SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 10 de julio de 2008 *

En el asunto C-25/07,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polonia), mediante resolución de 11 de diciembre de 2006, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de enero de 2007, en el procedimiento entre

Alicja Sosnowska

y

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. P. Jann, Presidente de Sala, y los Sres. A. Tizzano (Ponente), A. Borg Barthet, M. Ilešič y E. Levits, Jueces,

* Lengua de procedimiento: polaco.

Abogado General: Sr. J. Mazák,
Secretario: Sr. B. Fülöp, administrador,

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 22 de noviembre de 2007;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de la Sra. Sosnowska, por el Sr. M. Sworobowicz, doradca podatkowy,

— en nombre del Gobierno polaco, por las Sras. E. Ośniecka-Tamecka y H. Majszczyk, y por el Sr. M. Jarosz, en calidad de agentes,

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por la Sra. K. Herrmann y el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agentes,

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 26 de febrero de 2008,

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 5 CE, párrafo tercero, en relación con el artículo 2 de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 1), en su versión modificada por 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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54) (en lo sucesivo, «Primera Directiva IVA»), y con el artículo 18, apartado 4, de la Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2005/92/CE del Consejo, de 12 de diciembre de 2005 (DO L 345, p. 19) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva IVA»). Por otra parte, la petición tiene por objeto la interpretación del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre la Sra. Sosnowska (en lo sucesivo, «demandante ») y el Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (Director de la Administración fiscal de Wroclaw, en lo sucesivo, «Dyrektor»), sobre una solicitud de devolución del excedente del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»), pagado por la demandante.

Marco jurídico

La normativa comunitaria

3 El artículo 2 de la Primera Directiva IVA dispone:

«El principio del sistema común del impuesto sobre el valor añadido consiste en aplicar al comercio de bienes y servicios un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen.

En cada transacción será exigible el impuesto sobre el valor añadido liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el impuesto sobre el valor añadido que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.

El sistema común del impuesto sobre el valor añadido se aplicará hasta la fase de venta al por menor, incluida ésta.»

4 El artículo 18, apartado 2, párrafo primero, de la Sexta Directiva IVA establece:

«La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del impuesto 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 apartado 1 del presente artículo, en el curso del mismo período impositivo.

[…]»

5 El artículo 18, apartado 4, párrafo primero, de la Sexta Directiva IVA establece:

«Cuando la cuantía de las deducciones autorizadas supere la de las cuotas devengadas durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.»

6 A tenor del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA:

«El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión podrá autorizar a cualquier Estado miembro para que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la percepción del impuesto o a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales. Las medidas dirigidas a simplificar la percepción del Impuesto no podrán influir, salvo en proporciones desdeñables, sobre la cuantía del impuesto devengado en la fase del consumo final.»

El Derecho nacional

7 El artículo 87, apartados 1 y 2, de la Ley del impuesto sobre bienes y servicios (Ustawa o podatku od towarów i usług), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U de 2004, nº 54, posición 535; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone:

«1. Cuando el importe de las cuotas soportadas del IVA […] sea superior al de las cuotas devengadas, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir esa diferencia de las cuotas del IVA devengadas en el período sucesivo o a la devolución de dicha diferencia mediante ingreso en su cuenta bancaria.

2. […] La devolución del crédito del IVA al sujeto pasivo tendrá lugar en un plazo de 60 días a partir de la fecha de presentación de la liquidación del IVA por el sujeto pasivo. Si se revela precisa una verificación más amplia de la licitud de la devolución, el director de la Administración fiscal podrá ampliar ese plazo para obtener las aclaraciones necesarias. […]

[…]»

8 El artículo 97 de la Ley del IVA establece:

«1. Antes de llevar a cabo la primera entrega o prestación intracomunitaria o la primera adquisición intracomunitaria, los sujetos pasivos a los que se refiere el artículo 15, que están obligados a registrarse como contribuyentes en calidad de operadores activos sujetos al IVA, deberán notificar a la autoridad fiscal su intención de iniciar tales actividades, presentando la solicitud de registro prevista por el artículo 96.

[…]

5. En el caso de sujetos pasivos que inicien las actividades previstas en el artículo 5, así como en el de sujetos pasivos que hayan iniciado el ejercicio de estas actividades menos de doce meses antes de presentar la notificación prevista en el apartado 1 y que hayan sido registrados como sujetos pasivos del IVA - UE [en lo sucesivo, "nuevos sujetos pasivos"], el plazo para devolver la diferencia de cuotas tributarias prevista en el artículo 87, apartado 2 […] se ampliará a 180 días. […]

6. En el caso de los sujetos pasivos a los que se refiere el apartado 5, los principios y los plazos de devolución definidos en el artículo 87, apartados 2 a 6, se aplicarán a partir de la declaración correspondiente al período siguiente a un período de 12 meses o de cuatro trimestres, respecto al cual el sujeto pasivo haya presentado una declaración fiscal y haya pagado dentro de los plazos debidos los impuestos integrantes de los ingresos del Estado, incluido en su caso el impuesto sobre la renta de las personas físicas.

7. La disposición del apartado 5 no se aplicará si el sujeto pasivo constituye a favor de la Administración fiscal una garantía en forma de i) fianza en metálico, ii) garantía real o iii) aval bancario por importe de 250.000 PLN, denominada en lo sucesivo "garantía".»

El litigio principal y las cuestiones prejudiciales

9 En su declaración del IVA de enero de 2006 la demandante indicó haber pagado un excedente de ese impuesto por importe de 44.782 PLN. Invocando el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva IVA, solicitó a la Administración fiscal de Świdnica la devolución de dicho excedente en el plazo de 60 días desde la fecha de presentación de su declaración del IVA.

10 La autoridad fiscal de Świdnica denegó su solicitud basándose en los artículos 87, apartados 1 y 2, y 97, apartados 5 y 7, de la Ley del IVA. Según esa Administración, la demandante no podía obtener la devolución del excedente del IVA en el plazo de

60 días, ya que, al haber comenzado sus actividades menos de 12 meses antes y no haber constituido a favor de la Administración fiscal una «garantía» en el sentido del artículo 97, apartado 7, no cumplía los requisitos exigidos por dicha ley para obtener la devolución pretendida.

11 La Sra. Sosnowska interpuso una reclamación contra esa decisión denegatoria ante el Dyrektor, quien la confirmó.

12 Disconforme con tal decisión, la demandante interpuso un recurso ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu, que, albergando dudas sobre la compatibilidad de las disposiciones nacionales controvertidas con el Derecho comunitario, suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las dos cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) El artículo 5 CE, apartado 3, en relación con el artículo 2 de la [Primera Directiva del IVA] y con el artículo 18, apartado 4, de la [Sexta Directiva del IVA], ¿faculta a un Estado miembro para establecer en la normativa nacional relativa al impuesto sobre los bienes y servicios disposiciones como las contenidas en el artículo 97, apartados 5 y 7, de la [Ley del IVA]?

2) ¿O bien debe considerarse que las disposiciones que figuran en el artículo 97, apartados 5 y 7, de la [Ley del IVA] pueden clasificarse entre las medidas especiales previstas en el artículo 27, apartado 1, de la [Sexta Directiva del IVA] cuyo objetivo es evitar determinados fraudes o evasiones fiscales?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión

13 Mediante su primera cuestión, el tribunal remitente pregunta en esencia si el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva IVA debe ser interpretado en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que, a fin de permitir los controles necesarios para evitar la evasión y el fraude fiscal, amplía de 60 a 180 días, a contar desde la presentación de la declaración del IVA por el sujeto pasivo, el plazo del que dispone la Administración fiscal nacional para devolver a una categoría de sujetos pasivos el excedente del IVA, salvo si éstos constituyen una garantía por importe de 250.000 PLN.

14 Al respecto, hay que recordar de entrada que el derecho de los sujetos pasivos, garantizado por el artículo 17 de la Sexta Directiva IVA, a deducir del IVA por ellos devengado el IVA antes soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye, según jurisprudencia reiterada, un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación comunitaria (véanse en particular en ese sentido las sentencias de 18 de diciembre de 1997, Molenheide y otros, C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, Rec. p. I-7281, apartado 47, y de 25 de octubre de 2001, Comisión/Italia, C-78/00, Rec. p. I-8195, apartado 28).

15 Como el Tribunal de Justicia ha subrayado reiteradamente, de ello resulta que el derecho a deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En particular, este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véanse, en particular, las sentencias de 6 de julio de 1995, BP Soupergaz, C-62/93, Rec. p. I-1883, apartado 18; de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, Rec. p. I-1577, apartado 43, y de 18 de diciembre de 2007, Cedilac, C-368/06, Rec. p. I-12327, apartado 31).

16 Además, es importante señalar que si durante un período impositivo la cuantía de las deducciones supera la de las cuotas devengadas y el sujeto pasivo no puede efectuar, por tanto, la deducción mediante imputación, conforme a lo dispuesto en el artículo 18, apartado 2, de la Sexta Directiva IVA, el apartado 4 del mismo artículo prevé que los Estados miembros pueden bien trasladar el excedente al período impositivo siguiente, bien proceder a la devolución según las modalidades por ellos fijadas.

17 En cuanto a esa última posibilidad, sobre la que versa el litigio principal, el Tribunal de Justicia ha precisado que, si bien los Estados miembros disponen ciertamente de un margen de maniobra al establecer las modalidades de devolución del excedente del IVA, esas modalidades no pueden lesionar el principio de neutralidad del sistema del IVA, haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del citado impuesto. En particular, tales modalidades deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA, lo que implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable, mediante un pago en metálico o de manera equivalente, y que en todo caso el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo (véase la sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartados 32 a 34).

18 Así pues, la cuestión planteada por el tribunal remitente debe examinarse a la luz de esos principios fundamentales del sistema común del IVA que se han recordado en los apartados anteriores.

19 Pues bien, de la resolución de remisión resulta que las disposiciones de la Ley del IVA, que establecen las modalidades de devolución al sujeto pasivo del excedente de dicho impuesto, prevén que la Administración fiscal dispone de un plazo de 60 días, que corre a partir de la presentación de la declaración del IVA por el sujeto pasivo, para llevar a cabo esa devolución, pero que el citado plazo se amplía a 180 días cuando se trata, como en el caso de la demandante en el litigio principal, de nuevos sujetos pasivos que no hayan constituido una «garantía» en el sentido del artículo 97, apartado 7, de la misma Ley.

20 Por tanto, es preciso observar que se imponen a los nuevos sujetos pasivos modalidades de devolución del excedente del IVA pagado más onerosas que las aplicadas

a los demás sujetos pasivos. Así pues, los primeros deben soportar la carga financiera del IVA, al menos en la cuantía del excedente del IVA pendiente de devolución, durante un período particularmente largo.

21 La República de Polonia explica que esa prolongación del plazo se justifica porque se trata de nuevos sujetos pasivos del IVA, a los que no conoce la Administración fiscal y respecto a los cuales es necesario realizar controles más rigurosos a fin de evitar toda evasión y fraude fiscales.

22 Hay que recordar al respecto, como el Tribunal de Justicia ya ha tenido ocasión de precisar, que los Estados miembros tienen un interés legítimo en adoptar las medidas apropiadas para proteger sus intereses financieros y que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva IVA (véanse en ese sentido las sentencias Molenheide y otros, antes citada, apartado 47; de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros, C-255/02, Rec. p. I-1609, apartado 71, y de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, Rec. p. I-6161, apartado 54).

23 No obstante, como el Abogado General recuerda en el punto 20 de sus conclusiones, conforme al principio de proporcionalidad los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permitan alcanzar eficazmente tal objetivo, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación comunitaria, como el principio fundamental del derecho a la deducción del IVA (véanse las sentencias Molenheide y otros, antes citada, apartados 46 y 47; de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, Rec. p. I-7797, apartados 52 y 53, y de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Rec. p. I-771, apartados 19 y 20).

24 Ahora bien, sobre esta cuestión resulta de la jurisprudencia que una legislación nacional que impone a una categoría de sujetos pasivos modalidades de devolución del excedente del IVA más onerosas por el motivo de un riesgo de presunto fraude, sin que el sujeto pasivo tenga la posibilidad de demostrar la inexistencia de fraude o de evasión fiscales para disfrutar de un régimen menos riguroso, no constituye un medio proporcionado al objetivo de lucha contra el fraude y la evasión fiscales y afecta excesivamente a los objetivos y principios de la Sexta Directiva IVA (véase por

analogía, en materia de exclusión de deducciones, la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Ampafrance y Sanofi, C-177/99 y C-181/99, Rec. p. I-7013, apartado 62; en materia de embargo preventivo, la sentencia Molenheide y otros, antes citada, apartado 51).

25 Como se ha apreciado en el apartado 20 de la presente sentencia, ése es precisamente el caso de la legislación nacional controvertida en el litigio principal.

26 En efecto, de la resolución de remisión resulta que el artículo 97, apartados 5 y 7, de la Ley del IVA se aplica de forma general y preventiva a los nuevos sujetos pasivos, sin que éstos tengan la posibilidad de demostrar la inexistencia de riesgo de fraude o evasión fiscales.

27 Además, las disposiciones nacionales controvertidas no parecen conformes con el requisito enunciado por la jurisprudencia, recordada en el apartado 17 de la presente sentencia, según el cual la devolución del excedente del IVA debe efectuarse en un plazo razonable. En efecto, como se puntualiza en la resolución de remisión, el plazo de devolución de 180 días previsto para los nuevos sujetos pasivos es, por una parte, seis veces más largo que el período de un mes de declaración del IVA y, por otra, tres veces más largo que el plazo aplicado a los demás sujetos pasivos, y ello sin que las autoridades polacas hayan alegado elementos que permitan explicar la necesidad de establecer una diferencia de trato de tal amplitud para luchar contra la evasión y el fraude fiscales.

28 Por lo demás, un plazo tan largo parece tanto menos necesario ya que en cualquier caso, en virtud del artículo 87, apartado 2, de la Ley del IVA, la Administración fiscal puede prolongar el plazo de 60 días en el que debe efectuarse la devolución si se considera oportuno verificar con mayor amplitud la licitud de la devolución y a fin de obtener las aclaraciones necesarias.

29 Por último, en lo que atañe a la posibilidad de constituir una garantía, ofrecida a los nuevos sujetos pasivos por el artículo 97, apartado 7, de la Ley del IVA, a fin de que

se les aplique el plazo normal de 60 días para obtener la devolución del excedente del IVA, tal posibilidad no puede desvirtuar las consideraciones expuestas en los apartados anteriores.

30 En efecto, como observa la Comisión, dicha garantía no es proporcionada al importe del excedente del IVA pendiente de devolución ni a la dimensión económica del sujeto pasivo.

31 En particular, en contra de la exigencia impuesta por la jurisprudencia mencionada en el apartado 17 de la presente sentencia, la constitución de tal garantía puede hacer correr un riesgo económico no desdeñable a las empresas que acaban de iniciar sus actividades y que, por ello, pueden carecer de recursos elevados.

32 En realidad, la obligación de constituir dicha garantía para poder acogerse al plazo normalmente aplicable sólo tiene como efecto sustituir la carga financiera ligada a la inmovilización del importe del excedente del IVA durante 180 días por la carga correspondiente a la inmovilización del importe de la garantía. Pues bien, ello está tanto menos justificado ya que, por una parte, este último importe puede ser, como en el litigio principal, más elevado que el importe del excedente del IVA en cuestión y porque, por otra parte, la duración de la inmovilización de la garantía es mayor que el plazo de devolución del excedente del IVA previsto para los nuevos sujetos pasivos. En efecto, en virtud del artículo 97, apartado 6, de la Ley del IVA, la garantía sólo puede liberarse tras un período de doce meses, siempre que el sujeto pasivo haya satisfecho la totalidad de los impuestos correspondientes a ese período de los que sea deudor frente al Estado.

33 En estas circunstancias, procede responder a la primera cuestión que el artículo 18, apartado 4, de la Sexta Directiva IVA y el principio de proporcionalidad se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que, a fin de permitir los controles necesarios para evitar la evasión y los fraudes fiscales, amplía de 60 a 180 días, a contar desde la presentación de la declaración del IVA por el sujeto pasivo, el plazo del que dispone la Administración fiscal nacional para devolver a una categoría de sujetos pasivos el excedente del IVA, salvo si éstos constituyen una garantía por importe de 250.000 PLN.

Sobre la segunda cuestión

34 Mediante su segunda cuestión, el tribunal remitente se pregunta, en sustancia, si las disposiciones del artículo 97, apartados 5 y 7, de la Ley del IVA pueden considerarse «medidas especiales de inaplicación» tendentes a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales en el sentido del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA.

35 Al respecto, es necesario recordar que el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA somete la posibilidad de que un Estado miembro establezca tales medidas de inaplicación a un procedimiento específico que prevé, en especial, la autorización del Consejo adoptada por unanimidad.

36 Ahora bien, como pone de relieve el Abogado General en el punto 39 de sus conclusiones y observa fundadamente la Comisión, no resulta de los documentos obrantes en autos que las medidas controvertidas hayan sido autorizadas por el Consejo, conforme a la citada disposición, en cuanto medidas especiales de inaplicación de la Sexta Directiva IVA.

37 Siendo así, disposiciones como las del artículo 97, apartados 5 y 7, de la Ley del IVA no pueden entrar en el ámbito de aplicación del citado artículo 27, apartado 1.

38 Por consiguiente, procede responder a la segunda cuestión que disposiciones como las controvertidas en el litigio principal no constituyen «medidas especiales de inaplicación» tendentes a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales en el sentido del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA.

Costas

39 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 Primera) declara:

1) **El artículo 18, apartado 4, de 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, según su modificación por la Directiva 2005/92/CE del Consejo, de 12 de diciembre de 2005, y el principio de proporcionalidad se oponen a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que, a fin de permitir los controles necesarios para evitar la evasión y los fraudes fiscales, amplía de 60 a 180 días, a contar desde la presentación de la declaración del impuesto sobre el valor añadido por el sujeto pasivo, el plazo del que dispone la Administración fiscal nacional para devolver a una categoría de sujetos pasivos el excedente del impuesto sobre el valor añadido, salvo si éstos constituyen una garantía por importe de 250.000 PLN.**

2) **Disposiciones como las controvertidas en el litigio principal no constituyen «medidas especiales de inaplicación» tendentes a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales en el sentido del artículo 27, apartado 1, de la Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 2005/92.**

Firmas