

Asunto C-429/23**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:**

11 de julio de 2023

Órgano jurisdiccional remitente:

Administrativen Sad Varna (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Varna, Bulgaria)

Fecha de la resolución de remisión:

30 de junio de 2023

Parte demandante:

NARE-BG EOOD

Parte demandada:

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno Upravlenie na Natsionalnata Agentsia za Prihodite (Director de la sección «Recursos y gestión en materia de fiscalidad y de seguridad social, de la ciudad de Varna, de la Agencia Nacional de Recaudación)

Objeto del procedimiento principal

El procedimiento principal versa sobre la revisión de una liquidación tributaria por la cual las autoridades tributarias denegaron a la demandante en el procedimiento principal una regularización respecto a un período impositivo anterior y el ejercicio del derecho a deducción en relación con las entregas de bienes que la demandante había recibido antes de registrarse con arreglo a la Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del IVA).

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

En el presente asunto, mientras corría el plazo de doce meses previsto en la Ley del IVA para el ejercicio del derecho a deducción respecto a las entregas de bienes

recibidas por la demandante antes de que se registrase con arreglo a dicha Ley, se adoptaron en Bulgaria ciertas medidas especiales en respuesta a la pandemia de COVID-19. Dadas las dificultades que la pandemia acarreó para los operadores económicos, las mencionadas disposiciones ampliaron los plazos para la declaración y el pago de determinados impuestos, pero no contemplaron tal posibilidad para la declaración, el pago y la deducción del IVA. La demandante alega que precisamente a causa de una infección de COVID-19 de su contable y la posterior cuarentena, se cometieron errores técnicos, cuya regularización le fue denegada mediante la liquidación tributaria impugnada en el procedimiento principal. En consecuencia, la demandante se ve impedida en la práctica para ejercer el derecho a deducción respecto de las entregas de bienes que recibió antes de registrarse con arreglo a la Ley del IVA.

El órgano jurisdiccional remitente desea que el Tribunal de Justicia aclare si en tales circunstancias las disposiciones y prácticas nacionales aplicables no hacen prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducción y si son compatibles con los artículos 184 y 186 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), y con los principios de neutralidad fiscal, equivalencia y efectividad.

Asimismo, el órgano jurisdiccional remitente desea que el Tribunal de Justicia aclare si, con arreglo a las mencionadas disposiciones de la Directiva del IVA, procede denegar el derecho a deducción en relación con las entregas de bienes recibidas por el sujeto pasivo antes de registrarse con arreglo a la Ley del IVA, cuando ha declarado el IVA correspondiente a dichas entregas de bienes en una declaración complementaria relativa a un período comprendido dentro del último período impositivo del plazo de preclusión de doce meses para el ejercicio del derecho a deducción correspondiente a dichas entregas de bienes.

La petición de decisión prejudicial se plantea al amparo del artículo 267 TFUE.

Cuestiones prejudiciales

- 1) En unas circunstancias presididas por las medidas legales para combatir la pandemia, en particular la imposición de medidas administrativas que restringen el abandono del domicilio y la libertad de circulación en las localidades, limitan el contacto con otras personas y conllevan el cierre de negocios, con motivo de las cuales se prorrogaron los plazos para la declaración y el pago de las deudas tributarias en virtud de la *Zakon za korporativnoto podohodno oblagane* (Ley del Impuesto de Sociedades) (que regula los plazos para la declaración y el pago de los impuestos sobre los beneficios en el Derecho nacional), ¿debe considerarse que un plazo de preclusión como el controvertido en el presente procedimiento hace prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducción por parte del sujeto pasivo durante el período de vigencia de las

medidas dirigidas a combatir la epidemia, y, desde este punto de vista, deben considerarse compatibles las disposiciones nacionales y las prácticas de la Administración tributaria controvertidas en el presente procedimiento con el artículo 184, en relación con el artículo 186, 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), habida cuenta del principio de neutralidad fiscal introducido por dicha Directiva y de los principios de equivalencia y efectividad que rigen en el Derecho de la Unión (sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267)?

- 2) En atención a la rectificación de los datos indicados en una declaración del IVA con arreglo a la Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del IVA), posibilidad que prevé dicha Ley, ¿es admisible, en las circunstancias del presente procedimiento, a la luz del artículo 184, en relación con el artículo 186, de la Directiva del IVA, una práctica de las autoridades tributarias según la cual se deniega al sujeto pasivo el derecho a deducción, con el argumento de que el IVA fue declarado en una declaración complementaria dirigida a rectificar los datos correspondientes al último período impositivo comprendido en el plazo de preclusión (de doce meses) para el ejercicio del derecho a deducción en relación con las entregas de bienes recibidas por el sujeto pasivo antes de la fecha de registro con arreglo a la Ley del IVA, habida cuenta de que dichas operaciones no fueron ocultadas, los datos de su ejecución constaban en los libros contables del demandante, la Administración tributaria disponía de la información necesaria y no existen motivos para entender que el Tesoro público haya sufrido menoscabo alguno?

Disposiciones y jurisprudencia de la Unión Europea

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido: artículos 167, 168, 178, 179, 180, 182, 184, 185, 250 a 252 y 273

Sentencia de 7 de julio de 2022, Staatssecretaris van Financiën (Caducidad del derecho a deducción) (C-194/21, EU:C:2022:535); en lo sucesivo, «sentencia Staatssecretaris van Financiën»

Sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267); en lo sucesivo, «sentencia Ecotrade»

Sentencia de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458); en lo sucesivo, «sentencia EMS-Bulgaria Transport»

Sentencia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454); en lo sucesivo, «sentencia Salomie y Oltean»

Disposiciones de Derecho nacional

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, Ley del IVA: artículos 74, 75, 125 y 126

Zakon za merkite i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 i za preodolyavane na posleditsite (Ley de medidas y actuaciones durante el estado de excepción impuesto mediante resolución de la Asamblea Nacional de 13 de marzo 2020 y sobre el tratamiento de sus efectos; en lo sucesivo, «Ley del Estado de Excepción») [el título de la Ley fue ampliado con efectos a partir del 14 de mayo de 2020; la versión anterior rezaba: Zakon za merkite i deystviyata po vreme na izvanrednoto polozhenie, obyaveno s reshenie na Narodnoto sabranie ot 13 mart 2020 (Ley de medidas y actuaciones durante el estado de excepción impuesto mediante resolución de la Asamblea Nacional de 13 de marzo 2020)]: artículos 25, 27, 28, 29 y 49 de las disposiciones transitorias y finales de dicha Ley

Zakon za korporativnoto podohodno obligane (Ley del Impuesto de Sociedades): artículos 92, 93 y 219, apartados 1, 4 y 5

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 Es objeto del procedimiento ante el órgano jurisdiccional remitente la revisión de una liquidación tributaria de 24 de enero de 2022 emitida por una autoridad tributaria de la Teritorialna direksia na Natsionalnata agentsia za prihodite Varna (Dirección Territorial de la Agencia Nacional de Recaudación de Varna).
- 2 El objeto del procedimiento de revisión, respecto a la naturaleza de la obligación y al período, se describe del siguiente modo: IVA correspondiente al período entre el 1 y el 31 de julio de 2021 e IVA correspondiente al período entre el 1 de octubre de 2020 y el 30 de junio de 2021.
- 3 Al adoptar la liquidación tributaria, la autoridad competente detectó ciertas irregularidades cometidas por la demandante al aplicar las disposiciones de la Ley del IVA en cuanto a los importes susceptibles de compensación o de reembolso.
- 4 Dichos importes se exponen en un cuadro donde se detallan el número de factura, la fecha, el proveedor, el concepto, la base imponible y la cuota del IVA. En el cuadro constan 71 facturas expedidas entre 2017 y 2019, período que precede a la fecha de registro de la empresa con arreglo a la Ley del IVA. La cifra total de las bases imponibles correspondientes a las 71 facturas indicadas asciende a 587 293,93 levas búlgaras (BGN), y el importe total de las cuotas del IVA, a 117 458,80 BGN. No se discute que las entregas de bienes se llevaron a cabo, y también es pacífico que los proveedores abonaron el IVA.
- 5 Se comprobó que la empresa se registró con arreglo a la Ley del IVA el 25 de noviembre de 2019.

- 6 Respecto al período comprendido entre el 25 de noviembre de 2019 y el 30 de septiembre de 2020, la demandante presentó una declaración del IVA con un importe de 0 BGN.
- 7 El 10 de diciembre de 2020, la demandante presentó una declaración del IVA en relación con el período impositivo de noviembre de 2020, en que constaban entregas de bienes con derecho a deducción total por un importe de 50 627 BGN y una cuota del IVA de 10 125,40 BGN (de lo que resultaba un IVA recuperable de idéntico importe); el 14 de enero de 2021 presentó una declaración del IVA correspondiente a diciembre de 2020, en que constaban entregas de bienes con derecho a deducción total por importe de 587 293,93 BGN y una cuota del IVA de 117 458,80 (de lo que resultaba un IVA recuperable de idéntico importe).
- 8 Mediante escrito de 15 de enero de 2021, la demandante informó a las autoridades tributarias, de conformidad con el artículo 126, apartado 3, de la Ley del IVA, de que en los registros de facturas realizados con arreglo a dicha Ley, respecto a los períodos de noviembre y diciembre de 2020, se habían cometido los siguientes errores técnicos: en el registro de compras y en la declaración fiscal de diciembre de 2020 se habían incluido incorrectamente facturas que deberían haberse incluido en el registro de facturas correspondiente a noviembre de 2020. La demandante explicó el error alegando que el contable había contraído la COVID-19 y posteriormente se había sometido a una cuarentena, lo que motivó que sus funciones se encomendasen a otro trabajador sustituto.
- 9 El plazo para el ejercicio del derecho de deducción respecto a las entregas de bienes controvertidas era de doce meses y expiraba en noviembre de 2020, de manera que debería haberse ejercido, a más tardar, el 14 de diciembre de 2020, mediante la presentación de una declaración fiscal. En la declaración correspondiente a noviembre de 2020 no se ejerció el derecho a deducción por dichas entregas de bienes.
- 10 La autoridad tributaria denegó el derecho a deducción respecto de las citadas facturas, invocando el artículo 72, apartado 1, de la Ley del IVA, con arreglo al cual una persona registrada con arreglo a la Ley del IVA está facultada para ejercer el derecho a deducción respecto al período impositivo en que se haya originado este derecho o en uno de los doce períodos impositivos siguientes.
- 11 La autoridad tributaria señala que, a tenor del artículo 75, apartados 1 y 2, de la Ley del IVA, el derecho a deducción respecto a los activos y las prestaciones de servicios de que dispusiera el sujeto pasivo antes del registro nace en la fecha de su registro con arreglo a la Ley del IVA y se ejerce en el mismo período impositivo en que se origine o en alguno de los doce períodos impositivos siguientes. En consecuencia, la autoridad tributaria llega a la conclusión de que el período de preclusión para el ejercicio del derecho a deducción respecto a las facturas mencionadas en la liquidación tributaria expiró en diciembre de 2020, por lo que el sujeto pasivo ya no tiene derecho a tal deducción.

- 12 Por otro lado, la autoridad tributaria aduce que la empresa inspeccionada ejerció el derecho a deducción total en infracción del artículo 72 de la Ley del IVA, y que la deducción correspondiente a diciembre de 2020 por las mencionadas facturas debe ser regularizada a la baja.
- 13 Por consiguiente, mediante la liquidación tributaria de 24 de enero de 2022 se denegó el derecho a deducción respecto de 71 facturas de proveedores registrados con arreglo a la Ley del IVA, correspondientes al período entre 2017 y 2019, con una base imponible de 587 293,93 BGN y una cuota del IVA total de 117 458,80 BGN.
- 14 El 13 de marzo de 2020, la Asamblea Nacional de la República de Bulgaria declaró el estado de excepción en todo el territorio nacional durante el período comprendido entre el 13 de marzo y el 13 de abril de 2020, debido a la pandemia de COVID-19. A continuación se adoptó la Ley del Estado de Excepción. Por medio de una serie de decisiones del Consejo de Ministros y órdenes del Ministro de Sanidad, durante todo el año 2020 se adoptaron medidas para combatir la epidemia en el país, y el estado de excepción motivado por la pandemia se fue prorrogando hasta el 30 de abril de 2021.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 15 La demandante considera que, al ser pacíficos los hechos, el litigio que se describe en la petición de decisión prejudicial es de carácter estrictamente jurídico. Las cuestiones prejudiciales planteadas se refieren a las disposiciones de la Directiva del IVA, en particular a los artículos 179, apartado 1; 180 y 273, y a los principios de neutralidad fiscal, efectividad y equivalencia, desarrollados en las sentencias Ecotrade y EMS-Bulgaria Transport.
- 16 La demandante considera que no es de aplicación la sentencia Staatssecretaris van Financiën, aludida por el demandado.
- 17 El demandado alega que la demandante ejerció el derecho a deducción respecto a las 71 facturas controvertidas en infracción del artículo 75, apartado 2, de la Ley del IVA. Dichas facturas se refieren a prestaciones de servicios y adelantos que la demandante recibió antes de su registro con arreglo a la Ley del IVA y que ya tenía a su disposición en el momento de dicho registro, pese a lo cual los incluyó con retraso en su declaración del IVA (los incluyó en su registro de compras en relación con el período impositivo de diciembre de 2020, cuando debió haberlo hecho respecto al período impositivo de noviembre de 2020). El motivo de este retraso, según alega la demandante, reside en que su responsable de contabilidad estuvo enfermo de COVID-19 durante cierto tiempo en diciembre de 2020.
- 18 A la vista de estas circunstancias, el demandado considera que en el litigio de que conoce el órgano jurisdiccional remitente se trata de la aplicación del artículo 75, apartado 2, en relación con el apartado 1, de la Ley del IVA, y no de los requisitos para la regularización de errores en declaraciones ya presentadas, con arreglo al

artículo 125 de la misma Ley, puesto que en el período comprendido entre el 25 de noviembre de 2019 y el 30 de septiembre de 2020 la demandante no presentó ninguna declaración del IVA y, pese a ello, no anotó en su registro de compras las facturas controvertidas en relación con los períodos impositivos de octubre y noviembre de 2020 con arreglo al artículo 124 de la Ley del IVA.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 19 En opinión del órgano jurisdiccional remitente, lo que se trata de aclarar es si es lícito que la demandante, mediante la presentación de una declaración del IVA correspondiente a diciembre de 2020 y de una comunicación de regularización correspondiente a noviembre de 2020, lleve a cabo una regularización respecto de un período anterior (noviembre de 2020) y ejerza el derecho a deducción por entregas de bienes recibidas antes de la fecha de su registro con arreglo a la Ley del IVA, que se llevó a cabo el 25 de noviembre de 2019, habida cuenta de que dentro del período de un año establecido en el Derecho nacional para ejercer el derecho a deducción por las entregas de bienes recibidas por el sujeto pasivo antes de su registro con arreglo a la Ley del IVA se adoptaron en Bulgaria, por ley, ciertas medidas que, en atención a la situación generada por la pandemia, establecían los plazos para la presentación y el pago de determinados impuestos, si bien no se dispuso ninguna medida similar para la declaración y el pago del IVA.
- 20 El órgano jurisdiccional remitente considera que el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia recaída hasta la fecha se ha ocupado de asuntos en que los hechos y la normativa fiscal nacional diferían de los que son objeto del presente asunto, por lo que las directrices dictadas para la interpretación y aplicación de las correspondientes disposiciones nacionales por las que se transpone la Directiva del IVA no son totalmente pertinentes, de modo que se hace necesaria una petición de decisión prejudicial.
- 21 La primera cuestión prejudicial surge de la diferencia entre los hechos del presente asunto y los que fueron objeto de examen en las sentencias EMS-Bulgaria Transport y Ecotrade. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente, remitiéndose al apartado 49 de la sentencia EMS-Bulgaria Transport y a los apartados 46 y 48 de la sentencia Ecotrade, observa que la diferencia en el presente asunto reside en las disposiciones especiales que, a causa de las dificultades a las que se enfrentaron los operadores económicos debido a la pandemia de COVID-19, establecían plazos ampliados para la declaración y el pago de los impuestos adeudados en virtud de la Ley del Impuesto de Sociedades, pero no preveían una posibilidad análoga para la declaración y el pago del IVA y para el ejercicio de la correspondiente deducción.
- 22 La segunda cuestión prejudicial surge de la diferencia entre los hechos del litigio en que se dictó la sentencia Staatssecretaris van Financiën y las del presente asunto, por lo que se refiere al período objeto de la declaración complementaria.

En dicha sentencia, el período comprendía los años 2006 a 2015, en que el sujeto pasivo recibió una liquidación tributaria (2015), tras la cual solicitó la deducción del IVA soportado en la compra de mercancías durante el año 2006, mientras que en el presente asunto fue la propia demandante quien detectó la incoherencia en los datos declarados y, en el período impositivo siguiente, una vez expirado el plazo establecido para el ejercicio del derecho a deducción en noviembre de 2020 (pero dentro del plazo previsto para la presentación de una declaración complementaria: diciembre de 2020), presentó la correspondiente declaración complementaria.

DOCUMENTO DE TRABAJO