

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 21 de noviembre de 2018 (*)

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 273 — Regularización tributaria — Evaluación de la base imponible por un método inductivo — Derecho a deducción del IVA — Presunción — Principios de neutralidad y de proporcionalidad — Ley nacional que basa el cálculo del IVA en el volumen de negocios presumido»

En el asunto C-648/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Comisión Tributaria Provincial de Regio de Calabria, Italia), mediante resolución de 3 de mayo de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de diciembre de 2016, en el procedimiento entre

Fortunata Silvia Fontana

y

Agenzia delle Entrate — Direzione provinciale di Reggio Calabria,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de la Sala Séptima, en funciones de Presidente de la Sala Cuarta, y la Sra. K. Jürimäe y los Sres. C. Lycourgos, E. Juhász (Ponente) y C. Vajda, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Wahl;

Secretario: Sra. V. Giacobbo-Peyronnel, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 18 de enero de 2018;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por la Sra. R. Guizzi, avvocato dello Stato;

– en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. F. Tomat y el Sr. R. Lyal, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 22 de marzo de 2018;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 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 (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Esta petición ha sido presentada en el marco de un litigio entre la Sra. Fortunata Silvia Fontana y la Agenzia delle Entrate — Direzione provinciale di Reggio Calabria (Administración fiscal — Dirección Provincial de Regio de Calabria, Italia; en lo sucesivo, «Administración fiscal») en lo relativo a una liquidación complementaria relativa al impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El considerando 59 de la Directiva IVA tiene la siguiente redacción:

«Conviene que, dentro de ciertos límites y en determinadas condiciones, los Estados miembros puedan adoptar o mantener medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la recaudación del impuesto o a evitar ciertos fraudes o evasiones fiscales.»

4 El artículo 2, apartado 1, de la mencionada Directiva dispone que:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

b) las adquisiciones intracomunitarias de bienes efectuadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro:

i) por un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, o por una persona jurídica que no actúe como sujeto pasivo, cuando el vendedor es un sujeto pasivo actuando en su condición de tal, que no se beneficia de la franquicia para las pequeñas empresas prevista en los artículos 282 a 292 y en cuanto no le afecten las disposiciones previstas en los artículos 33 y 36;

ii) cuando se trate de medios de transporte nuevos, por un sujeto pasivo o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo, cuyas otras adquisiciones no estén sujetas al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3, o por cualquier otra persona que no tenga la condición de sujeto pasivo;

iii) cuando se trate de productos sujetos a impuestos especiales que sean exigibles en el territorio del Estado miembro en virtud de la Directiva 92/12/CEE por un sujeto pasivo o por una persona jurídica que no sea sujeto pasivo y cuyas otras adquisiciones no estén sujetas al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3;

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

d) las importaciones de bienes.»

5 El artículo 73 de la Directiva IVA dispone:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un

tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

6 Con arreglo al artículo 242 de la citada Directiva:

«Los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración fiscal.»

7 El artículo 244 de la mencionada Directiva establece lo siguiente:

«Todo sujeto pasivo deberá velar por que se conserven copias de las facturas emitidas por él mismo, por el adquiriente o el destinatario o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, así como las facturas por él recibidas.»

8 El artículo 250, apartado 1, de la Directiva IVA dispone:

«Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración de IVA en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar, incluyendo, en la medida en que sea necesario para la determinación de la base imponible, el importe global de las operaciones gravadas por el impuesto y de las operaciones relativas a dichas deducciones, así como el importe de las operaciones exentas.»

9 Con arreglo al artículo 273 de la Directiva:

«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.

[...]»

Derecho italiano

10 El artículo 39, apartado 1, del decreto del Presidente della Repubblica no600 recante disposizioni comuni in materia di accertamento delle imposte sui redditi (Decreto del Presidente de la República n.º 600, por el que se establecen disposiciones comunes en materia de regularización de los impuestos sobre la renta), de 29 de septiembre de 1973 (GURI n.º 268, de 16 de octubre de 1973), dispone:

«Tratándose de rendimientos de personas físicas que ejercen una actividad económica o profesional independiente, la Administración [fiscal] procederá a regularizar la situación:

[...]

d) si se determina el carácter incompleto, la falsedad o inexactitud de los datos recogidos en la declaración y sus anexos a raíz de la inspección de los registros contables y otras comprobaciones mencionadas en el artículo 33 o a resultas de la verificación del carácter completo, exacto y veraz de los registros contables sobre la base de las facturas y demás documentos relativos a la empresa y de los datos e información obtenidos por la Administración [fiscal] de conformidad con lo dispuesto en el artículo 32. La existencia de actividades no declaradas o la inexistencia de pérdidas declaradas puede también declararse sobre la base de presunciones simples, siempre que estas sean serias, precisas y congruentes.

11 El decreto del Presidente della Repubblica n.º 633, istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Decreto del Presidente de la República n.º 633, por el que se crea y regula el impuesto sobre el valor añadido), de 26 de octubre de 1972 (GURI n.º 292, de 11 de noviembre de 1972), establece las modalidades conforme a las cuales se lleva a cabo la regularización de las declaraciones de IVA. El artículo 54 de dicho Decreto prevé, esencialmente, que el control de la veracidad de las declaraciones relativas a este impuesto puede llevarse a cabo mediante una revisión formal de la declaración presentada o de manera más detallada, sobre la base de los elementos y datos de que dispone la Administración fiscal, o bien sobre la base de aquellos en poder de la Administración en virtud de sus facultades de investigación.

12 El artículo 62 *bis* del Decreto legge n. 331/93 (Decreto Legislativo n.º 331/93) (GURI n.º 203, de 30 de agosto de 1993), convalidado mediante la legge del 29 ottobre 1993, n. 427 (Ley n.º 427 de 29 de octubre de 1993) (GURI n.º 255, de 29 de octubre de 1993), dispone:

«1. Los servicios del Departamento de Recaudación del Ministero delle finanze [(Ministerio de Hacienda, Italia)], tras oír a las asociaciones profesionales y sectoriales, elaborarán no más tarde del 31 de diciembre de 1996, en relación con los diversos sectores económicos, los correspondientes estudios sectoriales a fin de incrementar la eficacia de las actuaciones de comprobación y permitir una determinación más adecuada de los coeficientes estimatorios previstos en el artículo 11 del Decreto-ley n.º 69, de 2 de marzo de 1989, convalidado, tras diversas modificaciones, mediante la Ley n.º 154, de 27 de abril de 1989, y sus sucesivas modificaciones. Para ello, tales servicios identificarán muestras significativas de contribuyentes pertenecientes a los mismos sectores objeto de control con el fin de determinar los elementos característicos de la actividad ejercida. Los estudios sectoriales serán aprobados mediante decretos del Ministro de Hacienda, que se publicarán en la *Gazzetta ufficiale [della Repubblica italiana]* no más tarde del 31 de diciembre de 1995. Podrán ser revisados y serán válidos a efectos de la regularización fiscal a partir del ejercicio impositivo de 1995.»

13 El artículo 62 *sexies*, apartado 3, del Decreto Legislativo n.º 331/93 tiene la siguiente redacción:

«Las regularizaciones tributarias previstas en el artículo 39, apartado 1, letra d), del Decreto del Presidente de la República n.º 600, de 29 de septiembre de 1973, y sus modificaciones posteriores y en el artículo 54 del Decreto del Presidente de la República n.º 633, de 26 de octubre de 1972, y sus modificaciones posteriores podrán basarse también en la existencia de graves incongruencias entre los ingresos, las retribuciones y las contraprestaciones declarados y los que puedan deducirse de manera fundada de las características y las condiciones de ejercicio de la actividad específica de que se trate, o bien de los estudios sectoriales elaborados con arreglo al artículo 62 *bis* del presente Decreto».

14 El artículo 10 de la Ley n.º 146, de 8 de mayo de 1998 (GURI n.º 110, de 14 de mayo de 1998; suplemento ordinario a la GURI n.º 93), establece lo siguiente:

«1. Se podrán practicar regularizaciones tributarias basadas en estudios sectoriales, previstas en el artículo 62 *sexies* del Decreto Legislativo n.º 331, de 30 de agosto de 1993, modificado y convalidado mediante la Ley n.º 427, de 29 de octubre de 1993 a los contribuyentes, con arreglo a los procedimientos establecidos en el presente artículo, cuando los ingresos o las retribuciones declarados sean inferiores a los ingresos o las retribuciones que se hayan determinado sobre la base de dichos estudios.

[...]

3 bis. En los supuestos a los que hace referencia el apartado 1, con carácter previo a la notificación del acto de liquidación tributaria, la Administración fiscal emplazará al contribuyente a comparecer con arreglo al artículo 5 del Decreto Legislativo n.º 218 de 19 de junio de 1997.

3 ter. En caso de que exista una incongruencia con los ingresos o retribuciones determinados sobre la base de estudios sectoriales, se podrá emitir una certificación detallando los motivos que justifiquen la incongruencia entre los ingresos o retribuciones declarados y los resultantes de la aplicación de esos estudios. También se podrán certificar los motivos de las inconsistencias entre la declaración y los indicadores económicos identificados por los estudios antes mencionados. Esta certificación será expedida, a instancia de los contribuyentes, por las personas indicadas en las letras a) y b) del artículo 3, apartado 3, del Reglamento establecido por el Decreto del Presidente de la República n.º 322, de 22 de julio de 1998, que están facultados para enviar las declaraciones por vía electrónica, por los agentes de asistencia tributaria de los centros constituidos por las personas contempladas en el artículo 32, apartado 1, letras a), b) y c), del Decreto Legislativo n.º 241, de 9 de julio de 1997, y por los empleados y funcionarios de las asociaciones profesionales habilitadas para proporcionar la asistencia técnica prevista en el artículo 12, apartado 2, del Decreto Legislativo n.º 546, de 31 de diciembre de 1992.

[...]

A los efectos del [IVA], a los ingresos o la retribución superiores determinados sobre la base de los mencionados estudios sectoriales se aplicará, habida cuenta de la existencia de operaciones no sujetas al impuesto o de operaciones sujetas a regímenes especiales, el tipo imponible medio resultante del cociente entre el impuesto sobre las operaciones gravadas y el volumen de negocios declarado, deduciendo de este el relativo al impuesto sobre las entregas de bienes amortizables y al volumen de negocios declarado.

[...]

7) Mediante decreto del Ministerio de Hacienda se establecerá un comité de expertos nombrado por el Ministro, habida cuenta de los informes elaborados por las organizaciones económicas profesionales y los colegios profesionales. Este comité presentará un dictamen sobre la capacidad de dichos estudios para representar la realidad a la que se refieren con carácter previo a la aprobación y publicación de cada uno de tales estudios. No está prevista ninguna contraprestación por la actividad de asesoramiento de los miembros del comité.

[...]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

15 La Sra. Fontana, sujeto pasivo del IVA, fue objeto de un procedimiento de regularización tributaria respecto al ejercicio 2010.

16 El 14 de mayo de 2014, la Administración fiscal citó a la recurrente en el litigio principal para una comparecencia, que dio lugar a la apertura de un procedimiento contradictorio de regularización.

17 Durante el procedimiento, la Sra. Fontana se opuso al importe de la regularización tributaria que estaba previsto notificarle y que se determinó sobre la base del estudio sectorial que se refería a la categoría de expertos contables y asesores fiscales.

18 El 24 de diciembre de 2014, la Administración fiscal notificó a la Sra. Fontana una liquidación relativa al impuesto sobre la renta de las personas físicas, el impuesto regional sobre

las actividades productivas y el IVA devengados en el ejercicio 2010.

19 La recurrente en el litigio principal interpuso un recurso ante la Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Comisión Tributaria Provincial de Regio de Calabria, Italia) con el fin de impugnar, entre otros, el importe del IVA devengado y no pagado que reclamaba la Administración fiscal. En particular, alegó que la Administración fiscal había aplicado de forma errónea el estudio sectorial relativo a los expertos contables y asesores fiscales a su situación, en lugar del estudio sectorial relativo a los asesores de recursos humanos, que la recurrente en el litigio principal considera su actividad principal. Alegó, además, que el importe del IVA se había evaluado sobre la base de un estudio sectorial que no permite dar una imagen coherente de los ingresos generados por su empresa en términos de proporcionalidad y coherencia.

20 La Comisión Tributaria Provincial de Regio de Calabria señala que la impugnación planteada por la recurrente en el litigio principal y relativa al hecho de que la Administración fiscal equiparó, erróneamente, sus actividades a las de los expertos contables y asesores fiscales carece de fundamento, dado que «las alegaciones de la recurrente [en el litigio principal] no se apoyan en una base fáctica incontestable».

21 Dicho órgano expresa, no obstante, sus dudas, en particular respecto a los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, en lo relativo al método de evaluación del IVA devengado, basado en un estudio sectorial.

22 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente destaca que dicho método únicamente toma en consideración un rendimiento global, sin tener en cuenta cada una de las operaciones económicas realizadas por el sujeto pasivo y su derecho a deducir el importe de IVA que ha soportado.

23 En estas circunstancias, la Comisión Tributaria Provincial de Regio de Calabria decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial siguiente:

«¿Es compatible con los artículos 113 TFUE y 114 TFUE y la [Directiva IVA] la normativa nacional italiana establecida en los artículos 62 *sexies*, apartado 3, y 62 *bis* del Decreto Legislativo n.º 331/93, [convalidado mediante la Ley] n.º 427 de 29 de octubre de 1993, en la medida en que permite la aplicación del IVA a un volumen de negocios global determinado por un método inductivo, desde la perspectiva del respeto del principio de deducción y repercusión del impuesto y, con carácter general, a la luz del principio de neutralidad y traslación del impuesto?»

Sobre la cuestión prejudicial

Sobre la admisibilidad

24 El Gobierno italiano considera que la cuestión prejudicial planteada es hipotética, en la medida en que la impugnación de la recurrente en el litigio principal, que se refería esencialmente a la clasificación errónea aplicada a su actividad profesional en el marco de los estudios sectoriales, fue desestimada por el órgano jurisdiccional remitente, quien —según dicho Gobierno— ya descartó, de hecho, que el estudio sectorial controvertido en el litigio principal no represente la realidad de dicha actividad económica.

25 A este respecto, se ha de recordar que las cuestiones relativas al Derecho de la Unión gozan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional solo está justificada cuando resulta evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de carácter hipotético o

cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (sentencia de 26 de octubre de 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, apartado 16 y jurisprudencia citada).

26 En el presente caso, la recurrente en el litigio principal impugnó los resultados del estudio sectorial debido a que no reflejaban la realidad de su actividad económica. Esto llevó al órgano jurisdiccional remitente a examinar si el método de evaluación basado en dicho estudio sectorial, que tiene en cuenta el volumen de negocios global, pero no cada una de las operaciones económicas realizadas por el sujeto pasivo, es compatible o no con el Tratado FUE, con la Directiva IVA y con los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad.

27 Por consiguiente, la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente no carece de vínculo con la realidad o con el objeto del litigio principal y procede declarar su admisibilidad.

Sobre el fondo

28 Con carácter preliminar, procede señalar que los artículos 113 TFUE y 114 TFUE, a los que se refiere el órgano jurisdiccional remitente en la cuestión planteada, no son pertinentes en el presente caso, dado que se refieren a las modalidades institucionales de adopción de medidas de aproximación de las legislaciones de los Estados miembros dentro de la Unión Europea.

29 Habida cuenta de esta observación, es preciso considerar que, mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si la Directiva IVA así como los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que permite a la Administración fiscal recurrir a un método inductivo basado en estudios sectoriales aprobados por decreto ministerial para determinar el importe del volumen de negocios generado por un sujeto pasivo y proceder, en consecuencia, a una regularización tributaria imponiendo el pago de un importe adicional de IVA.

30 A este respecto, cabe destacar que, conforme a la regla general establecida en el artículo 73 de la Directiva IVA, la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio, realizadas a título oneroso, consiste en la contraprestación realmente obtenida al efecto por el sujeto pasivo (sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulic y Plavošin, C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722, apartado 33 y jurisprudencia citada).

31 Para permitir la aplicación del IVA y su control por la Administración fiscal, los artículos 242 y 244, así como el artículo 250, apartado 1, de la Directiva IVA imponen a los sujetos pasivos sometidos a este impuesto la obligación de llevar una contabilidad adecuada, conservar copias de todas las facturas emitidas y abonadas y, por último, presentar ante la Administración fiscal una declaración de IVA en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota de IVA exigible.

32 Para garantizar la correcta recaudación del IVA y evitar el fraude, el artículo 273, párrafo primero, de la Directiva IVA permite a los Estados miembros establecer otras obligaciones distintas de las recogidas en dicha Directiva que estimen necesarias al efecto, siempre que respeten el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre los Estados miembros por sujetos pasivos, y a condición de que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera. Además, con arreglo al considerando 59 de la Directiva IVA, esta tiene por objeto autorizar a los Estados miembros a adoptar, con determinados límites y condiciones, medidas especiales de inaplicación de dicha Directiva, en orden a simplificar la recaudación del impuesto y a evitar ciertos fraudes o evasiones fiscales.

33 El Tribunal de Justicia ha declarado que del artículo 273, párrafo primero, así como de los artículos 2 y 250, apartado 1, de la Directiva IVA y del artículo 4 TUE, apartado 3, resulta que cada uno de los Estados miembros tiene la obligación de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se percibe íntegramente en su territorio y para luchar contra el fraude (sentencias de 5 de octubre de 2016, *Maya Marinova*, C?576/15, EU:C:2016:740, apartado 41 y jurisprudencia citada, y de 20 de marzo de 2018, *Menci*, C?524/15, EU:C:2018:197, apartado 18).

34 A este respecto, es necesario poner de relieve que el hecho de que un sujeto pasivo no declare todo el volumen de negocios generado no puede impedir la recaudación del IVA y que corresponde a las instituciones nacionales competentes restablecer la situación que habría existido de no haber existido tal comportamiento del sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de octubre de 2016, *Maya Marinova*, C?576/15, EU:C:2016:740, apartado 42).

35 El Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 273 de la Directiva IVA, aparte de los límites que fija, no precisa ni los requisitos ni las obligaciones que los Estados miembros pueden establecer y les confiere, por tanto, un margen de apreciación en cuanto a los medios para alcanzar los objetivos de percibir la totalidad del IVA y de luchar contra el fraude. Sin embargo, están obligados a ejercer su competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, en particular, respetando el principio de proporcionalidad y el principio de neutralidad fiscal (véanse en este sentido, en particular, las sentencias de 5 de octubre de 2016, *Maya Marinova*, C?576/15, EU:C:2016:740, apartados 43 y 44 y la jurisprudencia citada, y de 17 de mayo de 2018, *Vámos*, C?566/16, EU:C:2018:321, apartado 41).

36 Así, el artículo 273 de la Directiva IVA no se opone, en principio, a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que determina el importe del IVA devengado por un sujeto pasivo sobre la base del volumen de negocios global, evaluado de manera inductiva sobre la base de estudios sectoriales aprobados por decreto ministerial, con el fin de garantizar la correcta recaudación de este impuesto y de prevenir el fraude fiscal.

37 No obstante, esta normativa nacional y la aplicación que se haga de ella solo serán compatibles con el Derecho de la Unión si respetan los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de octubre de 2016, *Maya Marinova*, C?576/15, EU:C:2016:740, apartado 44).

38 Corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar la compatibilidad de las medidas nacionales controvertidas en el litigio principal con los requisitos indicados en el apartado anterior. No obstante, el Tribunal de Justicia puede proporcionarle todas las indicaciones útiles con objeto de resolver el litigio de que conoce (véase, en este sentido, la sentencia de 5 de octubre de 2016, *Maya Marinova*, C?576/15, EU:C:2016:740, apartado 46).

39 En lo tocante al principio de neutralidad fiscal, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA devengado o pagado por ellos por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA. El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, apartados 56 y 57 y jurisprudencia citada).

40 Como ha señalado el Tribunal de Justicia en reiteradas ocasiones, el derecho a la deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (sentencia de 26 de abril de 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, apartado 33 y jurisprudencia citada).

41 De la aplicación del principio de neutralidad fiscal se desprende que, cuando la Administración fiscal pretende llevar a cabo una regularización de IVA, cuyo importe resulta de un volumen de negocios adicional global, determinado mediante el método inductivo, el sujeto pasivo de que se trate debe tener derecho a deducir el IVA soportado, en las condiciones previstas a estos efectos en el título X de la Directiva IVA.

42 Respecto al principio de proporcionalidad, este principio no se opone a una normativa nacional que prevea que únicamente discrepancias significativas entre el importe del volumen de negocios declarado por el sujeto pasivo y el determinado por el método inductivo, teniendo en cuenta el volumen de negocios generado por personas que ejercen la misma actividad que dicho sujeto pasivo, puede dar lugar a que se inicie el procedimiento que da lugar a la regularización. Los estudios sectoriales utilizados para determinar ese volumen de negocios mediante métodos inductivos deben ser exactos, fiables y estar actualizados. La mencionada discrepancia únicamente puede dar lugar a una presunción *iuris tantum*, que puede ser destruida por el sujeto pasivo si este presenta pruebas en sentido contrario.

43 En este contexto, cabe señalar que, durante el procedimiento de regularización tributaria, el derecho de defensa del sujeto pasivo debe quedar garantizado, lo que implica en particular que, antes de adoptar una medida lesiva para el sujeto pasivo, este debe poder expresar debidamente su punto de vista sobre los elementos en los que la administración vaya a basar su decisión (sentencia de 3 de julio de 2014, *Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartado 30).

44 Así, el sujeto pasivo debe, por una parte, tener la posibilidad de impugnar tanto la exactitud del estudio sectorial controvertido como la pertinencia de ese estudio para examinar su situación concreta. Por otra parte, el sujeto pasivo debe poder explicar las circunstancias por las que el volumen de negocios declarado, pese a ser inferior al volumen de negocios determinado por el método inductivo, corresponde a la realidad de su actividad durante el período de que se trate. En la medida en que la aplicación de un estudio sectorial implique para dicho sujeto pasivo la obligación de probar, en su caso, hechos negativos, el principio de proporcionalidad exige que el nivel de prueba exigido no sea excesivamente elevado.

45 En estas circunstancias, procede declarar que el mecanismo controvertido en el litigio principal, por su concepción, su estructura y las disposiciones concretas que lo regulan, no parece vulnerar el principio de proporcionalidad, extremo que, no obstante, corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

46 A la vista de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que la Directiva IVA y los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad deben

interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que autoriza a la Administración fiscal, en caso de graves discrepancias entre los ingresos declarados y los ingresos estimados sobre la base de estudios sectoriales, a recurrir a un método inductivo, basado en los mencionados estudios sectoriales, para determinar el importe del volumen de negocios generado por un sujeto pasivo y proceder, en consecuencia, a una regularización tributaria exigiendo el pago de un importe adicional de IVA, a condición de que dicha normativa y su aplicación permitan al sujeto pasivo, dentro del respeto de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad así como del derecho de defensa, cuestionar los resultados obtenidos mediante dicho método, sobre la base del conjunto de pruebas contrarias de las que disponga, y ejercer su derecho a deducción de conformidad con las disposiciones que figuran en el título X de la Directiva IVA, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

Costas

47 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este 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 Cuarta) declara:

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, así como los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que autoriza a una **Administración fiscal**, en caso de graves discrepancias entre los ingresos declarados y los ingresos estimados sobre la base de estudios sectoriales, a recurrir a un método inductivo, basado en los mencionados estudios sectoriales, para determinar el importe del volumen de negocios generado por un sujeto pasivo y proceder, en consecuencia, a una regularización tributaria exigiendo el pago de un importe adicional de impuesto sobre el valor añadido (IVA), a condición de que dicha normativa y su aplicación permitan al sujeto pasivo, dentro del respeto de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad así como del derecho de defensa, cuestionar los resultados obtenidos mediante dicho método, sobre la base del conjunto de pruebas contrarias de las que disponga y ejercer su derecho a deducción de conformidad con las disposiciones que figuran en el título X de la Directiva 2006/112, extremo **que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.**

Firmas

* Lengua de procedimiento: italiano.