SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 15 de enero de 2009 *

En el asunto C-502/07,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), mediante resolución de 31 de octubre de 2007, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de noviembre de 2007, en el procedimiento entre

K-1 sp. z o.o.

y

Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. C.W.A. Timmermans, Presidente de Sala, y los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente), K. Schiemann y J. Makarczyk y la Sra. C. Toader, Jueces;

* Lengua de procedimiento: polaco.

Abogado General: Sr. J. Mazák;
Secretaria: Sra. K. Sztranc-Sławiczek, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 20 de noviembre de 2008;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de K-1 sp. z o.o., por el Sr. M. Łukasik y la Sra. M. Złotopolska-Nowak, radcy prawni;

— en nombre del Gobierno polaco, por los Sres. M. Dowgielewicz y M. Jarosz y por la Sra. A. Rutkowska, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno griego, por los Sres. S. Spyropoulos e I. Bakopoulos y por la Sra. M. Tassopoulou, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno chipriota, por las Sras. I. Neofytou y E. Symeonidou, en calidad de agentes;

— en nombre del Gobierno del Reino Unido, por el Sr. L. Seeboruth y la Sra. C. Gibbs, en calidad de agentes, asistidos por M.R. Hill, Barrister;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 2, párrafos primero y segundo, 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. 3; en lo sucesivo, «Primera Directiva IVA»), y de varios artículos 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 2004/66/CE del Consejo, de 26 de abril de 2004 (DO L 168, p. 35) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva IVA»).

2 Esta petición se presentó en el marco de un litigio entre K-1 sp. z o.o. (en lo sucesivo, «K-1») y el Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy (Director de la administración tributaria de Bydgoszcz), a propósito de la «carga tributaria adicional» que se impuso al sujeto pasivo cuando, en su declaración, indicó como diferencia tributaria o como impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado que le han de ser devueltos una cantidad superior a la que le es debida.

Marco jurídico

Normativa comunitaria

3 En virtud del artículo 2, párrafos primero y segundo, de la Primera Directiva IVA:

«El principio del sistema común del [IVA] 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 [IVA], 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 mismo [IVA] que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.»

4 El artículo 2 de la Sexta Directiva IVA establece, por su parte:

«Estarán sujetas al [IVA]:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

2. Las importaciones de bienes.»

5 El artículo 10, apartado 1, letra a), de esta Directiva define el «devengo del impuesto» en los siguientes términos, a saber «el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto». Dicho artículo 10, apartado 2, establece, en particular:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios. Las entregas de bienes que no sean las citadas en la letra b) del apartado 4 del artículo 5, y las prestaciones de servicios que den lugar a descuentos o a pagos sucesivos se considerarán efectuadas en el momento de la expiración de los períodos a que tales descuentos o pagos se refieran. […]»

6 El artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva IVA establece:

«Sin perjuicio de las disposiciones que hayan de dictarse en virtud del apartado 4 del artículo 17, los Estados miembros estarán facultados para establecer otras disposiciones, siempre que las juzguen necesarias en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y a evitar el fraude.»

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

«1. 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.»

8 El artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA establece:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias y, en particular, en las disposiciones comunitarias vigentes relativas al régimen general de la tenencia, circulación y controles de los productos sujetos a impuestos especiales, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o establecimiento por parte de un Estado miembro de impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, impuestos especiales, derechos de registro y, en general, de cualquier impuesto, derecho o gravamen que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, siempre que dichos impuestos, derechos o gravámenes no den lugar, en los intercambios entre Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

Normativa nacional

9 A tenor del artículo 109, apartados 5 y 6, de la Ley del impuesto sobre bienes y servicios (ustawa o podatku od towarów i usług), de 11 de marzo de 2004 (en lo sucesivo, «Ley del IVA»):

«5. En el caso de que se compruebe que el sujeto pasivo indicó en la declaración del impuesto presentada, como diferencia tributaria o como IVA soportado que han de ser devueltos, una cantidad superior a la que le es debida, el director de la Administración

tributaria o la autoridad tributaria de inspección determinará la cuantía correcta que se debe devolver y fijará una carga tributaria adicional del 30 % de la cantidad declarada en exceso.

6. El apartado 5 se aplicará *mutatis mutandis* a la diferencia tributaria a la que se refiere el artículo 87, apartado 1.»

10 El artículo 87, apartado 1, de esta misma Ley establece:

«Cuando el importe de las cuotas soportadas del IVA que menciona el artículo 86, apartado 2, sea superior al de las cuotas devengadas, en el período al que se refiere la declaración, 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.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 Mediante resolución de 17 de agosto de 2005, el Director de la Pierwszy Urząd Skarbowy w Toruniu (Administración Tributaria nº 1 de Toruń) constató que la cuota del IVA soportado declarado por K-1 excedía del IVA devengado, respecto del mes de mayo de 2005, y fijó con relación a dicho mes una carga tributaria adicional. En efecto, la administración fiscal cuestionó la deducción del IVA que figura en una factura de 29 de abril de 2005 correspondiente a la adquisición de un inmueble edificado en Toruń. Por tratarse de un bien usado, su adquisición estaba exenta del IVA, por lo que la citada factura no podía servir de base para reducir el IVA devengado, ni tampoco para

una devolución como diferencia tributaria o como IVA soportado. Por el exceso en el IVA soportado declarado se impuso a la sociedad una carga tributaria adicional, conforme al artículo 109, apartados 5 y 6, de la Ley del IVA.

12 K-1 interpuso un recurso contra dicha resolución ante el Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy. En su recurso, la sociedad alegó que la carga tributaria adicional impuesta en la resolución impugnada era contraria al artículo 27 de la Sexta Directiva IVA. Mediante resolución de 9 de noviembre de 2005, el Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy desestimó las alegaciones de la sociedad y confirmó la resolución impugnada.

13 K-1 recurrió entonces esta resolución ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Tribunal contencioso administrativo del voivodato de Bydgoszcz). Mediante sentencia de 31 de mayo de 2006, ese órgano jurisdiccional declaró que el artículo 33, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA no se oponía a la aplicación de la carga tributaria adicional conforme a los principios que se enumeran en la Ley del IVA y desestimó el recurso de K-1. Consideró que esta deuda tributaria adicional no reunía las características esenciales del IVA y no daba lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera. El Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy tampoco acogió la tesis de que la carga tributaria adicional constituía una medida especial en el sentido de la Sexta Directiva IVA. También estimó que no procedía iniciar el procedimiento establecido en el artículo 27 de esta Directiva.

14 K-1 interpuso recurso de casación contra dicha sentencia. En apoyo de su recurso de casación, alegó que la aplicación obligatoria de la deuda tributaria adicional, tal como

está establecida en el artículo 109, apartado 5, de la Ley del IVA es incompatible con las disposiciones del Derecho comunitario y, más en particular, con las reglas enunciadas en la Sexta Directiva IVA.

15 En este contexto, el Naczelny Sąd Administracyjny decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿El artículo 2, [párrafos primero y segundo], de la Primera Directiva [IVA], en relación con los artículos 2 y 10, apartados 1, letra a), y 2, de la Sexta Directiva [IVA], prohíbe a los Estados miembros imponer al sujeto pasivo del IVA el pago de la carga tributaria adicional a la que se refiere el artículo 109, apartados 5 y 6, de la [Ley del IVA], cuando se compruebe que el sujeto pasivo del IVA indicó en la declaración de impuestos presentada, como diferencia tributaria o como IVA soportado que han de ser devueltos, una cantidad superior a la que le es debida?

2) ¿Pueden consistir las "medidas especiales" a que se refiere el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva [IVA], habida cuenta de su naturaleza y finalidad, en la posibilidad de imponer al sujeto pasivo del IVA una carga tributaria adicional fijada por la Administración tributaria, cuando se compruebe que dicho sujeto pasivo ha declarado, como diferencia tributaria o como IVA soportado que han de ser devueltos, una cantidad excesiva?

3) ¿Comprende la habilitación del artículo 33 de la Sexta Directiva [IVA] el derecho a establecer la carga tributaria adicional a la que se refiere el artículo 109, apartados 5 y 6, de la [Ley del IVA]?»

Cuestiones prejudiciales

Primera cuestión

16 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en sustancia, si el sistema común del IVA, tal como está definido en el artículo 2, párrafos primero y segundo, de la Primera Directiva IVA y en los artículos 2 y 10, apartados 1, letra a), y 2, de la Sexta Directiva IVA, permite que un Estado miembro imponga a los sujetos pasivos del IVA la «carga tributaria adicional» establecida en el artículo 109, apartados 5 y 6, de la Ley del IVA.

17 El Tribunal de Justicia ha recordado cuáles son las cuatro características esenciales del IVA, a saber, la aplicación del impuesto con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contrapartida de los bienes que entregue o de los servicios que preste; la percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente; la deducción del impuesto devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso, de manera que, en una fase determinada, el impuesto sólo se aplica al valor añadido en esa fase y que su carga final recae en definitiva sobre el consumidor (véase la sentencia de 3 de octubre de 2006, Banco popolare di Cremona, C-475/03, Rec. p. I-9373, apartado 28).

18 La «deuda tributaria adicional» establecida por la normativa nacional controvertida en el litigio principal no responde a estas características. Basta constatar, a este respecto,

que no genera su devengo transacción alguna, sino un error en la declaración y que, por otra parte, su importe no se fija proporcionalmente al precio percibido por el sujeto pasivo.

19 No se trata realmente de un impuesto, sino de una sanción administrativa que se impone cuando se comprueba que el sujeto pasivo ha declarado, como diferencia tributaria o como IVA soportado que han de ser devueltos, una cantidad superior a la que le corresponde.

20 El principio de un sistema común del IVA no se opone a la introducción, por los Estados miembros, de medidas que sancionen las irregularidades cometidas en la declaración del importe del IVA adeudado. Al contrario, el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva IVA dispone que los Estados miembros estarán facultados para establecer otras disposiciones, siempre que las juzguen necesarias en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto.

21 En estas circunstancias, procede responder a la primera cuestión que el sistema común del IVA, tal como está definido en el artículo 2, párrafos primero y segundo, de la Primera Directiva IVA y en los artículos 2 y 10, apartados 1, letra a), y 2, de la Sexta Directiva IVA, no se opone a que un Estado miembro establezca en su legislación una sanción administrativa que puede imponerse a los sujetos pasivos del IVA, tal como la «carga tributaria adicional» prevista en el artículo 109, apartados 5 y 6, de la Ley del IVA.

Segunda cuestión

22 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en sustancia, si puede considerarse que el artículo 109, apartados 5 y 6, de la Ley del IVA contiene «medidas especiales de inaplicación», en orden a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales, en el sentido del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA.

23 A este respecto, basta señalar que la sanción administrativa establecida en el artículo 109, apartados 5 y 6, de la Ley del IVA, que se impone cuando se comprueba que el sujeto pasivo ha declarado, como diferencia tributaria o como IVA soportado que han de ser devueltos, una cantidad que excede lo que le es debido, no puede constituir una medida especial de inaplicación del tipo de las establecidas en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA, sino que constituye, como se ha dicho anteriormente, una medida contemplada por el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva IVA.

24 En consecuencia, disposiciones como las que figuran en el artículo 109, apartados 5 y 6, de la Ley del IVA no pueden estar comprendidas en el ámbito de aplicación de dicho artículo 27, apartado 1.

25 Por tanto, procede responder a la segunda cuestión que disposiciones como las que figuran en el artículo 109, apartados 5 y 6, de la Ley del IVA no constituyen «medidas especiales de inaplicación» en orden a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales, en el sentido del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA.

Tercera cuestión

26 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en sustancia, si el artículo 33 de la Sexta Directiva IVA se opone al mantenimiento de disposiciones como las que figuran en el artículo 109, apartados 5 y 6, de la Ley del IVA.

27 El artículo 33 de la Sexta Directiva sólo permite el mantenimiento o el establecimiento, por un Estado miembro, de impuestos, derechos y tasas que graven las entregas de bienes, las prestaciones de servicios o las importaciones si no tienen carácter de impuesto sobre el volumen de negocios (véase la sentencia Banca popolare di Cremona, antes citada, apartado 24).

28 Sin embargo, no procede investigar si disposiciones como las controvertidas en el litigo principal establecen un impuesto, un derecho o una tasa que tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios, en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva IVA. De la respuesta dada a la primera cuestión se desprende que dichas disposiciones no establecen ni impuesto ni derecho ni tasa algunos, sino que prevén una sanción administrativa que puede imponerse a los sujetos pasivos del IVA cuando se compruebe que han declarado, como diferencia tributaria o como IVA soportado que han de ser devueltos, una cantidad que excede lo que les es debido.

29 En estas circunstancias, procede responder a la tercera cuestión que el artículo 33 de la Sexta Directiva IVA no se opone al mantenimiento de disposiciones como las que figuran en el artículo 109, apartados 5 y 6, de la Ley del IVA.

Costas

30 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 Segunda) declara:

1) **El sistema común del impuesto sobre el valor añadido, tal como está definido en el artículo 2, párrafos primero y segundo, 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, y en los artículos 2 y 10, apartados 1, letra a), y 2, 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, en su versión modificada por la Directiva 2004/66/CE del Consejo, de 26 de abril de 2004, no se opone a que un Estado miembro establezca una sanción administrativa en su legislación que puede imponerse a los sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido, tal como la «carga tributaria adicional» prevista en el artículo 109, apartados 5 y 6, de la Ley del impuesto sobre bienes y servicios (ustawa o podatku od towarów i usług), de 11 de marzo de 2004.**

2) **Disposiciones como las que figuran en el artículo 109, apartados 5 y 6, de la Ley del impuesto sobre bienes y servicios, de 11 de marzo de 2004, no constituyen**

«medidas especiales de inaplicación» en orden a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales, en el sentido del artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva, en su versión modificada.

3) **El artículo 33 de la Sexta Directiva, en su versión modificada, no se opone al mantenimiento de disposiciones como las que figuran en el artículo 109, apartados 5 y 6, de la Ley del impuesto sobre bienes y servicios, de 11 de marzo de 2004.**

Firmas