

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ073190

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

Sentencia de 8 de mayo de 2019

Sala 1.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-712/17

**SUMARIO:**

**IVA. Deducciones. Deducibilidad del IVA de las operaciones ficticias.** Es inherente al mecanismo del IVA que una operación ficticia no pueda dar derecho a deducción alguna por este impuesto -art. 168 Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA)-: el derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición de bienes o servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para adquirirlos formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones gravadas en fases sucesivas; ahora bien, cuando una operación de adquisición de un bien o un servicio es ficticia, no puede tener ningún vínculo de conexión con las operaciones del sujeto pasivo gravadas en fases sucesivas; en consecuencia, cuando falta la realización efectiva de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, no se genera ningún derecho a deducción.

Por otro lado, la obligación de pagar el IVA recae sobre todo aquel que mencione dicho impuesto en una factura -art. 203 Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA)-; así, el deudor del IVA mencionado en una factura es quien la expide, incluso si no existe una operación real sujeta al impuesto.

Pero, estas dos normas, no se aplican al mismo operador -el deudor del IVA mencionado en una factura es quien la expide, mientras que la imposibilidad de deducir el IVA correspondiente a unas operaciones ficticias se aplica al destinatario de dicha factura-. Pero, en una situación como la controvertida, los requisitos establecidos en los arts. 168 y 203 de la Directiva del IVA se imponen conjuntamente al mismo operador -las mismas cantidades de electricidad eran ficticiamente revendidas al mismo precio entre las sociedades del mismo grupo de manera circular, de modo que dichas sociedades las vendían y volvían a comprar al mismo precio-; por lo tanto, cada operador era al mismo tiempo emisor de una factura en la que se mencionaba un importe de IVA y destinatario de otra factura, correspondiente a la adquisición de la misma cantidad de electricidad al mismo precio y en la que se mencionaba el mismo importe de IVA. De este modo, como emisora de una factura y con arreglo al art. 203 de la Directiva del IVA, la sociedad X adeudaba a la Hacienda Pública el importe de IVA que figuraba en dicha factura; en cambio, habida cuenta del carácter ficticio de las operaciones en cuestión, dicha sociedad no podía deducir, conforme al requisito derivado del art. 168 de la citada Directiva, el impuesto del mismo importe que figuraba en la factura de la que era destinataria por la compra de la electricidad.

Pues bien, es cierto que el sistema común del IVA garantiza la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, pero también lo es que la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos son un objetivo reconocido y promovido por la Directiva del IVA -el riesgo de pérdida de ingresos tributarios no se elimina completamente, en principio, mientras el destinatario de una factura en la que se menciona indebidamente un importe de IVA pueda utilizarla para obtener la deducción de dicho impuesto-.

En concreto, la obligación establecida en el art. 203 de dicha Directiva pretende eliminar el riesgo de pérdida de ingresos tributarios que puede generar el derecho a la deducción. Sin embargo, las medidas que establezcan los Estados miembros para corregirla deberán respetar el Derecho de la Unión y sus principios, en particular, los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA. Por lo tanto, las sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos mencionados en el art. 273 de la Directiva del IVA ni cuestionar la neutralidad del impuesto.

Teniendo todo ello en cuenta, en el caso de autos, el Derecho nacional establece, para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, una multa cuyo importe no se calcula en función de la deuda tributaria del sujeto pasivo, sino que es igual al importe del impuesto indebidamente deducido por este último -dado que la deuda tributaria del sujeto pasivo del IVA es igual a la diferencia entre el impuesto debido por los bienes y servicios que vayan a ser entregados o prestados y el impuesto deducible correspondiente a los bienes y servicios que se adquirieron o prestaron, el importe del impuesto

indebidamente deducido no se corresponde necesariamente con dicha deuda, lo que sucede en casos como el de autos, en que la sociedad X compró y vendió ficticiamente las mismas cantidades de electricidad al mismo precio, por lo que su deuda tributaria en concepto de IVA, por dichas operaciones, era nula.

Pues bien, una multa igual al 100% de la deducción indebida del impuesto soportado, impuesta sin tener en cuenta que se había pagado correctamente con posterioridad un mismo importe de IVA y que, como consecuencia, la Hacienda Pública no había registrado pérdida alguna de ingresos tributarios, constituye una sanción desproporcionada respecto del objetivo que persigue, que además lesiona el principio de neutralidad por cuanto deja vacía de contenido la posibilidad de regularizar la deuda tributaria nacida con arreglo al art. 203 de la Directiva del IVA ya que, aunque dicha deuda pueda regularizarse por no existir riesgo de pérdida de ingresos tributarios, sigue existiendo una deuda en concepto de multa por un importe igual al de la deducción indebida del impuesto.

#### PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 63, 167, 168, 203 y 273.

#### PONENTE:

*Don J.-C. Bonichot.*

En el asunto C-712/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Commissione tributaria regionale di Lombardia (Comisión Tributaria Regional de Lombardía, Italia), mediante resolución de 9 de octubre de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de diciembre de 2017, en el procedimiento entre

**EN.SA. Srl**

y

**Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot (Ponente), Presidente de Sala, y la Sra. C. Toader y los Sres. A. Rosas, L. Bay Larsen y M. Safjan, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por los Sres. M. Capolupo y G. De Bellis, avvocati dello Stato;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. N. Gossement y F. Tomat, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 17 de enero de 2019;

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 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre EN.SA. Srl y la Agenzia delle Entrate - Direzione Regionale della Lombardia (Administración Tributaria - Dirección Regional de Lombardía, Italia) (en lo sucesivo, «Administración Tributaria») en relación con una regularización tributaria de la que fue objeto dicha sociedad, correspondiente a un aumento del impuesto sobre el valor añadido (IVA) devengado, más intereses y sanciones.

### Marco jurídico

#### *Derecho de la Unión*

3. El artículo 63 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«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.»

4. El artículo 167 de dicha Directiva establece que:

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

5 A tenor del artículo 168 de dicha Directiva:

«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; [...].»

6. El artículo 203 de la misma Directiva establece que:

«Será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura.»

7. A tenor del artículo 273 de la Directiva del IVA:

«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.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3.»

#### *Derecho italiano*

8. El Decreto del Presidente della Repubblica n. 633 - Istituzione e disciplina dell'imposta sul valore aggiunto (Decreto del Presidente de la República n.º 633, por el que se establece y regula el impuesto sobre el valor añadido). de 26 de octubre de 1972, en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «DPR n.º 633/1972»), dispone, en su artículo 17, apartado 1, lo siguiente:

«Serán deudores del impuesto quienes efectúen cesiones de bienes y prestaciones de servicios sujetas a gravamen, que deberán ingresarlo en la Hacienda Pública, acumulativamente para todas las operaciones efectuadas y tras realizar la deducción prevista en el artículo 19, según las modalidades y en los términos previstos en el título II.»

9. A tenor del artículo 19, apartado 1, del DPR n.º 633/1972:

«Para determinar el impuesto devengado en virtud del artículo 17, apartado 1, o el excedente mencionado en el artículo 30, apartado 2, podrá deducirse de la cuota del impuesto sobre las operaciones efectuadas el importe de la cuota satisfecha o adeudada por el sujeto pasivo o la soportada que tenga derecho a repercutir como consecuencia de las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios efectuadas en el ejercicio de su actividad empresarial o profesional. El derecho a deducir el impuesto sobre los bienes y servicios adquiridos o importados nace en el momento en que el impuesto se hace exigible y puede ejercitarse, a más tardar, en la declaración correspondiente al segundo año siguiente a aquel en el que nació el derecho a deducir y en las condiciones existentes en el momento en que nació el propio derecho.»

10. El artículo 21 del DPR n.º 633/1972 establece lo siguiente:

«Si se expide una factura por operaciones inexistentes o si los importes consignados en ella por las operaciones y los impuestos relativos son superiores a los reales, se adeudará el impuesto por la totalidad del importe indicado o correspondiente a los datos que consten en la factura».

11 El artículo 6, apartado 6, del Decreto legislativo n.º 471 de 18 de diciembre de 1997, en su versión aplicable en el momento de los hechos del litigio principal, establecía lo siguiente:

«Quien deduzca ilegalmente el impuesto pagado, adeudado o soportado que tenga derecho a repercutir será objeto de una sanción administrativa igual al importe de la deducción efectuada».

### **Litigio principal y cuestión prejudicial**

12. EN.SA. es una sociedad italiana de producción y distribución de electricidad. La Administración Tributaria llevó a cabo una regularización de las declaraciones del IVA de EN.SA. correspondientes a los ejercicios fiscales 2009 y 2010. Dicha Administración denegó, en virtud del artículo 19 del DPR n.º 633/1972, la deducción del IVA correspondiente a unas operaciones de compra de energía eléctrica que consideró ficticias al no existir transmisión efectiva de la energía e impuso a EN.SA., con arreglo al artículo 6, apartado 6, del Decreto Legislativo mencionado en el apartado 11 de la presente sentencia, una multa por un importe igual al del IVA indebidamente deducido.

13. En cambio, la Administración Tributaria no señaló que EN.SA. hubiera incumplido su obligación de pagar el IVA adeudado por cada una de sus operaciones de venta de electricidad.

14. Esas distintas operaciones se inscriben, según dicha Administración, en un mecanismo circular de venta de las mismas cantidades de energía a los mismos precios, entre sociedades integrantes del mismo grupo. A su juicio, se realizaron con el único objetivo de permitir que el grupo Green Network presentase unas cuentas más favorables, a fin de poder obtener financiación bancaria.

15. La Administración Tributaria practicó, respecto de EN.SA., dos liquidaciones complementarias relativas cada una a un aumento del IVA adeudado, más intereses y multa, por 47 618 491 euros correspondientes al ejercicio 2009 y 22 001 078 euros correspondientes al ejercicio 2010, respectivamente.

16. EN.SA. interpuso unos recursos contra dichas liquidaciones ante la Commissione tributaria provinciale di Milano (Comisión Tributaria Provincial de Milán, Italia), que los desestimó. Dicha sociedad apeló esa resolución ante la Commissione tributaria regionale di Lombardia (Comisión Tributaria Regional de Lombardía, Italia).

17. El tribunal remitente subraya que las operaciones de venta ficticia de electricidad controvertidas en el litigio principal no otorgaron ninguna ventaja fiscal a sus autores, debido al carácter circular de las operaciones, así como la inexistencia de pérdida de ingresos para la Hacienda Pública. Se pregunta si, en el caso de autos, tratándose de operaciones ficticias, resulta conforme con los principios del Derecho de la Unión que el operador soporte el IVA. Al no existir fraude fiscal, el tribunal remitente estima que debería prevalecer el principio de neutralidad del impuesto y que la denegación de la deducción del IVA pagado correctamente y la imposición de una multa adicional igual al importe del IVA indebidamente deducido no son proporcionales a la infracción que consistió en emitir facturas por operaciones ficticias.

18. En tales circunstancias, la Commissione tributaria regionale di Lombardia (Comisión Tributaria Regional de Lombardía) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«En el supuesto de operaciones consideradas ficticias, que no hayan causado un perjuicio a la Hacienda Pública y no hayan otorgado ninguna ventaja fiscal al contribuyente, ¿es conforme con los principios del Derecho de la Unión en materia de [IVA] establecidos por el Tribunal de Justicia la normativa nacional resultante de la aplicación de los artículos 19 (Deducción) y 21, apartado 7 (Facturación de las operaciones), del [DPR n.º 633/1972] y del artículo 6, apartado 6, del Decreto Legislativo n.º 471, de 18 de diciembre de 1997 (Incumplimiento de las obligaciones relativas a la documentación, registro e identificación de las operaciones), teniendo en cuenta que la aplicación simultánea de dicha normativa determina:

- a) la no deducibilidad reiterada del impuesto soportado por el adquirente en cada una de las transacciones impugnadas, en las que interviene el mismo sujeto pasivo y a las que corresponde la misma base imponible;
- b) la aplicación del impuesto y su pago por el proveedor (y la imposibilidad de recuperar las cantidades abonadas indebidamente) por las correlativas operaciones de venta consideradas a su vez inexistentes;
- c) la imposición de una sanción por un importe igual a la cuota del impuesto sobre las adquisiciones considerada no deducible?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

19. Aun cuando, desde el punto de vista formal, el órgano jurisdiccional remitente limitó sus cuestiones a la interpretación de los «principios de Derecho de la Unión en materia de [IVA] establecidos por el Tribunal de Justicia», mencionando especialmente los principios de proporcionalidad y de neutralidad, esta circunstancia no impide que el Tribunal de Justicia le proporcione todos los elementos de interpretación del Derecho de la Unión que puedan serle útiles para resolver el asunto de que conoce, con independencia de que ese órgano jurisdiccional haya hecho o no referencia a ellos al formular sus cuestiones prejudiciales. A este respecto, corresponde al Tribunal de Justicia deducir del conjunto de elementos aportados por el órgano jurisdiccional remitente y, en especial, de la motivación de la resolución de remisión, los puntos del Derecho de la Unión que requieren una interpretación habida cuenta del objeto del litigio principal (véanse, en este sentido, las sentencias de 4 de octubre de 2018, L.E.G.O., C-242/17, EU:C:2018:804, apartado 43; de 7 de febrero de 2019, Escribano Vindel, C-49/18, EU:C:2019:106, apartado 32, y de 12 de febrero de 2019, TC, C-492/18 PPU, EU:C:2019:108, apartado 37).

### ***Sobre las dos primeras partes de la cuestión prejudicial***



**20.** En las dos primeras partes de su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta esencialmente si, en una situación, como la controvertida en el litigio principal, en la que unas ventas ficticias de electricidad realizadas de manera circular entre los mismos operadores y por los mismos importes no causaron pérdidas de ingresos tributarios, la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que excluye la deducción del IVA correspondiente a unas operaciones ficticias y obliga a quienes mencionen el IVA en una factura a pagar dicho impuesto, incluso en el caso de una operación ficticia.

**21.** Con carácter preliminar, procede señalar que las dos normas de Derecho nacional anteriormente mencionadas reproducen disposiciones análogas de la Directiva del IVA.

**22.** Por un lado, la imposibilidad de deducir el IVA correspondiente a unas operaciones ficticias resulta del artículo 168 de dicha Directiva.

**23.** En efecto, de este artículo se desprende que el sujeto pasivo puede deducir el IVA que grava los bienes y servicios que utiliza para las necesidades de sus operaciones gravadas. En otras palabras, el derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición de bienes o servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para adquirirlos formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones gravadas en fases sucesivas (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartado 36).

**24.** Ahora bien, cuando una operación de adquisición de un bien o un servicio es ficticia, no puede tener ningún vínculo de conexión con las operaciones del sujeto pasivo gravadas en fases sucesivas. En consecuencia, cuando falta la realización efectiva de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, no se genera ningún derecho a deducción (sentencia de 27 de junio de 2018, SGI y Valériane, C-459/17 y C-460/17, EU:C:2018:501, apartado 36).

**25** Por lo tanto, es inherente al mecanismo del IVA que una operación ficticia no pueda dar derecho a deducción alguna de este impuesto.

**26** Por otro lado, la obligación de pagar el IVA que recae sobre todo aquel que mencione dicho impuesto en una factura figura expresamente en el artículo 203 de la Directiva del IVA. A este respecto, el Tribunal de Justicia precisó que el deudor del IVA mencionado en una factura es quien la expide, incluso si no existe una operación real sujeta al impuesto (véase, en este sentido, la sentencia de 31 de enero de 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, apartado 38).

**27** En principio, las dos normas anteriormente mencionadas no se aplican al mismo operador. El deudor del IVA mencionado en una factura es quien la expide, mientras que la imposibilidad de deducir el IVA correspondiente a unas operaciones ficticias se aplica al destinatario de dicha factura.

**28** Sin embargo, en la situación concreta controvertida en el litigio principal, los requisitos establecidos en los artículos 168 y 203 de la Directiva del IVA se imponen conjuntamente al mismo operador. En efecto, las mismas cantidades de electricidad eran ficticiamente revendidas al mismo precio entre las sociedades del mismo grupo de manera circular, de modo que dichas sociedades las vendían y volvían a comprar al mismo precio. Por lo tanto, cada operador era al mismo tiempo emisor de una factura en la que se mencionaba un importe de IVA y destinatario de otra factura, correspondiente a la adquisición de la misma cantidad de electricidad al mismo precio y en la que se mencionaba el mismo importe de IVA. De este modo, como emisora de una factura y con arreglo al norma recogida en el artículo 203 de la Directiva del IVA, EN.SA. adeudaba a la Hacienda Pública el importe de IVA que figuraba en dicha factura. En cambio, habida cuenta del carácter ficticio de las operaciones en cuestión, dicha sociedad no podía deducir, conforme al requisito derivado del artículo 168 de la citada Directiva, el impuesto del mismo importe que figuraba en la factura de la que era destinataria por la compra de la electricidad.

**29.** Por estos motivos, el tribunal remitente se pregunta si la aplicación conjunta de dichos requisitos, resultantes del Derecho nacional y reproducidos de la Directiva del IVA, a un operador que se encuentre en una situación como la de EN.SA., vulnera el principio de neutralidad del IVA.

**30.** Es cierto que el mecanismo de deducción del IVA, como se prevé en los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA, tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas, si están sujetas al IVA. En consecuencia, el sistema común del IVA garantiza la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de octubre de 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, EU:C:2009:669, apartado 27, y de 22 de diciembre de 2010, RBS Deutschland Holdings, C-277/09, EU:C:2010:810, apartado 38).

**31.** Sin embargo, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los posibles abusos es también un objetivo reconocido y promovido por la Directiva del IVA (sentencia de 31 enero de 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, apartado 46). Pues bien, el riesgo de pérdida de ingresos tributarios no se elimina completamente, en principio, mientras el destinatario de una factura en la que se menciona indebidamente un importe de IVA pueda utilizarla para obtener la deducción de dicho impuesto (sentencia de 31 de enero de 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, apartado 31).

**32.** Desde esta perspectiva, la obligación establecida en el artículo 203 de dicha Directiva pretende eliminar el riesgo de pérdida de ingresos tributarios que puede generar el derecho a la deducción (sentencia de 31 de enero de 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, apartado 32).

**33.** No obstante, en virtud del principio de proporcionalidad, dicha obligación no debe ir más allá de lo necesario para alcanzar ese objetivo y, en particular, no debe suponer un perjuicio excesivo al principio de neutralidad del IVA. Pues bien, en una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que el carácter ficticio de las operaciones impide deducir el impuesto, el respeto del principio de neutralidad del IVA queda garantizado por la posibilidad, que deben contemplar los Estados miembros, de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado, siempre que quien expide la factura demuestre su buena fe o haya eliminado completamente, en su debido momento, el riesgo de pérdida de ingresos tributarios (sentencia de 31 de enero de 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, apartado 43).

**34.** En el caso de autos, de las explicaciones facilitadas al Tribunal de Justicia por el tribunal remitente se desprende que EN.SA. expidió deliberadamente facturas que no correspondían a ninguna operación real. En tales circunstancias, dicha sociedad no puede invocar su buena fe. En cambio, también según el tribunal remitente, las ventas ficticias de electricidad entre las sociedades en cuestión no dieron lugar a ninguna pérdida de ingresos tributarios. Como señaló la Abogado General en el punto 47 de sus conclusiones, ello se debe a que las sociedades implicadas pagaron correctamente el IVA que gravaba sus ventas de electricidad y que, al haber comprado luego las mismas cantidades de electricidad al mismo precio, dedujeron un importe de IVA idéntico al que habían pagado.

**35.** En estas circunstancias, del apartado 33 de la presente sentencia se desprende que la Directiva del IVA, a la luz de los principios de neutralidad y de proporcionalidad, obliga a los Estados miembros a permitir que quien expide una factura correspondiente a una operación ficticia reclame la devolución del impuesto, que figura en dicha factura, que tuvo que pagar, si eliminó completamente, en su debido momento, el riesgo de pérdida de ingresos tributarios.

**36.** Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las dos primeras partes de la cuestión planteada que, en una situación, como la controvertida en el litigio principal, en la que unas ventas ficticias de electricidad realizadas de manera circular entre los mismos operadores y por los mismos importes no causaron pérdidas de ingresos tributarios, la Directiva del IVA, a la luz de los principios de neutralidad y de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que excluye la deducción del IVA correspondiente a unas operaciones ficticias y obliga a quienes mencionen el IVA en una

factura a pagar dicho impuesto, incluso en el caso de una operación ficticia, a condición de que el Derecho nacional permita regularizar la deuda tributaria resultante de esa obligación si el emisor de dicha factura, que no actuaba de buena fe, eliminó completamente, en su debido momento, el riesgo de pérdida de ingresos tributarios, extremo que corresponde comprobar al tribunal remitente.

### ***Sobre la tercera parte de la cuestión prejudicial***

**37.** En la tercera parte de su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta si el principio de proporcionalidad debe interpretarse en el sentido de que se opone, en una situación como la controvertida en el litigio principal, a una norma de Derecho nacional en virtud de la cual la deducción ilegal del IVA se sanciona con una multa igual al importe de la deducción efectuada.

**38.** Con arreglo al artículo 273 de la Directiva del IVA, los Estados miembros pueden adoptar medidas para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude. En particular, a falta de disposiciones del Derecho de la Unión sobre este aspecto, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas en caso de incumplimiento de los requisitos previstos en la legislación de la Unión para el ejercicio del derecho a deducir el IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de septiembre de 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, apartado 41, y de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 59 y jurisprudencia citada).

**39.** No obstante, están obligados a ejercer su competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios, en particular, los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 59 y jurisprudencia citada). Por lo tanto, las sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos mencionados en el artículo 273 de la Directiva del IVA ni cuestionar la neutralidad de dicho impuesto (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, apartado 62).

**40.** En primer lugar, para apreciar si una sanción es conforme al principio de proporcionalidad, es preciso tener en cuenta, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que se reprime con esa sanción, así como el método para la determinación de su cuantía (sentencia de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 60 y jurisprudencia citada).

**41.** A este respecto, es preciso señalar que, en el caso de autos, el Derecho nacional establece, para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, una multa cuyo importe no se calcula en función de la deuda tributaria del sujeto pasivo, sino que es igual al importe del impuesto indebidamente deducido por este último. En efecto, dado que la deuda tributaria del sujeto pasivo del IVA es igual a la diferencia entre el impuesto debido por los bienes y servicios que vayan a ser entregados o prestados y el impuesto deducible correspondiente a los bienes y servicios que se adquirieron o prestaron, el importe del impuesto indebidamente deducido no se corresponde necesariamente con dicha deuda.

**42.** Así ocurre, en particular, en el litigio principal. Como señaló la Abogado General en el punto 63 de sus conclusiones, toda vez que EN.SA. compró y vendió ficticiamente las mismas cantidades de electricidad al mismo precio, su deuda tributaria en concepto de IVA, por dichas operaciones, era nula. En esta situación, una multa igual al 100 % de la deducción indebida del impuesto soportado, impuesta sin tener en cuenta que se había pagado correctamente con posterioridad un mismo importe de IVA y que, como consecuencia, la Hacienda Pública no había registrado pérdida alguna de ingresos tributarios, constituye una sanción desproporcionada respecto del objetivo que persigue.

**43.** En segundo lugar, en una situación como la controvertida en el litigio principal, el principio de neutralidad del IVA se opone también a la aplicación de una sanción como la establecida en el Derecho nacional. En efecto, en dicha situación, como se ha manifestado en el apartado 33 de la presente sentencia, el respeto del principio de neutralidad del IVA queda garantizado por la posibilidad, que deben contemplar los Estados miembros, de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado, siempre que quien expide la factura



demuestre su buena fe o haya eliminado completamente, en su debido momento, el riesgo de pérdida de ingresos tributarios.

**44.** Pues bien, como señaló la Abogado General en el punto 57 de sus conclusiones, la imposición de una multa igual al 100 % del importe de la deducción indebida del impuesto deja vacía de contenido la posibilidad de regularizar la deuda tributaria nacida con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA ya que, aunque dicha deuda pueda regularizarse por no existir riesgo de pérdida de ingresos tributarios, sigue existiendo una deuda en concepto de multa por un importe igual al de la deducción indebida del impuesto.

**45.** En consecuencia, procede responder a la tercera parte de la cuestión planteada que los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA deben interpretarse en el sentido de que, en una situación como la controvertida en el litigio principal, se oponen a una norma de Derecho nacional en virtud de la cual la deducción ilegal del IVA se sanciona con una multa igual al importe de la deducción efectuada.

### Costas

**46.** 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 Primera) declara:

**1) En una situación, como la controvertida en el litigio principal, en la que unas ventas ficticias de electricidad realizadas de manera circular entre los mismos operadores y por los mismos importes no causaron pérdidas de ingresos tributarios, la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a la luz de los principios de neutralidad y de proporcionalidad, debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que excluye la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a unas operaciones ficticias y obliga a quienes mencionen el IVA en una factura a pagar dicho impuesto, incluso en el caso de una operación ficticia, a condición de que el Derecho nacional permita regularizar la deuda tributaria resultante de esa obligación si el emisor de la factura, que no actuaba de buena fe, eliminó completamente, en su debido momento, el riesgo de pérdida de ingresos tributarios, extremo que corresponde comprobar al tribunal remitente.**

**2) Los principios de proporcionalidad y de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) deben interpretarse en el sentido de que, en una situación como la controvertida en el litigio principal, se oponen a una norma de Derecho nacional en virtud de la cual la deducción ilegal del IVA se sanciona con una multa igual al importe de la deducción efectuada.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: italiano.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.

El contenido de la presente resolución respeta fielmente el suministrado de forma oficial por el Centro de Documentación Judicial (CENDOJ). La Editorial CEF, respetando lo anterior, introduce sus propios marcadores, traza vínculos a otros documentos y hace agregaciones análogas percibiéndose con claridad que estos elementos no forman parte de la información original remitida por el CENDOJ.