Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MICHAL BOBEK
presentadas el 10 de noviembre de 2016 [1]

Asunto C-564/15

Tibor Farkas
contra
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alfödi Regionális Adó Főigazgatósága

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Kecskemét, Hungría)]

«Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Mecanismo de autoliquidación — Artículo 199, apartado 1, letra g) — Decisión de las autoridades tributarias por la que se establece una "diferencia tributaria" a cargo del destinatario de los bienes — Imposibilidad de deducir el IVA soportado — Imposición de una sanción — Proporcionalidad de la sanción»

I. **Introducción**

1. El Sr. Farkas (en lo sucesivo, «demandante») compró un hangar móvil a una sociedad en concurso de acreedores (en lo sucesivo, «vendedor») en una subasta. El demandante pagó el precio de venta, así como el importe correspondiente al IVA facturado por el vendedor por esa entrega. A continuación, trató de deducir esa cantidad en su declaración de IVA. No obstante, las autoridades tributarias señalaron que la operación debía haberse sometido a un procedimiento de autoliquidación. Conforme a ese sistema, el demandante habría estado obligado a pagar el IVA a las autoridades. En consecuencia, las autoridades tributarias le reclamaron ese pago y, además, le impusieron una sanción equivalente al 50 % del IVA adeudado.

2. El órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia si tales decisiones de las autoridades tributarias observan la Directiva 2006/112/CE (en lo sucesivo, «Directiva IVA»). [2]

3. Ahora bien, antes de poder realizar un análisis de esa naturaleza, es necesario tratar una cuestión preliminar. La cuestión preliminar, planteada de forma accesoria por las cuestiones prejudiciales del órgano jurisdiccional remitente, atañe a la aplicación correcta del artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA, y a la clasificación del bien entregado como mueble o inmueble.

1 — Lengua original: inglés

2 — Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

II. **Legislación aplicable**

A. *Derecho de la Unión*

4. En el momento pertinente para el caso de autos, el artículo 193 disponía que «serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 y del artículo 202.»

5. Con arreglo al artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA, los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de «la entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación.»

6. El artículo 226, apartado 11, de la Directiva IVA establece que cuando el adquiriente o el destinatario sea deudor del impuesto solamente serán obligatorias, en principio, las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas: «la referencia a las disposiciones aplicables de la presente Directiva, a las disposiciones nacionales correspondientes o a cualquier otra indicación de que la entrega de bienes o la prestación de servicios está exenta o sujeta a la autoliquidación».

B. *Derecho nacional*

7. En virtud del artículo 142, apartado 1, de la az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény (Ley CXXVII de 2007 del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), «el impuesto será pagado por el adquirente del bien o el prestatario del servicio […] g) en caso de entrega de bienes de inversión de la empresa o de otras entregas de bienes o prestaciones de servicios con un valor de mercado superior a 100 000 forintos en el momento de su ejecución, si el sujeto pasivo obligado a dicha ejecución es objeto de un procedimiento de liquidación o de cualquier otro procedimiento por el que se determine con carácter definitivo su incapacidad de pago.»

8. El artículo 142, apartado 7, de la Ley del IVA añade que, en caso de que el artículo 142, apartado 1, letra g), sea aplicable a una operación, «el transmitente de los bienes o el prestador del servicio se encargará de emitir una factura en la que no figure […] el importe del IVA repercutido […]».

9. Con arreglo al artículo 169, letra n), de la Ley del IVA, cuando el obligado al pago del impuesto sea el cliente, la factura deberá contener obligatoriamente «la mención “fordított adózás” (“régimen de autoliquidación”)».

III. **Hechos, procedimiento nacional y cuestiones prejudiciales**

10. El demandante adquirió un hangar móvil en una subasta electrónica, en el marco de un procedimiento obligatorio de liquidación de los bienes del vendedor organizado por las autoridades tributarias.

11. El vendedor expidió una factura conforme a las normas del sistema de tributación ordinaria, haciendo constar el 26 de noviembre de 2012 como fecha de la entrega. Según la resolución de remisión, el demandante pagó el precio de venta y el IVA correspondiente (en lo sucesivo, «primer importe de IVA»). Más adelante, solicitó deducir ese importe en su declaración de IVA.

12. No obstante, cuando la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (Dirección provincial tributaria de Bács-Kiskun, perteneciente a la Administración nacional de Hacienda y Aduanas; en lo sucesivo, «autoridad tributaria de primer grado») inspeccionó las cuentas del demandante, consideró que debía haberse aplicado el mecanismo de autoliquidación previsto en el

artículo 142, apartado 1, letra g), de la Ley del IVA. En consecuencia, el demandante, en su condición de adquirente del hangar, debería haber satisfecho el IVA de la operación. La autoridad tributaria de primer grado declaró que el demandante debía hacerse cargo de una «diferencia tributaria» de 744 000 forintos. En opinión de la autoridad tributaria de primer grado, ese importe correspondía al IVA adeudado por la operación tras aplicar el mecanismo de autoliquidación (en lo sucesivo, «segundo importe de IVA»). La autoridad tributaria de primer grado rechazó la solicitud de reembolso de esa cantidad presentada por el demandante y le impuso una sanción de 372 000 forintos.

13. Dicha decisión fue ratificada por la autoridad tributaria de segundo grado, la Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Dirección General de Tributos de la región de Dél-alföld, perteneciente a la Administración nacional de Hacienda y Aduanas; en lo sucesivo, «demandada»).

14. El demandante impugnó esa decisión ante el Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Kecskemét, Hungría). Alega que la decisión adoptada por las autoridades tributarias nacionales es contraria al Derecho de la Unión. En su opinión, la demandada le privó de su derecho a deducir el IVA por un mero error de forma, dado que el vendedor emitió la factura en cuestión con arreglo al sistema de tributación ordinaria en lugar de con arreglo al régimen de autoliquidación. Señala que el vendedor ingresó el primer importe de IVA a Hacienda. Por tanto, Hacienda no ha sufrido ninguna pérdida y ha dispuesto de toda la información necesaria para determinar el importe del impuesto correcto.

15. El órgano jurisdiccional remitente comparte algunas de las dudas planteadas por el demandante. Pone de relieve que no hay indicios de evasión fiscal. Concluye que la interpretación de las autoridades tributarias no parece proporcional al objetivo perseguido por el mecanismo de la autoliquidación.

16. En tales circunstancias, el Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Kecskemét) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es compatible con las disposiciones de la Directiva IVA, en particular con el principio de proporcionalidad con los objetivos de neutralidad fiscal y prevención del fraude fiscal, la práctica de la autoridad tributaria, basada en las disposiciones de la Ley del IVA, con arreglo a la cual dicha autoridad declara una diferencia tributaria a cargo del adquirente de un bien (o destinatario de un servicio) en el supuesto de que el transmitente del bien (o prestador del servicio) emita la factura relativa a una operación sujeta al régimen de autoliquidación conforme al sistema de tributación ordinaria, declarando e ingresando a Hacienda el IVA correspondiente a dicha factura, y el adquirente del bien (o destinatario del servicio), por su parte, deduzca el IVA pagado al emisor de la factura, aunque no pueda hacer uso de su derecho a deducción respecto del IVA declarado como diferencia tributaria?

2) ¿Es proporcional la sanción por la elección de un modo de tributación incorrecto en el caso de declaración de una diferencia tributaria que conlleva también la imposición de una multa tributaria del 50 % cuando no se ha producido ninguna pérdida de ingresos para Hacienda ni existen indicios de abuso?»

17. Han presentado observaciones escritas los Gobiernos estonio y húngaro y la Comisión. El Gobierno húngaro y la Comisión expusieron sus planteamientos en la vista celebrada el 7 de septiembre de 2016.

IV. **Análisis**

18. El artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA establece que únicamente se aplicará a «la entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación». Por tanto, esa disposición limita claramente su ámbito de aplicación a los bienes *inmuebles*.

19. En su solicitud, el órgano jurisdiccional remitente afirma que el bien adquirido por el demandante es un «hangar móvil». No obstante, no se pronuncia acerca de si, sobre la base de los hechos del litigio principal, el hangar debe considerarse un bien mueble o inmueble.

20. El motivo por el que esa cuestión no reviste mayor importancia para el órgano jurisdiccional remitente es comprensible, habida cuenta del tenor de la ley nacional aplicable (que se reproduce en el punto 7 de las presentes conclusiones) que no diferencia entre bienes muebles e inmuebles. Sin embargo, tal clasificación es crucial para determinar la aplicabilidad del artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA.

21. Aunque adoptar una decisión al respecto corresponde en última instancia al órgano jurisdiccional remitente, consideraré que un hangar *móvil* es, como su propio nombre indica, un bien *mueble* (A). Seguidamente analizaré el escenario poco probable en el que se calificara al hangar móvil como bien inmueble (B).

A. *Si el hangar móvil se considera un bien mueble*

22. Es indudable que el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA, se aplica exclusivamente a bienes *inmuebles*.

23. El Gobierno húngaro confirmó en la vista que el artículo 142, apartado 1, letra g), de la Ley del IVA tiene por objeto implementar el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA.[3] También consta que el artículo 142, apartado 1, letra g), de la Ley del IVA se aplica indistintamente a bienes muebles e inmuebles.

24. Por consiguiente, si el artículo 142, apartado 1, letra g), de la Ley del IVA se aplicase a bienes muebles, siempre y cuando el hangar móvil pudiera considerarse como tal, el uso del mecanismo de autoliquidación se extendería más allá del ámbito de aplicación material del artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA.

25. La pregunta que surge automáticamente es si un Estado miembro está legitimado para ampliar el ámbito de aplicación material del artículo 199, apartado 1, letra g), de esta forma. Por los motivos que expongo a continuación, mi opinión es que no lo está.

26. En primer lugar, el principio general para establecer quién está obligado al pago del IVA se recoge en el artículo 193 de la Directiva IVA.[4] Según esa disposición, serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada.

3 — El Gobierno húngaro sugirió en la vista que el artículo 142, apartado 1, letra g), de la Ley del IVA también tiene por objeto implementar el artículo 199, apartado 1, letra f), de la Directiva IVA. Ahora bien, es difícil saber en qué medida esa disposición es pertinente en el asunto que nos ocupa, dado que el artículo 199, apartado 1, letra f), regula «la entrega de bienes a raíz de la cesión de la reserva de propiedad a un cesionario, en el ejercicio de este derecho por parte del mismo».

4 — Conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas el 6 de noviembre de 2014 en el asunto Macikowski (C-499/13, EU:C:2014:2351), punto 29.

27. Al mismo tiempo, la disposición, en el momento pertinente a efectos del litigio principal, también establecía que podrá ser deudora del impuesto «otra persona» en aplicación de los artículos 194 a 199 y 202 de la Directiva IVA.

28. De ello se desprende que la norma sobre el mecanismo de autoliquidación fijada en esas disposiciones constituye una excepción al principio general establecido en el artículo 193. Por tanto, el ámbito de aplicación de tales disposiciones debe interpretarse de manera restrictiva,[5] lo que en el presente contexto significa que las excepciones al principio general únicamente estarán permitidas cuando se hayan previsto expresamente en la Directiva IVA.

29. En segundo lugar, la lectura conjunta del artículo 193 y el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA muestra que las normas para establecer quién resulta obligado al pago del IVA correspondiente a la entrega de un bien inmueble en un procedimiento obligatorio de liquidación han sido objeto de una armonización completa. Como el Tribunal de Justicia ya ha explicado en ocasiones anteriores, el artículo 199, apartado 1, letra g), se introdujo,[6] además de por otros motivos destinados a la aplicación del mecanismo de autoliquidación que establece el artículo 199, para permitir a todos los Estados miembros aplicar las excepciones que se habían concedido a determinados Estados miembros con el fin de combatir la evasión o el fraude fiscales en ciertos sectores o respecto a operaciones concretas.[7]

30. La armonización resultante no permite a los Estados miembros ampliar voluntariamente el ámbito de aplicación de la excepción prevista en el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA.

31. En tercer lugar, la única forma que tiene un Estado miembro particular de apartarse del principio general establecido en el artículo 193 y el artículo 199, apartado 1, letra g), es obtener una medida de excepción con arreglo al artículo 395 de la Directiva IVA. Esa disposición concede a los Estados miembros la posibilidad de solicitar que se les autorice a «introdu[cir] medidas especiales de excepción a lo dispuesto en la presente Directiva para simplificar el procedimiento de cobro del impuesto o para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal».

32. De este modo, Hungría podría haber extendido el ámbito de aplicación de la excepción prevista en el artículo 199, apartado 1, letra g), a través de una medida excepcional autorizada por decisión del Consejo conforme al artículo 395 de la Directiva IVA.[8]

33. En la vista, se confirmó que Hungría no había obtenido tal excepción individual.

34. Dado que Hungría no ha obtenido una medida de excepción con arreglo al artículo 395 de la Directiva IVA, no puede aplicar el mecanismo de autoliquidación a una entrega de un hangar móvil como la descrita en el litigio principal.

5 — Sentencia de 26 de mayo de 2016, Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354), apartado 33 y jurisprudencia citada.

6 — Mediante la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y de contribución a la lucha contra la evasión o el fraude fiscales y por la que se derogan determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones (DO 2006, L 221, p. 9). Sentencia de 13 de junio de 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392), apartado 24.

7 — Considerando 1 de la exposición de motivos de la Directiva 2006/69/CE y considerando 42 de la exposición de motivos de la Directiva IVA, que establecen el objetivo perseguido por el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva IVA. Como el Tribunal de Justicia puso de manifiesto, esa «disposición permite a las autoridades fiscales percibir el IVA aplicado a las operaciones de que se trata cuando la capacidad del deudor para abonar el impuesto está comprometida». Sentencia de 13 de junio de 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392), apartados 25 y 28.

8 — El artículo 395, apartado 1, de la Directiva dispone: «el Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro a que introduzca medidas especiales de excepción a lo dispuesto en la presente Directiva para simplificar el procedimiento de cobro del impuesto o para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal […]».

35. Por tanto, en las circunstancias del litigio principal, la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a la extensión del ámbito de aplicación del mecanismo de autoliquidación a bienes muebles entregados en el marco de un procedimiento obligatorio de liquidación.

36. La descripción de los hechos aportada por el órgano jurisdiccional remitente indica que el demandante y el vendedor actuaron de conformidad con la Directiva IVA al sujetar la entrega del hangar móvil al régimen tributario ordinario.

37. Si el órgano jurisdiccional remitente, habida cuenta de los hechos expuestos en el caso de autos, considera que el hangar móvil es, en efecto, un bien mueble, está obligado a extraer las conclusiones que necesariamente se derivan de tal circunstancia conforme a una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

38. La legislación nacional debe interpretarse con arreglo a las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión en la medida más amplia posible. [9] No obstante, tal como el propio Tribunal de Justicia ha reconocido, la interpretación conforme al Derecho de la Unión tiene sus límites. En particular, no puede servir de base para una interpretación *contra legem* del Derecho nacional. [10] En el supuesto de que sea imposible realizar una interpretación conforme al Derecho de la Unión, el órgano jurisdiccional nacional tiene la obligación de garantizar la plena eficacia del Derecho de la Unión, dejando si es preciso sin aplicación las disposiciones nacionales incompatibles, sin que sea necesaria la derogación previa de tales disposiciones. [11] Que un órgano jurisdiccional nacional esté facultado para examinar de oficio fundamentos de Derecho de la Unión depende de la observancia del principio de equivalencia, que permite determinar, en particular, si ese órgano jurisdiccional, en una situación comparable, estaría obligado a examinar de oficio fundamentos de Derecho interno. [12]

B. *Si el hangar móvil se considera un bien inmueble*

39. Por los motivos expuestos, creo que el análisis del presente asunto podría terminar aquí.

40. Ahora bien, para el caso de que el órgano jurisdiccional remitente, teniendo en cuenta los hechos, considerase que el hangar móvil es un bien inmueble (circunstancia que, a juzgar por la propia denominación, parece bastante improbable), ofrezco unas breves directrices alternativas en esta sección, con el objetivo de colaborar plenamente con dicho órgano jurisdiccional.

41. En primer lugar, realizaré algunas observaciones preliminares sobre la distinción que debería establecerse respecto del pago del primer y del segundo importe de IVA (1). A continuación, analizaré si las autoridades tributarias estaban facultadas para solicitar al demandante que observara las obligaciones que le competían en materia de IVA conforme al mecanismo de autoliquidación al tiempo que rechazaban su solicitud de deducción del IVA soportado (2). En último lugar, evaluaré la proporcionalidad de la sanción impuesta al demandante (3).

9 — Sentencias de 19 de abril de 2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278), apartado 42; de 15 de enero de 2014, Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2), apartado 38, y de 19 de diciembre de 2013, Koushkaki (C-84/12, EU:C:2013:862), apartados 75 y 76

10 — Véanse las sentencias de 28 de julio de 2016, JZ, (C-294/16 PPU, EU:C:2016:610), apartado 33; de 19 de abril de 2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278), apartado 32 y jurisprudencia citada; de 11 de noviembre de 2015, Klausner Holz Niedersachsen (C-505/14, EU:C:2015:742), apartados 31 y 32 y jurisprudencia citada, y de 30 de abril de 2014, Kásler y Káslerné Rábai (C-26/13, EU:C:2014:282), apartado 65.

11 — Véase, entre otras, la reciente sentencia de 8 de septiembre de 2015, Taricco y otros (C-105/14, EU:C:2015:555), apartado 49 y jurisprudencia citada.

12 — Véase, en este sentido, la sentencia de 12 de febrero de 2008, Willy Kempter KG (C-2/06, EU:C:2008:78), apartados 45 y 46. Véanse, asimismo, las sentencias de 14 de diciembre de 1995, van Schijndel y van Veen (C-430/93 y C-431/93, EU:C:1995:441), apartados 13, 14 y 22, y de 24 de octubre de 1996, Kraaijeveld y otros (C-72/95, EU:C:1996:404), apartados 57, 58 y 60.

1. Diferencia entre el primer y el segundo importe de IVA

42. Es preciso aclarar que las cuestiones analizadas en las secciones siguientes atañen principalmente a las obligaciones y los derechos tributarios que incumben al demandante en su relación con las autoridades tributarias en lo que respecta al segundo importe de IVA. Sin embargo, estas cuestiones no afectan a los derechos y obligaciones derivados de la relación entre el demandante, el vendedor y Hacienda con respecto al primer importe de IVA.

43. Desde el punto de vista de la aplicación del mecanismo de autoliquidación, y asumiendo que ese mecanismo sí era aplicable a la operación en cuestión, el pago del primer importe de IVA se efectuó por error. Ese error debería ser corregido entre el demandante y el vendedor, y entre el vendedor y Hacienda. [13]

44. El Tribunal de Justicia ya declaró anteriormente que la devolución del IVA indebidamente facturado es una cuestión que corresponde regular a los Estados miembros, [14] en condiciones que respeten el doble requisito de equivalencia y efectividad. [15] En lo que concierne, en particular, al requisito de efectividad, me gustaría poner de relieve las circunstancias específicas en las que se produjo la venta del hangar móvil, especialmente el hecho de que el vendedor se encontraba en situación concursal en el momento de la venta y de que el procedimiento de liquidación había sido organizado por las autoridades tributarias. [16]

45. Al margen del procedimiento nacional para la devolución del primer importe de IVA, es importante hacer hincapié en el hecho de que, en principio, Hacienda debe reembolsar esa cantidad al vendedor o al demandante.

46. Por ese motivo, soy de la opinión de que el primer importe de IVA satisfecho a Hacienda no afecta directamente a la evaluación de las obligaciones del demandante en aplicación del mecanismo de autoliquidación. No obstante, desde mi punto de vista, esos mismos hechos sí son relevantes a la hora de analizar el derecho a deducción del demandante y de evaluar la proporcionalidad de la sanción.

2. Responsabilidad del demandante en materia de IVA y derecho a deducción

47. A la vista de las observaciones anteriores, considero que debería interpretarse que el objetivo de la primera cuestión prejudicial es confirmar si el principio de neutralidad del IVA se opone a que las autoridades tributarias soliciten a un sujeto pasivo, que ha satisfecho un IVA indebido al proveedor, que pague el IVA en virtud del mecanismo de autoliquidación y a que se prive a ese sujeto pasivo del derecho a deducción del IVA soportado, en caso de ausencia de fraude por su parte.

48. Si asumimos que, en las circunstancias descritas, fuera aplicable el mecanismo de autoliquidación, el demandante habría estado obligado al pago del IVA devengado por la entrega del hangar. Eso significa que no debería haberse cobrado el IVA correspondiente en el momento de la entrega y que en la factura debería haberse indicado que el IVA estaba sujeto a autoliquidación, tal y como dispone el artículo 169, letra n), de la Ley del IVA.

13 — Véase en ese sentido la sentencia de 6 de febrero de 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), apartados 40 a 43.

14 — Sentencia de 11 de abril de 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233), apartados 25 y 26 y jurisprudencia citada.

15 — Sentencia de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), apartados 37 y 40 y jurisprudencia citada.

16 — Véase, por analogía, la sentencia de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), apartado 41.

49. Ello también implica, como señala la Comisión, que el demandante tenía la obligación de declarar el IVA a las autoridades tributarias. Por tanto, partiendo de la hipótesis de que el hangar es un bien inmueble, dichas autoridades tenían derecho a exigir al demandante que cumpliera sus obligaciones derivadas del mecanismo de autoliquidación. [17]

50. Ahora bien, determinar si tenían derecho a rechazar la solicitud del demandante de deducción del IVA soportado es una cuestión diferente.

51. El Tribunal de Justicia afirmó que el derecho a deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse, salvo en los supuestos de abuso o de fraude. [18]

52. El órgano jurisdiccional remitente expone que no hay indicios de que el demandante incurriera en una conducta constitutiva de fraude fiscal. Me parece interesante resaltar que las autoridades tributarias reconocieron en el litigio principal que el demandante tenía derecho a deducir el importe correspondiente al IVA soportado en cuestión. El Gobierno húngaro apoyó esta postura.

53. A pesar de ello, de los hechos del presente asunto se desprende que, en última instancia, el demandante ha sido privado de ese derecho.

54. Ahora bien, no me ha quedado claro ni el cómo ni el porqué. Entiendo que cuando las autoridades tributarias constataron el incumplimiento por parte del demandante del procedimiento de autoliquidación, declararon que el segundo importe de IVA pasaba a considerarse una «diferencia tributaria», presuntamente una deuda tributaria. De este modo, con arreglo a la ley o a la práctica administrativa de las autoridades tributarias, el segundo importe de IVA se convirtió en una deuda tributaria a la que ya no puede aplicarse el derecho de deducción.

55. Eso significa, presumiblemente, que los costes del demandante correspondientes a ese IVA soportado ya no pueden deducirse. A mi juicio, tal consecuencia no es compatible con el principio de neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, [19] en el sentido de que tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas [20] y garantizar que sea el consumidor final el único que soporte la carga del IVA. [21]

56. La conclusión parcial es, por tanto, que el principio de neutralidad del IVA no se opone a que las autoridades tributarias soliciten a un sujeto pasivo, que ha satisfecho un IVA indebido al proveedor, el pago del IVA en virtud del mecanismo de autoliquidación. No obstante, el principio de neutralidad del IVA sí impide a las autoridades tributarias privar a ese sujeto pasivo del derecho a deducción del IVA soportado que no declaró correctamente en aplicación del mecanismo de autoliquidación, en caso de que no exista prueba de fraude por su parte.

17 — Como señaló el Tribunal de Justicia, en aplicación del sistema de la autoliquidación, «no procede ningún pago de IVA entre el prestador y el destinatario de servicios, el cual es deudor del IVA soportado por las operaciones realizadas, a la vez que, en principio, puede deducir tal impuesto, de manera que no se debe ningún importe a la Administración tributaria». Sentencia de 6 de febrero de 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), apartado 29.

18 — Véanse las conclusiones del Abogado General Szpunar, presentadas en los asuntos acumulados Schoenimport 'Italmoda' Mariano Previti y otros (C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2217), punto 42. Sentencia de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport 'Italmoda' Mariano Previti y otros (C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455), apartado 48. Véase asimismo la sentencia de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartado 84 y jurisprudencia citada. Véase, además, en este sentido, la sentencia de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartados 45 a 47.

19 — Sentencias de 2 de julio de 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440), apartado 40 y jurisprudencia citada; y de 23 de abril de 2015, GST — Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267), apartado 34 y jurisprudencia citada.

20 — Sentencia de 6 de febrero de 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), apartado 31 y jurisprudencia citada.

21 — Sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722), apartado 34. Véanse asimismo las conclusiones del Abogado General Bot, presentadas en el asunto Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2016:724), punto 24 *in fine*.

3. Proporcionalidad de la sanción

57. De la conclusión de que se privó indebidamente al demandante del derecho a deducción no cabe inferir que las autoridades tributarias no tuvieran derecho a imponerle una sanción por haber incumplido sus obligaciones relativas al mecanismo de autoliquidación. El derecho a deducción y la obligación de pagar una multa por incumplimiento de las obligaciones que condicionan el ejercicio de ese derecho son dos cuestiones independientes.

58. El Tribunal de Justicia sostuvo que, a falta de un régimen de sanciones aplicables en caso de incumplimiento de las obligaciones de los sujetos pasivos en dicha Directiva, corresponde a los Estados miembros establecer las sanciones que consideren adecuadas. Ahora bien, deben ejercer esa competencia de conformidad con el Derecho de la Unión y con sus principios generales. [22]

59. Como la Comisión afirmó en sus observaciones escritas, uno de esos principios generales es el de proporcionalidad. [23]

60. A efectos de comprobar que se respete dicho principio, el órgano jurisdiccional nacional debe asegurarse de que la sanción aplicable no vaya más allá de lo necesario para alcanzar el objetivo de garantizar la exacta percepción del impuesto y evitar el fraude. [24] Además, es preciso tener en cuenta, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción, así como el método para la determinación de la cuantía de la sanción. [25]

61. El Gobierno húngaro expuso en la vista que la normativa nacional aplicable y, en especial, el artículo 170 de la adózás rendjéről szóló 2003. Évi XCII. Törvény (Ley XCII de 2003 de Tributación; en lo sucesivo, «Ley de Tributación»), contempla un tipo sancionador del 50 % para los casos de incumplimiento. Ese es el tipo que se aplicó al demandante.

62. El Gobierno húngaro explicó también que el artículo 171 de la Ley de Tributación permite que el tipo sancionador del 50 % pueda reducirse, o incluso que la sanción pueda eliminarse por completo, en casos excepcionales en los que el sujeto pasivo hubiera actuado con la diligencia debida.

63. La normativa nacional aplicable parece permitir que la sanción se adapte y modere en función de las circunstancias específicas de cada caso particular. [26] Por tanto, valorada en términos generales, la normativa nacional parece respetar el principio de proporcionalidad.

64. El hecho de que esa normativa fuera o no aplicada de forma proporcional en el caso particular del demandante es una cuestión que corresponde analizar al órgano jurisdiccional remitente. No obstante, es preciso poner de relieve algunos elementos en relación con el asunto que nos ocupa.

65. En primer lugar, todo indica que el demandante no actuó de manera fraudulenta. Tanto el primer importe de IVA como el segundo fueron pagados a las autoridades tributarias. En segundo lugar, la resolución de remisión no hace referencia a más demora en el pago por parte del demandante del segundo importe de IVA que la originada a causa de su falta de comprensión del mecanismo de autoliquidación. En tercer lugar, el artículo 142, apartado 7, de la Ley del IVA establece que la

22 — Sentencia de 20 de junio de 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414), apartado 31 y jurisprudencia citada.

23 — Sentencia de 6 de marzo de 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126), apartado 34 y jurisprudencia citada.

24 — Sentencia de 23 de abril de 2015, GST — Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267), apartado 34 y jurisprudencia citada.

25 — Sentencia de 20 de junio de 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414), apartado 38 y jurisprudencia citada.

26 — Sentencia de 20 de junio de 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414), apartado 40. Compárese con la sentencia de 19 de julio de 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497), apartados 40 a 52.

responsabilidad de expedir la factura de conformidad con el mecanismo de autoliquidación corresponde al vendedor. Es preciso enfatizar que el vendedor expidió una factura que no observaba las normas aplicables en materia de autoliquidación y que los hechos se produjeron en el marco de un procedimiento obligatorio de liquidación organizado por las autoridades tributarias.

66. Habida cuenta de estos elementos específicos, es discutible, como apunta la Comisión, que la aplicación del tipo sancionador del 50 % se decidiera tras llevar a cabo un verdadero examen de las circunstancias particulares del caso del demandante. A pesar de todo lo expuesto, como ya se ha indicado, corresponde al órgano jurisdiccional remitente evaluar si se ha respetado el principio de proporcionalidad en este caso.

V. **Conclusión**

67. A la vista de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Kecskemét, Hungría) del siguiente modo:

«A falta de concesión de una medida de excepción con arreglo al artículo 395 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, la entrega de un bien mueble en el marco de un procedimiento obligatorio de liquidación no puede estar sujeta al mecanismo de autoliquidación conforme al artículo 199, apartado 1, letra g), de esa Directiva.»