

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 20 de junio de 2013 (\*)

«Fiscalidad – IVA – Directiva 2006/112/CE – Principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad – Contabilización y declaración extemporáneas de la anulación de una factura – Regularización del incumplimiento – Pago del impuesto – Presupuesto del Estado – Inexistencia de perjuicio – Sanción administrativa»

En el asunto C-259/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad Plovdiv (Bulgaria), mediante resolución de 15 de mayo de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de mayo de 2012, en el procedimiento entre

**Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv**

y

**Rodopi-M 91 OOD,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. E. Jarašinas, Presidente de Sala, y los Sres. A. Ó Caoimh y C.G. Fernlund (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de la Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv, por el Sr. S. Marinov, direktor;
- en nombre de Rodopi-M 91 OOD, por los Sres. M. Ekimdzhiev, K. Boncheva, G. Chernicherska y S. Hadzhieva, advokati;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. C. Soulay y el Sr. D. Roussanov, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación 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; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la Teritorialna direktsia na Natsionalnata agentsia za prihodite – Plovdiv (Dirección Territorial de la Agencia Nacional de Recaudación de Plovdiv; en lo sucesivo, «Teritorialna direktsia») y la sociedad Rodopi-M 91 OOD (en lo sucesivo, «Rodopi»), relativo a una multa que se impuso a ésta por contabilización y declaración extemporáneas de la anulación de una factura.

## **Marco jurídico**

### *Derecho de la Unión*

3 El artículo 184 de la Directiva IVA dispone lo siguiente:

«La deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.»

4 El artículo 186 de esta Directiva establece:

«Los Estados miembros determinarán las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185.»

5 El artículo 242 de la Directiva IVA está redactado del siguiente modo:

«Los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del [impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, “IVA”] y su control por la Administración fiscal.»

6 El artículo 273 de dicha Directiva dispone lo siguiente:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3.»

### *Derecho búlgaro*

7 El artículo 72, apartado 1, de la Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «ZDDS») dispone:

«Toda persona registrada conforme a la presente ley podrá ejercer su derecho a deducción del impuesto soportado en el período impositivo durante el cual se haya generado este derecho o en uno de los doce períodos impositivos siguientes.»

8 El artículo 78 de la ZDDS tiene el siguiente tenor:

«1) En caso de modificación de la base imponible, anulación de una operación o modificación del tipo de operación, la persona registrada estará obligada a regularizar la cuota tributaria soportada cuya deducción se haya solicitado.

2) La regularización habrá de realizarse en el período impositivo en el que se hayan producido las circunstancias contempladas en el apartado 1, consignando en el libro registro de compras y en la declaración tributaria del período correspondiente el documento al que se refiere el artículo 115 o el nuevo documento rectificativo indicado en el artículo 116.»

9 El artículo 112, apartado 1, de la ZDDS establece lo siguiente:

«Se entenderá por comprobante fiscal en el sentido de la presente ley:

1. una factura;
2. una nota relativa a la factura;
3. el acta.»

10 El artículo 115 de la ZDDS está redactado del siguiente modo:

«1) En caso de modificación de la base imponible o anulación de una operación para la que se haya expedido una factura, el proveedor del bien o servicio estará obligado a emitir una nota relativa a la factura.

2) La nota deberá emitirse en el plazo de cinco días desde que se haya producido la circunstancia correspondiente prevista en el apartado 1.

3) En caso de incremento de la base imponible, deberá emitirse una nota de cargo; en caso de reducción de la base imponible o de anulación de la operación, deberá emitirse una nota de abono.

[...]»

11 El artículo 116, apartado 1, de la ZDDS establece lo siguiente:

«No se admitirán las rectificaciones o añadidos en las facturas ni en las notas relativas a éstas. Los documentos erróneos o rectificadas serán anulados y se emitirán nuevos documentos.»

12 El artículo 124, apartado 4, de la ZDDS dispone lo que sigue:

«La persona registrada estará obligada a hacer constar en el libro registro de compras los comprobantes fiscales que haya recibido, a más tardar en el decimosegundo período impositivo siguiente a aquel en el que se hayan emitido, y como muy tarde en el último período impositivo indicado en el artículo 72, apartado 1.»

13 El artículo 182 de la ZDDS está redactado así:

«1) Cuando un sujeto pasivo no emita un comprobante fiscal o no inscriba en los registros contables, con respecto a los períodos pertinentes, el comprobante fiscal emitido o recibido, y ello suponga la liquidación de una cuota tributaria inferior, se le impondrá una multa (en el caso de las personas físicas que no tengan la condición de empresario) o una sanción pecuniaria (en el caso de las personas jurídicas o empresas), cuyo importe será igual a la cuantía de la cuota no satisfecha y, en cualquier caso, superior o igual a 1.000 [levas búlgaras (BGN)].

2) En el supuesto de que se produzca una de las infracciones contempladas en el apartado 1, cuando el sujeto pasivo haya emitido o declarado el comprobante fiscal en el período consecutivo al período impositivo en el que se debería haber emitido o declarado ese documento, la multa o

sanción pecuniaria ascenderá al 25 % de la cuota tributaria no satisfecha, no pudiendo ser inferior a 250 BGN.»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

14 Rodopi es una sociedad búlgara sujeta al IVA.

15 En el período impositivo de diciembre de 2009, dicha sociedad consignó en el libro registro de compras y en la declaración del impuesto que presentó una factura emitida por Moda Shport EOOD de 30 de diciembre de 2009. La cuota del IVA indicada en esa factura asciende a 161.571,12 BGN (unos 82.800 euros).

16 Esa factura no debería haberse emitido. Con arreglo a la legislación nacional, la factura se anuló mediante acta de 15 de octubre de 2010.

17 Rodopi no tuvo en cuenta dicha acta ni en su contabilidad ni en su declaración del mes de octubre de 2010. Lo hizo en el mes de diciembre de 2010, al regularizar la deducción practicada por esa factura a través del pago de la cuota íntegra del IVA inicialmente deducido por la factura anulada y de los intereses devengados.

18 El 22 de febrero de 2011, se adoptó una resolución de declaración de infracción administrativa, en la que se indicaba, en resumen, que la Teritorialna direktsia había detectado la infracción en el mes de noviembre de 2010. El 17 de junio de 2011, ésta impuso a Rodopi una multa por un importe equivalente al del IVA indicado en la factura controvertida.

19 La sanción se recurrió en primera instancia ante el Rayonen sad (tribunal de distrito).

20 Ante ese tribunal, Rodopi alegó que el anexo nº 12 del reglamento de desarrollo de la ZDDS, que en el presente asunto exige la consignación de la anulación de la factura controvertida en el mes de octubre de 2010, contraviene el artículo 124, apartado 4, de la ZDDS, el cual establece que el sujeto pasivo deberá anotar en su libro registro de compras los comprobantes fiscales recibidos a más tardar en el decimosegundo período impositivo siguiente a aquel en el que los documentos hayan sido emitidos, y en cualquier caso antes de que concluya el último período impositivo en el que pueda ejercer su derecho a deducción, es decir, doce meses después del período en el que se haya generado el derecho.

21 El Rayonne sad declaró que Rodopi debería haber consignado la anulación de la factura en octubre de 2010 y que no lo hizo hasta diciembre de ese año. Sin embargo, consideró que la resolución sancionadora adoptada por la Teritorialna direktsia infringía normas esenciales de procedimiento, ya que ésta no había observado el plazo previsto en la Zakon za administrativnite narushenia i nakazania (Ley sobre las infracciones y sanciones administrativas) para adoptar la resolución de declaración de infracción.

22 La Teritorialna direktsia interpuso recurso de casación ante el Administrativen sad Plovdiv.

23 Ante ese tribunal, Rodopi alega que la multa que se le impuso vulnera el Derecho de la Unión y, más concretamente, los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad.

24 Según el órgano jurisdiccional remitente, en el presente asunto debe determinarse si la sanción impuesta a Rodopi por haber declarado fuera de plazo la anulación de la factura controvertida se ajusta a los principios de neutralidad y de proporcionalidad, dado que Rodopi ha pagado el impuesto más los intereses correspondientes.

25 En estas circunstancias, el Administrativen sad Plovdiv ha decidido suspender el

procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Permite el principio de neutralidad del impuesto que un Estado miembro imponga una sanción por no haber consignado en tiempo oportuno la anulación de una factura, aunque dicha anulación se haya registrado contablemente con posterioridad y la persona afectada haya pagado los impuestos resultantes de la anulación más los correspondientes intereses?»

¿Son relevantes los siguientes hechos con respecto a la primera cuestión:

- El plazo en que supuestamente debió haberse consignado la anulación de la factura es de catorce días desde el fin del mes natural en que se produjo la anulación;
- La anulación de la factura se consignó efectivamente un mes después de concluir el plazo en que supuestamente debía haber sido efectuada;
- El IVA adeudado más los correspondientes intereses fueron abonados al Tesoro Público?

2) ¿Permiten los artículos 242 y 273 de la Directiva [IVA] que los Estados miembros impongan a un sujeto pasivo que supuestamente no ha cumplido en el plazo oportuno su obligación de consignar contablemente circunstancias relevantes para el cálculo del IVA una multa igual a la cuota del IVA no satisfecho en plazo, cuando posteriormente se haya subsanado el incumplimiento y se haya abonado íntegramente el impuesto adeudado junto con los correspondientes intereses?»

3) ¿Tiene relevancia el hecho de que no haya sufrido ningún perjuicio el presupuesto del Estado porque la persona interesada consignó posteriormente la anulación de la factura y pagó la cuota íntegra del impuesto más los correspondientes intereses?»

4) ¿Es contraria al principio de proporcionalidad la imposición de una multa igual a la cuota íntegra del impuesto ya satisfecha más los intereses correspondientes?»»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### *Sobre la admisibilidad*

26 La Teritorialna direktsia sostiene que la petición de decisión prejudicial es inadmisibile porque no es pertinente para la resolución del litigio principal, ya que sólo las respuestas a las cuestiones relativas a los hechos revisten interés para la solución del litigio.

27 Según jurisprudencia reiterada, la negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una petición de decisión prejudicial formulada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulta evidente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera eficaz a las cuestiones planteadas (sentencia de 11 de septiembre de 2008, Eckelkamp y otros, C-11/07, Rec. p. I-6845, apartado 28 y jurisprudencia citada).

28 Pues bien, es preciso señalar que no ocurre así en el presente asunto. En efecto, la interpretación solicitada de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, y de los artículos 242 y 273 de la Directiva IVA, está directamente relacionada con el objeto del litigio principal, cuyo carácter real no puede cuestionarse. Además, la resolución de remisión contiene elementos de hecho y de Derecho suficientes para que el Tribunal de Justicia pueda responder de manera eficaz a las cuestiones planteadas. Por lo tanto, debe declararse la admisibilidad de la

petición de decisión prejudicial.

### *Sobre el fondo*

29 Mediante sus cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta, en definitiva, si los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, y los artículos 242 y 273 de la Directiva IVA, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria de un Estado miembro imponga a un sujeto pasivo que no ha cumplido en el plazo previsto por la legislación nacional su obligación de contabilizar y de declarar circunstancias que afectan al cálculo del IVA por él devengado una multa igual a la cuota tributaria no satisfecha en dicho plazo, cuando el sujeto pasivo ha regularizado posteriormente el incumplimiento y ha abonado la totalidad de la cuota adeudada más los intereses correspondientes.

30 Con arreglo al artículo 242 de la Directiva IVA, los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración fiscal. Además, a tenor del artículo 273, párrafo primero, de la Directiva IVA, los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones, además de las previstas en dicha Directiva, cuando consideren que tales obligaciones son necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y para prevenir el fraude.

31 La Directiva IVA no establece expresamente un sistema de sanciones en caso de incumplimiento de las obligaciones previstas en ella y que deben observar los sujetos pasivos. Sin embargo, es jurisprudencia reiterada que, a falta de una armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de incumplimiento de los requisitos previstos por un régimen instituido por dicha normativa, los Estados miembros conservan su competencia para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas. Sin embargo, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de julio de 2012, R?dlihs, C-263/11, apartado 44 y jurisprudencia citada).

32 Así pues, las sanciones que los Estados miembros pueden adoptar para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, y en particular para garantizar que el sujeto pasivo cumple sus obligaciones en materia de regularización de su contabilidad después de la anulación de una factura sobre cuya base ha practicado una deducción, no pueden, en primer lugar, poner en peligro la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común de IVA y se opone a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de modo diferente en cuanto a la percepción del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de julio de 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jó?wiak, Or?owski, C-188/09, Rec. p. I-7639, apartado 26 y jurisprudencia citada, y de 29 de marzo de 2012, Belvedere Costruzioni, C-500/10, apartado 22).

33 A este respecto, procede recordar que el sistema de regularización de las deducciones constituye un elemento esencial del sistema creado por la Sexta Directiva, en la medida en que tiene como finalidad garantizar la exactitud de las deducciones y, en consecuencia, la neutralidad de la carga fiscal (sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, Rec. p. I-3039, apartado 26).

34 Pues bien, en el presente asunto de los autos trasladados al Tribunal de Justicia se desprende que, al incitar a los sujetos pasivos a regularizar en el plazo más breve posible la cuota tributaria adeudada cuando se anula una operación que se ha tomado como base de una deducción, la sanción controvertida en el litigio principal tiene por objeto garantizar la correcta recaudación del impuesto, en particular la exactitud de las deducciones, y prevenir el fraude, sin

vulnerar en modo alguno el principio del derecho deducción.

35 Además, como ha señalado la Comisión, por una parte, el sujeto pasivo que incurre en una irregularidad como la cometida en el litigio principal se encuentra, en lo que se refiere al objetivo de garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, en una situación diferente de la del sujeto pasivo que ha observado sus obligaciones contables.

36 Por otra parte, la multa controvertida en el litigio principal no se impone por una operación cualquiera, sino debido a que el sujeto pasivo ha rectificado fuera de plazo una deducción que había practicado y que ha dejado de estar justificada. Por consiguiente, no cabe considerar que se trata de un impuesto que entraña una doble imposición contraria al principio de neutralidad fiscal (véanse, en este sentido y por analogía, las sentencias de 11 de septiembre de 2003, *Cookies World*, C-155/01, Rec. p. I-8785, apartado 60, y de 15 de enero de 2009, *K-1*, C-502/07, Rec. p. I-161, apartados 17 a 19).

37 De lo anterior se desprende que el principio de neutralidad fiscal no se opone a que una sanción pecuniaria como la controvertida en el litigio principal se imponga en circunstancias como las expuestas en el apartado 29 de la presente sentencia.

38 En segundo lugar, ha de recordarse que las sanciones a las que se hace referencia en el apartado 32 de esta sentencia no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude. Al objeto de apreciar si una sanción es conforme con el principio de proporcionalidad, es preciso tener en cuenta, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con esa sanción, así como el método para la determinación de su cuantía (véase la sentencia *R?dlihs*, antes citada, apartados 46 y 47 y jurisprudencia citada).

39 Sin embargo, corresponde al tribunal nacional apreciar si el importe de la sanción no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos indicados en el apartado anterior.

40 En cuanto a las modalidades de determinación de la sanción de que se trata, ha de señalarse que el importe de la sanción prevista en el artículo 182, apartados 1 y 2, de la ZDDS es progresivo. Si la regularización se produce únicamente con un mes de retraso, la multa se limita al 25 % de la cuota del IVA adeudada. Sólo cuando el retraso supera el plazo de un mes, la multa se incrementa hasta el 100 % de la cuota del IVA adeudada. Una sanción de este tipo puede incitar a los sujetos pasivos a regularizar lo antes posible las deducciones que han sido practicadas y que ya no están justificadas, y lograr de ese modo el objetivo de garantizar la correcta recaudación del impuesto.

41 Además, corresponde al órgano jurisdiccional nacional comprobar si la declaración extemporánea de la anulación de la factura de que se trata no supone un fraude en el IVA. Conforme a reiterada jurisprudencia, los justiciables no pueden prevalerse del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta. Igualmente, la aplicación del Derecho de la Unión no puede extenderse hasta llegar a cubrir las operaciones que se realicen para beneficiarse abusivamente de las ventajas establecidas en el Derecho de la Unión (véase la sentencia de 27 de septiembre de 2007, *Collée*, C-146/05, Rec. p. I-7861, apartado 38 y jurisprudencia citada).

42 Sin embargo, ha de señalarse que el pago con retraso del IVA no puede, *per se*, equipararse a un fraude (véase la sentencia de 12 de julio de 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, apartado 74 y jurisprudencia citada).

43 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones planteadas que el principio de neutralidad fiscal no se opone a que la Administración tributaria de

un Estado miembro imponga a un sujeto pasivo que no ha cumplido en el plazo previsto por la legislación nacional su obligación de contabilizar y de declarar circunstancias que afectan al cálculo del IVA por él devengado una multa igual a la cuota tributaria no satisfecha en dicho plazo, cuando el sujeto pasivo ha regularizado posteriormente el incumplimiento y ha abonado la totalidad de la cuota adeudada más los intereses correspondientes. Incumbe al órgano jurisdiccional nacional apreciar, a la luz de los artículos 242 y 273 de la Directiva IVA, si la cuantía de la sanción impuesta no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la recaudación exacta del impuesto y prevenir el fraude, teniendo en cuenta las circunstancias del litigio principal y, en particular, el plazo en el que se ha rectificado la irregularidad, la gravedad de la irregularidad y la posible existencia de un fraude o de una elusión de la normativa aplicable imputable al sujeto pasivo.

## **Costas**

44 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

**El principio de neutralidad fiscal no se opone a que la Administración tributaria de un Estado miembro imponga a un sujeto pasivo que no ha cumplido en el plazo previsto por la legislación nacional su obligación de contabilizar y de declarar circunstancias que afectan al cálculo del impuesto sobre el valor añadido por él devengado una multa igual a la cuota tributaria no satisfecha en dicho plazo, cuando el sujeto pasivo ha regularizado posteriormente el incumplimiento y ha abonado la totalidad de la cuota adeudada más los intereses correspondientes. Incumbe al órgano jurisdiccional nacional apreciar, a la luz de los artículos 242 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, si la cuantía de la sanción impuesta no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la recaudación exacta del impuesto y prevenir el fraude, teniendo en cuenta las circunstancias del litigio principal y, en particular, el plazo en el que se ha rectificado la irregularidad, la gravedad de la irregularidad y la posible existencia de un fraude o de una elusión de la normativa aplicable imputable al sujeto pasivo.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: búlgaro.