Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 28 de julio de 2016 *

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículos 167, 168, 178 a 182, 193, 206, 242, 244, 250, 252 y 273 — Derecho a la deducción del IVA — Requisitos materiales — Requisitos formales — Plazo preclusivo — Disposiciones nacionales que excluyen el derecho a deducir en caso de incumplimiento de la mayoría de los requisitos formales — Fraude fiscal»

En el asunto C-332/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunale di Treviso (Tribunal de Treviso, Italia), mediante resolución de 17 de abril de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de julio de 2015, en el procedimiento penal contra

Giuseppe Astone,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por la Sra. C. Toader, Presidenta de Sala, y los Sres. A. Rosas y E. Jarašiūnas (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por la Sra. G. Galluzzo, avvocato dello Stato;

— en nombre del Gobierno griego, por las Sras. K. Nasopoulou y A. Dimitrakopoulou, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. D. Recchia y C. Soulay, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada, oída la Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

* Lengua de procedimiento: italiano.

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial versa sobre la interpretación de los artículos 167, 168, 178 a 181, 244 y 250 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 lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un procedimiento penal iniciado contra el Sr. Giuseppe Astone, en su condición de representante legal de La Società Del Ferro Srl (en lo sucesivo, «Del Ferro»), por no haber presentado declaración del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente al ejercicio fiscal de 2010.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 En su título X, bajo el epígrafe «Deducciones», la Directiva IVA incluye cinco capítulos. En el capítulo 1 de ese título, bajo el epígrafe «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», figuran, en particular, los artículos 167 y 168 de dicha Directiva, con la siguiente redacción:

«Artículo 167

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

Artículo 168

En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

b) el IVA devengado por operaciones asimiladas a entregas de bienes y a prestaciones de servicios [...]

c) el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes [...]

d) el IVA devengado por las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias [...]

e) el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro.»

4 En el capítulo 4 del citado título X, bajo el epígrafe «Condiciones para ejercer el derecho a deducir», figuran los artículos 178 a 182 de la referida Directiva, que precisan:

«Artículo 178

Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:

a) para la deducción contemplada en la letra a) del artículo 168, por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238, 239 y 240;

b) para la deducción contemplada en la letra b) del artículo 168, por lo que respecta a las operaciones asimiladas a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios, cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro;

c) para la deducción contemplada en la letra c) del artículo 168, por lo que respecta a las adquisiciones intracomunitarias de bienes, haber hecho figurar en la declaración de IVA prevista en el artículo 250 todos los datos necesarios para determinar el importe del IVA devengado por sus adquisiciones de bienes y estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236;

d) para la deducción contemplada en la letra d) del artículo 168, por lo que respecta a las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias de bienes, cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro;

e) para la deducción contemplada en la letra e) del artículo 168, por lo que respecta a las importaciones de bienes, estar en posesión de un documento acreditativo de la importación que lo designe como destinatario o importador y que mencione o permita calcular el importe del IVA devengado;

[...]

Artículo 179

La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el artículo 178, en el curso del mismo período impositivo.

[...]

Artículo 180

Los Estados miembros podrán autorizar a un sujeto pasivo a proceder a una deducción que no se haya efectuado conforme a los artículos 178 y 179.

Artículo 181

Los Estados miembros podrán autorizar a un sujeto pasivo que no esté en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 a aplicar la deducción contemplada en la letra c) del artículo 168, para sus adquisiciones intracomunitarias de bienes.

Artículo 182

Los Estados miembros determinarán las condiciones de aplicación y normas de desarrollo de los artículos 180 y 181.»

5 El título XI de la Directiva IVA, bajo el epígrafe «Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo», abarca ocho capítulos. El capítulo 1 de este título tiene por objeto la «Obligación de pago». En la sección 1 de este capítulo, bajo el epígrafe «Deudores del impuesto ante el Tesoro Público», el artículo 193 de esta Directiva precisa:

«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 [...]»

6 En la sección 2 del capítulo 1 del título XI de la Directiva IVA, bajo el epígrafe «Modalidades de pago», el artículo 206 de esta Directiva dispone:

«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.»

7 El capítulo 4 del título XI de la Directiva IVA, bajo el epígrafe «Contabilidad», abarca cuatro secciones. En la sección 2 de este capítulo, con el epígrafe «Obligaciones generales», el artículo 242 de esta Directiva establece:

«Los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración fiscal.»

8 En la sección 3 de este mismo capítulo 4, bajo el epígrafe «Obligaciones específicas relativas a la conservación de todas las facturas», el artículo 244 de la citada Directiva dispone:

«Todo sujeto pasivo deberá velar por que se conserven copias de las facturas emitidas por él mismo, por el adquiriente o el destinatario o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, así como las facturas por él recibidas.»

9 En el capítulo 5 del título XI de la Directiva IVA, bajo el epígrafe «Declaraciones», los artículos 250 y 252 de dicha Directiva precisan:

«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.

[...]

Artículo 252

1. La declaración de IVA deberá presentarse dentro de un plazo que fijarán los Estados miembros. Este plazo no podrá exceder en más de dos meses al vencimiento de cada período impositivo.

2. El período impositivo se fijará por los Estados miembros en uno, dos o tres meses.

No obstante, los Estados miembros pueden establecer períodos diferentes que, en ningún caso, podrán exceder de un año.»

10 En el capítulo 7 del título XI de la Directiva IVA, bajo el epígrafe «Disposiciones diversas», el artículo 273, párrafo primero, de dicha Directiva dispone:

«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.»

Derecho italiano

11 El decreto del Presidente della Repubblica n. 633 — Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Decreto del Presidente de la República n.º 633, que establece y regula el impuesto sobre el valor añadido), de 26 de octubre de 1972 (suplemento ordinario de la GURI n.º 292, de 11 de noviembre de 1972), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Decreto n.º 633»), contiene un artículo 19, titulado «Deducción». El apartado 1 de este artículo dispone:

«Para la determinación del impuesto adeudado en virtud del artículo 17, apartado 1, o de la diferencia establecida en el artículo 30, apartado 2, podrá deducirse de la cuota del impuesto relativo a las operaciones efectuadas la del impuesto devengado o pagado por el sujeto pasivo o que haya soportado en relación con los bienes y los servicios importados o adquiridos en el ejercicio de la actividad de empresa, oficio o profesión. El derecho a la deducción del impuesto sobre los bienes y servicios adquiridos o importados surge en el momento en que el impuesto se hace exigible y puede ser ejercitado, como máximo, en la declaración correspondiente al segundo ejercicio siguiente a aquel en que surgió el derecho a deducir y en las condiciones existentes en el momento en que surgió el mencionado derecho.»

12 El artículo 25 del Decreto n.º 633, titulado «Registro de las adquisiciones», establece:

«Los sujetos pasivos deberán numerar en orden sucesivo las facturas y los resguardos aduaneros relativos a los bienes y servicios adquiridos o importados en el ejercicio de su actividad empresarial, oficio o profesión [...] y deberán anotarlas en un registro establecido al efecto antes de la liquidación periódica o de la declaración anual en la que el sujeto pasivo ejercite el derecho a deducir el impuesto correspondiente.

Del registro deberán desprenderse la fecha de la factura o del resguardo, el número correlativo que se le ha atribuido, el nombre comercial, la denominación o razón social del vendedor del bien o del prestador del servicio, o bien el nombre y apellido si no se trata de una empresa, sociedad o entidad, así como la base imponible y la cuota del impuesto, desglosado según el tipo aplicable.

[...]»

13 El artículo 39 de este Decreto, titulado «Llevanza y conservación de los registros y documentos», precisa:

«Los registros previstos en el presente Decreto [...] deberán ser llevados de conformidad con el artículo 2219 del Código Civil y sus páginas deberán estar numeradas de forma correlativa y estarán exentos del impuesto de timbre.

[...]

Los registros, los resguardos, los ficheros y extractos, así como las facturas, los resguardos aduaneros y los demás documentos previstos en el presente Decreto deberán ser conservados de conformidad con el artículo 22 del Decreto del Presidente de la República n.º 600 de 29 de septiembre de 1973. [...]»

14 El decreto legislativo n. 74 — Nuova disciplina dei reati in materia di imposte sui redditi e sul valore aggiunto, a norma dell'articolo 9 della legge 25 giugno 1999, n. 205 (Decreto Legislativo n.º 74, nueva regulación de los delitos en materia de impuestos sobre la renta y sobre el valor añadido, en virtud del

artículo 9 de la Ley n.º 205, de 25 de junio de 1999), de 10 de marzo de 2000 (GURI n.º 76, de 31 de marzo de 2000, p. 4), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Decreto Legislativo n.º 74»), establece, en su artículo 5, titulado «Inexistencia de declaración»:

«1. Se castigará con pena de prisión de entre uno a tres años a quien, al objeto de evadir el impuesto sobre la renta o el [IVA], no presente, estando obligado a ello, una de las declaraciones anuales relativas a dichos impuestos, cuando la cuota del impuesto evadida supere, con respecto a cada impuesto, los 30 000 euros.

[...]»

15 De conformidad con el artículo 1, apartado 1, letra f), de este Decreto Legislativo, el «impuesto evadido» corresponde a «la diferencia entre el impuesto efectivamente adeudado y el indicado en la declaración, o bien la totalidad del impuesto adeudado en caso que no se haya presentado declaración alguna, sin incluir los importes abonados por el sujeto pasivo o por terceros en concepto de pago a cuenta, de retención o bien en pago de dicho impuesto antes de la presentación de la declaración o de la expiración del plazo correspondiente».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

16 En el curso de una inspección tributaria iniciada el 4 de julio de 2013, la Guardia di Finanza (policía fiscal y financiera, Italia) comprobó que, para los ejercicios fiscales 2010, 2011, 2012 y 2013, el Sr. Astone, en su condición de representante de Del Ferro, no pudo mostrar la documentación contable ni el registro de IVA. Esta misma inspección evidenció también que, para el ejercicio fiscal 2010, esa sociedad había emitido facturas por una base imponible para el IVA de 320 205 euros, pero no había presentado la correspondiente declaración del IVA, por lo que había eludido el pago de 64 041 euros de IVA, y, para los ejercicios fiscales posteriores, tampoco había presentado declaración de IVA. La citada inspección reflejó además que Del Ferro no había observado la obligación de registro de las facturas emitidas.

17 En relación con la falta de presentación de una declaración del IVA para el ejercicio fiscal 2010, el Sr. Astone, en su condición de representante legal de Del Ferro, fue objeto de un proceso ante la Sala Penal del Tribunale di Treviso (Tribunal de Treviso, Italia) para responder de la infracción prevista en el artículo 5, apartado 1, del Decreto Legislativo n.º 74.

18 Durante ese procedimiento ante el órgano jurisdiccional remitente, el Sr. Astone ha presentado facturas emitidas por terceras empresas a Del Ferro durante el ejercicio fiscal 2010, que fueron pagadas, IVA incluido, pero que no fueron anotadas en la contabilidad de dicha sociedad. Sobre la base de estas facturas, se calculó un IVA deducible por importe de 30 590 euros. El Sr. Astone sostiene que estas facturas deberían tenerse en cuenta, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al derecho a deducir el IVA soportado por un sujeto pasivo. Teniendo en cuenta este IVA deducible y un crédito fiscal anterior en su favor, el importe del impuesto eludido no superaría el umbral de 30 000 euros fijado en el artículo 5, apartado 1, del Decreto Legislativo n.º 74 y, por consiguiente, tampoco habría una infracción punible con arreglo a dicho artículo. El Sr. Astone solicita, por ello, ser absuelto. La Fiscalía pide también la absolución del Sr. Astone.

19 El órgano jurisdiccional remitente indica que la normativa italiana supedita el derecho a deducir el IVA al cumplimiento de las obligaciones formales relativas a la presentación de las correspondientes declaraciones en el momento en el que el sujeto pasivo invoca el crédito del IVA y a que las correspondientes facturas se hayan anotado en el registro previsto, con la consecuencia de que el sujeto pasivo, según dicho Tribunal, no tiene derecho a deducir el IVA soportado, incluso pagado, si no lo ha anotado debidamente.

20 Refiriéndose al artículo 5, apartado 1, del Decreto Legislativo n.º 74, el tribunal remitente indica que, si no se realizó una declaración del IVA, el Derecho italiano establece que el impuesto eludido incluye la totalidad del impuesto adeudado, sin que sea posible tener en cuenta, por lo que respecta al IVA, el pagado a los proveedores si no se han observado las obligaciones formales previstas por la Ley. En el presente caso, el impuesto adeudado, incluso para determinar la posibilidad de emprender acciones penales con arreglo a dicha disposición, es así, según ese tribunal, el que resulta de las facturas emitidas. En efecto, según el citado tribunal, la posibilidad de tener en cuenta el IVA soportado exige que el derecho a deducir se haya ejercitado al realizar la declaración anual y sólo puede referirse a las facturas que se hayan anotado en el registro correspondiente.

21 El órgano jurisdiccional remitente señala que el Derecho de la Unión supedita también el ejercicio del derecho a deducir a que se cumplan ciertas obligaciones y se remite a este respecto a los artículos 167, 168, 178 a 181, 244 y 250 de la Directiva IVA. Observa, además, que, de conformidad con las sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267), y de 30 de septiembre de 2010, Uszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569), el principio de neutralidad fiscal exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales que regulan el derecho a deducir, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. No obstante, estas sentencias no especifican de qué requisitos se trata y, en particular, qué obligaciones formales deben cumplirse imperativamente para que el sujeto pasivo pueda ejercer su derecho a deducción. Dado que el Sr. Astone no ha observado ninguna obligación formal, es necesaria una respuesta del Tribunal de Justicia para pronunciarse sobre su responsabilidad penal.

22 En estas circunstancias, el Tribunale di Treviso (Tribunal de Treviso) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se oponen las disposiciones de la Directiva [IVA], tal como han sido interpretadas por la jurisprudencia de la Unión citada [en los motivos de la resolución de remisión], a la existencia de normas nacionales de los Estados miembros —como las reproducidas [en la resolución de remisión] y en vigor en Italia (artículo 19 del Decreto n.º 633)— que excluyen, también desde el punto de vista penal, [que el contribuyente pueda] ejercitar el derecho a deducción si no se han presentado las declaraciones del IVA y, en particular, la declaración relativa al segundo ejercicio posterior a aquel en que ha nacido el derecho a deducción?

2) ¿Se oponen las disposiciones de la Directiva [IVA], tal como han sido interpretadas por la jurisprudencia de la Unión citada [en los motivos de la resolución de remisión], a la existencia de normas nacionales de los Estados miembros —como las reproducidas [en la resolución de remisión] y en vigor en Italia (artículos 25 y 39 del Decreto n.º 633)— que excluyen la posibilidad de tener en cuenta, desde el punto de vista penal, a efectos de la deducción del IVA, facturas recibidas que el contribuyente no haya registrado en modo alguno?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad

23 El Gobierno italiano rechaza la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales debido a que se basan en una interpretación errónea del Derecho italiano, que prevé, en realidad, que las disposiciones nacionales que regulan el alcance del derecho a deducir el IVA no se tengan en cuenta para apreciar si se alcanza el umbral para la represión penal, previsto en el artículo 5, apartado 1, del Decreto Legislativo n.º 74. De ello se desprende que la respuesta que el Tribunal de Justicia diera a las cuestiones planteadas no sería útil para la solución del litigio principal, ya que las disposiciones italianas que transponen la Directiva IVA no son aplicables a este litigio.

24 No obstante, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en el marco del procedimiento establecido por el artículo 267 TFUE, corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional remitente, que conoce del litigio y debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieran a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse (sentencia de 8 de septiembre de 2010, Stoß y otros, C-316/07, C-358/07 a C-360/07, C-409/07 y C-410/07, EU:C:2010:504, apartado 51 así como jurisprudencia citada). Del mismo modo, en el contexto de este procedimiento, corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional remitente interpretar la legislación nacional (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de enero de 2013, Križan y otros, C-416/10, EU:C:2013:8, apartado 58 así como jurisprudencia citada).

25 De lo anterior se desprende que, a pesar de las dudas que ha expresado a este respecto el Gobierno italiano en sus observaciones escritas, el Tribunal de Justicia debe considerar acreditado lo expuesto por el órgano jurisdiccional remitente, a saber, que el Derecho italiano prevé que el umbral para la represión penal, establecido en el artículo 5, apartado 1, del Decreto Legislativo n.º 74, se determina aplicando las disposiciones materiales que regulan el alcance del derecho a deducir el IVA y, por consiguiente, constatar que las cuestiones planteadas son admisibles.

Sobre el fondo

26 Con carácter preliminar, procede observar que la Directiva IVA, de conformidad con sus artículos 411 y 413, derogó y sustituyó, a partir del 1 de enero de 2007, la legislación de la Unión en materia de IVA, en particular, la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

27 Según los considerandos 1 y 3 de la Directiva IVA, la refundición de la Sexta Directiva era necesaria para presentar todas las disposiciones aplicables de forma clara y racional en una estructura y una redacción refundidas sin introducir, en principio, cambios de fondo. Pues bien, las disposiciones de la Directiva IVA que son pertinentes en el asunto principal son, en esencia, idénticas a las disposiciones equivalentes de la Sexta Directiva 77/388. En estas condiciones, la jurisprudencia relativa a las citadas disposiciones de la Sexta Directiva 77/388 sigue siendo pertinente para interpretar las disposiciones equivalentes de la Directiva IVA (véase, por analogía, la sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 35).

Sobre la primera cuestión prejudicial

28 De la petición de decisión prejudicial resulta que el acusado en el litigio principal sólo invocó el derecho a deducir el IVA soportado durante el procedimiento iniciado ante el órgano jurisdiccional remitente, pese a que, según el artículo 19, apartado 1, del Decreto n.º 633, este derecho debe ejercerse como máximo en la declaración del segundo año siguiente a aquel en el que se originó el referido derecho. En estas condiciones, y habida cuenta de lo expuesto por el tribunal remitente y recordado en el apartado 25 de la presente sentencia, procede entender que, mediante su primera cuestión, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si los artículos 167, 168, 178, el artículo 179, párrafo primero, y los artículos 180 y 182 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que prevé un plazo preclusivo para el ejercicio del derecho a deducir, como del que se trata en el litigio principal.

29 A este respecto, procede recordar que el régimen de deducciones establecido en la Directiva IVA tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. Así, el sistema común del IVA pretende garantizar la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean sus fines o sus resultados, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 43 y jurisprudencia citada).

30 Según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducir previsto en los artículos 167 y 168 de la Directiva IVA forma parte integrante del mecanismo del IVA que, en principio, no puede limitarse (véanse, en particular, las sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartado 39 y jurisprudencia citada, y de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 44).

31 Como resulta del tenor de los artículos 167 y 179, párrafo primero, de la Directiva IVA, el derecho a deducir se ejerce, en principio, durante el mismo período en el que se originó, es decir, en el momento en que el impuesto resulta exigible.

32 Sin embargo, en virtud de los artículos 180 y 182 de la citada Directiva, un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a la deducción, aunque no haya ejercitado su derecho durante el período en el que nació éste, sin perjuicio de la observancia de las condiciones y normas de desarrollo establecidas en la normativa nacional (sentencia de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 46 y jurisprudencia citada).

33 No obstante, la posibilidad de ejercer el derecho a deducir sin limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la administración fiscal, no se pueda poner en discusión de forma indefinida (sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartado 44, y de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 48).

34 Así, el Tribunal de Justicia tiene declarado que, en el contexto de la aplicación del mecanismo de inversión, un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que haya omitido solicitar la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir, no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Directiva IVA, siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir (principio de efectividad) (sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartado 46 y jurisprudencia citada, y de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 49).

35 En el presente caso, la resolución de remisión no aclara si, en el asunto principal, el mecanismo de inversión es o no aplicable. Sin embargo, ello carece de incidencia a los efectos de responder a la primera cuestión planteada, ya que las disposiciones de la Directiva IVA recordadas en los apartados 31 y 32 de la presente sentencia no establecen, respecto al plazo preclusivo para el ejercicio del derecho a deducir que pudiera fijarse por los Estados miembros con arreglo a dichas disposiciones, que deba distinguirse entre los supuestos en los que el mecanismo de inversión sea aplicable y aquellos en los que dicho mecanismo no se aplique.

36 En cuanto a si un plazo preclusivo de dos años, como del que se trata en el litigio principal, cumple los requisitos establecidos en el apartado 34 de la presente sentencia, procede recordar que, de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, corresponde al juez nacional apreciar la compatibilidad de las medidas nacionales con el Derecho de la Unión. No obstante, el Tribunal de Justicia puede

proporcionarle todas las indicaciones útiles con objeto de resolver el litigio de que conoce (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 51 y jurisprudencia citada).

37 En el caso de autos, por lo que respecta al principio de equivalencia, como ya declaró el Tribunal de Justicia en el asunto que dio lugar a la sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartado 47), que tenía por objeto el mismo plazo preclusivo que el controvertido en el litigio principal, de los autos que obran en el Tribunal de Justicia no resulta y, por lo demás, no se ha alegado ante el Tribunal de Justicia que el plazo preclusivo previsto en el artículo 19, apartado 1, del Decreto n.º 633 no respete este principio.

38 En lo que atañe al principio de efectividad, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que un plazo preclusivo de dos años, como el previsto en el artículo 19, apartado 1, del Decreto n.º 633, controvertido en el litigio principal, no puede por sí mismo hacer imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio del derecho a deducir, dado que el artículo 167 y el artículo 179, párrafo primero, de la Directiva IVA permiten que los Estados miembros exijan que el sujeto pasivo ejerza su derecho a deducir durante el mismo período en el que ha nacido tal derecho (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartado 48).

39 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión que los artículos 167, 168, 178, el artículo 179, párrafo primero, y los artículos 180 y 182 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que prevé un plazo preclusivo para el ejercicio del derecho a deducir, como el controvertido en el litigio principal, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, lo que incumbe comprobar al tribunal remitente.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

40 Con carácter preliminar, es preciso señalar que, aun cuando, en su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente se refiere únicamente a que el acusado en el litigio principal incumplió la obligación de anotar las facturas que se emitieron a la sociedad de la que es representante legal, sobre la base de las cuales se invoca el derecho a deducir, dicho tribunal indica, en los motivos de su resolución de remisión, que el acusado, en su condición de representante legal de la referida sociedad, no respetó «ninguna» de las obligaciones formales que le incumbían en materia de IVA.

41 En este sentido, de la petición de decisión prejudicial resulta que, para el ejercicio fiscal 2010, por el que el citado acusado es objeto de un procedimiento ante el referido tribunal, éste no presentó documentos contables ni registro de IVA de la sociedad de la que es representante legal. Además, se desprende que dicha sociedad no presentó declaración del IVA pese a que había emitido facturas por una base imponible de IVA por importe de 320 205 euros, que no pagó el IVA que debía, que no cumplió la obligación de anotar las facturas emitidas y que tampoco cumplió la obligación de anotar las facturas que le emitieron empresas terceras y que había pagado.

42 En estas condiciones, y habida cuenta de lo expuesto por el tribunal remitente y recordado en el apartado 25 de la presente sentencia, procede entender que, mediante su segunda cuestión, ese tribunal solicita, en esencia, que se determine si los artículos 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 y 273 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que permite a la administración tributaria denegar a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA cuando se ha acreditado que éste ha incumplido la mayoría de las obligaciones formales que le incumbían para poder disfrutar de ese derecho.

43 A este respecto, es preciso subrayar que el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión (sentencias de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, apartado 25 y jurisprudencia citada, y de 13 de febrero de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, apartado 23).

44 Como ya se ha expuesto esencialmente en los apartados 29 a 31 de la presente sentencia, el derecho a deducir previsto en los artículos 167 a 192 de la Directiva IVA, que pretende garantizar la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA, no puede limitarse y se ejercita inmediatamente para la totalidad de las cuotas soportadas en operaciones anteriores.

45 Así, según reiterada jurisprudencia, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 62 y jurisprudencia citada, y de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, apartado 58 et jurisprudencia citada).

46 Sin embargo, sólo cabría otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 71, y de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, apartado 39 y jurisprudencia citada).

47 Sobre este particular, es preciso puntualizar que los requisitos materiales del derecho a deducción son los que regulan el propio fundamento y el alcance de este derecho, como se establecen en el capítulo 1 del título X de la Directiva IVA, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», mientras que los requisitos formales de dicho derecho regulan las modalidades y el control del ejercicio de éste así como el buen funcionamiento del sistema del IVA, como las obligaciones relativas a la contabilidad, la facturación y la declaración (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, apartados 41 y 42 así como jurisprudencia citada).

48 En consecuencia, a efectos de la aplicación del IVA y de su control por la administración tributaria, el título XI de la Directiva IVA enumera algunas obligaciones que incumben a los sujetos pasivos deudores de este impuesto. En particular, además de la obligación de pago del IVA resultante, en particular, de los artículos 193 y 206 de esta Directiva, su artículo 242 exige que se lleve una contabilidad adecuada, el artículo 244 de la citada Directiva prevé una obligación de que se conserven todas las facturas y los artículos 250 y 252 de la misma Directiva obligan a presentar una declaración en un plazo determinado.

49 Además, con arreglo al artículo 273 de la Directiva IVA, los Estados miembros pueden establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. Sin embargo, las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar en virtud de dicha disposición no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar esos objetivos. Por ello, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartado 66, y de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 57 y jurisprudencia citada).

50 Dicho esto, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva IVA y el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente que los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma fraudulenta o abusiva. Por consiguiente, corresponde a las autoridades y a los órganos jurisdiccionales nacionales denegar el derecho a la deducción cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este

derecho se invoca de forma fraudulenta o abusiva (sentencias de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, apartados 35 a 37 y jurisprudencia citada, y 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, apartados 42 a 44 y jurisprudencia citada).

51 Así ocurre cuando el propio sujeto pasivo comete fraude fiscal (sentencias de 6 de diciembre de 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, apartado 38 y jurisprudencia citada, y de 13 de febrero de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, apartado 27).

52 Dado que la denegación del derecho a deducción supone una excepción a la aplicación del principio fundamental que constituye este derecho, corresponde a las autoridades tributarias competentes acreditar de forma suficiente en Derecho que se cumplen los datos objetivos que prueban la existencia de un fraude o de un abuso. Incumbe al órgano jurisdiccional comprobar a continuación si las autoridades tributarias de que se trata han demostrado la existencia de tales datos objetivos (sentencia de 13 de febrero de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, apartado 29 y jurisprudencia citada).

53 En el marco del procedimiento incoado con arreglo al artículo 267 TFUE, el Tribunal de Justicia no es competente para examinar ni para apreciar las circunstancias de hecho relativas al asunto principal. Por lo tanto, en el procedimiento principal corresponde al órgano jurisdiccional remitente efectuar, conforme a las normas del Derecho nacional en materia de prueba, una apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del litigio principal para determinar, a la vista de los elementos objetivos que se le presentan, si el acusado del litigio principal cometió tal fraude o tal abuso (véase, por analogía, la sentencia de 13 de febrero de 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, apartado 30). Sin embargo, para proporcionarle una respuesta útil, el Tribunal de Justicia puede, en aras de la cooperación con los órganos jurisdiccionales nacionales, facilitarle todas las indicaciones que considere necesarias (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de julio de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, apartado 42, y de 3 de septiembre de 2014, GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, apartado 46).

54 En el caso de autos, como ya se ha señalado en el apartado 41 de la presente sentencia, de la resolución de remisión resulta que el acusado del litigio principal, para el ejercicio fiscal 2010 por el cual ha sido objeto de un procedimiento ante el tribunal remitente, no sólo no cumplió con la obligación de presentar una declaración de IVA ante la administración y abonar el impuesto que la sociedad de la que era representante legal adeudaba, sino que tampoco presentó documentos contables ni registro de IVA de dicha sociedad ni cumplió la obligación de registro correlativo de las facturas emitidas o pagadas por ésta prevista por el Derecho italiano.

55 Ahora bien, aun suponiendo que estos incumplimientos de estas obligaciones formales que incumbían al acusado en el litigio principal, en su condición de representante legal de Del Ferro, a efectos de la aplicación del IVA y de su control por la administración tributaria no impidan aportar la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales que dan derecho a deducir el IVA soportado, es preciso observar que, como señaló la Comisión Europea en sus observaciones escritas, tales circunstancias pueden acreditar la existencia del caso más simple de fraude fiscal, en el que el sujeto pasivo no cumple deliberadamente con las obligaciones formales que le incumben con el fin de evitar el pago del impuesto.

56 En particular, la falta de presentación de declaración de IVA, al igual que la falta de llevanza de una contabilidad, que permitan la aplicación del IVA y su control por la administración tributaria, y la falta de registro de las facturas emitidas y pagadas pueden impedir la correcta recaudación del impuesto y, en consecuencia, comprometer el buen funcionamiento del sistema común del IVA. Por lo tanto, el Derecho de la Unión no impide que los Estados miembros consideren tales incumplimientos constitutivos de fraude fiscal y denieguen, en tal supuesto, el disfrute del derecho a deducir (véase, por analogía, la sentencia de 7 de diciembre de 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, apartados 48 y 49).

57 A este respecto, procede señalar además que, en el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende también que se han repetido incumplimientos análogos durante varios ejercicios fiscales sucesivos. Aunque estos últimos ejercicios no sean aparentemente objeto del procedimiento principal, no es menos cierto que se trata de elementos de hecho que pueden ser tenidos en cuenta por el tribunal remitente en el marco de la apreciación global que debe realizar de conformidad con la jurisprudencia recordada en el apartado 53 de la presente sentencia.

58 Por último, es preciso subrayar que una denegación del derecho a deducir en circunstancias que demuestran la existencia de un fraude fiscal por parte del sujeto pasivo que pretende disfrutar de este derecho no puede considerarse contraria al principio de neutralidad fiscal, ya que éste no puede ser válidamente invocado por un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en tal fraude y ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA (véanse, por analogía, la sentencia de 7 de diciembre de 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, apartados 51 y 54, así como, en este sentido, la 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).

59 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión que los artículos 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 y 273 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que permite a la administración tributaria denegar a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA cuando se ha acreditado que éste incumplió fraudulentamente, lo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, la mayoría de las obligaciones formales que le incumbían para poder disfrutar de ese derecho.

Costas

60 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

1) **Los artículos 167, 168, 178, el artículo 179, párrafo primero, y los artículos 180 y 182 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que prevé un plazo preclusivo para el ejercicio del derecho a deducir, como el controvertido en el litigio principal, siempre que se respeten los principios de equivalencia y de efectividad, lo que incumbe comprobar al tribunal remitente.**

2) **Los artículos 168, 178, 179, 193, 206, 242, 244, 250, 252 y 273 de la Directiva 2006/112 deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que permite a la administración tributaria denegar a un sujeto pasivo el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido cuando se ha acreditado que éste incumplió fraudulentamente, lo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, la mayoría de las obligaciones formales que le incumbían para poder disfrutar de ese derecho.**

Firmas