

|

61994J0286

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Quinta) de 18 de diciembre de 1997. - Garage Molenheide BVBA (C-286/94), Peter Schepens (C-340/95), Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95) y Sanders BVBA (C-47/96) contra Belgische Staat. - Peticiones de decisión prejudicial: Hof van beroep Antwerpen, Rechtbank van eerste aanleg Brussel, Rechtbank van eerste aanleg Brugge - Bélgica. - Sexta Directiva 77/388/CEE - Ambito de aplicación - Derecho a la deducción del IVA - Retención del saldo devengado del IVA - Principio de proporcionalidad. - Asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96.

Recopilación de Jurisprudencia 1997 página I-07281

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado - Devolución del excedente - Medidas de retención aplicadas cuando haya presunciones de fraude u otros créditos del Impuesto sobre el Valor Añadido - Procedencia - Requisito - Carácter proporcionado

(Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 18, ap. 4)

Índice

El apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva 77/388 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, que autoriza a los Estados miembros, cuando la cuantía de las deducciones del Impuesto sobre el Valor Añadido soportado supera a la del impuesto devengado, bien a trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a su devolución, no se opone, en principio, a medidas nacionales que permitan que las autoridades tributarias competentes retengan, con carácter cautelar, importes de IVA reembolsables, cuando haya sospechas de fraude fiscal o cuando dichas autoridades invoquen un crédito del IVA que no resulte de las declaraciones del sujeto pasivo y que este último impugne.

Sin embargo, el principio de proporcionalidad es aplicable a tales medidas, adoptadas por un Estado miembro en el ejercicio de su competencia en materia de IVA, en la medida en que, si fueran más allá de lo que es necesario para alcanzar su objetivo, menoscabarían los principios del sistema común de dicho impuesto y, en particular, el régimen de deducciones, que constituye un elemento esencial de éste.

Corresponde al Juez nacional apreciar el carácter proporcionado o no de las medidas de que se trata y de la aplicación que les da la Administración competente. En el marco de dicha apreciación, es preciso no tomar en consideración las disposiciones nacionales o una interpretación de éstas que se opongan a un control jurisdiccional efectivo y, en particular, al control de la urgencia y de la necesidad de la retención del saldo del IVA reembolsable, así como a la posibilidad de que el sujeto pasivo solicite, bajo el control del órgano jurisdiccional, que se sustituya la retención por otra garantía que sea suficiente para proteger los intereses de la Hacienda Pública, pero que sea menos coercitiva para el sujeto pasivo, o que le impidan decretar el levantamiento, total o parcial, de la retención. Además, en caso de levantamiento de la retención, sería contrario al principio de proporcionalidad calcular los intereses adeudados por la Hacienda Pública sin tomar como fecha inicial de cómputo el día en el que normalmente se habría debido restituir el saldo del IVA.

Partes

En los asuntos acumulados C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96,

que tienen por objeto peticiones dirigidas al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Hof van Beroep te Antwerpen (Bélgica) (C-286/94 y C-340/95), el Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (C-401/95) y el Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (Bélgica) (C-47/96), destinadas a obtener, en los litigios pendientes ante dichos órganos jurisdiccionales entre

Garage Molenheide BVBA (C-286/94),

Peter Schepens (C-340/95),

Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (C-401/95),

Sanders BVBA (C-47/96)

y

Belgische Staat,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del apartado 4 del artículo 18 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Quinta),

integrado por los Sres.: C. Gulmann, Presidente de Sala; M. Wathelet, J.C. Moitinho de Almeida, P. Jann (Ponente) y L. Sevón, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Fennelly;

Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre de Garage Molenheide BVBA, por el Sr. V. Dauginet, Abogado de Amberes;

- en nombre de Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) y Sanders BVBA, por los Sres. L. Vandenberghe y R. Tournicourt, Abogados de Bruselas;

- en nombre del Gobierno belga, por el Sr. J. Devadder, algemeen adviseur del Ministerie van Buitenlandse zaken, Buitenlandse handel en Ontwikkelingssamenwerking, en calidad de Agente;

- en nombre del Gobierno helénico (C-340/95, C-401/95 y C-47/96), por el Sr. F. Georgakopoulos, Consejero jurídico adjunto del Consejo Jurídico del Estado, y la Sra. A. Rokophyllou, Consejera especial del Ministro adjunto de Asuntos Exteriores, en calidad de Agentes;

- en nombre del Gobierno italiano (C-286/94, C-340/95 y C-401/95), por el Sr. U. Leanza, jefe del servizio del contenzioso diplomatico del ministero degli Affari esteri, en calidad de Agente, y por el Sr. M. Fiorilli, avvocato dello Stato;

- en nombre del Gobierno sueco (C-401/95), por el Sr. E. Brattgård, departementsråd del Handelsavdelningen del Utrikesdepartementet, en calidad de Agente;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. B.J. Drijber, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Garage Molenheide BVBA, representada por el Sr. M. Vanden Broeck, Abogado de Amberes; de Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) y de Sanders BVBA, representadas por el Sr. L. Vandenberghe; del Gobierno belga, representado por los Sres. B. van de Walle de Ghelcke y G. de Wit, Abogados de Bruselas; del Gobierno helénico, representado por el Sr. F. Georgakopoulos; del Gobierno italiano, representado por el Sr. G. de Bellis, avvocato dello Stato, y de la Comisión, representada por el Sr. B. J. Drijber, expuestas en la vista de 30 de enero de 1997;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 20 de marzo de 1997;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resoluciones de 17 de octubre de 1994 (C-286/94), de 25 de octubre de 1995 (C-340/95), de 12 de diciembre de 1995 (C-401/95) y de 6 de febrero de 1996 (C-47/96), recibidas en el Tribunal de Justicia, respectivamente, los días 21 de octubre de 1994, 30 de octubre de 1995, 21 de diciembre de 1995 y 16 de febrero de 1996, el Hof van Beroep te Antwerpen (C-286/94 y C-340/95), el Rechtbank van eerste aanleg te Brussel (C-401/95) y el Rechtbank van eerste aanleg te Brugge (C-47/96) plantearon, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, varias cuestiones de interpretación del apartado 4 del artículo 18 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54, en lo sucesivo «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de cuatro litigios entre el Estado belga y, respectivamente, Garage Molenheide BVBA (en lo sucesivo, «Molenheide»), el Sr. Schepens, Bureau Rik Decan-Business Research & Development NV (BRD) (en lo sucesivo, «Decan») y Sanders BVBA (en lo sucesivo, «Sanders»).

La legislación comunitaria

3 Los apartados 2 y 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva, relativo a las modalidades del derecho a deducir, dispone:

«2. La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del impuesto devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del presente artículo, en el curso del mismo período impositivo.

...»

«4. Cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.

No obstante, los Estados miembros estarán facultados para negar el traslado o la devolución cuando el excedente sea insignificante.»

La legislación belga

4 El Derecho belga se adaptó al apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva, fundamentalmente, mediante el artículo 47 del BTW-Wetboek (Código del IVA), en el que se dispone que, cuando el importe de las deducciones autorizadas supere al de las cuotas del IVA devengadas durante un período impositivo, el excedente se trasladará al siguiente período impositivo.

5 El párrafo primero del apartado 1 añade que el artículo 76 del mismo Código, modificado por Ley de 28 de diciembre de 1992, añade que, cuando así lo solicite el sujeto pasivo, los excedentes pendientes al término del año civil se devolverán con arreglo a las modalidades que se establezcan mediante Real Decreto. De conformidad con el párrafo segundo, mediante Real Decreto podrá aprobarse la devolución de los excedentes antes incluso del término del año civil con arreglo a las modalidades establecidas al efecto. Por último, a tenor del párrafo tercero,

«Por lo que respecta a las modalidades a que se refieren los párrafos primero y segundo, podrá disponerse mediante Real Decreto, con carácter de embargo preventivo a efectos del artículo 1445 del Código de enjuiciamiento, la retención a favor de la Administratie van de B.T.W., Registratie en Domeinen (Administración del IVA, de Registros y del Patrimonio del Estado).»

6 Esta disposición fue desarrollada por el artículo 7 del Real Decreto de 29 de diciembre de 1992, que introdujo un artículo 81, apartado 3, en el Real Decreto nº 4 de 29 de diciembre de 1969, relativo a las devoluciones en materia de impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Real Decreto nº 4»), redactado como sigue:

«Si la deuda tributaria a que se hace referencia en el párrafo primero no constituye un crédito cierto, líquido y exigible, en su totalidad o en parte, en favor de la Administración, como sucede,

en particular, cuando ha sido recurrida o cuando ha dado lugar a un procedimiento de apremio a efectos del artículo 85 del Código cuya ejecución ha sido suspendida mediante la interposición de un recurso con arreglo al artículo 89 del Código, el crédito fiscal será retenido por una cuantía equivalente a la deuda tributaria reclamada por la Administración. Esta retención tendrá carácter de embargo preventivo hasta que se resuelva definitivamente el litigio, ya sea en vía administrativa, ya mediante sentencia judicial que tenga fuerza de cosa juzgada. Para proceder a dicha retención, se considerará cumplido el requisito establecido en el artículo 1413 del Código de Enjuiciamiento [párrafo cuarto].

En relación con el saldo reembolsable resultante de la declaración a que se hace referencia en el párrafo tercero del apartado 1 del artículo 55 del Código, independientemente de que el sujeto pasivo haya optado o no por su devolución, si existen indicios fundados o pruebas de que dicha declaración o las declaraciones relativas a períodos anteriores contienen datos inexactos, y si dichos indicios o pruebas permiten suponer la existencia de una deuda tributaria efectiva que no pueda, sin embargo, demostrarse antes de emitir la orden de pago o proceder a la operación equivalente al pago, no se procederá a librar la orden de pago de dicho saldo ni a trasladarlo al siguiente período impositivo y el crédito fiscal quedará retenido con el fin de permitir a la Administración comprobar la exactitud de tales datos [párrafo quinto].

[...]

Los indicios fundados o las pruebas a las que se refiere el párrafo anterior, que demuestren o pretendan demostrar la deuda tributaria, deberán hacerse constar mediante actas levantadas con arreglo a lo dispuesto en el apartado 1 del artículo 59 del Código. Dichas actas se pondrán en conocimiento del sujeto pasivo por medio de carta certificada [párrafo sexto].

La retención a la que se refieren los párrafos cuarto y quinto tendrá los efectos de un embargo preventivo y se mantendrá hasta que se demuestre la inexactitud de los elementos de prueba aportados en las actas a las que se refiere el párrafo anterior o se acredite la exactitud de las operaciones de que se trate con base en la información obtenida, de conformidad con los procedimientos previstos en la normativa establecida por las Comunidades Europeas en materia de intercambio de información entre los Estados miembros de la Comunidad [párrafo séptimo].

[...]

El sujeto pasivo únicamente podrá recurrir la retención a que se refieren los párrafos cuarto y quinto, con arreglo al artículo 1420 del Código de enjuiciamiento. Sin embargo, el Juez de embargos no podrá ordenar el levantamiento del embargo mientras no se demuestre la inexactitud de los elementos de prueba aportados por las actas a las que se refiere el párrafo sexto, mientras no se haya obtenido la información por medio del intercambio de información entre los Estados miembros de la Comunidad o en el curso de una investigación iniciada por el Ministerio Fiscal o por un Juez de instrucción. Se pondrá fin a la retención mediante el levantamiento del embargo por parte de la Administración o mediante una decisión judicial. En caso de levantamiento por parte de la Administración, el sujeto pasivo será avisado por medio de carta certificada en la que constará la fecha de levantamiento [párrafo décimo].

Cuando cese la retención del crédito fiscal, la deuda tributaria, que constituye un crédito cierto, líquido y exigible en favor de la Administración, será, en su caso, compensada de conformidad con el párrafo segundo, sin que deba cumplimentarse formalidad alguna [párrafo undécimo].»

7 En virtud del artículo 1413 del Código de enjuiciamiento, al que se remite el párrafo cuarto del apartado 3 del artículo 81 del Real Decreto nº 4, sólo podrá decretarse el embargo preventivo en casos de urgencia.

8 Según los órganos jurisdiccionales remitentes, la retención prevista en el párrafo quinto del apartado 3 del artículo 4 del Real Decreto nº 4, con carácter de embargo preventivo a efectos del artículo 1445 del Código de enjuiciamiento, tiene por finalidad bloquear con carácter cautelar el saldo del IVA reembolsable, hasta que se zanje definitivamente el litigio relativo a una suma adeudada eventualmente por el sujeto pasivo en concepto de IVA, en vía administrativa o mediante sentencia que tenga fuerza de cosa juzgada, o hasta que se refute la prueba o el indicio fundado a que se hace referencia en el acta, o hasta que la veracidad de las operaciones resulte evidente de los datos recabados de conformidad con los procedimientos de la normativa dictada por las Comunidades Europeas en materia de intercambio de informaciones entre Estados miembros o en el curso de una investigación iniciada por el Ministerio Fiscal o por un Juez de instrucción. El mecanismo es sustancialmente el mismo en el otro caso de retención previsto en el párrafo cuarto de dicha disposición.

El asunto C-286/94

9 Molenheide explota un taller de automóviles en Amberes (Bélgica). Esta sociedad presentó, en relación con el período transcurrido entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 1993, una declaración del IVA por la que reclamaba el derecho a una deducción por importe de 2.598.398 BFR.

10 No obstante, con motivo de una inspección realizada en sus instalaciones, la Administración del IVA comprobó hechos que daban lugar a indicios fundados de que la referida declaración contenía datos inexactos e incompletos.

11 En base a dichas comprobaciones, el Inspector Jefe de la oficina principal del IVA, de Wijnegem, levantó un acta que fue notificada a Molenheide por correo certificado el 15 de junio de 1993. Dicha acta indicaba asimismo que, en base de ello, el recaudador competente procedería a una retención.

12 El 16 de junio de 1993, mediante carta certificada se notificó a Molenheide la retención. En dicha notificación la Administración tributaria alegaba que existían indicios fundados, incluso pruebas, de que la citada declaración contenía datos inexactos y que dichos indicios o pruebas dejaban entrever una deuda tributaria cuyo importe no podía determinarse con precisión en ese momento.

13 La retención por el importe susceptible de devolución, tal como resultaba de la declaración del IVA presentada por Molenheide, se basaba en el párrafo quinto del apartado 3 del artículo 81 del Real Decreto nº 4.

14 El 23 de julio de 1993, Molenheide recurrió contra la decisión de retención ante el Juez de embargos del Rechtbank van eerste aanleg te Antwerpen, alegando la invalidez del párrafo quinto del apartado 3 del artículo 81 del Real Decreto nº 4.

15 Mediante resolución de 4 de noviembre de 1993, el Juez de embargos declaró infundado el recurso.

16 El 24 de diciembre de 1993, Molenheide recurrió en apelación contra esta resolución ante el Hof van Beroep te Antwerpen. En el marco de este recurso, Molenheide alegó que la retención de créditos fiscales, prevista por el párrafo tercero del apartado 1 del artículo 76 del Código belga del IVA y por el párrafo quinto del apartado 3 del artículo 81 del Real Decreto nº 4, era contraria al apartado 4 del artículo 18 y al artículo 27 de la Sexta Directiva.

17 Por dudar de la interpretación que debía darse a estas últimas disposiciones, el Hof van Beroep te Antwerpen estimó que era preciso plantear al tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva del IVA en el sentido de que permite que un Estado miembro no devuelva a sus residentes considerables excedentes de IVA ni los traslade al siguiente período impositivo, sino que, de acuerdo con modalidades fijadas en el Derecho interno, los embargue con carácter preventivo por existir indicios fundados de fraude fiscal, sin crear al efecto un título ejecutivo y sin haber obtenido una autorización con arreglo al artículo 27 de la Sexta Directiva del IVA?»

El asunto C-340/95

18 En este asunto se trata asimismo de una retención practicada con arreglo al párrafo quinto del apartado 3 del artículo 81 del Real Decreto nº 4 con base en indicios fundados de fraude.

19 El Sr. Schepens tiene un taller de automóviles. En relación con el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de marzo de 1993 presentó una declaración del IVA en la que reclamaba tener derecho a la devolución de un importe de 3.311.438 BFR.

20 Con motivo de una inspección efectuada en mayo de 1993, un Inspector Jefe y un auditor de la Administración del IVA levantaron acta el 15 de junio siguiente en la que llegaban a la conclusión de que existían indicios fundados de que las declaraciones del IVA correspondientes al primer trimestre de 1993 contenían datos inexactos y dejaban entrever una deuda tributaria. El 16 de junio de 1993, se informó al demandante, por correo certificado, de las conclusiones de la inspección. Asimismo, se le facilitó una copia del acta y la Administración le hizo saber que tenía la intención de retener los importes que se le debían devolver. El 18 de junio de 1993 se le remitió la notificación de retención.

21 La Administración procedió del mismo modo por lo que respecta a la declaración fiscal correspondiente al segundo trimestre de 1993 y que arrojaba un saldo acreedor de 2.419.078 BFR. Tras haber efectuado una inspección el 15 de septiembre de 1993, la Administración levantó un acta el 20 de septiembre siguiente de la cual informó al interesado por correo certificado el 22 de septiembre y a la que siguió, el mismo día, una notificación de retención.

22 Dichos indicios fundados se referían, en particular, a un tipo de fraude denominado «ventas en carrusel», que consiste no en eludir el IVA, sino en crear excedentes de IVA ficticios, especialmente en el caso de entregas intracomunitarias. En consecuencia, según la Administración belga, el Sr. Schepens quería recuperar diversos importes de IVA, pretendiendo que los había pagado en el momento de la adquisición de diferentes vehículos. Ahora bien, las verificaciones de la Administración tributaria ponían de relieve que ocho proveedores del sujeto pasivo no habían presentado declaraciones del IVA para el primer trimestre de 1993 ni habían pagado el IVA. Por otra parte, el sujeto pasivo tampoco probó que hubiera abonado el IVA, dado que todas las operaciones habían sido realizadas en metálico o con cheques. La mayor parte de dichos vehículos había sido entregada fuera de Bélgica, pero en el interior de la Comunidad y, por lo menos, algunos de ellos habían sido adquiridos más de una vez en Bélgica. En cada transacción, las personas que habían expedido las facturas no habían abonado el IVA indicado en la factura de compra belga y el Sr. Schepens no pudo demostrar, por los medios de prueba previstos en el artículo 3 del Real Decreto nº 52, que hubiera entregado efectivamente dichos vehículos fuera de Bélgica, pero en el interior de la Comunidad. Por lo que se refiere a los meses de febrero y marzo de 1993, las operaciones intracomunitarias efectuadas alcanzaban un importe de 11.625.000 BFR.

23 Por lo que se refiere a las entregas intracomunitarias, el IVA no fue consignado en las facturas de salida y, como consecuencia del mecanismo del IVA, nació el derecho a la devolución del IVA mencionado en las facturas de compra. Además, había sospechas de que dichos vehículos nunca salieron de Bélgica.

24 El Sr. Schepens solicitó a continuación el levantamiento de las retenciones o embargos preventivos practicados.

25 Después de que el Juez competente de Primera Instancia desestimara su demanda, recurrió en apelación ante el Hof van Beroep te Antwerpen, alegando, según una argumentación jurídica semejante a la de Molenheide, que el apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva sólo permite optar entre el traslado del excedente al período impositivo siguiente o la devolución. Por consiguiente, si el Estado belga hubiera querido actuar de otra forma, tendría que haber solicitado una autorización al Consejo, de conformidad con el artículo 27 de la misma Directiva. Además, el Sr. Schepens invocó el principio de proporcionalidad.

26 Por tanto, el Hof van Beroep te Antwerpen planteó al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones:

«1) ¿Tienen efecto directo en el ordenamiento jurídico de los Estados miembros, en este caso en el de Bélgica, el apartado 4 del artículo 18 y el artículo 27 de la Sexta Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (Directiva del IVA 77/388/CEE)?

2) En caso de respuesta afirmativa, ¿se opone el apartado 4 del artículo 18 de dicha Directiva a que un Estado miembro devuelva al sujeto pasivo el saldo acreedor del IVA correspondiente al período o períodos en que dicho saldo se produjo ni lo traslade al período impositivo siguiente, sino que en su lugar lo retenga a través de la figura jurídica belga de la retención, que opera como un embargo preventivo en manos de terceros en el sentido del artículo 1445 del Código de Enjuiciamiento belga, hasta que se cree un título ejecutivo al respecto y por importe de la imposición adicional correspondiente a dicho período impositivo o a períodos anteriores, si el sujeto pasivo del IVA impugna esta imposición?

3) Es aplicable el apartado 4 del artículo 18 de dicha Directiva en el supuesto de que, como afirma el Estado belga, la retención constituya una medida de recaudación?

- En caso de respuesta afirmativa, ¿es aplicable el artículo 27 de dicha Directiva, en caso de que la retención forme parte de las "modalidades"?

- En caso de respuesta negativa, ¿es aplicable el artículo 27 en el supuesto de que la retención constituya una medida de recaudación?

4) En caso de que el apartado 4 del artículo 18 de dicha Directiva sea aplicable a la retención ¿constituye esta figura jurídica belga una violación del principio de proporcionalidad, tal como lo ha definido el Tribunal de Justicia?»

El asunto C-401/95

27 En este asunto, la retención se practicó no con base en el párrafo quinto, sino en el párrafo cuarto del apartado 3 del artículo 81 del Real Decreto nº 4.

28 Mediante carta certificada de 26 de septiembre de 1995, la Administración tributaria informó a Decan que se disponía a practicar el mismo día una retención o embargo preventivo del saldo acreedor del IVA por importe de 705.404 BFR, que resultaba de su declaración del IVA correspondiente al período comprendido entre el 1 y el 30 de junio de 1995. Dicha retención se

practicó como consecuencia de un crédito del IVA invocado por el Estado belga y correspondiente a un período de declaración anterior. Sin dar más precisiones sobre este crédito, el órgano jurisdiccional remitente indica que dicho crédito figura en un acta de 26 de mayo de 1994 y que fue objeto de un apremio, notificado el 10 de octubre de 1995, por un importe de 784.305 BFR, más 130.500 BFR en concepto de multa y 232.064 BFR en concepto de intereses.

29 Ante el Rechtbank van eerste aanleg te Brussel, las partes expusieron los mismos argumentos formulados en los otros dos asuntos antes evocados y el órgano jurisdiccional se limitó a referirse a las correspondientes resoluciones de remisión. Sin embargo, añadió que, si bien en el asunto Molenheide había indicios fundados de fraude fiscal, el caso es diferente en el asunto Decan.

30 En consecuencia, el Rechtbank van eerste aanleg te Brussel planteó las siguientes cuestiones:

«1. ¿Debe interpretarse el apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva del IVA en el sentido de que permite a un Estado miembro no devolver al sujeto pasivo del IVA el saldo acreedor del IVA de determinado período impositivo ni trasladarlo al período impositivo siguiente, sino retenerlo debido a que es titular frente a dicho sujeto pasivo de un crédito relativo a un período impositivo anterior en el caso de que el sujeto pasivo impugne dicho crédito y, por tanto, éste no constituya aún título ejecutivo, cuando el Estado miembro no haya obtenido una autorización conforme al artículo 27 de la Directiva?»

2. En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿debe interpretarse el apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva del IVA, en relación con el principio de proporcionalidad, en el sentido de que permite que el Estado miembro decida que no se puede impugnar de modo alguno la necesidad o la urgencia de la retención y que ésta no puede ser sustituida de ningún modo por una garantía ni puede ser anulada mientras no recaiga una decisión judicial firme sobre el crédito del IVA impugnado?»

El asunto C-47/96

31 Al igual que en el asunto Decan, la retención se practicó en virtud del párrafo cuarto del apartado 3 del artículo 81 del Real Decreto nº 4.

32 Según un acta de 30 de enero de 1992, Sanders adeuda al Estado belga la cantidad de 370.791 BFR en concepto de IVA (incrementada con una multa de 741.582 BFR más los intereses devengados a partir del 21 de enero de 1988) como consecuencia, por un lado, de la compra, sin factura, de 227.000 kg de harina a CERES NV y, por otro lado, como consecuencia de la mediación en el suministro a terceros de 403.710 kg de harina por parte de esta última sociedad. Estas operaciones se realizaron en 1987.

33 Habida cuenta de que Sanders había impugnado dicho crédito, que no es cierto, líquido y exigible a efectos del párrafo cuarto del apartado 3 del artículo 81 del Real Decreto nº 4, el recaudador de la oficina de recaudación del IVA de Roeselare, mediante carta certificada de 23 de noviembre de 1994 le notificó que iba a proceder a la retención, con carácter de embargo preventivo, de la citada deuda por la cuantía del saldo de la cuenta corriente correspondiente a su declaración periódica al IVA de 31 de octubre de 1994, es decir, 236.215 BFR.

34 El 5 de enero de 1995, Sanders demandó al Estado belga ante el Juez de embargos del Rechtbank van eerste aanleg te Brugge y solicitó el levantamiento del embargo, alegando los mismos argumentos que habían sido formulados en los otros asuntos, así como el principio de proporcionalidad, dado que estimaba que la retención ni era necesaria ni era la única medida posible.

35 Por albergar dudas sobre la interpretación que debía darse a las disposiciones comunitarias invocadas, el Juez de embargos decidió asimismo plantear las dos cuestiones siguientes:

«1. ¿Debe interpretarse el apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva del IVA en el sentido de que permite a un Estado miembro no devolver al sujeto pasivo del impuesto un saldo acreedor del IVA correspondiente a un período impositivo determinado o no trasladarlo al período impositivo siguiente, sino por el contrario "retenerlo" mediante embargo preventivo practicado con base en una liquidación correspondiente a un período impositivo anterior, cuando esta liquidación es impugnada judicialmente y, por tanto, no está basada en un título ejecutivo, y ello sin que el Estado miembro haya obtenido una autorización con arreglo al artículo 27 de la misma Directiva del IVA?

2. En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿permiten el principio de proporcionalidad del Derecho comunitario y lo dispuesto en el apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva del IVA a un Estado miembro que decida que:

1) el sujeto pasivo del impuesto sólo puede impugnar el embargo (validado mediante la medida de "retención") aportando la prueba contraria de cuanto el Estado afirma en el acta y no impugnando la necesidad y la urgencia misma de la medida de retención;

2) la retención no puede ser sustituida por otra garantía ni puede ser levantada mientras no se resuelva definitivamente sobre el crédito impugnado del Estado?»

Las cuestiones prejudiciales

36 En estos cuatro asuntos los órganos jurisdiccionales remitentes piden, esencialmente, que se dilucide si el apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva se opone a medidas como las controvertidas en los litigios principales y, en caso de respuesta negativa, qué incidencia puede tener el principio de proporcionalidad en este contexto.

37 En primer lugar, por lo que se refiere al apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva, los órganos jurisdiccionales remitentes preguntan esencialmente si esta disposición se opone a medidas nacionales que prevean la retención con carácter cautelar de un saldo acreedor del IVA reembolsable, cuando haya o bien indicios fundados de fraude fiscal, o bien un crédito del IVA a favor de la Administración tributaria que sea impugnado por el sujeto pasivo.

38 Los demandantes estiman que las retenciones previstas en los párrafos cuarto y quinto del apartado 3 del artículo 81 del Real Decreto nº 4 son incompatibles con el apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva, porque, cuando el excedente del IVA no es insignificante, la Administración nacional sólo puede escoger entre la devolución del excedente del IVA o su traslado al período impositivo siguiente. La retención del saldo, que no forma parte de esta elección, constituye de hecho una negación pura y simple del derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA.

39 Además, los demandantes sostienen que los apartados 2 y 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva se refieren a los períodos impositivos y de ello deducen que la Administración belga no puede retener un saldo del IVA correspondiente a un período distinto del período controvertido, lo cual, por otra parte, sería acorde con la exigencia de un plazo razonable.

40 Por el contrario, los Gobiernos belga, helénico, italiano y sueco, así como la Comisión, afirman que las retenciones previstas por la legislación belga constituyen «medidas de recaudación» y que, como tales, no pueden estar reguladas por la Sexta Directiva ni por la legislación comunitaria aplicable en la materia, sino que son competencia exclusiva de los Estados miembros.

41 A este respecto, es preciso señalar que la finalidad de medidas como las controvertidas en los litigios principales es permitir que las autoridades tributarias competentes retengan, con carácter cautelar, importes de IVA reembolsables, cuando haya sospechas de fraude fiscal o cuando dichas autoridades invoquen un crédito del IVA que no resulte de las declaraciones del sujeto pasivo y que éste último impugne.

42 Ahora bien, del conjunto de la Sexta Directiva resulta que ésta tiene por finalidad establecer una base imponible uniforme destinada a garantizar la neutralidad del sistema y, como indica su duodécimo considerando, a armonizar el régimen de deducciones «en la medida en que incide sobre la cuantía real de la recaudación», de forma que «el cálculo de la prorata de deducción [se realice] de forma análoga en todos los Estados miembros».

43 De ello resulta que el Título XI de la Sexta Directiva, relativo a las deducciones, y en particular su artículo 18, se inscribe en el marco de un funcionamiento normal del sistema común del IVA y que, en principio, no contempla medidas como las descritas anteriormente en el apartado 41.

44 Procede, pues, responder que el apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva no se opone, en principio, a medidas como las controvertidas en los litigios principales.

45 A continuación, por lo que se refiere a la incidencia que el principio de proporcionalidad pueda tener en este contexto, es preciso señalar que, si bien los Estados miembros pueden adoptar, en principio, tales medidas, éstas pueden repercutir, no obstante, sobre la obligación que tienen las autoridades nacionales de proceder a la devolución inmediata, con arreglo al apartado 4 del artículo 18 de la Sexta Directiva.

46 Asimismo, de conformidad con el principio de proporcionalidad, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permiten alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por el Derecho interno, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria de que se trata.

47 Por consiguiente, si bien es legítimo que las medidas adoptadas por los Estados miembros pretendan preservar con la mayor eficacia posible los derechos de la Hacienda Pública, no deben ir más allá de lo que es necesario para dicho fin. En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el Derecho a deducir el IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria en la materia.

48 Procede, pues, responder a este respecto que el principio de proporcionalidad es aplicable a medidas nacionales, como las controvertidas en los litigios principales, adoptadas por un Estado miembro en el ejercicio de su competencia en materia de IVA, en la medida en que, si fueran más allá de lo que es necesario para alcanzar su objetivo, menoscabarían los principios del sistema común del IVA y, en particular, el régimen de deducciones, que constituye un elemento esencial de éste.

49 En cuanto a la aplicación concreta de este principio, corresponde al Juez remitente apreciar la compatibilidad de las medidas nacionales con el Derecho comunitario, dado que el Tribunal de Justicia sólo es competente para proporcionarle todos los elementos de interpretación pertenecientes al ámbito del Derecho comunitario que puedan permitirle apreciar dicha compatibilidad (véase, en particular, la sentencia de 30 de noviembre de 1995, Gebhard, C-55/94, Rec. p. I-4165).

50 Desde este punto de vista, los demandantes señalan, en primer lugar, el carácter supuestamente absoluto y automático de la retención desde el momento en que haya un litigio entre la Administración y el sujeto pasivo. En su opinión, efectivamente, la retención prevista por el párrafo cuarto del apartado 3 del artículo 81 del Real Decreto nº 4 es, según su propio tenor, obligatoria desde el momento en que existe un crédito impugnado, y ello sin la menor excepción, y el Juez que conoce del litigio no tiene que examinar si tal retención es necesaria o si hay urgencia, pues se presume que estos requisitos se cumplen irrefragablemente. Lo mismo cabe decir de la retención prevista por el párrafo quinto de la misma disposición.

51 Es preciso reconocer que, cuando un procedimiento de embargo preventivo se presenta como un procedimiento excepcional al régimen común de embargos cautelares, en el sentido de que existe una presunción *iuris et de iure* de necesidad y de urgencia, se puede poner en duda legítimamente su carácter necesario para garantizar la recaudación de las cantidades adeudadas.

52 Procede, pues, declarar que, a diferencia de una presunción *iuris tantum*, una presunción *iuris et de iure* iría más allá de lo que es necesario para garantizar una recaudación eficaz y menoscabaría el principio de proporcionalidad, en la medida en que no permitiría al sujeto pasivo aportar la prueba en contrario bajo el control jurisdiccional del Juez de embargos.

53 En segundo lugar, los demandantes ponen de relieve la falta de medios de impugnación efectivos tanto ante el Juez de embargos como en el procedimiento sobre el fondo del asunto. En efecto, según ellos, salvo que la Administración del IVA dé su consentimiento, el Juez de embargos nunca puede, excepto en casos de irregularidad formal, pronunciar el levantamiento, total o parcial, de la retención del saldo reembolsable. Esta situación es el resultado del efecto combinado de distintas disposiciones legales, que en lo esencial establecen excepciones al régimen común de los embargos cautelares, las cuales prevén que el Juez de embargos no puede ordenar tal medida mientras no se haya refutado la prueba aportada por las actas levantadas por la Administración tributaria o la veracidad de las transacciones no resulte de datos obtenidos gracias a los procedimientos comunitarios de intercambios de información entre Estados miembros. Por tanto, el Juez de embargos sólo puede pronunciarse sobre la regularidad formal del procedimiento cautelar, pero no sobre los requisitos de fondo del embargo.

54 Por las mismas razones, en caso de recurso de apelación o de casación interpuesto por la Administración contra una decisión favorable al sujeto pasivo, sería imposible obtener el levantamiento, aunque sólo fuera parcial (por ejemplo, sobre las multas), puesto que la decisión no es definitiva sobre la cuestión de fondo. En efecto, la retención tendría carácter de embargo preventivo hasta que el litigio fuera zanjado definitivamente, ya sea en vía administrativa, ya mediante una sentencia judicial que tuviera fuerza de cosa juzgada.

55 A este respecto, es preciso señalar que, para apreciar si es proporcionado el menoscabo causado al Derecho a deducir, es necesario que haya un control jurisdiccional tanto en el marco de los recursos sobre el fondo como en el de los recursos ante el Juez de embargos.

56 En consecuencia, debe considerarse que las disposiciones legales o reglamentarias, que impidan al Juez de embargos decretar el levantamiento, total o parcial, de la retención del saldo del IVA reembolsable, aun cuando disponga de elementos de prueba que le permitan declarar a primera vista la inexactitud de cuanto consta en las actas levantadas por la Administración, van

más allá de lo que es necesario para garantizar una recaudación eficaz y menoscaban de forma desproporcionada el derecho a deducir.

57 Asimismo, son desproporcionadas las disposiciones legales o reglamentarias que impidan al órgano jurisdiccional que conoce de la cuestión de fondo decretar el levantamiento, total o parcial, de la retención del saldo del IVA reembolsable, antes de que sea firme la decisión sobre el fondo del asunto.

58 En tercer lugar, los demandantes señalan que el sujeto pasivo se halla en la imposibilidad de solicitar a un Juez que sustituya la retención por otra medida de aseguramiento, que sea suficiente para proteger los intereses de la Hacienda Pública, pero que sea menos coercitiva para el sujeto pasivo, como, por ejemplo, una fianza o un aval bancario. Según los demandantes, tal posibilidad sólo se le reconoce a la Administración tributaria y se enmarca únicamente en el ámbito de su apreciación discrecional.

59 Procede señalar que tal imposibilidad, si se probara, iría asimismo más allá de lo que es necesario para garantizar el cobro de las cantidades que en su caso se adeuden, en la medida en que la sustitución podría atenuar el menoscabo causado al derecho a deducir y en que su concesión podría poder ser sometida a la apreciación de un Juez.

60 En cuarto lugar, los demandantes han puesto de relieve que la retención no se limita al importe del principal adeudado en concepto de IVA, sino que comprende también los intereses sobre dicha cantidad, los gastos de procedimiento y multas que pueden ascender hasta el 200 % del importe del principal. Por tanto, según los demandantes, esta medida es desproporcionada en relación con su objetivo, en particular, cuando el litigio versa sobre una pura cuestión de Derecho y no sobre un fraude en sentido estricto.

61 A este respecto, procede señalar que el ejercicio de un control jurisdiccional efectivo como el evocado anteriormente y, en particular, la posibilidad de que tanto el Juez que conoce del fondo del asunto como el Juez de embargos concedan al sujeto pasivo, a instancias de éste y en cualquier fase del procedimiento, el levantamiento total o parcial de la retención, bastarían para eliminar el carácter eventualmente desproporcionado de tal cálculo de los importes retenidos, en particular, por lo que respecta a las multas.

62 En quinto lugar, los demandantes señalan que, según el Derecho belga, en caso de levantamiento de la retención de los saldos del IVA, la Hacienda Pública sólo debe pagar los intereses si las cantidades retenidas no han sido efectivamente devueltas a más tardar el 31 de marzo del año siguiente al del nacimiento de los saldos reembolsables y siempre que se trate de un importe por pagar de, como mínimo, 10.000 BFR, si la última declaración del IVA correspondiente al año civil en el que se produjo el saldo acreedor del IVA fue firmada en el lugar del impreso previsto al efecto y si todas las declaraciones del IVA fueron presentadas dentro de plazo.

63 A este respecto, procede señalar que, para conseguir el objetivo perseguido por una legislación como la controvertida en los litigios principales, a saber, garantizar el cobro de las cantidades adeudadas, no es necesario que los intereses se calculen a partir de una fecha distinta de aquella en la que normalmente debería pagarse el saldo del IVA retenido, de conformidad con la Sexta Directiva, y, por tanto, que el principio de proporcionalidad se opone a la aplicación de dicha legislación. Lo mismo cabe decir de los demás requisitos antes mencionados, pues el retraso en la presentación de las declaraciones puede ser sancionado con independencia de los procedimientos de retención y sin menoscabar el derecho a la restitución del saldo del IVA.

64 Procede, pues, responder que corresponde al Juez nacional apreciar el carácter proporcionado o no de las medidas de que se trata y de la aplicación que les da la Administración competente. En el marco de dicha apreciación, es preciso no tomar en consideración las disposiciones

nacionales o una interpretación de éstas que se opongan a un control jurisdiccional efectivo y, en particular, al control de la urgencia y de la necesidad de la retención del saldo del IVA reembolsable, así como a la posibilidad de que el sujeto pasivo solicite, bajo el control del órgano jurisdiccional, que se sustituya la retención por otra garantía que sea suficiente para proteger los intereses de la Hacienda Pública, pero que sea menos coercitiva para el sujeto pasivo, o que le impidan decretar, en cualquier fase del procedimiento, el levantamiento, total o parcial, de la retención. Además, en caso de levantamiento de la retención, sería contrario al principio de proporcionalidad calcular los intereses adeudados por la Hacienda Pública sin tomar como fecha inicial de cómputo el día en el que normalmente se habría debido restituir el saldo del IVA.

Decisión sobre las costas

Costas

65 Los gastos efectuados por los Gobiernos belga, helénico, italiano y sueco, así como por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes de los litigios principales, el carácter de un incidente promovido ante los órganos jurisdiccionales nacionales, corresponde a éstos resolver sobre las costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA

(Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Hof van Beroep te Antwerpen, el Rechtbank van eerste aanleg te Brussel y el Rechtbank van eerste aanleg te Brugge mediante resoluciones de 17 de octubre de 1994, 25 de octubre de 1995, 12 de diciembre de 1995 y 6 de febrero de 1996, declara:

1) El apartado 4 del artículo 18 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, no se opone, en principio, a medidas como las controvertidas en los litigios principales.

2) Sin embargo, el principio de proporcionalidad es aplicable a medidas nacionales, como las controvertidas en los litigios principales, adoptadas por un Estado miembro en el ejercicio de su competencia en materia de IVA, en la medida en que, si fueran más allá de lo que es necesario para alcanzar su objetivo, menoscabarían los principios del sistema común del IVA y, en particular, el régimen de deducciones, que constituye un elemento esencial de éste.

Corresponde al Juez nacional apreciar el carácter proporcionado o no de las medidas de que se trata y de la aplicación que les da la Administración competente. En el marco de dicha apreciación, es preciso no tomar en consideración las disposiciones nacionales o una interpretación de éstas que se opongan a un control jurisdiccional efectivo y, en particular, al control de la urgencia y de la necesidad de la retención del saldo del IVA reembolsable, así como a la posibilidad de que el sujeto pasivo solicite, bajo el control del órgano jurisdiccional, que se sustituya la retención por otra garantía que sea suficiente para proteger los intereses de la

Hacienda Pública, pero que sea menos coercitiva para el sujeto pasivo, o que le impidan decretar, en cualquier fase del procedimiento, el levantamiento, total o parcial, de la retención. Además, en caso de levantamiento de la retención, sería contrario al principio de proporcionalidad calcular los intereses adeudados por la Hacienda Pública sin tomar como fecha inicial de cómputo el día en el que normalmente se habría debido restituir el saldo del IVA.