Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 12 de julio de 2012*

«IVA — Directiva 2006/112/CE — Derecho a deducción — Plazo de caducidad para el ejercicio del derecho a la deducción del IVA — Principio de efectividad — Denegación del derecho a la deducción del IVA — Principio de neutralidad fiscal»

En el asunto C-284/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Varhoven administrativen sad (Bulgaria), mediante resolución de 25 de mayo de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de junio de 2011, en el procedimiento entre

EMS-Bulgaria Transport OOD

y

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Plovdiv,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. J.N. Cunha Rodrigues (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. U. Lõhmus, A. Ó Caoimh, A. Arabadjiev y C.G. Fernlund, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretaria: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 21 de marzo de 2012;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de EMS-Bulgaria Transport OOD, por la Sra. N. Nikolov, advokat;

— en nombre del Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Plovdiv, por la Sra. E. Raycheva y el Sr. G. Arnaudov, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno búlgaro, por el Sr. T. Ivanov y la Sra. E. Petranova, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios 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;

* Lengua de procedimiento: búlgaro.

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de lo dispuesto en los artículos 179, 180 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 (DO L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA») y de los principios de efectividad y neutralidad fiscal.

2 Esta petición se ha presentado durante la tramitación de un recurso interpuesto por EMS-Bulgaria Transport OOD (en lo sucesivo, «EMS») contra una liquidación complementaria girada a raíz de la denegación, por las autoridades tributarias, del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 20, párrafo primero, de la Directiva IVA establece:

«Se considerará "adquisición intracomunitaria de bienes" la obtención del poder de disposición como propietario de un bien mueble corporal expedido o transportado, con destino al adquiriente, por el vendedor, por el adquiriente o por cuenta de ellos, hacia un Estado miembro distinto del de partida de la expedición o del transporte del bien.»

4 El artículo 68 de esta Directiva dispone:

«El impuesto se devengará en el momento en que se efectúe la adquisición intracomunitaria de bienes.

La adquisición intracomunitaria de bienes se considerará realizada en el momento en que se entienda efectuada la entrega de bienes similares en el territorio del Estado miembro.»

5 A tenor del artículo 69 de dicha Directiva [Programas nacionales]:

«1. Para las adquisiciones intracomunitarias de bienes, el impuesto será exigible el día 15 del mes siguiente a aquél en que se haya devengado.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, el impuesto será exigible en el momento de la expedición de la factura contemplada en el artículo 220, cuando dicha factura haya sido expedida antes del día 15 del mes siguiente al de la fecha de devengo del impuesto.»

6 El artículo 167 de la Directiva IVA establece:

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

7 El artículo 168 de dicha Directiva señala lo siguiente:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

[…]

c) el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforme al inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2;

[…]»

8 Con arreglo al artículo 179 de dicha Directiva:

«La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del IVA 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 artículo 178, en el curso del mismo período impositivo.

Sin embargo, los Estados miembros podrán obligar a los sujetos pasivos que efectúen las operaciones ocasionales definidas en el artículo 12, a no ejercitar el derecho a la deducción más que en el momento de la entrega.»

9 El artículo 180 de la Directiva IVA dispone:

«Los Estados miembros podrán autorizar a un sujeto pasivo a proceder a una deducción que no se haya efectuado conforme a los artículos 178 y 179.»

10 El artículo 182 de dicha Directiva dispone:

«Los Estados miembros determinarán las condiciones de aplicación y normas de desarrollo de los artículos 180 y 181.»

11 El artículo 213 de esta misma Directiva contiene la siguiente previsión:

«1. Los sujetos pasivos deberán declarar el comienzo, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos.

[…]

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo primero del apartado 1, los sujetos pasivos o personas jurídicas que no sean sujetos pasivos que efectúen adquisiciones intracomunitarias de bienes no sujetos al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3 deberán declarar que efectúan tales adquisiciones cuando dejen de cumplirse las condiciones para no someterlas al impuesto, establecidas con arreglo a lo dispuesto en dicho artículo.»

12 Con arreglo al artículo 214, apartado 1, de la Directiva:

«Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que las personas siguientes sean identificadas con un número individual:

a) todos aquellos sujetos pasivos, a excepción de los previstos en el apartado 2 del artículo 9, que efectúen en su territorio respectivo entregas de bienes o prestaciones de servicios que les confieran derecho a deducción y que no sean entregas de bienes o prestaciones de servicios en las que el deudor del IVA sea exclusivamente el destinatario, de conformidad con los artículos 194 a 197 y con el artículo 199;

b) los sujetos pasivos o las personas jurídicas que no sean sujetos pasivos que efectúen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA de conformidad con la letra b) del apartado 1 del artículo 2 o que hayan ejercitado la opción prevista en el apartado 3 del artículo 3 de someter al IVA sus adquisiciones intracomunitarias;

c) los sujetos pasivos que efectúen en su territorio respectivo adquisiciones intracomunitarias de bienes para la realización, fuera de ese territorio, de operaciones comprendidas en las actividades a que se refiere el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9.»

13 El artículo 273 de la Directiva IVA dispone:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete[n] el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, 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.

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

14 El artículo 6, apartado 2, de la Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost, DV nº 63, de 4 de agosto de 2006 (Ley del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «ZDDS»), en su versión aplicable al litigio principal, señala lo siguiente:

«A efectos de la presente ley, tendrá asimismo la consideración de "entrega de un bien":

1) la transmisión del derecho de propiedad o de otro derecho real sobre el bien a raíz de un requerimiento o de un acto de una autoridad estatal o local o bien en virtud de la ley a cambio de una indemnización;

2) la cesión efectiva de un bien en virtud de un contrato que prevea la transmisión del derecho de propiedad sobre dicho bien con sujeción a una condición suspensiva o a un plazo;

3) la cesión efectiva de un bien en virtud de un contrato de arrendamiento financiero que prevea expresamente la transmisión del derecho de propiedad sobre dicho bien; esta disposición no se aplicará si en el contrato de arrendamiento financiero se ha pactado únicamente una opción de transmisión del derecho de propiedad sobre el bien;

4) la cesión efectiva de un bien a una persona que actúe en nombre propio y por cuenta de terceros.»

15 De conformidad con lo establecido en el artículo 13, apartado 1, del ZDDS, tendrá la consideración de adquisición intracomunitaria la adquisición del derecho de propiedad sobre un bien y, en los casos del artículo 6, apartado 2, de la misma ley, la efectiva recepción de un bien que haya sido enviado o transportado desde otro Estado miembro, si el proveedor es un sujeto pasivo registrado a efectos del impuesto sobre el valor añadido en otro Estado miembro.

16 Según el artículo 25 del ZDDS:

«1. Se considerará devengo del impuesto, a efectos de la presente Ley, la entrega de bienes o la prestación de servicios efectuados por un sujeto pasivo en virtud de la presente Ley, la adquisición intracomunitaria y la importación de bienes en el sentido del artículo 16.

2. El devengo del impuesto se producirá en la fecha en que se transmita la propiedad sobre el bien o se preste el servicio.

3. Exceptuando los casos del apartado 2, se producirá el devengo del impuesto:

1) En la fecha de la cesión efectiva del bien conforme al artículo 6, apartado 2, con exclusión de los supuestos del apartado 6.

[…]

6. Si antes del devengo del impuesto conforme a los apartados 2, 3 o 4 se efectúa un pago anticipado total o parcial por una entrega de bienes o una prestación de servicios, el impuesto se hará exigible en la fecha de recepción del pago (de conformidad con el importe cobrado), a menos que el pago percibido se efectúe en relación con una entrega intracomunitaria. En estos casos se supondrá que el impuesto está comprendido en el importe del pago.»

17 El artículo 63 del ZDDS establece:

«1. En el caso de las adquisiciones intracomunitarias, el devengo del impuesto se producirá en la fecha en que se produciría el devengo del impuesto en una entrega en el territorio nacional.

[…]

3. En el caso de las adquisiciones intracomunitarias, el impuesto se hará exigible el decimoquinto día del mes siguiente al mes en que se produjo el devengo del impuesto conforme a los apartados 1 y 2.

4. No obstante lo dispuesto en el apartado 3, el impuesto se hará exigible en la fecha de expedición de la factura si esta factura es expedida antes del decimoquinto día del mes siguiente al mes en que se produjo el devengo del impuesto.»

18 Se desprende del artículo 70, apartado 4, del ZDDS que los sujetos pasivos registrados conforme al artículo 99 no tendrán derecho a deducción.

19 El artículo 71 del ZDDS dispone:

«Los sujetos pasivos ejercitarán su derecho a deducción si se cumple uno de los siguientes requisitos:

[…]

5. Se hallan en posesión de un documento que se ajuste a las exigencias del artículo 114, han levantado un acta a efectos del artículo 117 y han observado las exigencias del artículo 86 (en los casos de adquisición intracomunitaria).»

20 De acuerdo con el artículo 72 del ZDDS:

«1. Las personas registradas conforme a la presente Ley podrán ejercer su derecho a deducción en el período impositivo en que haya nacido tal derecho, o bien en uno de los tres períodos impositivos siguientes.

2. Las personas ejercerán el derecho establecido en el apartado 1:

1) Incluyendo la cuota del impuesto soportado, en el marco del cálculo del resultado del período impositivo mencionado en el apartado 1, en la declaración del IVA prevista en el artículo 125 correspondiente al mismo período impositivo.

2) Mencionando el documento al que se refiere el artículo 71 en el libro de compras citado en el artículo 124 en el período impositivo al que hace referencia el apartado 1.»

21 El artículo 99 del ZDDS establece:

«1. Estarán sujetos al registro conforme a la presente Ley toda persona jurídica no sujeta al impuesto y todo sujeto pasivo que no esté registrado conforme a los artículos 96. 97, 98, 100, apartados 1 o 3, o 102, que realicen una adquisición intracomunitaria de bienes.

2. No se aplicará el apartado 1 si el valor total de las adquisiciones intracomunitarias imponibles no supera los 20.000 BGN en el año civil en curso.

3. Las personas mencionadas en el apartado 2 estarán obligadas, como muy tarde siete días antes de la fecha de devengo del impuesto respecto a una adquisición, en virtud de la cual el valor total de las adquisiciones intracomunitarias imponibles rebase los 20.000 BGN, a presentar una solicitud de registro conforme a la presente Ley. Estarán sujetas a tributación conforme a la presente Ley las adquisiciones intracomunitarias en virtud de las cuales se rebase el umbral antes mencionado.

4. El valor mencionado en el apartado 2 resulta del importe total de las adquisiciones intracomunitarias imponibles, exceptuada la adquisición de vehículos nuevos y de bienes sujetos a impuestos especiales, menos el importe de la cuota del IVA adeudado o pagado en el Estado miembro desde el cual se hayan transportado o expedido las mercancías.

5. El apartado 5 no se aplicará a:

1) Las personas mencionadas en el artículo 168 que adquieran vehículos nuevos.

2) Las personas citadas en el artículo 2, número 4 (aquellas que efectúan adquisiciones intracomunitarias de mercancías sujetas a impuestos especiales).

6. Las personas que están registradas conforme al presente artículo y respecto a las cuales concurren los motivos de un registro obligatorio conforme a los artículos 96, 97 o 98 o bien de un registro voluntario conforme al artículo 100, apartados 1 o 3, deberán instar su registro conforme al procedimiento y dentro de los plazos aplicables para que el registro obligatorio o voluntario.»

22 De conformidad con lo dispuesto en el artículo 100, apartados 1 y 2, del ZDDS, todo sujeto pasivo respecto al cual no concurran las condiciones para un registro obligatorio conforme al artículo 96, apartado 1 (operación imponible por un importe igual o superior a 50.000 BGN en los doce meses consecutivos anteriores al mes en curso), de la misma ley, estará facultado para instar su registro en los términos de la presente ley.

23 Con arreglo a lo previsto en el artículo 73a del ZDDS, vigente desde el 1 de enero de 2009:

«1. En caso de entregas respecto a las que se haya hecho exigible el impuesto frente al destinatario, existirá también un derecho a deducción cuando el proveedor del bien no haya expedido un documento que se ajuste a las exigencias del artículo 114 y/o el destinatario no posea ningún documento a efectos del artículo 71, números 2, 4 o 5 y/o el destinatario no haya observado las exigencias del artículo 72, siempre que la entrega no se haya ocultado y los libros contables del destinatario contengan datos sobre la misma.

2. En los casos del apartado 1, el derecho a deducción deberá ejercitarse en el período impositivo en el que se haya hecho exigible el impuesto […]»

24 El artículo 18 de las disposiciones transitorias y finales de la Ley de modificación y complemento del ZDDS, asimismo vigente desde el 1 de enero de 2009, establece:

«1. Las personas registradas que sean destinatarios de una entrega o importadores, frente a las que se haya hecho exigible el impuesto en su condición de deudores del tributo en virtud del capítulo 8 antes de la entrada en vigor de la presente Ley y que hasta tal fecha no hayan liquidado el impuesto conforme al artículo 86, apartado 1, y/o no hayan ejercitado su derecho a deducción, podrán liquidar el impuesto o ejercitar su derecho a deducción dentro de un plazo de cuatro meses contados a partir de la entrada en vigor de la presente Ley.

2. Si las personas mencionadas en el apartado 1 no han procedido a la deducción del impuesto hasta después de la expiración del plazo establecido en el artículo 72, apartado 1, se considerará que han ejercido legítimamente su derecho a deducción.

3. El apartado 2 y el artículo 73a se aplicarán a los procedimientos administrativos y judiciales en curso en la fecha de entrada en vigor de la Ley.

[…]»

25 El artículo 72, apartado 1, del ZDDS, en su versión aplicable desde el 1 de enero de 2010, establece:

«Las personas registradas conforme a la presente Ley podrán ejercitar su derecho a deducción respecto al período impositivo en que haya nacido tal derecho, o bien en uno de los doce períodos impositivos siguientes.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

26 Se desprende de la resolución de remisión que la sociedad Marcotran International Transport C.A., domiciliada en España, vendió, el 14 de noviembre de 2008, camiones y cabezas tractoras de ocasión a EMS, domiciliada en Bulgaria. El citado proveedor español expidió entonces diez facturas cuyo concepto era «venta de camiones usados (cabezas tractoras)» y notificó una entrega intracomunitaria al VIES [«VAT Information Exchange System» (base de datos electrónica del sistema de intercambio de información en materia de IVA)].

27 De esa misma resolución se desprende que, con fecha de 22 de diciembre de 2008, EMS presentó una solicitud de registro voluntario en el IVA, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 100, apartado 1, del ZDDS, y que el registro se realizó el 12 de enero de 2009.

28 En el mes de junio de 2009, EMS emitió diez justificantes de adquisiciones intracomunitarias, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 117 del ZDDS, aplicado conjuntamente con el artículo 84 de la misma Ley. La empresa liquidó el impuesto devengado y ejercitó su derecho a la deducción. Se aplicaron las normas previstas para la autoliquidación.

29 De acuerdo con la resolución de remisión, las autoridades tributarias consideraron que, el 14 de noviembre de 2008, EMS había realizado una adquisición intracomunitaria de mercancías, las cuales, al no ser medios de transporte nuevos ni productos sujetos a impuestos especiales, no estaban amparadas por la excepción mencionada en el artículo 99, apartado 5, del ZDDS. Puesto que el valor total de las adquisiciones intracomunitarias era superior a 20.000 BGN y que, para cada una de las diez facturas, la base imponible de la adquisición intracomunitaria era superior a 20.000 BGN , dicha autoridad estimó que EMS estaba obligada a registrarse a efectos del IVA en virtud de lo dispuesto en el artículo 99, apartado 1, del ZDDS, y que debería liquidar el IVA por el valor total de la adquisición

intracomunitaria, en virtud de lo señalado en los artículos 88 y 89, apartado 3, de la misma Ley, es decir, por la suma de 229 548,50 BGN. La liquidación se realizó en el mes de junio de 2009 y no en el mes de noviembre de 2008.

30 Como consecuencia de esa demora, EMS quedó obligada a pagar una suma de 18 250,38 BGN en concepto de intereses de demora.

31 Además, las autoridades tributarias denegaron a EMS, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 70, apartado 4, del ZDDS, el beneficio del derecho a la deducción del IVA, debido a que ese derecho se había ejercitado fuera del plazo establecido en el artículo 72, apartado 1, del ZDDS y a que no resultaba aplicable el artículo 18 de las disposiciones transitorias y finales de la Ley de modificación y complemento del ZDDS, vigente desde el 1 de enero de 2009.

32 Tanto el recurso administrativo ante el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» Plovdiv como el interpuesto ante el Administrativen sad – grad Plovdiv (Tribunal de lo contencioso-administrativo de la ciudad de Plovdiv) fueron desestimados.

33 Según el órgano jurisdiccional citado, el artículo 73a del ZDDS es un precepto material que se aplica desde el 1 de enero de 2009. Su efecto retroactivo se encuentra establecido en el artículo 18, párrafo primero, de las disposiciones transitorias y finales de la Ley de modificación y complemento del ZDDS, asimismo vigente desde el 1 de enero de 2009. Dicho artículo permite a las personas registradas liquidar el impuesto y ejercitar su derecho a la deducción en los cuatro meses posteriores a la entrada en vigor de la ley de modificación, ya que el IVA nació antes de dicha entrada en vigor. Como EMS no estaba registrada en la fecha de entrada en vigor del citado artículo 18 de las disposiciones transitorias y finales de la Ley, no puede acogerse a dicho precepto y, por lo tanto, no tiene derecho a deducir el IVA.

34 El órgano jurisdiccional remitente pone de relieve, no obstante, que no se denegó a EMS el derecho a la deducción del IVA por falta de registro a efectos del IVA, sino por no respetar el plazo de caducidad.

35 EMS interpuso recurso de casación contra la citada sentencia ante el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo).

36 Dicho órgano jurisdiccional considera que hubo una adquisición intracomunitaria y que el impuesto resultó exigible el 14 de noviembre de 2008, cuando se emitieron las facturas. La circunstancia de que, en esa fecha, EMS no estuviera registrada de conformidad con el ZDDS no significa que no hubiera una adquisición intracomunitaria.

37 El Varhoven administrativen sad pone de relieve que la obligación de registrarse de conformidad con el ZDDS para ejercitar el derecho a la deducción del IVA resulta, concretamente, de lo dispuesto en el artículo 72, apartado 1, de dicha Ley.

38 Además, de la resolución de remisión se desprende que, de conformidad con lo dispuesto en el nuevo artículo 73a del ZDDS, que entró en vigor el 1 de enero de 2009, el legislador búlgaro no pretende limitar excesivamente el ejercicio del derecho a la deducción en los casos de autoliquidación, al permitir el ejercicio de ese derecho aun cuando no se haya observado el plazo establecido en el artículo 72 de la misma Ley, pues la autoridad tributaria dispone de la información necesaria y el interesado, como destinatario de la entrega, es quien debe pagar el IVA. En el caso de autos, las autoridades tributarias disponen sin duda de esa información que, por lo demás, figura en la contabilidad de EMS.

39 El órgano jurisdiccional remitente precisa, finalmente, que el nuevo plazo durante el cual los sujetos pasivos del impuesto pueden ejercitar su derecho a la deducción a raíz de la modificación del artículo 72, apartado 1, del ZDDS, vigente desde el 1 de enero de 2010 —esto es, los doce períodos impositivos posteriores a aquel en que nació el derecho a deducir, en vez de tres períodos— significa que el plazo de caducidad precedente era demasiado corto y dificultaba el ejercicio del derecho a practicar la deducción.

40 De acuerdo con el órgano jurisdiccional remitente, ese plazo quedó reducido en el caso de autos, ya que EMS tuvo que registrarse a efectos del IVA antes de ejercitar su derecho a la deducción, cuando el plazo de caducidad ya había comenzado a correr. Por lo tanto, según el citado órgano jurisdiccional, EMS sólo tuvo un mes para ejercitar su derecho a la deducción.

41 En estas circunstancias, el Varhoven administrativen sad acordó suspender el curso de las actuaciones y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 179, apartado 1, 180 y 273 de la Directiva IVA, así como el principio de efectividad en el ámbito de los impuestos indirectos, analizado en la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (C-95/07 y C-96/07, Rec. p. I-3457), en el sentido de que permiten un plazo de caducidad como el del presente asunto, de conformidad con el artículo 72, apartado 1, [del ZDDS] (en la versión vigente en 2008), que sólo se ha prorrogado hasta finales de 2009 en beneficio de los destinatarios de entregas de bienes frente a los que se ha hecho exigible el impuesto antes del 1 de enero de 2009, en virtud del artículo 18 de las disposiciones transitorias y finales de la Ley de modificación y complemento [el ZDDS], para lo cual han de tenerse en cuenta en el asunto principal las siguientes circunstancias, a saber:

— la exigencia, conforme al Derecho nacional, de que las personas que hayan realizado una adquisición intracomunitaria y que no están registradas conforme [al ZDDS] deben registrarse voluntariamente, aunque no cumplan las condiciones del registro obligatorio en cuanto requisito para el ejercicio del derecho a deducción;

— la nueva normativa del artículo 73a [del ZDDS] (en vigor desde el 1 de enero de 2009), según la cual el derecho a deducción ha de concederse con independencia de si se ha cumplido el plazo establecido en el artículo 72, apartado 1, si el impuesto se ha hecho exigible frente al destinatario de la entrega de bienes, siempre que tal entrega no se haya ocultado y los libros contables contengan datos sobre ella;

— la posterior modificación del artículo 72, apartado 1, [del ZDDS] (en vigor desde el 1 de enero de 2010), según la cual el derecho a la deducción puede ejercitarse en el período impositivo en el que ha nacido tal derecho, o bien en uno de los doce períodos impositivos posteriores?

2) ¿Debe interpretarse el principio de neutralidad fiscal, que constituye un principio fundamental, relevante para el establecimiento y funcionamiento del sistema común del IVA, en el sentido de que es lícita una práctica en materia de inspección tributaria como la del asunto principal, que declara la liquidación fuera de plazo de la cuota del IVA y establece en tal caso como sanción deudas por intereses y además impone una sanción en forma de la denegación del derecho a deducción, en las circunstancias concretas que concurren en el caso de la recurrente en casación, habida cuenta de que la operación no se ocultó, los libros contables contienen datos sobre ella, la administración tributaria posee la información necesaria, no se ha producido ningún abuso y no se han causado perjuicios a la Hacienda pública?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

42 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 179, apartado 1, 180 y 273 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a la existencia de un plazo de caducidad para el ejercicio del derecho a la deducción como el discutido en el litigio principal.

43 Con carácter preliminar, procede recordar que el régimen de deducciones establecido en la Directiva IVA tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. Así, el sistema común del IVA pretende garantizar la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean sus fines o sus resultados, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse, en especial, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 19, y de 22 de marzo de 2012, Klub, C-153/11, apartado 35).

44 El derecho a la deducción forma parte integrante del mecanismo del IVA que, en principio, no puede limitarse (véanse, en particular, las sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 43; Ecotrade, antes citada, apartado 39, y de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmunt, C-118/11, apartado 68 y jurisprudencia citada).

45 Como resulta del tenor de los artículos 167 y 179, apartado 1, de la Directiva IVA, el derecho a deducir se ejerce, en principio, durante el mismo período en el que se originó, es decir, en el momento en que el impuesto resulta exigible.

46 Sin embargo, en virtud de los artículos 180 y 182 de la citada Directiva, un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a la deducción, aunque no haya ejercitado su derecho durante el período en el que nació éste, sin perjuicio de la observancia de las condiciones y normas de desarrollo establecidas en la normativa nacional (véase, en este sentido, la sentencia Ecotrade, antes citada, apartados 42 y 43).

47 A este respecto, las medidas que los Estados miembros pueden adoptar en virtud del artículo 273 de la Directiva IVA, a fin de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos ni deben cuestionar la neutralidad del IVA (véanse las sentencias de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Rec. p. I-10385, apartado 49, y Klub, antes citada, apartado 50).

48 Además, la posibilidad de ejercitar el derecho a deducir sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, el cual impide que pueda cuestionarse de forma indefinida la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria (sentencia Ecotrade, antes citada, apartado 44).

49 El Tribunal de Justicia tiene declarado que, en el régimen de autoliquidación, un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que haya omitido solicitar la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir, no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Sexta Directiva, siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos subjetivos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho comunitario (principio de equivalencia) y que, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir (principio de efectividad) (véase la sentencia Ecotrade, antes citada, apartado 46 y jurisprudencia citada).

50 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si un plazo de caducidad como el cuestionado en el litigio principal hace imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir por parte del sujeto pasivo.

51 De acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, si bien corresponde al juez nacional apreciar la compatibilidad de las medidas nacionales con el Derecho de la Unión —en el caso de autos, con el principio de efectividad— (véase, por analogía, la sentencia de 29 de julio de 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak Orlowski, C-188/09, Rec. p. I-7639, apartado 30), es el Tribunal de Justicia quien debe proporcionarle todas las indicaciones útiles con objeto de resolver el litigio de que conoce (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de octubre de 2001, Adam, C-267/99, Rec. p. I-7467, apartado 39, y Eon Aset Menidjmunt, antes citada, apartado 49).

52 Para valorar un plazo de caducidad como ese, es necesario tener en cuenta su duración total, referida, en el caso de autos, a tres períodos impositivos, además del período impositivo durante el cual nació el derecho a deducir. De acuerdo con la legislación nacional, el período impositivo es de un mes.

53 Si bien dicho plazo de caducidad no puede, como tal, hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir, puesto que los artículos 167 y 179, apartado 1, de la Directiva IVA permiten a los Estados miembros exigir del sujeto pasivo que ejercite su derecho a deducir durante el período en el que nació ese derecho, debe examinarse su compatibilidad con el principio de efectividad a la luz del conjunto de las circunstancias del caso que nos ocupa.

54 Del mismo modo, las razones que llevaron al legislador nacional a modificar dicho plazo pueden ser indicaciones pertinentes, ya que permiten testimoniar una posible toma en consideración por dicho legislador de las dificultades concretas afrontadas por los sujetos pasivos al ejercitar su derecho a la deducción.

55 A este respecto, cabe señalar que el legislador búlgaro aprobó la consiguiente ampliación del plazo de caducidad, por una parte, al establecer, en el artículo 73a del ZDDS, la posibilidad de ejercitar en la autoliquidación el derecho a deducir aun cuando no se hubiera respetado el plazo mencionado en el artículo 72, apartado 1, del ZDDS, siempre que la entrega no se haya ocultado y la información al respecto figure en la contabilidad y, por otra parte, al modificar dicho artículo 72, apartado 1, para permitir el ejercicio del derecho a deducir durante uno de los doce períodos impositivos posteriores al período inicial.

56 Además, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si la inscripción en el registro de sujetos pasivos del IVA debe efectuarse necesariamente dentro del mismo plazo de caducidad. Si tal fuera el caso, este dato debería ser tomado en consideración.

57 Como se desprende de la resolución de remisión, se considera que el registro, como requisito para ejercitar el derecho a deducir, se verifica a partir de la fecha de admisión en el registro y no a partir de la fecha de solicitud de registro.

58 Determinar si, en la práctica, el ejercicio del derecho a deducir dentro de ese plazo de caducidad resulta imposible o excesivamente difícil depende, por consiguiente, de la duración del procedimiento de registro.

59 Como se ha mencionado en el apartado 40 de esta sentencia, en el asunto que es objeto del procedimiento principal, EMS sólo dispuso, en efecto, de un mes desde la fecha de admisión de su solicitud de registro.

60 Hay que precisar que la obligación del sujeto pasivo de declarar el comienzo de su actividad, establecida en los artículos 213 y 214 de la Directiva IVA, no es un acto que dé lugar al derecho a deducir, sino un requisito formal a efectos de control (véase la sentencia Nidera Handelscompagnie, antes citada, apartado 50).

61 Además, las formalidades establecidas por el Estado miembro en cuestión, y que el sujeto pasivo debe respetar para poder ejercitar el derecho a deducir el IVA, no pueden exceder de lo estrictamente necesario para comprobar si el procedimiento de autoliquidación se ha aplicado correctamente (sentencia de 30 de septiembre de 2010, Uszodaépitő, C-392/09, Rec. p. I-8791, apartado 38).

62 Este Tribunal de Justicia ha declarado, asimismo, que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. Puesto que la Administración fiscal dispone de los datos necesarios para determinar que el sujeto pasivo es deudor del IVA, en su condición de destinatario de las transacciones de que se trate, no puede imponer, respecto al derecho de dicho sujeto pasivo a deducir el IVA, requisitos adicionales cuyo efecto pueda ser la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (véanse las sentencias Ecotrade, antes citada, apartados 63 y 64, Nidera Handelscompagnie, antes citada, apartado 42, y de 22 de diciembre de 2010, Dankowski, C-438/09, Rec. p. I-14009, apartado 35).

63 De ello resulta que la falta de registro a efectos del IVA no puede privar al sujeto pasivo de su derecho a la deducción, puesto que se cumplen los requisitos materiales para poder acogerse a él.

64 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 179, apartado 1, 180 y 273 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la existencia de un plazo de caducidad para el ejercicio del derecho a la deducción como el cuestionado en el litigio principal, siempre que no haga excesivamente difícil o imposible en la práctica el ejercicio de ese derecho. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional realizar esta apreciación, para la cual puede tener en cuenta, en particular, la consiguiente aprobación posterior de una ampliación del plazo de caducidad, así como la duración del procedimiento de registro, a efectos del IVA, que debe seguirse dentro del mismo plazo para poder ejercitar el citado derecho a la deducción.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

65 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el principio de neutralidad fiscal se opone a la existencia de una sanción consistente en denegar el derecho a la deducción del IVA y en exigir el pago de intereses cuando el impuesto se paga fuera de plazo.

66 Cabe precisar, con carácter preliminar, que dicha cuestión parece omitir el extremo de si se ha respetado o no el plazo de caducidad para el ejercicio del derecho a deducir.

67 A este respecto, debe recordarse que, si bien los Estados miembros pueden aplicar sanciones cuando no se respeten las obligaciones que tienen por objeto garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude, tales sanciones no deben ir más allá de lo necesario para tal fin (véanse, en este sentido, las sentencias anteriormente citadas Ecotrade, apartados 65 y 67, y Dankowski, apartado 37).

68 En el caso de una sanción consistente en la denegación absoluta del derecho a la deducción, debe ponerse de relieve que el sistema común del IVA, como se desprende del apartado 43 de la presente sentencia, pretende garantizar la perfecta neutralidad respecto a la carga tributaria de todas las actividades económicas, lo que implica la posibilidad de que el sujeto pasivo deduzca el IVA devengado o pagado en de todas sus actividades económicas, de conformidad con lo dispuesto en el artículo 167 de la Directiva IVA.

69 Por ello, de conformidad con el principio de proporcionalidad, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permitan alcanzar eficazmente el objetivo de la lucha contra el fraude y la evasión fiscal, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión, como el principio fundamental del derecho a la deducción del IVA (véase la sentencia de 10 de junio de 2008, Sosnowska, C-25/07, Rec. p. I-5129, apartado 23).

70 Habida cuenta del lugar preponderante que ocupa el derecho a deducir en el sistema común del IVA, tal sanción parece desproporcionada en caso de que no se hayan demostrado fraude alguno ni perjuicios a la Hacienda pública del Estado.

71 En efecto, como se desprende de la jurisprudencia a que se hace referencia en el apartado 62 de la presente sentencia, la deducción del IVA soportado debe concederse, en principio, si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. Sólo cabría otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (véase, por analogía, la sentencia de 27 de septiembre de 2007, Collée, C-146/05, Rec. p. I-7861, apartado 31).

72 Sin embargo, según la resolución de remisión, en el asunto que es objeto del litigio principal no se ocultó la entrega intracomunitaria y la información correspondiente figura en la contabilidad del sujeto pasivo. La Administración tributaria dispone de los datos necesarios que, en principio, le permiten comprobar si efectivamente están cumplidos los requisitos materiales, lo cual debe verificar, en cualquier caso, el órgano jurisdiccional nacional.

73 Ciertamente, los Estados miembros pueden considerar, en determinadas circunstancias, la ocultación de una operación intracomunitaria como un intento de fraude en el IVA y aplicar, en tal caso, las multas o sanciones pecuniarias previstas en su Derecho interno, siempre que dichas sanciones sean proporcionadas a la gravedad del abuso (véase, en este sentido, la sentencia Collée, antes citada, apartado 40).

74 No obstante, el pago con retraso del IVA no puede, *per se,* equipararse a un fraude, el cual implica, por una parte, que las operaciones de que se trate, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones relevantes de la Directiva IVA y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, deben tener como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de la operación de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartados 74 y 75, y Klub, antes citada, apartado 49).

75 El abono de intereses de demora puede ser una sanción adecuada, siempre que no vaya más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de evitar el fraude y garantizar la correcta recaudación del IVA, como se recuerda en el apartado 67 de la presente sentencia.

76 Como se desprende de los apartados 68 y siguientes de esta sentencia, tal sanción sería desproporcionada si la suma total de los intereses exigidos coincidiera con el importe del impuesto deducible, privando completamente al sujeto pasivo de su derecho a la deducción. La apreciación del carácter proporcionado de la sanción corresponde al órgano jurisdiccional remitente.

77 Por lo tanto, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el principio de neutralidad fiscal se opone a la existencia de una sanción consistente en denegar el derecho a la deducción en caso de pago del IVA fuera de plazo, pero no se opone al abono de intereses de demora, siempre que esta sanción respete el principio de proporcionalidad, lo cual debe comprobar el órgano jurisdiccional remitente.

Costas

78 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, 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 Segunda) declara:

1) **Los artículos 179, apartado 1, 180 y 273 de la Directiva 2006/112 del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a la existencia de un plazo de caducidad para el ejercicio del derecho a la deducción como el cuestionado en el litigio principal, siempre que no haga excesivamente difícil o imposible en la práctica el ejercicio de ese derecho. Corresponde al órgano jurisdiccional nacional realizar esta apreciación, para la cual puede tener en cuenta, en particular, la consiguiente aprobación posterior de una ampliación del plazo de caducidad, así como la duración del procedimiento de registro, a efectos del impuesto sobre el valor añadido, que debe seguirse dentro del mismo plazo para poder ejercitar el citado derecho a la deducción.**

2) **El principio de neutralidad fiscal se opone a la existencia de una sanción consistente en denegar el derecho a la deducción en caso de pago del impuesto sobre el valor añadido fuera de plazo, pero no se opone al abono de intereses de demora, siempre que esta sanción respete el principio de proporcionalidad, lo cual debe comprobar el órgano jurisdiccional remitente.**

Firmas