

**Asunto C-935/19****Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

23 de diciembre de 2019

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Breslavia, Polonia)

**Fecha de la resolución de remisión:**

3 de octubre de 2019

**Parte recurrente:**

Grupa Warzywna Sp. z o.o.

**Parte recurrida:**

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Director de la oficina de la Administración Tributaria de Breslavia)

**Objeto del procedimiento principal**

Recurso contra el establecimiento de una obligación tributaria adicional por el impuesto sobre el valor añadido, en virtud de lo establecido en el artículo 112, apartado 2, de la ustawa o VAT (Ley del IVA).

**Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial**

Petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión del artículo 112, letra b), apartado 2, de la Ley del IVA, que establece una obligación tributaria adicional por el impuesto sobre el valor añadido.

## **Cuestión prejudicial**

¿Es compatible una obligación tributaria adicional, como la prevista en el artículo 112, letra b), apartado 2, de la Ley del IVA, con lo dispuesto en 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 112»), (especialmente con sus artículos 2, 250, y 273), con el artículo 4, apartado 3, del Tratado de la Unión Europea, con el artículo 325 TFUE y con el principio de proporcionalidad?

## **Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas**

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 su versión modificada.

Artículo 4 TUE, apartado 3.

Artículo 325 TFUE.

## **Disposiciones de Derecho nacional invocadas**

Ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del impuesto sobre el valor añadido) de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. de 2017, partida 1221; en lo sucesivo «Ley del IVA»).

Artículo 43, apartado 1, punto 10: «Estará exenta del impuesto [...] la entrega de edificios, construcciones o partes de los mismos, excepto cuando:

- a) la entrega se realice en el marco de la primera ocupación o antes de la primera ocupación,
- b) entre la primera ocupación y la entrega del edificio, construcción o partes de estos hayan transcurrido menos de dos años.»

Artículo 43, apartado 10: «El sujeto pasivo podrá renunciar a la exención del impuesto mencionada en el apartado 1, punto 10, y optar por gravar la entrega de edificios, construcciones o partes de los mismos, a condición de que el vendedor y el comprador del edificio, construcciones o partes de los mismos:

- 1) estén registrados como sujetos pasivos del IVA;
- 2) presenten, antes de la fecha de entrega de dichos bienes, una declaración conjunta ante el director de la Administración Tributaria competente para el comprador, en la que conste que optan por gravar la entrega de edificios, construcciones o partes de los mismos.»

Artículo 112, letra b), apartado 1: «Cuando se compruebe que el sujeto pasivo:

- 1) reflejó en la declaración tributaria presentada:
  - a) una cuota tributaria inferior a la cuota devengada.
  - b) una cuota diferencial a devolver o una cuota de impuesto soportado a devolver superior a la cuota devengada.
  - c) una cuota diferencial que reduzca la cuota del impuesto devengada para los siguientes períodos impositivos superior a la cuota devengada.
  - d) una cuota diferencial a devolver, una cuota soportada a devolver, o una cuota que reduzca la cuota del impuesto adeudado devengada para los siguientes períodos impositivos, en lugar de mostrar la deuda tributaria a pagar a la administración tributaria,
- 2) no presentó la declaración tributaria, ni liquidó la deuda tributaria
  - el director de la administración tributaria, o bien el director de la oficina de aduanas e impuestos, determinará el importe correcto de estas cuotas, y establecerá una obligación tributaria adicional del 30 % del importe de la subestimación de la obligación tributaria o del importe de sobreestimación de la cuota diferencial a devolver, del impuesto soportado a devolver o de la cuota diferencial que reduzca la cuota del impuesto adeudado devengada para los siguientes períodos impositivos».

Artículo 112, letra b), apartado 2: «Si, tras finalizar una inspección tributaria, una inspección aduanera, o durante la inspección aduanera, en las circunstancias mencionadas en:

- 1) el artículo 1, punto 1, el sujeto pasivo presentó una declaración complementaria, teniendo en cuenta las irregularidades encontradas, y liquidó el importe de la deuda tributaria o devolvió el importe en concepto de devolución indebida,
- 2) el artículo 1, punto 2, el sujeto pasivo presentó la declaración tributaria y liquidó la deuda tributaria
  - el importe de la obligación tributaria adicional será del 20 % de la cantidad declarada, o bien de la cuota diferencial a devolver, del impuesto soportado a devolver o de la cuota diferencial que reduzca la cuota del impuesto adeudado devengada para los siguientes períodos impositivos».

Ustawa Ordynacja podatkowa (Ley General Tributaria), de 29 de agosto de 1997 (Dz. U. de 2019, partida 900, en su versión modificada).

Artículo 81, apartado 1, «Salvo que una disposición establezca lo contrario, los sujetos pasivos, los obligados al pago y los recaudadores podrán rectificar una declaración ya presentada.»

Artículo 81, letra b), apartado 1, «El derecho a rectificar la declaración:

- 1) se suspenderá mientras dure el procedimiento tributario o la inspección tributaria— en lo que afecte al alcance de dicho procedimiento o inspección;
- 2) se recuperará tras la finalización:
  - a) de la inspección tributaria,
  - b) del procedimiento tributario — en la medida en que no quede afectado por la decisión que determine el importe de la obligación tributaria».

### **Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal**

- 1 Mediante la decisión impugnada, el Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (Director de la Oficina de la Administración Tributaria de Breslavia), (en lo sucesivo, «autoridad tributaria de segunda instancia»), confirmó la decisión del Naczelnik Urząd Skarbowego w Trzebnicy (Director de la Administración Tributaria en Trzebnica), (en lo sucesivo, «autoridad tributaria de primera instancia»), en lo que respecta a la imposición de una obligación tributaria adicional a Grupa Warzywnej Sp. z o.o. (en lo sucesivo, «parte recurrente», o «sujeto pasivo»), por el impuesto sobre el valor añadido, correspondiente a diciembre de 2017, por un importe que asciende a 520 316 PLN. En la parte en la que se determina el importe del exceso del impuesto soportado sobre el repercutido, anuló la decisión de la autoridad tributaria de primera instancia y suspendió el procedimiento.
- 2 Las autoridades tributarias determinaron que el sujeto pasivo adquirió un bien inmueble edificado mediante escritura notarial de 29 de diciembre de 2017, que fue habitado durante más de dos años. La escritura notarial establecía que el precio de los edificios se especificó en importes netos, incluyendo el IVA. Esta adquisición se documentó adicionalmente mediante una factura emitida por el vendedor, en la que se mostraba, entre otras cosas, la venta sujeta al impuesto, por un importe bruto de 14 209 003,60 PLN y un impuesto repercutido de 3 268 070,83 PLN.
- 3 El sujeto pasivo declaró esta última cantidad como impuesto soportado deducible en la declaración presentada. Como resultado de ello, se declaró el exceso de impuesto soportado sobre el devengado, solicitando su devolución en la cuenta bancaria.
- 4 Como consecuencia del inicio de la inspección tributaria, la devolución del IVA no llegó a efectuarse.

- 5 En el informe de inspección, la autoridad tributaria de primera instancia, basándose en el artículo 43, apartado 1, punto 10, de la Ley del IVA, consideró que la compraventa de bienes inmuebles debía estar exenta del impuesto, en su totalidad. Al mismo tiempo, declaró que las partes de la compraventa no presentaron una declaración de renuncia a la exención, como exige el artículo 43, apartado 10, de la Ley del IVA. Por lo tanto, la autoridad declaró que el sujeto pasivo no tiene derecho a deducir el impuesto soportado resultante de la entrega exenta de bienes inmuebles.
- 6 Haciendo uso del derecho previsto en el artículo 81 de la Ley General Tributaria, el sujeto pasivo presentó una declaración complementaria, teniendo en cuenta los resultados de la inspección y, en consecuencia, reflejó una cantidad considerablemente inferior de exceso de impuesto soportado sobre impuesto repercutido.
- 7 A pesar de presentar la declaración complementaria, la autoridad tributaria de primera instancia adoptó una decisión en la que indicó al sujeto pasivo el importe del exceso de impuesto soportado sobre el impuesto repercutido, como resultado de la declaración rectificadora, y se determinaba la cuantía de la obligación tributaria adicional.
- 8 A raíz del recurso interpuesto, la autoridad tributaria de segunda instancia anuló la decisión de la autoridad tributaria de primera instancia, en la medida en que fijaba el importe del exceso de impuesto soportado sobre el impuesto devengado. La autoridad consideró que la declaración rectificadora fue presentada correctamente y que no había motivos para emitir una decisión tributaria. Confirmó la decisión en la parte que establece la obligación tributaria adicional, citando el artículo 112, letra b), apartado 2, de la Ley del IVA.
- 9 En su recurso ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Breslavia), la parte recurrente, que solicita la anulación de la decisión impugnada, alegó, entre otras cosas, la vulneración de los principios de proporcionalidad y neutralidad del IVA, indicando que, en el presente caso, el Tesoro Público no llegó a sufrir pérdidas materiales, ya que no se llegó a realizar la devolución del impuesto declarada.
- 10 En respuesta al recurso, la autoridad tributaria de segunda instancia solicitó su desestimación y mantuvo la postura adoptada en la decisión impugnada.
- 11 El tribunal de primera instancia decidió plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea y suspender el procedimiento.

### **Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial**

- 12 La resolución del presente asunto requiere que se examine si la aplicación de sanciones, en forma de obligación tributaria adicional, en una situación en la que, debido a una incorrecta comprensión de las normas, no se ha llegado a reducir la

carga tributaria se realiza conforme al principio de proporcionalidad y con la finalidad de prevenir el fraude fiscal, o si se trata simplemente de una medida tributaria adicional.

- 13 En opinión del Tribunal remitente, la jurisprudencia existente del Tribunal de Justicia relativa a la interpretación del principio de proporcionalidad muestra que la imposición de obligaciones adicionales se justifica, únicamente, con el fin de prevenir un fraude fiscal real.
- 14 El Tribunal remitente hace referencia a la sentencia de 2[6] de abril de 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), conforme a la cual, a falta de armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de inobservancia de los requisitos fijados por un régimen establecido mediante dicha legislación, los Estados miembros son competentes 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 y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad. Así pues, tales sanciones 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 al 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. Aun cuando corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si el importe de la sanción no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos [...], procede indicar a este órgano jurisdiccional algunos elementos del asunto principal que pueden permitirle determinar si la sanción [...] es conforme al principio de proporcionalidad. A este respecto, dicha sanción parece adecuada para inducir a los sujetos pasivos a regularizar lo antes posible las situaciones en que la cantidad ingresada sea inferior a la efectivamente adeudada y, por tanto, para alcanzar el objetivo de garantizar su correcta recaudación.
- 15 En principio, los Estados miembros pueden imponer sanciones relacionadas con violaciones de las reglas relativas al sistema común del IVA. Las medidas adoptadas por los Estados miembros para cumplir con lo establecido en el artículo 273 de la Directiva 112 tienen que ser conformes con el principio de proporcionalidad. La aplicación de estas sanciones debe examinarse no solo en función de si son adecuadas para alcanzar los objetivos establecidos, sino que no exceden de lo necesario para alcanzar dichos objetivos (sentencia del Tribunal de Justicia de 19 de noviembre de 2017, SC Paper Consult SRL, C-101/16, EU:C:2017:775, apartados 49 y 50).
- 16 La disposición que permite imponer una obligación tributaria adicional se introdujo en la Ley del IVA el 1 de enero de 2017 (Ley de 1 de diciembre de 2016 que modifica la Ley del IVA, Dz. U. de 2016, partida 2024).
- 17 Anteriormente, se imponían sanciones similares en la Ley del IVA, hasta el 30 de noviembre de 2008, y anteriormente, en la Ley del impuesto sobre bienes y

servicios y de impuestos especiales, de 8 de enero de 1993. En la sentencia de 29 de abril de 1998, el Trybunał Konstytucyjny (Tribunal Constitucional) declaró la conformidad de tales sanciones con la Constitución. En la sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de enero de 2009, K-1 (C-502/07, EU:C:2009:11), se declaró que la sanción, en aplicación de la Ley del IVA polaca, no era contraria a las disposiciones de la Directiva del IVA.

- 18 En la exposición de motivos de la modificación introducida el 1 de enero de 2017, el legislador indicó que, debido a la magnitud actual del fraude con respecto al impuesto sobre el valor añadido, está justificada la reintroducción de este mecanismo, con el fin de mejorar la recaudación del IVA. Se han vuelto a introducir en el ordenamiento jurídico las sanciones tributarias por declaraciones tributarias poco fiables que conducen a subestimar la carga tributaria, sobreestimar el exceso de impuesto soportado sobre el impuesto devengado a devolver o a compensar en los siguientes períodos impositivos, o bien la sobreestimación de las devoluciones. El legislador indicó que estas sanciones tienen un significado principalmente preventivo. Su objetivo es convencer a los sujetos pasivos de que presenten su declaración tributaria de manera correcta y diligente. La existencia de un error en el cálculo conlleva la exigencia de pagar una obligación tributaria adicional.
- 19 Esta función preventiva de las sanciones se refleja en las disposiciones que especifican en qué situaciones no se impondrán sanciones. Así sucede cuando el sujeto pasivo corrige, por sí mismo, un error, y liquida la diferencia del impuesto declarado, o bien la cuota a devolver, en cualquier momento anterior a la fecha de inicio de una inspección tributaria.
- 20 El órgano jurisdiccional remitente comprende la legitimidad del objetivo de convencer a los sujetos pasivos de que cumplimentar la declaración tributaria de manera correcta y diligente redundará en su propio interés, aunque señala que, en materia de IVA, debe tenerse en cuenta su complejidad jurídica y la elevada posibilidad de cometer un error. Un claro ejemplo de ello es el artículo 43, apartado 1, punto 10, de la Ley del IVA, que fue objeto, asimismo, de la sentencia del Tribunal de Justicia de 16 de noviembre de 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869), así como de reiterada jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales nacionales de lo contencioso-administrativo. El artículo 112, letra b), apartado 2, de la Ley del IVA no tiene en cuenta, de ninguna manera, una situación —como la del litigio principal— en la que la liquidación incorrecta resulta de una evaluación errónea imputable a ambas partes de la operación sobre si la entrega está sujeta al IVA. En tal caso, de hecho, no se produciría una disminución de ingresos tributarios, ya que el impuesto —aunque indebidamente— es pagado por el vendedor. Si ambas partes hubiesen considerado inmediatamente que la operación estaba exenta, el impuesto, en realidad, no se habría liquidado.
- 21 Además, cabe señalar que la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales nacionales, en asuntos similares al procedimiento principal, teniendo en cuenta la

falta de claridad de la normativa (artículo 43, apartado 10, de la Ley del IVA), considera que operaciones similares a las realizadas por el sujeto pasivo están gravadas y que el comprador tiene derecho a deducir el impuesto soportado. Sin embargo, en el presente asunto, el sujeto pasivo aceptó las conclusiones de la inspección y renunció a deducir el impuesto soportado, al considerar que la operación estaba exenta de IVA. Sin embargo, dado que pagó al vendedor la totalidad del importe que figuraba en la factura, ha soportado de hecho la carga económica total de tal impuesto, lo que también es contrario al principio de neutralidad (si se adopta la posición resultante de la jurisprudencia, según la cual la operación está gravada). Por lo tanto, se ha producido una vulneración del principio de neutralidad del IVA.

- 22 Como señaló el Tribunal de Justicia, «el principio de neutralidad del IVA tal como lo ha concretado la jurisprudencia relativa al artículo 203 de la Directiva 2006/112/CE, [de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido], debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, sobre la base de una disposición nacional que tiene por objeto la transposición de dicho artículo, la administración tributaria deniegue al prestador de un servicio exento la devolución del IVA facturado por error a su cliente, basando su negativa en que el prestador del servicio no procedió a rectificar la factura errónea, cuando dicha administración, mediante resolución firme, denegó al cliente el derecho a la deducción del IVA, y, como consecuencia, ya no resulta de aplicación el régimen de rectificación previsto por la ley nacional» (sentencia del Tribunal de Justicia de 11 de abril de 2013, Rusedespred OOD, C-138/12, EU:C:2013:[233], apartado 35).
- 23 En situaciones así, los efectos de la normativa introducida son contrarios al objetivo señalado anteriormente. En efecto, la necesidad de pagar una obligación adicional disuade al sujeto pasivo de aceptar los resultados de las inspecciones y de pagar de forma voluntaria los impuestos junto con los intereses. Además, esto entra en contradicción con el derecho del sujeto pasivo a presentar una corrección que resulta del artículo 81, letra b), de la Ley General Tributaria y constituye una especie de trampa para el sujeto pasivo. Tiene derecho a hacer una corrección pero si lo hace se le impondrá una sanción adicional. Al mismo tiempo, una sanción así afecta al sujeto pasivo que recibió la factura emitida erróneamente, y no a quien emitió erróneamente la factura.
- 24 La disposición, en la forma en la que fue introducida, no tiene en cuenta la intención del sujeto pasivo, es decir, si la subestimación del impuesto se produjo a causa de un fraude o de un error. Conviene señalar, que, por la falta de claridad de las disposiciones de la Ley del IVA y sus frecuentes modificaciones, a menudo las autoridades tributarias cometen también errores en su interpretación. En muchos casos es únicamente la jurisprudencia de los órganos jurisdiccionales, y, en casos extremos, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la que determina la interpretación correcta de estas disposiciones. Sin embargo, la disposición prevé la imposición de sanciones a los sujetos pasivos igualmente cuando, por ejemplo, se cometen errores aplicando una práctica que es comúnmente conocida. Así pues, la

sanción en cuestión tiene, aparentemente, un carácter opresivo más que preventivo.

- 25 Como se indica en la sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de febrero de 2013, Hans Akerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), en materia de IVA, de los artículos 2, 250, apartado 1, y 273 de la Directiva 112, que recogen en particular las disposiciones del artículo 2 de la Sexta Directiva y del artículo 22, apartados 4 y 8, de la misma Directiva, en su versión resultante del artículo 28 nono de esta, por una parte, y del artículo 4 TUE, apartado 3, por otra, se deriva que cada Estado miembro tiene la obligación de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se perciba íntegramente en su territorio y para luchar contra el fraude. Además, el artículo 325 TFUE exige a los Estados miembros que combatan las actividades ilegales que afecten a los intereses financieros de la Unión mediante medidas disuasorias y efectivas y, en particular, que adopten para combatir el fraude que afecte a los intereses financieros de la Unión las mismas medidas que para combatir el fraude que afecte a sus propios intereses. Pues bien, dado que los recursos propios de la Unión incluyen, en particular, con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la Decisión 2007/436/CE, Euratom del Consejo, de 7 de junio de 2007, sobre el sistema de recursos propios de las Comunidades Europeas, los ingresos procedentes de la aplicación de un tipo uniforme a la base armonizada del IVA determinada según la normas de la Unión, existe un vínculo directo entre la percepción de los ingresos procedentes del IVA respetando el Derecho de la Unión aplicable y la puesta a disposición del presupuesto de la Unión de los recursos IVA correspondientes, puesto que cualquier omisión que pudiera producirse en la percepción de aquellos puede causar una reducción de estos. De lo anterior se deriva que los recargos fiscales impuestos y la acción penal ejercitada, es decir, medidas como las aplicadas al recurrente en el procedimiento principal debido a la inexactitud de la información proporcionada en materia de IVA constituyen una aplicación de los artículos 2, 250, apartado 1, y 273 de la Directiva 2006/112 (anteriormente artículos 2 y 22 de la Sexta Directiva) y del artículo 325 TFUE, y por lo tanto del Derecho de la Unión en el sentido del artículo 51, apartado 1, de la Carta de los Derechos Fundamentales.
- 26 Sin embargo, en el apartado 30 de la sentencia del Tribunal de Justicia, de 17 de enero de 2019, Dzivev (C-310/16, EU:C:2019:30), se señala que «si bien las sanciones y los procedimientos administrativos o penales que los Estados miembros establecen para luchar contra las infracciones de las normas armonizadas en materia de IVA pertenecen al ámbito de su autonomía procesal e institucional, dicha autonomía está limitada, además de por el principio de proporcionalidad y por el principio de equivalencia, cuya aplicación no se cuestiona en el presente asunto, por el principio de efectividad, que impone la exigencia de que dichas sanciones sean de carácter efectivo y disuasorio».
- 27 La experiencia generalmente adquirida indica que un verdadero defraudador no tiene interés en revelar sus actividades mediante la autocorrección de la declaración. Este tipo de sanción, contemplada en el artículo 112, letra b), de la

Ley del IVA, no cumple adecuadamente la función preventiva contra potenciales defraudadores.

- 28 Así pues, la imposición automática por mandato legal de una obligación adicional en todos los casos en los que se haya producido una reducción de la obligación tributaria o un incremento de la devolución de impuesto, incluso cuando el impuesto fue realmente pagado por otra entidad o si no se produjo la devolución del impuesto, es, en opinión del Tribunal, un medio no adecuado para alcanzar el objetivo de combatir el fraude fiscal previsto en el artículo 273 de la Directiva 112, y va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación de impuestos y prevenir el fraude fiscal. No toma en consideración la naturaleza y la gravedad de la infracción. Tampoco toma en consideración que las autoridades no han sufrido una pérdida de ingresos tributarios ni existen indicios de fraude fiscal (sentencia del Tribunal de Justicia de 2[6] de abril de 2017, Farkas C-564/15, EU:C:2017:302).
- 29 Dado que, en opinión del Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, una decisión prejudicial es imprescindible para resolver el litigio que tiene ante sí, ha resuelto plantear una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con arreglo al artículo 267 TFUE.