

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ069855

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 7 de marzo de 2018

Sala 10.^a

Asunto n.º C-159/17

SUMARIO:

IVA. Deducciones. El derecho a la deducción establecido en los arts. 167 y siguientes de la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA) forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse; de hecho, 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. Pues bien, en particular, el registro a efectos del IVA previsto en el art. 214 de la Directiva 2006/112, al igual que la obligación del sujeto pasivo de declarar el comienzo, la modificación y el cese de sus actividades, prevista en el art. 213, no son más que requisitos formales con fines de control, que no pueden poner en tela de juicio el derecho a deducción del IVA cuando se cumplan los requisitos materiales que dan lugar a esos derechos; por tanto, no se puede impedir que un sujeto pasivo del IVA ejerza su derecho a deducir por el hecho de que no se haya identificado a efectos del IVA antes de utilizar los bienes adquiridos en el marco de su actividad gravada.

Sin embargo, 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 o cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva.

En el caso de autos, se produce la anulación de la identificación a efectos del IVA del sujeto pasivo por cuanto no presentó, en el plazo legalmente establecido, sus declaraciones de IVA, aun cuando continuó emitiendo facturas que incluían el IVA, de modo que las autoridades tributarias no le reconocieron el derecho a la deducción del IVA por ese período. Pues bien, incumbe al Tribunal remitente verificar si la Administración tributaria disponía de los datos necesarios para comprobar que concurrían los requisitos materiales que generan el derecho a la deducción del IVA soportado, pese a los incumplimientos de los requisitos formales que se le imputan, teniendo en cuenta que, para poder disfrutar del derecho a la deducción es necesario, por una parte, que el interesado sea un «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y, por otra parte, que los bienes o servicios invocados como base de ese derecho sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que hayan sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo.

En particular, la falta de presentación de declaración de IVA, que permitiría la aplicación del IVA y su control por la Administración tributaria, puede 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.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 167 a 169, 179, 213.1, 214.1, 250, 252 y 273.

PONENTE:

Don E. Levits.

En el asunto C-159/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Curtea de Apel Constanța (Tribunal Superior de Constanța, Rumanía), mediante resolución de 10 de marzo de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de marzo de 2017, en el procedimiento entre

Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius

y

Ministerul Finanțelor Publice - A.N.A.F. - D.G.R.F.P. Galați - Serviciul Soluționare Contestații,

A.N.A.F -D.G.R.F.P. Galați - A.J.F.P. Constanța - Serviciul InspecțieFiscală Persoane Fizice,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por el Sr. E. Levits (Juez Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. A. Borg Barthet y F. Biltgen, Jueces;

Abogado General: Sr. H. Saugmandsgaard Øe;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno rumano, por el Sr. R.-H. Radu y las Sras. C.-M. Florescu y E. Gane, en calidad de agentes;

- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. R. Lyal y G.-D. Balan, 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 de los artículos 167 a 169, 179, 213, apartado 1, 214, apartado 1, letra a), y 273 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 su versión modificada, en lo que respecta a las normas de facturación, por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1), (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»).

2. Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre, por un lado, Întreprinderea Individuală Dobre M. Marius (empresario individual Dobre M. Marius; en lo sucesivo, «Dobre») y, por otro lado, el Ministerul Finanțelor Publice - Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați - Serviciul Soluționare Contestații (Ministerio de Hacienda - Agencia Tributaria - Dirección General de Hacienda de Galați - Servicio de resolución de reclamaciones) y la Agenția Națională de Administrare Fiscală - Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați - Administrația Județeană a Finanțelor Publice Constanța - Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Fizice 2 Constanța (Agencia Tributaria - Dirección General Regional de Hacienda de Galați - Administración Provincial de Hacienda de Constanța - Servicio n.º 2 de inspección fiscal de personas físicas de Constanța) (en lo sucesivo, conjuntamente, «Administración tributaria»), en relación con el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a las adquisiciones efectuadas por Dobre durante el período en el que su registro a efectos del IVA estuvo anulado.

Marco jurídico

Directiva 2006/112

3. El artículo 167 de la Directiva 2006/112 establece lo siguiente:

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

4. El artículo 168 de esta Directiva, que figura en su título X, que lleva la rúbrica «Deducciones», tiene el siguiente tenor:

«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; [...]

5. Conforme al artículo 178, letra a), de dicha Directiva, para poder ejercer el derecho a la deducción, por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, el sujeto pasivo deberá cumplir, entre otras, la condición siguiente:

«[...] estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6».

6. En virtud del artículo 179, párrafo primero, de la misma Directiva:

«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.»

7. El artículo 213, apartado 1, de la Directiva 2006/112 dispone lo siguiente:

«Los sujetos pasivos deberán declarar el comienzo, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos. [...]

8. El artículo 214 de esa Directiva precisa que:

«1. Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que las personas siguientes sean identificadas con un número individual:

a) todos aquellos sujetos pasivos, a excepción de los previstos en el apartado 2 del artículo 9, que efectúen en su territorio respectivas entregas de bienes o prestaciones de servicios que les confieran derecho a deducción y que no sean entregas de bienes o prestaciones de servicios en las que el deudor del IVA sea exclusivamente el destinatario, de conformidad con los artículos 194 a 197 y con el artículo 199; [...]

9. Con arreglo al artículo 250, apartado 1, de la citada Directiva:

«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.»

10. El artículo 252 de la misma Directiva precisa lo siguiente:

«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.»

11. El artículo 273 de la Directiva 2006/112 es del siguiente tenor:

«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 rumano

12. En virtud del artículo 11, apartado 1 *quater*, de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003, sobre el Código Tributario) (*Monitorul Oficial al României* n.º 927, de 23 de diciembre de 2003):

«Los contribuyentes, sujetos pasivos establecidos en Rumanía, cuya identificación a efectos del IVA haya sido anulada conforme a lo dispuesto en el artículo 153, apartado 9, letras b) a e), y letra h), no disfrutarán, durante ese período, del derecho a la deducción del IVA correspondiente a las adquisiciones efectuadas, pero estarán sujetos a la obligación de pago del IVA percibido, conforme a lo dispuesto en el título VI, por las operaciones gravadas realizadas en tal período. Por lo que respecta a las adquisiciones de bienes o de servicios efectuadas en el período en que el interesado carece de número de identificación válido a efectos del IVA, destinadas a operaciones que se realizarán con posterioridad a la fecha de registro a efectos del IVA y que generen el derecho a la deducción conforme al título VI, se ajustará, en favor del sujeto pasivo y mediante su inclusión en la primera declaración del IVA conforme al artículo 156 *ter* presentada por el sujeto pasivo después de haber sido identificado a efectos del IVA, o, en su caso, en una declaración posterior, el impuesto correspondiente:

a) a las existencias y a los servicios no utilizados en el momento del registro a efectos del IVA, comprobados mediante inventario;

b) a los activos fijos tangibles, incluidos los bienes de capital, para los que no haya expirado el período de ajuste de la deducción, así como a los activos fijos tangibles en curso de ejecución, comprobados mediante inventario y de los que el sujeto pasivo sea propietario en el momento de identificarse a efectos del IVA. En caso de los activos fijos tangibles distintos de los bienes de capital, se ajustará el impuesto correspondiente a los valores no amortizados en el momento de la identificación a efectos del IVA. En el caso de los bienes de capital se aplicará el artículo 149;

c) a las adquisiciones de bienes y de servicios que vayan a obtenerse, esto es, aquellas respecto de las que el impuesto se convierte en exigible, conforme al artículo 134 *ter*, apartado 2, letras a) y b), antes de la fecha de la identificación a efectos del IVA y cuyo hecho imponible, a saber, la entrega de bienes o la prestación de servicios, se realiza después de tal fecha.»

13. El artículo 153, apartado 9, letra d), de dicha Ley precisa lo siguiente:

«las autoridades tributarias competentes anularán la identificación de una persona a efectos del IVA conforme al presente artículo:

[...] d) si no ha presentado, durante un semestre natural, sin que se encuentre en la situación contemplada en las letras a), o b), ninguna declaración del impuesto conforme a lo dispuesto en el artículo 156 *ter*, a partir del primer día del segundo mes siguiente a dicho semestre natural. Las presentes disposiciones se aplicarán únicamente a los sujetos pasivos cuyo ejercicio fiscal sea mensual o trimestral. En el caso del sujeto pasivo cuyo ejercicio fiscal se corresponda con el mes natural, desde la declaración correspondiente al mes de julio de 2012, y en el caso del sujeto pasivo cuyo ejercicio fiscal se corresponda con el trimestre natural, desde la declaración del tercer trimestre del año 2012, las autoridades tributarias competentes anularán la identificación de un sujeto pasivo a efectos del IVA, si no ha presentado ninguna declaración del impuesto conforme al artículo 156 *ter* durante seis meses consecutivos, si se trata del sujeto pasivo cuyo ejercicio fiscal se corresponde con el mes natural, y durante dos trimestres naturales consecutivos, si se trata del sujeto pasivo cuyo ejercicio fiscal se corresponda con el trimestre natural, sin que se encuentre en la situación contemplada en la letras a) o b), a partir del primer día del mes siguiente a aquel en que expiró el plazo de presentación de la sexta declaración del impuesto, en el primer caso, y a partir del primer día del mes siguiente a aquel en el que expiró el plazo de presentación de la segunda declaración, en el segundo caso».

14. El artículo 153, apartado 9 *bis*, de dicha Ley establece lo siguiente:

«El procedimiento de anulación de la identificación a efectos del IVA se regirá por las normas procesales vigentes. Una vez anulada la identificación a efectos del IVA conforme al apartado 9, letras a) a e) y h), las autoridades tributarias competentes registrarán a los sujetos pasivos a efectos del IVA aplicando lo dispuesto en el apartado 7 *bis* como sigue:

[...]

c) a instancias del sujeto pasivo, en el supuesto contemplado en el apartado 9, letra d), desde el momento en que se comuniquen la decisión de identificación a efectos del IVA, sobre la base de la siguiente información o documentos aportados por el sujeto pasivo:

1. declaraciones del IVA presentadas fuera de plazo;
 2. solicitudes motivadas de las que resulte que se compromete a presentar las declaraciones del impuesto dentro de los plazos establecidos;
- [...]»

15. En virtud del artículo 156 *quater*, apartado 10, de la misma Ley:

«Los sujetos pasivos cuyo número de identificación a efectos del IVA haya sido anulado conforme a lo dispuesto en el artículo 153, apartado 9, letras a) a e), deberán presentar una declaración del impuesto del que son deudores, conforme al artículo 11, apartados 1 *bis* y 1 *quater*, hasta el vigésimo quinto día inclusive del mes siguiente a aquel en que se devengó el impuesto por las entregas de bienes o por las prestaciones de servicios efectuadas o por las adquisiciones de bienes o de servicios por las que son deudores del impuesto, realizadas en el período en el que el sujeto pasivo carecía de número de identificación válido a efectos del IVA [...]

[...]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

16. Dobre estaba registrada a efectos del IVA en Rumanía en el período comprendido entre el 13 de julio de 2011 y el 31 de julio de 2012.

17. Dobre no presentó ante la Administración tributaria las declaraciones de IVA correspondientes al cuarto trimestre del año 2011 y al primer trimestre del año 2012, lo que llevó a anular su identificación a efectos del IVA a partir del 1 de agosto de 2012.

18. Entre el 1 de agosto de 2012 y el 31 de julio de 2013, Dobre continuó emitiendo facturas que incluían el IVA, sin presentar las declaraciones de IVA correspondientes.

19. El 30 de enero de 2014, Dobre presentó las declaraciones de IVA relativas al cuarto trimestre del año 2011, así como a los trimestres primero y segundo del año 2012.

20. A raíz de un control fiscal efectuado entre el 1 de julio y el 4 de agosto de 2015, la Administración tributaria practicó una liquidación a Dobre exigiéndole el pago, en particular, de 183 301 lei rumanos (RON) (alrededor de 39 982 euros), por el IVA que percibió en el período en que no estaba registrada a efectos del IVA (en lo sucesivo, «liquidación»).

21. Dobre solicitó una deducción de 123 266 RON (alrededor de 26 887 euros) del importe reclamado, correspondientes al IVA pagado por los bienes y servicios a los que recurrió para prestar a personas jurídicas servicios referidos a su objeto social en el período en que no estaba identificada a efectos del IVA. La Administración tributaria denegó tal solicitud.

22. Dobre presentó una reclamación administrativa contra la liquidación practicada y contra la denegación de su solicitud de deducción, la cual fue desestimada.

23. Dobre interpuso ante el Tribunalul Constanța (Tribunal de Distrito de Constanța, Rumanía) un recurso contencioso-administrativo en el que impugnaba, en particular, la liquidación practicada, recurso que también fue desestimado.

24. Dobre interpuso ante el tribunal remitente, la Curtea de Apel Constanța (Tribunal Superior de Constanța, Rumanía), un recurso de casación contra la sentencia del Tribunalul Constanța (Tribunal de Distrito de Constanța).

25. La Curtea de Apel Constanța (Tribunal Superior de Constanța) señala que no permitir a un sujeto pasivo la deducción del IVA soportado para realizar sus actividades y, paralelamente, exigirle el pago del IVA percibido en relación con los servicios que ha prestado, y ello aun cuando ya no estaba identificado a efectos del IVA, tiene el propósito, conforme al artículo 273 de la Directiva 2006/112, de combatir la evasión fiscal. Sin embargo, duda de la conformidad de tal norma con el principio fundamental del derecho a la deducción.

26. Dadas estas circunstancias, la Curtea de Apel Constanța (Tribunal Superior de Constanța) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 167, 168, 169, 179, 213, apartado 1, 214, apartado 1, letra a), y 273 de la Directiva [2006/112] en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que, en circunstancias como las del litigio principal, obliga al contribuyente -sujeto pasivo cuya identificación a efectos del IVA ha sido anulado- a pagar al Estado el IVA percibido mientras su número de identificación a efectos del IVA estaba anulado, sin reconocerle el derecho a la deducción del IVA correspondiente a las adquisiciones efectuadas en ese mismo período?»

Sobre la cuestión prejudicial

27. Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que permite a la Administración tributaria denegar el derecho a la deducción del IVA a un sujeto pasivo cuando su identificación a efectos del IVA ha sido anulada por no haber presentado, en el plazo legalmente establecido, declaraciones de IVA por un determinado período.

28. Con carácter preliminar, procede recordar 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 Europea (sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 35 y la jurisprudencia citada).

29. Como ha subrayado el Tribunal de Justicia en reiteradas ocasiones, el derecho a la deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En concreto, puede ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas que hayan gravado las operaciones anteriores (sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 36 y jurisprudencia citada).

30. El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 37 y jurisprudencia citada).

31. De este modo, según jurisprudencia reiterada, 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 (sentencia de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 45).

32. En particular, el registro a efectos del IVA previsto en el artículo 214 de la Directiva 2006/112, al igual que la obligación del sujeto pasivo de declarar el comienzo, la modificación y el cese de sus actividades, prevista en el artículo 213 de dicha Directiva, no son más que requisitos formales con fines de control, que no pueden poner en tela de juicio, en particular, el derecho a deducción del IVA cuando se cumplan los requisitos materiales que dan lugar a esos derechos (sentencia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, apartado 60).

33. Por tanto, no se puede impedir que un sujeto pasivo del IVA ejerza su derecho a deducir por el hecho de que no se haya identificado a efectos del IVA antes de utilizar los bienes adquiridos en el marco de su actividad gravada (sentencia de 21 de octubre de 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, EU:C:2010:627, apartado 51).

34. Además, el Tribunal de Justicia ha declarado que el hecho de sancionar la inobservancia por parte del sujeto pasivo de obligaciones de contabilidad y de declaración con la denegación del derecho a deducir va manifiestamente más allá de lo necesario para lograr el objetivo de asegurar la correcta ejecución de tales obligaciones, toda vez que el Derecho de la Unión no impide que los Estados miembros impongan, en su caso, una multa o una sanción pecuniaria proporcionada a la gravedad de la infracción (sentencia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, apartado 63).

35. Solo 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 (sentencia de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 46 y jurisprudencia citada). En efecto, la denegación del derecho a la deducción depende más de la falta de los datos necesarios para demostrar que se cumplen los requisitos de fondo que del incumplimiento de un requisito formal (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de diciembre de 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, apartados 44 y 45).

36. Asimismo, puede denegarse el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva (sentencia de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 43).

37. En el caso de autos, por un lado, de la resolución de remisión se desprende que la anulación de la identificación a efectos del IVA de Dobre se produjo, conforme al artículo 153, apartado 9, letra d), de la Ley n.º 571/2003, porque dicho sujeto pasivo no presentó, en el plazo legalmente establecido, sus declaraciones de IVA relativas al cuarto trimestre del año 2011 y a los trimestres primero y segundo del año 2012. Por otro lado, el citado sujeto pasivo no presentó tales declaraciones entre los meses de agosto de 2012 y de julio de 2013, aun cuando continuó emitiendo facturas que incluían el IVA, de modo que las autoridades tributarias no le reconocieron el derecho a la deducción del IVA por ese período.

38. Habida cuenta de las consideraciones recordadas en el apartado 35 de la presente sentencia, incumbe al tribunal remitente verificar si la Administración tributaria disponía de los datos necesarios para comprobar que concurrían los requisitos materiales que generan el derecho a la deducción del IVA soportado por Dobre, pese a los incumplimientos de los requisitos formales que se le imputan.

39. A este respecto, procede recordar que, en virtud del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112, para poder disfrutar del derecho a la deducción, es necesario, por una parte, que el interesado sea un «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y, por otra parte, que los bienes o servicios invocados como base de ese derecho sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que hayan sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 28, y de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 39).

40. En todo caso, el Tribunal de Justicia ha declarado que, aun suponiendo que los incumplimientos de las obligaciones formales no impidan aportar la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales que dan derecho a deducir el IVA soportado, 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 (sentencia de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 55).

41. En particular, la falta de presentación de declaración de IVA, que permitiría la aplicación del IVA y su control por la Administración tributaria, puede 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, en este sentido, la sentencia de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 56).

42. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede interpretar los artículos 167 a 169, 179, 213, apartado 1, 214, apartado 1, y 273 de la Directiva 2006/112 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 la deducción del IVA cuando se acredita que, debido a los incumplimientos que se le imputan, la Administración tributaria no ha podido disponer de la información necesaria para comprobar que concurren los requisitos materiales que generan el derecho a la deducción del IVA soportado por dicho sujeto pasivo, o que este último actuó de manera fraudulenta para poder disfrutar de tal derecho, circunstancias que incumbe verificar al tribunal remitente.

Costas

43. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este 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 Décima) declara:

Los artículos 167 a 169, 179, 213, apartado 1, 214, apartado 1, y 273 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 como la controvertida en el litigio principal, que permite a la Administración tributaria denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido cuando se acredita que, debido a los incumplimientos que se le imputan, la Administración tributaria no ha podido disponer de la información necesaria para comprobar que concurren los requisitos materiales que generan el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por dicho sujeto pasivo, o que este último actuó de manera fraudulenta para poder disfrutar de tal derecho, circunstancias que incumbe verificar al tribunal remitente.

Firmas

* Lengua de procedimiento: rumano.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.