Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena)

de 12 de febrero de 2015 *

«Procedimiento prejudicial — IVA — Directiva 2006/112/CE — Deducción del impuesto soportado — Operaciones constitutivas de práctica abusiva — Derecho tributario nacional — Procedimiento especial nacional aplicable en caso de sospecha de prácticas abusivas en materia tributaria — Principios de efectividad y de equivalencia»

En el asunto C-662/13,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Supremo Tribunal Administrativo (Portugal), mediante resolución de 4 de diciembre de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de diciembre de 2013, en el procedimiento entre

Surgicare — Unidades de Saúde, S.A.,

y

Fazenda Pública,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por la Sra. K. Jürimäe (Ponente), Presidenta de Sala, y los Sres. J. Malenovský y M. Safjan, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de Surgicare — Unidades de Saúde, S.A., por el Sr. R. Barreira, advogado;

— en nombre del Gobierno portugués, por los Sres. L. Inez Fernandes y R. Laires y por la Sra. M. Rebelo, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. P. Guerra e Andrade y la Sra. L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

* Lengua de procedimiento: portugués.

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación 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 L 347, p. 1).

2 Esta solicitud se presentó en el marco de un litigio sustanciado entre Surgicare — Unidades de Saúde, S.A. (en lo sucesivo, «Surgicare»), y la Fazenda Pública (administración tributaria), por haber denegado ésta la devolución del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por Surgicare, sobre la base del supuesto ejercicio abusivo de su derecho a deducción.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 273, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 prevé:

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

4 Con arreglo al artículo 342 de la misma Directiva:

«Los Estados miembros podrán tomar medidas en relación con el derecho de deducción del IVA para evitar que los sujetos pasivos revendedores afectados por uno de los regímenes previstos en la sección 2 disfruten de ventajas injustificadas o sufran perjuicios injustificados.»

Derecho portugués

5 La Lei Geral Tributária, adoptada por el Decreto-ley 398/98, de 17 de diciembre de 1998, establece los principios fundamentales del sistema fiscal, las garantías de los contribuyentes y las facultades de la administración tributaria. Su artículo 38, «Ineficacia de actos y negocios jurídicos», dispone:

«1. La ineficacia de los negocios jurídicos no obstará a su tributación, en el momento en que deba legalmente tener lugar, cuando se hayan producido los efectos económicos deseados por las partes.

2. Carecen de eficacia en el ámbito tributario los actos o negocios jurídicos esencial o principalmente dirigidos, por medios artificiosos o fraudulentos y con abuso de las formas jurídicas, a la reducción, la elusión o la suspensión de los tributos que se adeudarían como consecuencia de hechos, actos o negocios jurídicos con idéntico fin económico, o a la obtención de ventajas fiscales que no podrían alcanzarse, total o parcialmente, sin hacer uso de esos medios. Se tributará conforme a las normas que serían aplicables de no haberse producido tales actos o negocios jurídicos y no se generarán las ventajas fiscales referidas.»

6 El Código de Procedimento y de Processo Tributário (en lo sucesivo, «CPPT») se adoptó mediante el Decreto-ley 433/99, de 26 de octubre de 1999, y entró en vigor el 1 de enero de 2000. Su artículo 63, «Aplicación de normas antiabuso», tenía el siguiente tenor, en la versión aplicable a los hechos objeto del litigio principal:

«1. La liquidación de los tributos sobre la base de cualesquiera disposiciones antiabuso previstas en los códigos y demás leyes tributarias requiere la incoación al efecto de un procedimiento propio.

2. Se entenderá por disposiciones antiabuso, a los efectos del presente Código, cualesquiera normas legales que establezcan la ineficacia ante la administración tributaria de negocios o actos jurídicos celebrados o practicados con abuso manifiesto de formas jurídicas de los que resulte la elusión o la reducción de tributos que, de otro modo, se adeudarían.

3. El procedimiento mencionado en el apartado anterior podrá incoarse en el plazo de los tres años siguientes a la realización del acto o a la celebración del negocio jurídico objeto de la aplicación de las disposiciones antiabuso.

4. La aplicación de las disposiciones antiabuso requiere la audiencia del contribuyente, conforme a lo previsto en la ley.

5. El derecho de audiencia se ejercerá en el plazo de los treinta días siguientes a la correspondiente notificación al contribuyente mediante correo certificado.

6. En el plazo mencionado en el apartado anterior, el contribuyente podrá presentar las pruebas que considere pertinentes.

7. La aplicación de las disposiciones antiabuso debe venir necesariamente precedida, una vez observado lo dispuesto en los apartados anteriores, de la autorización del superior jerárquico del servicio o del funcionario en que éste haya delegado la respectiva competencia.

8. Las disposiciones antiabuso no serán aplicables a los casos en que el contribuyente haya solicitado a la administración tributaria una información vinculante sobre los hechos que fundamenten tal aplicación y la administración tributaria no se haya pronunciado en un plazo de seis meses.

9. Salvo disposición legal en contrario, la fundamentación de la decisión mencionada en el apartado 7 contendrá:

a) la descripción del negocio jurídico celebrado o del acto jurídico realizado y de su verdadera naturaleza económica;

b) la indicación de los datos que demuestren que la celebración del negocio o la práctica del acto tuvieron como finalidad única o determinante evitar la tributación que se exigiría por un negocio o acto de naturaleza económica equivalente;

c) la descripción de los negocios o actos de naturaleza económica equivalente a los efectivamente celebrados o practicados y de las normas impositivas que se les aplican.

10. Cabrá recurso contencioso-administrativo autónomo contra la autorización mencionada en el apartado 7 del presente artículo.»

Litigio principal y cuestión prejudicial

7 Surgicare es una sociedad de Derecho portugués cuyas actividades consisten, por una parte, en la construcción, explotación y gestión de centros de salud, pertenecientes a la sociedad o a entidades terceras, públicas o privadas, y, por otra parte, en la prestación de servicios médicos y quirúrgicos en general y de asistencia domiciliaria y ambulatoria, así como en actividades de diagnóstico y terapia y otras actividades conexas o complementarias.

8 Entre los años 2003 a 2007, Surgicare edificó y equipó una clínica en un terreno de su propiedad. Durante el período de construcción y equipamiento, Surgicare no realizó operaciones imponibles, de modo que acumuló créditos de IVA.

9 Tras la construcción de la clínica, Surgicare cedió su explotación, a partir del 1 de julio de 2007, a Clínica Parque dos Poetas, S.A., sociedad que tiene los mismos accionistas y pertenece al mismo grupo de sociedades que Surgicare, el grupo Espírito Santo Saúde.

10 A raíz de la cesión, que consideraba constitutiva de una operación sujeta al IVA, Surgicare dedujo del impuesto por ingresar en el Tesoro, en relación con la renta abonada por el cesionario, el IVA que había soportado por la adquisición de los bienes y servicios necesarios para la construcción de la clínica y su equipamiento. Utilizó, en su condición de sujeto pasivo mixto, el método de la afectación real de todos los bienes y servicios adquiridos.

11 La Fazenda Pública sometió a inspección fiscal, correspondiente a los años 2005 a 2007, las actividades de Surgicare y concluyó que dicha sociedad había ejercitado abusivamente el derecho a devolución del IVA. Consideró que la cesión de la explotación a una sociedad creada a estos efectos por el mismo grupo de sociedades tenía como único objetivo permitir *a posteriori* a Surgicare justificar la existencia de un derecho a deducción del IVA soportado en el período en que tuvo lugar la construcción y equipamiento del inmueble, cuando no habría podido disfrutar de ese derecho si esa misma empresa se hubiera encargado de la explotación de la clínica, pues esta actividad está exenta de IVA. Por consiguiente, en 2010 la Fazenda Pública giró a Surgicare una liquidación complementaria del IVA abusivamente deducido en los ejercicios 2005 a 2007, con sus correspondientes intereses de demora, por un importe total de 1 762 111,04 euros.

12 Surgicare interpuso recurso contra esta liquidación complementaria ante el Tribunal Tributário de Lisboa, por considerarla ilegal al no haber utilizado la Fazenda Pública el procedimiento especial obligatorio previsto en el artículo 63 del CPPT y por estimar que las prácticas controvertidas no eran abusivas.

13 Mediante sentencia de 25 de octubre de 2012, el Tribunal Tributário de Lisboa desestimó el recurso por carecer de fundamento. Contra dicha sentencia recurrió Surgicare ante el órgano jurisdiccional remitente.

14 En opinión de dicho órgano jurisdiccional, la Fazenda Pública, en el caso de que sospeche la existencia de una práctica abusiva, debe incoar el procedimiento previsto en el artículo 63 del CPPT. Se pregunta, no obstante, si debe seguirse este procedimiento teniendo en cuenta que el sistema del IVA tiene su origen en el Derecho de la Unión.

15 En estas circunstancias, el Supremo Tribunal Administrativo decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«En un contexto en que la administración tributaria sospecha la existencia de una práctica abusiva destinada a obtener la devolución del IVA y en que el Derecho portugués prevé un procedimiento previo obligatorio aplicable a las prácticas abusivas en materia tributaria, ¿debe considerarse que dicho procedimiento no puede aplicarse en el ámbito del IVA, dado el origen comunitario de este impuesto?»

Sobre la cuestión prejudicial

Sobre la admisibilidad

16 El Gobierno portugués afirma, con carácter principal, que la petición de decisión prejudicial es manifiestamente inadmisible, dado que el órgano jurisdiccional remitente, en primer lugar, no ha indicado las disposiciones o normas del Derecho de la Unión cuya interpretación se solicita; en segundo lugar, no explica las razones que le hacen albergar dudas sobre la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la norma de Derecho nacional controvertida en el litigio principal, y, en tercer lugar, presenta dos versiones diferentes del artículo 63 del CPPT, ninguna de las dos pertinente para la apreciación de las circunstancias fácticas controvertidas en el asunto principal. Señala, además, que el artículo 63 del CPPT es una disposición de carácter meramente interno que no pretende ni reproducir ni transponer ninguna norma del Derecho de la Unión, de tal modo que el Tribunal de Justicia no es competente para pronunciarse, en el marco de un procedimiento prejudicial, sobre el tenor, el contenido o el alcance de esta disposición de Derecho nacional.

17 En lo que atañe en primer lugar, a la falta de concreción de las disposiciones de la Unión cuya interpretación se solicita, procede recordar que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando una cuestión prejudicial se limita a remitir al Derecho de la Unión, sin mencionar las disposiciones de dicho Derecho a las que se hace referencia, incumbe al Tribunal de Justicia deducir del conjunto de elementos facilitados por el órgano jurisdiccional remitente, y principalmente de la motivación de la resolución de remisión, las disposiciones del Derecho de la Unión que requieren interpretación, habida cuenta del objeto del litigio (véanse, en este sentido, las sentencias Bekaert, 204/87, EU:C:1988:192, apartados 6 y 7, y Kattner Stahlbau, C-350/07, EU:C:2009:127, apartado 26).

18 Se desprende claramente de la resolución de remisión que con ella se pretende dilucidar si el Derecho de la Unión en materia de IVA y, más concretamente, aquellas de sus disposiciones que se refieren a la lucha contra el fraude del IVA se oponen a que en el Derecho interno se establezca un procedimiento administrativo que la administración tributaria debe aplicar cuando sospecha la existencia de una práctica abusiva en el ámbito fiscal.

19 Debe recordarse a este respecto que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por las directivas de la Unión en materia de IVA (véanse las sentencias Gemeente Leusden y Holin Groep, C-487/01 y C-7/02, EU:C:2004:263, apartado 76; Halifax y otros, C-255/02, EU:C:2006:121, apartado 71; R., C-285/09, EU:C:2010:742, apartado 36; Tanoarch, C-504/10, EU:C:2011:707, apartado 50, y Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, apartado 35).

20 De este modo, conforme al artículo 273 de la Directiva 2006/112, los Estados miembros pueden establecer las obligaciones necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. Por lo que respecta concretamente al derecho a deducción del IVA, el artículo 342 de la misma Directiva habilita a los Estados miembros a tomar medidas para evitar que los sujetos pasivos disfruten de ventajas injustificadas o sufran perjuicios injustificados.

21 En segundo lugar, en lo que atañe a la falta de precisión por parte del órgano jurisdiccional remitente de los motivos que lo llevan a dudar sobre la compatibilidad del Derecho nacional con el Derecho de la Unión, debe señalarse que dicho órgano jurisdiccional ha expuesto al Tribunal de Justicia los argumentos por los que las partes ponen de manifiesto estas dudas. En cuanto a la necesidad, a efectos de la resolución del litigio, de que se dé respuesta a la cuestión planteada, el órgano jurisdiccional remitente explica que la eventual constatación por parte del Tribunal de Justicia de la compatibilidad del procedimiento nacional con el Derecho de la Unión hará innecesario pronunciarse sobre si podía o no declararse la existencia de una práctica abusiva en las circunstancias del litigio principal.

22 Por lo que se refiere, en tercer lugar, a la supuesta inexactitud de la exposición de la normativa nacional en la resolución de remisión, procede recordar que el Tribunal de Justicia debe tener en cuenta el contexto fáctico y normativo tal como lo define el órgano jurisdiccional remitente. La determinación de la legislación nacional aplicable *ratione temporis* constituye, en efecto, una cuestión de interpretación del Derecho nacional que no está incluida en el ámbito competencial del Tribunal de Justicia en el marco de una petición de decisión prejudicial (véase la sentencia Texdata Software, C-418/11, EU:C:2013:588, apartados 29 y 41). En consecuencia, procede responder a la cuestión planteada teniendo en cuenta la versión del artículo 63 del CPPT que, según el órgano jurisdiccional remitente, era aplicable en la época en que se produjeron los hechos del litigio principal.

23 De cuanto precede resulta que la presente petición de decisión prejudicial es admisible.

Sobre el fondo

24 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta esencialmente si la Directiva 2006/112 se opone a la aplicación previa y obligatoria de un procedimiento administrativo nacional como el previsto en el artículo 63 del CPPT, en el caso de que la administración tributaria sospeche la existencia de una práctica abusiva.

25 Aun cuando la Directiva 2006/112 habilita a los Estados miembros, conforme a la jurisprudencia mencionada en el apartado 19 de esta sentencia, a establecer las obligaciones necesarias para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude, no prevé ninguna disposición que precise exactamente el contenido de las medidas que deben adoptar los Estados miembros a este respecto.

26 Al no existir normativa de la Unión en la materia, la ejecución de las medidas de lucha contra el fraude del IVA se enmarca en los ordenamientos jurídicos internos, en virtud del principio de autonomía procesal de los Estados miembros. A este respecto, se deriva de una reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia que corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro, en particular, designar a las autoridades competentes para luchar contra el fraude del IVA y configurar la regulación de los procedimientos de salvaguardia de los derechos que confiere a los justiciables el Derecho de la Unión, siempre que dicha regulación no sea menos favorable que la que rige situaciones semejantes de naturaleza interna (principio de equivalencia) ni haga imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (véanse, a este respecto, las sentencias Marks & Spencer, C-62/00, EU:C:2002:435, apartado 34; Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, apartado 24; Alstom Power Hydro, C-472/08, EU:C:2010:32, apartado 17, y ADV Allround, C-218/10, EU:C:2012:35, apartado 35).

27 Incumbe al tribunal remitente determinar si las medidas nacionales son compatibles con estos principios habida cuenta de todas las circunstancias que concurren en el asunto principal (véase, en este sentido, la sentencia Littlewoods Retail y otros, C-591/10, EU:C:2012:478, apartado 30). No obstante, al pronunciarse sobre una petición de decisión prejudicial, el Tribunal de Justicia puede facilitar a dicho tribunal cualquier indicación que sea útil a este respecto (véase en particular, en este sentido, la sentencia Partena, C-137/11, EU:C:2012:593, apartado 30).

28 Por lo que respecta, en primer lugar, al principio de efectividad, debe recordarse que cada caso en el que se plantee la cuestión de si una disposición procesal nacional imposibilita o dificulta excesivamente a los justiciables ejercer los derechos que les confiere el ordenamiento jurídico de la Unión debe analizarse teniendo en cuenta el lugar que ocupa dicha disposición dentro del conjunto del procedimiento, de su desarrollo y de sus peculiaridades, ante las diversas instancias nacionales. Desde esta perspectiva, procede tomar en consideración los principios sobre los que se basa el sistema

jurisdiccional nacional, tales como la protección del derecho de defensa, el principio de seguridad jurídica y el buen desarrollo del procedimiento (véanse las sentencias Peterbroeck, C-312/93, EU:C:1995:437, apartado 14, y Fallimento Olimpiclub, EU:C:2009:506, apartado 27).

29 En el presente caso, debe señalarse que el procedimiento especial previsto en el artículo 63 del CPPT, sujeto a un plazo de prescripción de tres años, se caracteriza por la audiencia previa del interesado dentro de un plazo de treinta días, por la posibilidad de que éste presente los elementos de prueba que considere pertinentes y por la obtención de una autorización del superior jerárquico del servicio o del funcionario en que éste haya delegado la competencia para aplicar las disposiciones antiabuso. Asimismo, conforme a dicha disposición, la resolución adoptada debe ser motivada. De lo anterior se desprende que el procedimiento nacional mencionado resulta favorable para quien sea sospechoso de haber cometido un abuso de derecho, puesto que pretende garantizar el respeto de ciertos derechos fundamentales y, especialmente, del derecho a ser oído.

30 En lo que atañe, en segundo lugar, al principio de equivalencia, ha de recordarse que el respeto de ese principio exige que la norma nacional de que se trate se aplique indistintamente a los recursos basados en la vulneración del Derecho de la Unión y a los basados en el incumplimiento del Derecho interno que tengan un objeto y una causa semejantes (véase la sentencia Littlewoods Retail y otros, EU:C:2012:478, apartado 31).

31 Por lo que se refiere al litigio principal, como se desprende de las consideraciones expuestas en el apartado 29 de esta sentencia, no puede excluirse que el respeto del principio de equivalencia requiera la aplicación del procedimiento especial cuando se sospeche que un contribuyente ha cometido un fraude de IVA.

32 En cualquier caso, de los datos proporcionados al Tribunal de Justicia por el órgano jurisdiccional remitente no se infiere que la aplicación del procedimiento nacional previsto en el artículo 63 del CPPT sea en sí misma contraria al objetivo de lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos, reconocido en la jurisprudencia mencionada en el apartado 19 de la presente sentencia.

33 Además, aun cuando el legislador nacional deba garantizar la consecución efectiva de este objetivo, también está obligado a estos efectos a respetar las exigencias de la tutela judicial efectiva de los derechos que el ordenamiento jurídico de la Unión confiere a los justiciables, conforme se garantiza en el artículo 47 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (véase, en este sentido, la sentencia Banif Plus Bank, C-472/11, EU:C:2013:88, apartado 29 y jurisprudencia citada).

34 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la cuestión planteada que la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la aplicación previa y obligatoria de un procedimiento administrativo nacional como el previsto en el artículo 63 del CPPT, en el caso de que la administración tributaria sospeche la existencia de una práctica abusiva.

Costas

35 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 Novena) declara:

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a la aplicación previa y obligatoria de un procedimiento administrativo nacional como el previsto en el artículo 63 del Código de Procedimento y de Processo Tributário, en el caso de que la administración tributaria sospeche la existencia de una práctica abusiva.

Firmas