

**Asunto C-895/19****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:**

4 de diciembre de 2019

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de voivodato en Gliwice, Polonia)

**Fecha de la resolución de remisión:**

4 de noviembre de 2019

**Parte demandante:**

A.

**Parte contraria:**

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Director del Servicio Informativo Tributario Nacional)

---

**Objeto del procedimiento principal**

Determinación del derecho a la deducción del impuesto soportado en concepto de la adquisición intracomunitaria de bienes a la luz de las disposiciones modificadas de la Ley del IVA que establecen un plazo preclusivo de tres meses para la presentación de la declaración tributaria.

**Objeto y fundamento jurídico de la cuestión prejudicial**

Interpretación del Derecho de la Unión, artículo 267 TFUE

**Cuestión prejudicial**

¿Debe interpretarse el artículo 167 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), en relación con el

artículo 178 de esta, en el sentido de que se opone a las disposiciones del Derecho nacional, que condicionan el ejercicio del derecho a la deducción del impuesto soportado en el mismo período impositivo en el que deba liquidarse el impuesto devengado en relación con operaciones que constituyan una adquisición comunitaria de bienes a la declaración del impuesto devengado en concepto de estas operaciones en la correspondiente declaración tributaria, presentada dentro de un plazo preclusivo (en Polonia, de 3 meses) desde el transcurso del mes en el que nació la obligación tributaria respecto de los bienes y servicios adquiridos?

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

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»): artículos 1, apartado 2, 63, 167, 168, 178 a 182 y 273

### **Disposiciones de Derecho nacional invocadas**

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (Ley del Impuesto sobre los Bienes y Servicios, de 11 de marzo de 2004) (Dz. U. z 2018, partida 2174, en su versión modificada; en lo sucesivo, «Ley del IVA»):

Artículo 86, apartados 1, 10, 13 y 13a, en la redacción vigente tanto antes como después del 1 de enero de 2017:

1. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para efectuar operaciones gravadas, el sujeto pasivo [...] tendrá derecho a minorar el importe del impuesto devengado con el importe del impuesto soportado [...].

10. El derecho a minorar el importe del impuesto devengado con el importe del impuesto soportado surgirá en el período en el que nació la obligación tributaria respecto de los bienes y servicios adquiridos o importados por el sujeto pasivo.

13. Cuando el sujeto pasivo no haya minorado el importe del impuesto devengado con el importe del impuesto soportado en los plazos mencionados en los apartados 10, 10d, 10e y 11, podrá hacerlo mediante la rectificación de la declaración tributaria correspondiente al período en el que surgió el derecho a minorar el importe del impuesto devengado, si bien no más tarde de los 5 años desde el inicio del año en el que surgió el derecho a la minoración del importe del impuesto devengado, con la salvedad del apartado 13a.

13a. Cuando el sujeto pasivo, respecto de la adquisición y entrega de bienes y de la prestación de servicios intracomunitarias en que, con arreglo al artículo 17, el sujeto pasivo sea el adquirente de los bienes o de los servicios, no haya minorado el importe del impuesto devengado con el importe del impuesto soportado en los plazos mencionados en los apartados 10 y 11, podrá hacerlo mediante la

rectificación de la declaración tributaria correspondiente al período en el que surgió el derecho a minorar el importe del impuesto devengado, si bien no más tarde de los 5 años desde el final del año en el que surgió el derecho a la minoración del importe del impuesto devengado.

Artículo 86, apartado 10b, en la redacción vigente hasta el 31 de diciembre de 2016:

10b. El derecho a minorar el importe del impuesto devengado con el importe del impuesto soportado en los supuestos mencionados en:

[...]

2) el apartado 2, punto 4, letra c), surgirá, con arreglo al apartado 10, a condición de que el sujeto pasivo:

[...]

b) incluya el importe del impuesto devengado por la adquisición intracomunitaria de bienes en la declaración tributaria mediante la cual deba liquidar ese impuesto;

3) el apartado 2, punto 4, letras a), b) y d), surgirá, con arreglo al apartado 10, a condición de que el sujeto pasivo incluya el importe del impuesto devengado en concepto de estas operaciones en la declaración tributaria mediante la cual deba liquidar ese impuesto.

A partir del 1 de enero de 2017, se modificaron las disposiciones del artículo 86, apartado 10b, puntos 2, letra b), y 3, y se añadió el apartado 10i a esta disposición:

10b. El derecho a minorar el importe del impuesto devengado con el importe del impuesto soportado en los supuestos mencionados en:

[...]

2) el apartado 2, punto 4, letra c), surgirá, con arreglo al apartado 10, a condición de que el sujeto pasivo:

[...]

b) incluya el importe del impuesto devengado por la adquisición intracomunitaria de bienes en la declaración tributaria mediante la cual deba liquidar ese impuesto, no más tarde del plazo de 3 meses desde el transcurso del mes en el que nació la obligación tributaria respecto de los bienes adquiridos;

3) el apartado 2, punto 4, letras a), b) y d), surgirá, con arreglo al apartado 10, a condición de que el sujeto pasivo incluya el importe del impuesto devengado en concepto de estas operaciones en la declaración tributaria mediante la cual deba liquidar ese impuesto, no más tarde del plazo de 3 meses desde el transcurso del

mes en el que nació la obligación tributaria respecto de los bienes y servicios adquiridos.

10i. Cuando el sujeto pasivo incluya el importe del impuesto devengado en la declaración tributaria mediante la cual deba liquidar ese impuesto en un plazo posterior al establecido en el apartado 10b, puntos 2, letra b), y 3, el sujeto pasivo podrá, según corresponda, incrementar el importe del impuesto soportado en la liquidación del período impositivo respecto del cual todavía no haya concluido el plazo para presentar la declaración tributaria.

### **Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal, y alegaciones de las partes**

- 1 En su solicitud de resolución interpretativa de la normativa tributaria, la sociedad A. (en lo sucesivo: «la Sociedad») expuso que, en el marco de su actividad mercantil, realiza compras, incluyendo adquisiciones intracomunitarias de bienes (en lo sucesivo, «AIB») en el territorio de Polonia. Los bienes adquiridos se utilizan a continuación para operaciones gravadas con el Impuesto sobre los Bienes y Servicios (IVA) en el territorio de Polonia. En el marco de su actividad, se han dado y pueden darse en el futuro supuestos en los que el impuesto devengado en concepto de AIB no ha sido o no será declarado por la Sociedad en la correspondiente declaración tributaria (o, en su caso, en la rectificación de declaración), presentada en el plazo de 3 meses desde el transcurso del mes en el que nació la obligación tributaria respecto de los bienes adquiridos (lo ha declarado o lo declarará tras el transcurso de ese plazo, mediante la rectificación de la declaración tributaria). No obstante, la falta de declaración del impuesto devengado en el citado plazo puede resultar, entre otras cuestiones, de una recepción tardía de la factura, de una clasificación equivocada de la operación por parte de la Sociedad o de un error por parte de la persona responsable de los registros y las declaraciones del IVA. La Sociedad señaló que tiene pleno derecho a la deducción del IVA y que la declaración tardía (pasados los 3 meses) del importe del impuesto devengado mediante la rectificación de la correspondiente declaración tributaria no responde a un abuso de Derecho o a una intención de reducir el impuesto.
- 2 En relación con lo anterior, la Sociedad preguntó si, con arreglo a la normativa vigente desde el 1 de enero de 2017, en la situación fáctica y en el supuesto futuro descritos en la solicitud, puede y podrá, como consecuencia de la rectificación de la declaración del IVA del período en el que nació la obligación tributaria, deducir el impuesto soportado en concepto de AIB en el mismo período impositivo en el que se declare el impuesto devengado, incluso si la rectificación se practica más tarde de los 3 meses desde el transcurso del mes en el que nació la obligación tributaria respecto de los bienes adquiridos.
- 3 Según la Sociedad, la respuesta a esta pregunta debería ser afirmativa. A su juicio, el requisito resultante del artículo 86, apartado 10b, punto 2, letra b), de la Ley del

IVA, en la redacción vigente desde el 1 de enero de 2017, es un requisito desconocido en el contexto de la Directiva del IVA y, por ello, no debería ser aplicable, al vulnerar, además, el principio de neutralidad fiscal y el principio de proporcionalidad.

- 4 El Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Director del Servicio Informativo Tributario Nacional; en lo sucesivo: «autoridad tributaria») no comparte el anterior planteamiento. En su opinión, las normas adoptadas no son incompatibles con la Directiva IVA, en especial con los principios anteriormente mencionados, puesto que no restringen el derecho del sujeto pasivo a minorar el impuesto devengado, que resulta de la propia estructura del IVA. Asimismo, subraya que el artículo 178 de la Directiva del IVA permite que los Estados miembros introduzcan ciertas formalidades que condicionen el derecho a la deducción del IVA y considera que esa formalidad es el plazo de tres meses del artículo 86, apartado 10b, punto 2, letra b), de la Ley del IVA.
- 5 La Sociedad interpuso un recurso contencioso-administrativo ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (órgano jurisdiccional remitente) para anular la resolución interpretativa, alegando, entre otras cuestiones, la ilegalidad del artículo 86, apartado 10b, punto 2, de la Ley del IVA, por su incompatibilidad con los artículos 167 y 178 de la Directiva del IVA, y la vulneración del principio de neutralidad fiscal, expresado en el artículo 1, apartado 2, de esta Directiva, y del principio de proporcionalidad, resultante del artículo 5 TFUE, apartado 4.
- 6 La autoridad tributaria solicitó la desestimación del recurso contencioso-administrativo y mantuvo la postura expresada en la resolución interpretativa recurrida. El órgano jurisdiccional remitente decidió suspender el procedimiento y plantear la presente cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia.

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

- 7 En Polonia, según la regla recogida en el artículo 86, apartado 1, de la Ley del IVA (mediante el que se aplica el principio de neutralidad fiscal), en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para efectuar operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho a minorar el importe del impuesto devengado con el importe del impuesto soportado. Este derecho surge, en principio, en el período en el que nace la obligación tributaria respecto de los bienes y servicios adquiridos o importados por el sujeto pasivo (artículo 86, apartado 10, de la Ley del IVA). En la normativa vigente hasta el 31 de diciembre de 2016, en el supuesto de AIB, este derecho surgía, con arreglo al apartado 10, en particular, siempre que el sujeto pasivo incluyera el importe del impuesto devengado en concepto de AIB en la declaración tributaria mediante la cual debía liquidar ese impuesto [artículo 86, apartado 10b, punto 2, letra b), de la Ley del IVA]. Sin embargo, el legislador introdujo un nuevo plazo preclusivo, que implica que, actualmente, la posibilidad de disfrutar de esta norma se encuentra condicionada a la presentación de la declaración dentro del plazo de tres meses [artículo 86, apartado 10b, punto 2,

letra b), de la Ley del IVA, en su redacción desde el 1 de enero de 2017]. En caso de que se rebase [ese plazo], el sujeto pasivo debe rectificar la declaración presentada anteriormente (artículo 86, apartado 10g, de la Ley del IVA) y, simultáneamente, solo puede liquidar el impuesto corriente devengado en concepto de AIB (artículo 86, apartado 10i, de la Ley del IVA). De la exposición de motivos de la reforma legal resulta que esta se justifica por la existencia de irregularidades en las declaraciones por parte de algunas entidades que efectúan AIB y otras operaciones en las que, en principio, el impuesto devengado es igual al impuesto soportado.

- 8 Sin embargo, con arreglo a la sentencia de 2 de mayo de 2019, C-225/18, Grupa Lotos, relativa a la cláusula «standstill», el Tribunal de Justicia señaló que el derecho a deducción previsto en el artículo 168, letra a), de la Directiva IVA forma parte integrante del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad del impuesto soportado en las operaciones que generan el devengo del impuesto y el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al mismo impuesto. De ello se desprende que, en la medida en que el sujeto pasivo, actuando como tal en el momento en que adquiere un bien o un servicio, utilice dicho bien o dicho servicio para las necesidades de sus operaciones gravadas, podrá deducir el IVA devengado o pagado por el antedicho bien o el antedicho servicio. El Tribunal de Justicia señaló que de la jurisprudencia también se desprende que solo se permiten excepciones al derecho a deducción del IVA en los casos expresamente previstos por las disposiciones de las directivas que regulan ese impuesto. Sin embargo, el Tribunal de Justicia declaró que hay que tener en cuenta la aplicación efectiva de las disposiciones nacionales relativas a las exclusiones del derecho a deducción del IVA y los efectos que resultan de ello para los sujetos pasivos (apartados 25 a 28 y 37).
- 9 A la luz de la citada sentencia, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre si es posible adoptar normas, como las del presente litigio, que supongan una nueva solución en principio desconocida hasta la fecha en la legislación nacional. Ello es tanto más relevante que, al adoptar tales normas, el legislador polaco se pronunció favorablemente sobre la compatibilidad de las soluciones proyectadas con el Derecho de la Unión. No obstante, de la exposición de motivos de la reforma legal resulta que no se recabaron opiniones ni se llevaron a cabo consultas ni negociaciones con los órganos y las instituciones de la Unión.
- 10 El Tribunal de Justicia se ha pronunciado en varias ocasiones, especialmente a la luz de los principios de equivalencia, efectividad y proporcionalidad, respecto de la posibilidad de que los Estados miembros establezcan plazos preclusivos como condición formal. El órgano jurisdiccional remitente ha citado las sentencias de 28

de julio de 2016, C-332/15, Astone (apartado 34 y punto 1 del fallo); de 8 de mayo de 2008, C-95/07 y C-96/07, Ecotrade SpA (punto 1 del fallo); de 12 de enero de 2006, C-504/04, A. S. G. (apartado 35); de 18 de marzo de 1987, 56/86, Société pour l'exportation des sucres; de 30 de junio de 1987, 47/86, Roquette Frères; de 26 de junio de 1990, C-8/89, Zardi; de 9 de julio de 2015, C-183/14, Salomie y Oltean, y de 15 de septiembre de 2016, C-518/14, Senatex.

- 11 De la citada jurisprudencia el órgano jurisdiccional remitente concluye que las disposiciones de la Directiva del IVA no se oponen a la posibilidad de que un Estado miembro establezca plazos preclusivos en el ordenamiento jurídico nacional, si bien dichos plazos no pueden vulnerar el principio de neutralidad fiscal y deben ser proporcionados. La apreciación de este extremo corresponde al órgano jurisdiccional nacional, que deberá examinar si la disposición [de que se trate] no ha impuesto unas formalidades excesivas respecto de los fines perseguidos, especialmente si se ha llegado a gravar económicamente al sujeto pasivo. En el presente litigio, el papel del órgano jurisdiccional nacional consiste, pues, en examinar si el plazo preclusivo cumple objetivamente los requisitos resultantes de los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal. Si no es así, el sujeto pasivo podrá invocar una incompatibilidad objetiva y, en consecuencia, tendrá derecho a ejercitar retroactivamente el derecho a la deducción.
- 12 En el presente litigio, la Sociedad menciona dos tipos de motivos de la inobservancia del plazo preclusivo: los que no dependen del sujeto pasivo, que se deben a un retraso en la recepción de la factura, o bien aquellos que dependen del sujeto pasivo, es decir, los errores que le son imputables.
- 13 Al valorar lo anterior en el contexto del principio de proporcionalidad, en primer lugar debe advertirse la diferenciación de la situación del sujeto pasivo en función de si se trata del impuesto devengado o del impuesto soportado. El artículo 86 de la Ley del IVA contiene, en efecto, una limitación temporal (plazo preclusivo) respecto del primero de ellos únicamente en términos de caducidad, es decir, un período de cinco años. Por lo tanto, es posible rectificar el impuesto devengado antes del transcurso de dicho período (artículos 13 y 13a de la Ley del IVA). En cambio, respecto del impuesto soportado, el legislador ha establecido dos plazos. En primer lugar, el plazo de tres meses para poder liquidarlo, de forma retroactiva o corriente [artículo 86, apartado 10b, punto 2, letra b), y artículo 86, apartado, 10i] y, en segundo lugar, el plazo de cinco años (artículo 86, apartados 13 y 13a). El primero de estos plazos es el que suscita dudas.
- 14 Ciertamente, por un lado, según el órgano jurisdiccional remitente, el plazo preclusivo de tres meses del artículo 86, apartado 10b, punto 2, letra b), de la Ley del IVA parece ser suficiente para que el sujeto pasivo obtenga una factura. No hay duda de que este plazo también tiene naturaleza aleccionadora, puesto que su adopción tiene por objeto incrementar la diligencia de los sujetos pasivos a la hora de obtener las facturas que documenten AIB. El elemento decisivo es que esta disposición persigue evitar situaciones en las que el impuesto soportado sea igual

al impuesto devengado y se liquide tardíamente mediante la rectificación tributaria ulterior resultante de una inclusión de la factura posterior al plazo citado. Esta conducta servía, ciertamente, para la «optimización» fiscal y se utilizaba en abuso del Derecho. A este respecto, de la exposición de motivos de la reforma legal resulta que el citado plazo preclusivo otorga a las autoridades tributarias una mayor posibilidad de controlar las liquidaciones del IVA. El órgano jurisdiccional remitente señala que desconoce las estadísticas sobre el porcentaje de casos en que se ha utilizado el derecho a la deducción retroactiva en el plazo de cinco años, en lugar de tres meses, a efectos de fraude fiscal o de abuso del Derecho. Sin embargo, por otro lado, debe destacarse que, en ocasiones, el sujeto pasivo no incide en la observancia del citado plazo, como indica la Sociedad en el presente litigio. En efecto, la inobservancia puede resultar de la demora en la emisión y en la remisión de la factura por parte del proveedor o de disfunciones imputables a los operadores de correos. Además, la recepción de la factura por el sujeto pasivo en ese plazo no siempre supone que esta cumpla los requisitos para la deducción, por ejemplo, en caso de errores en su confección. A la luz de la Directiva del IVA, la factura debe cumplir tanto unos requisitos objetivos como subjetivos. Al mismo tiempo, como ha señalado el Tribunal de Justicia, el retraso en la recepción de la rectificación de la factura en lo relativo a los requisitos formales no siempre puede llevar a despojar al sujeto pasivo del derecho a ejercitar el derecho a la deducción. Sin embargo, de las nuevas disposiciones resulta que, independientemente de cuál haya sido la causa del retraso, tras el transcurso del plazo de tres meses, el sujeto pasivo únicamente podrá liquidar el impuesto soportado corriente. De este modo, se crea una situación en la que debe soportarse la carga económica del impuesto devengado junto con los intereses computados desde el primer día tras el vencimiento del impuesto hasta la fecha de su pago efectivo o bien desde el primer día tras la fecha en la que el sujeto pasivo haya recibido la devolución del exceso del impuesto soportado hasta la fecha del pago o debe rectificarse el importe que deba trasladarse entre el período de la rectificación y la declaración del período en curso.

- 15 Según el órgano jurisdiccional remitente, al examinar el artículo 86, apartado 10b, punto 2, letra b), y el artículo 86, apartados 11g y 11i, de la Ley del IVA, en consideración a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia debería seguirse el principio de «diligencia razonable del sujeto pasivo». En efecto, el Tribunal de Justicia ha estimado que es conforme con la Directiva del IVA el establecimiento de un plazo preclusivo para un sujeto pasivo negligente, es decir, aquel que debido a su propia falta de diligencia llega a incumplir el plazo para la liquidación, por ejemplo, mediante una clasificación errónea de la operación.
- 16 El órgano jurisdiccional remitente se inclina a considerar que el artículo 167 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 178 de esta, debe interpretarse en el sentido de que se opone a las normas nacionales que condicionan el ejercicio del derecho del sujeto pasivo «de buena fe» a la deducción del impuesto soportado en el mismo período impositivo en el que deba liquidarse el impuesto devengado respecto de las operaciones que constituyan AIB a la declaración del impuesto devengado en concepto de esas operaciones en la correspondiente declaración

A.

tributaria, presentada dentro de un plazo preclusivo (en Polonia, de 3 meses) desde el transcurso del mes en el que haya nacido la obligación tributaria respecto de los bienes y servicios adquiridos, pero, por lo demás, no se opone a que se establezca dicho plazo.

DOCUMENTO DE TRABAJO