

Asunto C-418/22**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:**

21 de junio de 2022

Órgano jurisdiccional remitente:

Tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunal de Primera Instancia de Luxemburgo, Bélgica)

Fecha de la resolución de remisión:

8 de junio de 2022

Parte demandante:

SA CEZAM

Parte demandada:

État belge (Estado belga)

Objeto del procedimiento principal

La demandante en el litigio principal solicita, en particular, que se lleve a cabo un nuevo cálculo de las multas fiscales proporcionales que le reclama la Administración tributaria belga por la falta de presentación de declaraciones periódicas del IVA. Sostiene que tales multas no deben calcularse sobre la cuota bruta del impuesto, sino sobre su cuota neta, es decir, tras deducir el IVA soportado del IVA devengado.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

El tribunal de première instance du Luxembourg estima que, para poder pronunciarse sobre el asunto principal, debe plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea, con arreglo al artículo 267 TFUE, ciertas cuestiones acerca de la compatibilidad de algunas disposiciones de Derecho interno relativas a las multas fiscales que deben pagarse en caso de impago del IVA con las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE y con los principios de neutralidad y de proporcionalidad.

Cuestiones prejudiciales

1) Los artículos 62, [punto 2], 63, 167, 206, 250 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 y el principio de proporcionalidad, tal como ha sido interpretado, en particular, en la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de mayo de 2019 EN.SA (C-712/17), en relación con el principio de neutralidad, ¿se oponen a una normativa nacional como el artículo 70, [apartado 1,] del Code de la TVA (Código del IVA) y el artículo 1 y la rúbrica V del cuadro G que figura en el anexo al arrêté royal n.º 41 fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de taxe sur la valeur ajoutée (Real Decreto n.º 41 por el que se establece el importe de las multas fiscales proporcionales en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido), en virtud de la cual, en caso de comprobarse inexactitudes durante el control de la contabilidad en cuanto a su contenido, para sancionar operaciones sujetas al impuesto que no han sido incluidas, total o parcialmente, y por un importe superior a 1 250 euros, la infracción se sanciona con una multa a tanto alzado reducida equivalente al 20 % del impuesto devengado, sin que pueda descontarse, a efectos del cálculo de dicha multa, el impuesto soportado que, por no haber sido presentada la declaración, no haya sido deducido, y cuando con arreglo al [artículo 1, párrafo segundo], del Real Decreto n.º 41, la escala de reducción prevista en los cuadros A a J que figuran en el anexo de dicho Real Decreto únicamente es aplicable si las infracciones sancionadas se han cometido sin la intención de eludir o de permitir la elusión del impuesto?

2) ¿Influye en la respuesta a la cuestión anterior el hecho de que el sujeto pasivo haya pagado voluntariamente o no la cuota del impuesto exigible a raíz de la inspección con el fin de regularizar la insuficiencia en el pago del impuesto y, por lo tanto, de alcanzar el objetivo de garantizar la correcta recaudación del impuesto?

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

Artículo 62, punto 2:

«Se considerarán:

[*omissis*]

2) “exigibilidad del impuesto” el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse.»

Artículo 63:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.»

Artículo 167

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

Artículo 206

«Los sujetos pasivos que sean deudores del impuesto deberán abonar el importe neto del IVA en el momento de presentar la declaración de IVA prevista en el artículo 250. No obstante, los Estados miembros podrán fijar un plazo distinto para el pago de dicho importe o aceptar pagos a cuenta.»

Artículo 250

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

[*omissis*]»

Artículo 273

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

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

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Código del impuesto sobre el valor añadido

Artículo 70

«1. Todo incumplimiento de la obligación de pagar el impuesto llevará aparejada una multa igual al doble del impuesto eludido o pagado fuera de plazo.

[omissis]»

Artículo 84

«[omissis]

Dentro de los límites establecidos por la Ley, el importe de las multas fiscales proporcionales previstas en el presente Código [omissis] se fijará con arreglo a una escala que se establecerá mediante Real Decreto.»

Real Decreto n.º 41, de 30 de enero de 1987, por el que se establece el importe de las multas fiscales proporcionales en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido

Artículo 1

«La escala de reducción de las multas proporcionales en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido se establece:

1.º en el caso de infracciones comprendidas en el artículo 70, apartado 1, del Código del impuesto sobre el valor añadido, si son anteriores al 1 de noviembre de 1993, en el cuadro A que figura en el anexo al presente Decreto, y si son posteriores al 31 de octubre de 1993, en el cuadro G recogido en dicho anexo;

[omissis]»

Anexo

«Cuadro G — MULTAS APLICABLES A LAS INFRACCIONES COMPRENDIDAS EN EL ARTÍCULO 70, APARTADO 1, DEL CÓDIGO

Sección 1 - Operaciones interiores e intracomunitarias

[omissis]

V. Inexactitudes comprobadas en el control de la contabilidad en cuanto a su contenido;

se omite incluir total o parcialmente operaciones sujetas al impuesto en la declaración prevista a tal efecto, o tales operaciones se incluyen en ella fuera de plazo;

la persona que no está obligada a presentar una declaración elude el pago del impuesto devengado en el plazo establecido y conforme a las modalidades previstas.

El importe de los “taxes dues” [impuestos devengados, literalmente impuestos debidos] correspondientes a un período controlado de un año es:

- inferior o igual a 1 250 euros: 10 % del “taxe due” [impuesto devengado, literalmente impuesto debido]
- superior a 1 250 euros: 20 % del “taxe due” [impuesto devengado, literalmente impuesto debido]

[omissis]»

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La demandante en el litigio principal no ha presentado declaraciones periódicas del IVA desde junio de 2013.
- 2 El 10 de noviembre de 2015, se le remitió una regularización correspondiente al año 2013. Ante la falta de contestación a esta, se le envió un requerimiento, que tampoco suscitó respuesta por su parte. Como consecuencia de ello, se levantó y notificó a la sociedad un acta de imposición.
- 3 Al no haberse presentado tampoco las declaraciones periódicas del IVA correspondientes a los años 2014 y 2015, a pesar de las observaciones y requerimientos, se procedió a liquidar de oficio el impuesto correspondiente a estos dos ejercicios.
- 4 Posteriormente, en 2017, se creó una cuenta especial dado que, de nuevo, la demandante no había presentado todas sus declaraciones ni había abonado el IVA devengado que figuraba en las declaraciones sí presentadas.
- 5 La deuda tributaria asciende, según los requerimientos emitidos, a los importes siguientes:
 - Ejercicio 2013:
 - IVA a ingresar tras compensación: 278 880,50 euros;
 - multas: 265 940 euros;
 - intereses calculados hasta el 20 de marzo de 2016: 58 007,04 euros.
 - Ejercicios 2014 y 2015:
 - IVA a ingresar tras compensación: 1 430 991,16 euros;
 - multas: 923 650,00 euros;
 - intereses calculados hasta el 20 de enero de 2017: 137 375,04 euros.

- Cuenta especial correspondiente al período comprendido entre el 31 de enero de 2017 y el 30 de junio de 2017:

- IVA devengado: 88 610,36 euros;
- multas: 14 290 euros;
- intereses calculados hasta el 20 de diciembre de 2017: 4 962,16 euros.

6 Las multas reclamadas equivalen al 20 % del IVA bruto, es decir, sin tener en cuenta el IVA deducible.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

7 Según la demandante, la multa debe calcularse sobre el impuesto devengado tras detracer el IVA deducible, es decir, sobre el importe neto del impuesto (tras la deducción del impuesto soportado) y no sobre su importe bruto.

8 Antes de nada afirma que, según el Derecho nacional, la sanción corresponde al 20 % del «taxe due» [impuesto devengado, literalmente «impuesto debido»] (rúbrica V del cuadro G del anexo al Real Decreto n.º 41), es decir, tras detracer el IVA deducible. En caso contrario, la multa se calcularía sobre la base del impuesto sobre el valor añadido que, en última instancia, no adeuda el sujeto pasivo.

9 Considera, además, que esta conclusión se desprende del principio de neutralidad fiscal.

10 La demandante se remite a este respecto a la sentencia de 8 de mayo de 2019, EN. SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), en la que el Tribunal de Justicia declaró, en esencia, que, si bien es cierto que los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas en caso de incumplimiento de los requisitos previstos en la legislación de la Unión para el ejercicio del derecho a deducir el IVA, están obligados a ejercer su competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios, en particular, los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA.

11 En este sentido, según el Tribunal de Justicia, «las sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos mencionados en el artículo 273 de la Directiva del IVA ni cuestionar la neutralidad de dicho impuesto» y «una multa igual al 100 % de la deducción indebida del impuesto soportado, impuesta sin tener en cuenta que se había pagado correctamente con posterioridad un mismo importe de IVA y que, como consecuencia, la Hacienda Pública no había registrado pérdida alguna de ingresos tributarios, constituye una sanción desproporcionada respecto del objetivo que persigue» (sentencia de 8 de mayo de 2019, EN. SA., C-712/17, EU:C:2019:374, apartados 39 y 42).

- 12 De lo anterior, la demandante deduce lo siguiente:
- 1) «La deuda tributaria del sujeto pasivo está integrada siempre por el impuesto adeudado por las prestaciones realizadas, menos el IVA soportado deducible por las prestaciones recibidas en el mismo período impositivo» (conclusiones de la Abogada General Kokott presentadas en el asunto EN. SA., C-712/17, EU:C:2019:35, punto 62; véase asimismo la sentencia de 8 de mayo de 2019, EN. SA., C-712/17, EU:C:2019:374, apartado 41).
 - 2) Las prestaciones realizadas y recibidas correspondientes a un mismo ejercicio son indisociables.
 - 3) El principio de proporcionalidad se opone a que los Estados miembros apliquen una multa de un importe equivalente al IVA deducible, pues, de lo contrario, dicha deducción dejaría de tener interés y quedaría vacía de contenido.
 - 4) Es preciso examinar si se elimina el riesgo de pérdidas fiscales.
- 13 La Administración tributaria belga, haciendo abstracción del derecho a deducción, no calcula su multa sobre la base de la deuda tributaria real del sujeto pasivo, puesto que la multa proporcional del 20 % se calcula en parte sobre el IVA deducible (cuyo importe, en el presente asunto, no discute la Administración tributaria), lo que reduce el alcance y el interés del derecho a deducción y menoscaba la neutralidad del impuesto, privando al sujeto pasivo de las consecuencias (positivas) de su derecho a deducción.
- 14 En efecto, «los dos métodos de cálculo pueden [omissis] dar lugar a diferencias significativas. Cuando *in extremis* la cuota del impuesto devengado y del impuesto deducible sean idénticas, [omissis] la multa proporcional [si se calcula sobre la cuota neta] podrá ser nula, dado que la compensación entre ambos importes resultará también en un saldo cero» (Houet, C.: *Amendes proportionnelles TVA, la réglementation belge est-elle conforme à la directive?* https://expert.taxwin.be/fr/tw_actu_h/document/ht20200221-1-fr).
- 15 Por ejemplo, si se aplica la multa del 20 % en cuestión en el presente asunto al supuesto de una infracción relativa a una deuda tributaria de 10 000 euros por la que se puede reclamar un derecho a deducción de 5 000 euros, el cálculo sobre la cuota bruta dará lugar a una multa proporcional de 2 000 euros (20 % de 10 000 euros) mientras que el cálculo sobre la base del importe neto daría lugar a una multa de 1 000 euros (20 % del saldo final, es decir, 10 000 – 5 000) (véase, por analogía, Houet, C., *op.cit.*).
- 16 En cuanto al riesgo de pérdida fiscal, la demandante señala que, en el presente asunto, es inexistente, en la medida en que la parte deducible sobre la que la Administración pretende imponer una multa proporcional no forma parte de los ingresos fiscales del Estado belga.

- 17 La demandante añade que, en un caso anterior, la Administración tributaria aceptó que la multa proporcional se calculara sobre la base del «impuesto devengado por las prestaciones codificadas como realizadas menos el impuesto soportado deducible correspondiente a las prestaciones recibidas del mismo ejercicio fiscal» (sentencia de 17 de febrero de 2021 del tribunal remitente).

Alegaciones esenciales del demandado en el litigio principal

- 18 Según el Estado belga, el artículo 70, apartado 1, del Código del IVA dispone que «toda infracción de la obligación de pagar el impuesto llevará aparejada una multa igual al doble del impuesto eludido o pagado fuera de plazo», de modo que la base de cálculo de la multa es efectivamente el importe del IVA no declarado, sin que ninguna disposición prevea calcularla sobre el importe del impuesto devengado tras detraer el IVA deducible. En su opinión, el único impuesto respecto del cual existe una obligación de pago es el impuesto exigible, a saber, a tenor del artículo 62, punto 2, de la Directiva 2006/112/CE, «el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse».
- 19 Por lo que respecta a la sentencia de 8 de mayo de 2019, EN. SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), el demandado considera que no es aplicable al presente asunto, en la medida en que dicha sentencia tiene por objeto los mecanismos específicos del artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE (derecho de deducción) y del artículo 203 de esta, según el cual «será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura».
- 20 En ese asunto, relativo a operaciones ficticias (sociedades de un mismo grupo vendían y volvían a comprar cantidades idénticas de electricidad al mismo precio), el emisor de la factura había pagado el importe del IVA indicado en la factura correspondiente a una operación considerada ficticia antes de deducirlo en el momento de la recompra. Así pues, los requisitos establecidos en los artículos 168 y 203 de la Directiva 2006/112/CE se imponían conjuntamente al mismo operador, si bien la operación no había otorgado ninguna ventaja fiscal a sus autores y, en consecuencia, no causó perjuicio alguno al Tesoro Público.
- 21 En este contexto específico, el Tribunal de Justicia declaró contraria a los principios de proporcionalidad y de neutralidad una normativa nacional que sancionaba la deducción ilegal del IVA con una multa igual al importe de la deducción efectuada, sin tener en cuenta el importe de la deuda tributaria. En consecuencia, los principios de dicha sentencia no pueden extrapolarse a otros asuntos, como el caso de autos, en los que se sanciona una irregularidad en el pago del IVA (y no en el contexto de la deducción del impuesto).
- 22 En efecto, en el presente asunto las multas no se impusieron por haber practicado una deducción ilegal que no ocasionó ningún perjuicio al Tesoro Público (deuda tributaria cero), sino por no haber pagado el IVA sobre las operaciones realizadas,

lo que supuso una ventaja para el contribuyente (en forma de una línea de crédito en perjuicio del Tesoro Público) y una pérdida de ingresos tributarios si no se recuperaba el impuesto adeudado. Además, la sanción —que la Cour d'appel (Tribunal de Apelación) y la Cour de cassation (Tribunal de Casación) belgas han declarado proporcionada— no equivale al 100 % de las deducciones ilegales, sino al 20 % del IVA devengado.

- 23 Tomar como base de cálculo la cuota neta de IVA tendría, por lo demás, la consecuencia absurda de que la multa proporcional podría ser nula (véase el apartado 14 del presente resumen), de modo que no se impondría multa alguna a un sujeto pasivo pese a haber incumplido su obligación de pagar el impuesto.
- 24 El demandado precisa que, como medida de moderación, ha admitido en el presente asunto la imputación directa al impuesto deducible. Sin embargo, esta imputación parece ser una modalidad de liquidación y no modifica en absoluto la base de cálculo de las multas.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 25 Los Estados miembros están facultados, en virtud del artículo 273 de la Directiva 2006/112/CE, para adoptar medidas con el fin de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude.
- 26 «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» (sentencia de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 59). Así pues, estas medidas no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos, y no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por el Derecho de la Unión en la materia (sentencia de 11 de abril de 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, apartados 28 y 29).
- 27 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 (sentencias de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 60; de 8 de mayo de 2019, EN. SA., C-712/17, EU:C:2019:374, apartado 40, y de 15 de abril de 2021, Grupa Warzywna, C-935/19, EU:C:2021:287, apartado 27).
- 28 El tribunal de première instance du Luxembourg se pregunta si, aunque el principio de neutralidad no se aplica directamente a las sanciones previstas en

caso de que el sujeto pasivo incumpla sus obligaciones, dicho principio debe tomarse o no en consideración, de manera inmediata o indirecta, en el marco del examen del cumplimiento del mencionado principio de proporcionalidad por un sistema de multas proporcionales como el previsto por el Derecho belga, especialmente por el artículo 70, apartado 1, del Código del impuesto sobre el valor añadido y el Real Decreto n.º 41 por el que se establece el importe de las multas fiscales proporcionales en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido.

- 29 Se plantea, por lo tanto, una dificultad de interpretación del Derecho de la Unión en relación con la cual dicho órgano jurisdiccional considera necesario plantear al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 267 TFUE, las cuestiones prejudiciales antes mencionadas.