

Sentencia del TJUE (Sala Segunda) de 14 de marzo de 2013

Asunto: C-527/11

Partes: *Valsts ieņēmumu dienests* y *Ablessio SIA*

Síntesis:

«IVA – Directiva 2006/112/CE – Artículos 213, 214 y 273 – Identificación de los sujetos pasivos del IVA – Negativa a atribuir un número de identificación a efectos del IVA porque el sujeto pasivo no dispone de medios materiales, técnicos y financieros para ejercer la actividad económica declarada – Legalidad – Lucha contra el fraude fiscal – Principio de proporcionalidad»

1. Antecedentes y cuestiones planteadas

“Ablessio”, sociedad letona de responsabilidad limitada, solicitó a la Administración Tributaria de su país su inscripción en el registro de sujetos pasivos del IVA. Mediante resolución de 15 de noviembre de 2007, confirmada, tras ser objeto de reclamación, por resolución de 27 de noviembre de 2007, se denegó dicha inscripción, por considerar que la mencionada sociedad no disponía de la capacidad material, técnica y financiera necesaria para ejercer la actividad económica declarada, a saber, la prestación de servicios de construcción.

Para adoptar las citadas resoluciones denegatorias, la Administración Tributaria se basó en comprobaciones según las cuales, en primer término, “Ablessio” no poseía inmuebles y no había celebrado ningún contrato encaminado al alquiler de dichos activos. Además, se había celebrado un contrato de arrendamiento para alquilar un espacio no residencial cuyas dimensiones eran de sólo cuatro metros cuadrados. Por último, la mencionada sociedad no estaba inscrita en el registro de empresas de construcción y no había ejercido realmente ninguna actividad desde su creación, siendo el único empleado de la empresa –aparentemente no remunerado– el presidente de su consejo de administración.

La sociedad interpuso recurso de anulación contra las mencionadas resoluciones denegatorias de la inscripción en el registro de sujetos pasivos del IVA ante el tribunal administrativo de distrito, que estimó dicho recurso mediante resolución de 20 de octubre de 2009 y ordenó a la Administración Tributaria inscribir la citada sociedad en este registro. Dicho órgano jurisdiccional consideró que “Ablessio” había proporcionado información suficiente sobre su capacidad para ejercer la actividad económica declarada, y que la exactitud de esa información no había sido puesta en duda.

La resolución del tribunal administrativo de primera instancia fue recurrida por la Administración Tributaria letona ante el tribunal administrativo regional, que confirmó la resolución del tribunal de primera instancia.

De nuevo, la resolución del Tribunal administrativo regional fue recurrida por la Administración, esta vez en sede jurisdiccional, lo que dio lugar a que el *Augstākās tiesas Senāts* suspendiese el procedimiento y plantease al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

- 1) ¿Deben interpretarse las disposiciones de la Directiva 2006/112 en el sentido de que prohíben denegar el número individual con el que se identifica al sujeto pasivo, basándose en que el titular de las participaciones

del sujeto pasivo obtuvo previamente en varias ocasiones el número individual para otras empresas, que nunca llevaron a cabo una actividad económica real, y cuyas participaciones fueron transmitidas por el titular a otras personas inmediatamente después de haber obtenido el número individual?

- 2) ¿Debe interpretarse el artículo 214 de la mencionada Directiva en relación con el artículo 273 de la misma, en el sentido de que permite a la Administración tributaria, antes de asignar el número individual, cerciorarse de la capacidad del sujeto pasivo para llevar a cabo la actividad gravada por el impuesto, en caso de que mediante esa comprobación se pretenda recaudar correctamente el IVA y evitar el fraude?»

2. Comentario

De acuerdo con lo previsto en los artículos 213 y 214 de la Directiva 2006/112, la identificación de los sujetos pasivos del IVA compete a las Administraciones Tributarias de los distintos Estados miembros, contando a estos efectos el legislador interno con un cierto margen de autonomía para establecer los requisitos necesarios para obtener dicha identificación.

Ahora bien, como declara el Tribunal de Justicia en los párrafos 24 a 27 de su sentencia, este margen de autonomía de los Estados y de la Administración Tributaria es limitado, de tal modo que no cabría denegar el acceso a la identificación fiscal por el mero hecho de que el contribuyente carezca de los medios materiales, humanos, técnicos y financieros para ejercer la actividad económica declarada. En este sentido, debe recordarse que, de acuerdo con una reiterada jurisprudencia del Tribunal, la mera intención de iniciar una actividad económica atribuye a la persona física o jurídica la condición de sujeto pasivo del impuesto, por lo que no resultará factible condicionar la identificación del obligado tributario a que se acrediten dichas circunstancias de índole material.

Ahora bien, sin perjuicio del derecho de los obligados tributarios a acceder a la neutralidad del impuesto, por la vía de la deducción del IVA soportado, desde que el negocio está en ciernes, los Estados miembros están obligados a garantizar la veracidad de las inscripciones en el registro de sujetos pasivos con el fin de garantizar el buen funcionamiento del IVA. De este modo, y según se afirma en el apartado 30 de la sentencia, “los Estados miembros están legitimados para adoptar medidas que impidan el uso abusivo de los números de identificación, en particular por empresas cuya actividad y, por lo tanto, cuya condición de sujeto pasivo, es puramente ficticia”.

En todo caso, dichas medidas, como advierte inmediatamente el Tribunal, no deben ir más allá de lo que sea necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y para evitar el fraude fiscal, tampoco deben cuestionar sistemáticamente el derecho a la deducción del IVA ni, en consecuencia, la neutralidad del mencionado impuesto. En virtud de lo anterior, la negativa a la expedición del número de identificación fiscal, ante el riesgo que supone para la correcta aplicación de los principios que inspiran el impuesto, debe basarse en una apreciación global de la situación que permita considerar que de forma objetiva que el número de IVA atribuido al sujeto pasivo se utilizará probablemente de modo fraudulento.

Si bien estas circunstancias, como consecuencia de las competencias atribuidas al Tribunal de Justicia, deben ser apreciadas exclusivamente por los tribunales nacionales, la sentencia que nos ocupa señala expresamente que la falta de medios técnicos, materiales o financieros, o el hecho de que se haya reiterado la solicitud del número de identificación fiscal por un sujeto al que se le ha denegado en reiteradas ocasiones, no constituyen, por sí mismos, motivos en los que pueda basarse, de forma exclusiva, una negativa a la expedición del número de identificación fiscal.

En el ámbito interno, los artículos 24 y 25 del Reglamento General de las actuaciones y los procedimientos de gestión e inspección tributaria, atribuyen a la Administración Tributaria la facultad de denegar la asignación de un número provisional o definitivo cuando de la comprobación resultara que los datos declarados no son veraces (datos que normalmente tendrán que ver con el domicilio declarado, actividad declarada, identidad de los otorgantes del documento con arreglo al cual se está constituyendo una entidad, etc.) o el contribuyente no aporte documentación relacionada con los datos declarados.

Pues bien, en estos supuestos, en virtud de la doctrina fijada por la sentencia de referencia, el acto administrativo denegatorio del acceso a la identificación fiscal debe argumentar no sólo la falta de veracidad de los datos declarados, sino también la existencia de motivos fundados que inviten a considerar que la solicitud de inscripción en el registro de sujetos pasivos del IVA puede dar lugar a un uso abusivo del número de identificación fiscal o a otros fraudes en el IVA.

Huelga decir que una negativa (infundada) de la Administración a expedir el número de identificación fiscal ubica al solicitante en una situación sumamente compleja, habida cuenta que éste se verá obligado a iniciar un incierto peregrinaje en fase de revisión para ver restituido su derecho, periodo durante el que se verá imposibilitado para ejercitar directamente una actividad económica, y que difícilmente se verá compensado en términos económicos, salvo en el marco de un ulterior procedimiento de responsabilidad patrimonial de la Administración, incluso en el supuesto de lograr una resolución o sentencia estimatoria.

3. Fallo

Los artículos 213, 214 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 se oponen a que la Administración tributaria de un Estado miembro deniegue la atribución de un número de identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido a una sociedad por el mero hecho de que ésta no disponga, a juicio de dicha Administración, de medios materiales, técnicos y financieros para ejercer la actividad económica declarada y de que el titular de las participaciones de dicha sociedad haya obtenido con anterioridad en varias ocasiones ese número para sociedades que nunca ejercieron realmente una actividad económica y cuyas participaciones fueron cedidas inmediatamente después de la atribución del citado número, cuando la Administración tributaria de que se trate no ha demostrado, a la vista de elementos objetivos, que haya indicios fundados que permiten sospechar que el número de identificación del impuesto sobre el valor añadido atribuido vaya a utilizarse probablemente de modo fraudulento. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si la citada Administración tributaria ha aportado indicios fundados de la existencia de un riesgo de fraude en el litigio principal.

