

Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 29 de marzo de 2012

Asunto: C414/10

Partes: VELECLAIR SA y *Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État.*

Síntesis:

«IVA – Sexta Directiva – Artículo 17, apartado 2, letra b) – Tributación de un producto importado de un tercer país – Normativa nacional – Derecho a deducción del IVA a la importación – Requisito – Pago efectivo del IVA por el deudor»

1. Comentario

El Tribunal de Justicia clarifica los requisitos para poder deducir el IVA soportado como consecuencia de la importación de bienes relativos a la actividad empresarial, condenando a Francia por considerar que en tanto en cuanto no se hubiera abonado efectivamente el IVA por parte del deudor no podía practicarse la deducción del IVA a la importación. El Tribunal considera que dicha medida garantista de los intereses financieros de los Estados miembros no tiene cabida en el sistema común del IVA, cuya Directiva no condiciona ni exige para la deducción la satisfacción, abono o pago previo del IVA soportado, siendo aplicable esta exigencia también en relación con el hecho imponible importación.

De este modo, el Tribunal considera que el derecho a deducir el IVA soportado derivado de una importación no puede quedar condicionado ni supeditado al pago efectivo previo de dicho impuesto por el deudor cuando éste es también el titular del derecho a deducción.

En España, la deducción del IVA puede ejercitarse desde el momento en que los empresarios o profesionales estén en *posesión* del documento justificativo 'en el que conste la liquidación practicada por la Administración sin que resulte exigido legalmente el pago previo del impuesto.

Otro aspecto interesante a resaltar de la Sentencia Veleclair reside en el hecho de la imposibilidad de justificar medidas restrictivas y desproporcionadas del derecho a la deducción del IVA soportado, tal como queda configurado por la VI Directiva, en la necesidad de prevenir el fraude y la evasión fiscal. Desde esta perspectiva, el Tribunal reconoce que la circunstancia de que el deudor del IVA a la importación sea también el titular del derecho a deducción de dicho IVA tampoco parece incrementar el riesgo de fraude o abuso de este impuesto. Por el contrario, como alegó la Comisión Europea, la circunstancia de que una única persona sea a la vez deudor del IVA y titular del derecho a deducción asemeja esa situación a la que se produce en el marco del régimen de autoliquidación del IVA establecido por la Sexta Directiva. Pues bien, como el legislador de la Unión reiteró en el considerando 42 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1), dicho régimen permite, en particular, luchar contra el fraude y la evasión fiscal detectados en determinados tipos de operaciones.

2. Antecedentes

Conforme a la legislación tributaria francesa (artículo 271.II.1 del CGI).

El litigio versa sobre una regularización tributaria realizada por la Administración tributaria en un supuesto de importación por parte de una empresa francesa sujeto al IVA como consecuencia de una falsa declaración de origen que generaba derechos de aduana y derechos antidumping que estaban sometidos, a su vez a IVA. Dicho importe no fue ingresado y posteriormente se declaró la preclusión del crédito al no haberse presentado definitivamente en los doce meses siguientes a la publicación de la insolvencia del sujeto pasivo. Sin embargo, la entidad formuló una solicitud de reembolso de dicho IVA deducible que fue denegada sobre la base legal, aunque ante el órgano jurisdiccional la empresa francesa, Veleclair, alegó que el ejercicio de su derecho a la deducción no podía supeditarse al pago efectivo previo del impuesto del que era deudora, al resultar contrario con el artículo 17.apartado 2, letra b) de la Sexta Directiva.

3. Cuestiones planteadas

El Conseil d'Etat decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Permite el artículo 17, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva a un Estado miembro supeditar el derecho a deducir el [IVA] a la importación al pago efectivo de dicho impuesto por el deudor, teniendo en cuenta, en particular, el riesgo de fraude, cuando, como sucede en Francia, el deudor del [IVA] a la importación y el titular del derecho a la correspondiente deducción son la misma persona?»

4. Fallo

El artículo 17, apartado 2, letra b), 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, debe interpretarse en el sentido de que no permite a un Estado miembro supeditar el derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido a la importación al pago efectivo previo de dicho impuesto por el deudor cuando éste es también el titular del derecho a deducción.

5. Fundamentos de la sentencia

Los preceptos legales sobre los que se basa la decisión interpretativa del Tribunal son los artículos 17.1 y 2 y 181.b) y 18.2 de la VI Directiva del IVA.

El artículo 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva señala:

1. «El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:
 - a. el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado por los bienes que le son o le serán entregados y por los servicios que le son o le serán prestados por otro sujeto pasivo deudor del impuesto en el interior del país;
 - b. el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado por los bienes importados en el interior del país;

[...].»

El artículo 18, apartados 1, letra b), y 2, de la Sexta Directiva indica:

1. Para poder ejercitar el derecho a la deducción el sujeto pasivo deberá:

[...]

- b. para la deducción a que se refiere el artículo 17, apartado 2, letra b), estar en posesión de un documento acreditativo de la importación que lo designe como destinatario o importador y que mencione o permita calcular el importe del impuesto debido;

El Tribunal considera que el artículo 17.2.b) de la Sexta Directiva permite al sujeto pasivo deducir el IVA ‘debido o pagado’ por los bienes importados en el interior del país. Según el Tribunal “la propia formulación de esa disposición,..., establece claramente que el derecho a deducción del impuesto de que dispone el sujeto pasivo no sólo se refiere al IVA que ha pagado, sino también al IVA debido, es decir, al que debe pagarse todavía”.

A estos efectos, considera que el término «debido» se refiere, en efecto, a una deuda fiscal exigible, por lo que el sujeto pasivo debe tener la obligación de pagar el importe del IVA que desea deducir como impuesto soportado. Y además, si el legislador de la Unión hubiera querido supeditar el derecho a deducción del IVA a la importación al pago efectivo previo de ese IVA, habría podido hacerlo de manera expresa, por ejemplo suprimiendo el término «debido» en dicho artículo 17.

Se añade a este hecho que el nacimiento del derecho a deducción del IVA es independiente del hecho de que se haya producido el pago de la contrapartida adeudada por el bien o los bienes importados (artículo 10 apartado 3 de la Directiva).

De lo que se deduce que con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, el derecho a deducción del IVA a la importación no puede supeditarse, en principio, al pago efectivo previo de ese IVA.

Esta interpretación resulta corroborada por , el artículo 17 apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, por una parte; y por otra, por el artículo 18 de la Sexta Directiva, que lleva por título «Requisitos formales y modalidades de ejercicio del derecho a deducir», se limita a disponer, en su apartado 1, letra b), que, para poder ejercitar su derecho a la deducción del IVA a la importación, la única obligación del sujeto pasivo será estar en posesión de un documento acreditativo de la importación que lo designe como destinatario o

importador y «mencione o permita calcular» el importe del impuesto debido. De ello se sigue que tampoco el ejercicio de ese derecho a deducción está supeditado al pago efectivo previo del IVA a la importación.

Corroborar esta conclusión su conformidad con los objetivos de la Sexta Directiva, no limitando el derecho a la deducción, consistiendo un elemento esencial del mecanismo del IVA y pudiendo ejercerse inmediatamente, garantizando a su vez el principio de neutralidad fiscal.

De ahí que ‘supeditar el derecho a deducción del IVA a la importación al pago efectivo previo de dicho IVA tendría como consecuencia someter al sujeto pasivo, durante un cierto tiempo, a una carga económica que no le corresponde y que el régimen de las deducciones pretende precisamente evitar’.

La conclusión anterior no resulta desvirtuada por la necesidad de evitar los riesgos de fraude o abuso del IVA.

