de lo previsto en su normativa interna, condujo a la anulación, a partir del 1 de agosto de 2012, de su número de identificación fiscal.

Entre dicha fecha y el 31 de julio de 2013, la entidad continuó emitiendo facturas, en las que se repercutía el IVA, sin presentar las declaraciones correspondientes. El 30 de enero de 2014, “Dobre” presentó, de forma extemporánea, exclusivamente las declaraciones de IVA relativas al cuarto trimestre del año 2011, así como al primer y segundo trimestre del año 2012.

A raíz de un procedimiento de comprobación efectuado entre el 1 de julio y el 4 de agosto de 2015, la Administración tributaria practicó una liquidación a “Dobre” exigiéndole el IVA percibido y no ingresado en el período en que no estuvo registrada a efectos de este impuesto. Por su parte, “Dobre” solicitó la deducción del IVA satisfecho a sus proveedores por los bienes y servicios a los que recurrió para prestar a los servicios referidos a su objeto social en el período en que no estaba identificada a efectos del IVA. La Administración tributaria denegó tal solicitud.

Tras recurrir en diversas instancias administrativas y judiciales, el Tribunal Superior de Constanța decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 167, 168, 169, 179, 213, apartado 1, 214, apartado 1, letra a), y 273 de la Directiva [2006/112] en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que, en circunstancias como las del litigio principal, obliga al contribuyente —sujeto pasivo cuya identificación a efectos del IVA ha sido anulada— a pagar al Estado el IVA percibido mientras su número de identificación a efectos del IVA estaba anulado, sin reconocerle el derecho a la deducción del IVA correspondiente a las adquisiciones efectuadas en ese mismo período?»

2. Fundamentos de Derecho y comentario

En el presente asunto se plantea al Tribunal Luxemburgo si la Directiva 2006/112 se opone a que la normativa rumana deniegue el derecho a la deducción del IVA a un sujeto pasivo, cuando su

identificación a efectos del IVA había sido anulada por no haber presentado, en el plazo legalmente establecido, declaraciones de IVA durante un periodo prolongado.

Según reiterada jurisprudencia del Tribunal, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del impuesto soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. En particular, el registro a efectos del IVA previsto en el artículo 214 de la Directiva 2006/112, al igual que la obligación del sujeto pasivo de declarar el comienzo, la modificación y el cese de sus actividades, prevista en el artículo 213 de dicha Directiva, no son más que requisitos formales con fines de control, que no pueden poner en tela de juicio, en particular, el derecho a deducción del IVA cuando se cumplan los requisitos materiales que dan lugar a esos derechos. Por consiguiente, no se puede impedir que un sujeto pasivo del IVA ejerza su derecho a deducir por el hecho de que no se haya identificado a efectos de este impuesto antes de utilizar los bienes adquiridos en el marco de su actividad gravada.

Además, el Tribunal de Justicia había declarado previamente que el hecho de sancionar la inobservancia, por parte del sujeto pasivo, de las obligaciones contables o registrales y de declaración con la denegación del derecho a deducir va manifiestamente más allá de lo necesario para lograr el objetivo de asegurar la correcta ejecución de tales obligaciones, toda vez que el Derecho de la Unión no impide que los Estados miembros impongan, en su caso, una multa o una sanción pecuniaria proporcionada a la gravedad de la infracción.

Solo cabría otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales. En efecto, la denegación del derecho a la deducción depende más de la falta de los datos necesarios para demostrar que se cumplen los requisitos de fondo que del incumplimiento de un requisito formal. Asimismo, puede denegarse el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva.

En virtud de lo anterior, el Tribunal Justicia declara que incumbe al tribunal remitente verificar si la Administración tributaria disponía de los datos necesarios para comprobar que concurrían los requisitos materiales que generan el derecho a la deducción del IVA soportado por “Dobre”, pese a los incumplimientos de los requisitos formales que se le imputan. En todo caso, el Tribunal de Luxemburgo advierte que, aun suponiendo que los incumplimientos de las obligaciones formales no impidan aportar la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales que dan derecho a deducir el IVA soportado, tales circunstancias pueden acreditar la existencia del caso más simple de fraude fiscal, en el que el sujeto pasivo no cumple deliberadamente con las obligaciones formales que le incumben con el fin de evitar el pago del impuesto, circunstancia que permitiría denegar el IVA soportado.

En particular, se considera que la falta de presentación de las declaraciones de IVA, que permitiría la aplicación del IVA y su control por la Administración tributaria, puede llegar a impedir la correcta recaudación del impuesto y, en consecuencia, comprometer el buen funcionamiento del sistema común del IVA. Por lo tanto, el Derecho de la Unión no impide que, ante la inobservancia de la obligación de presentar declaraciones del IVA, los Estados miembros consideren tales incumplimientos constitutivos de fraude fiscal y denieguen, en tal supuesto, el disfrute del derecho a deducir.

3. Fallo

Los artículos 167 a 169, 179, 213, apartado 1, 214, apartado 1, 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,

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 la deducción del impuesto sobre el valor añadido cuando se acredita que, debido a los incumplimientos que se le imputan, la Administración tributaria no ha podido disponer de la información necesaria para comprobar que concurren los requisitos materiales que generan el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por dicho sujeto pasivo, o que este último actuó de manera fraudulenta para poder disfrutar de tal derecho, circunstancias que incumbe verificar al tribunal remitente.