

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ089467

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 17 de mayo de 2023

Sala 9.^a

Asunto n.º C-418/22

SUMARIO:

IVA. Procedimiento sancionador. Principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA. *Incumplimiento de la obligación de declarar e ingresar el IVA.* Una sociedad con domicilio social en Bélgica y que opera en el sector de la carpintería y del acristalamiento, interpuso un recurso ante el Tribunal de Primera Instancia de Luxemburgo, Bélgica), que es el órgano jurisdiccional remitente, contra tres resoluciones de la Administración tributaria belga notificadas en enero y marzo de 2018, respectivamente, por las que se impusieron multas fiscales a esa sociedad. El órgano jurisdiccional remitente plantea si los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual el incumplimiento de la obligación de declarar e ingresar el IVA al Tesoro Público se sanciona con una multa a tanto alzado del 20 % de la cuantía del IVA que se habría adeudado antes de la imputación del IVA deducible. De la resolución de remisión se desprende que las infracciones imputadas a la sociedad no se derivan de un error en la aplicación del mecanismo del IVA, sino que durante un período prolongado y a pesar de varias intervenciones de las autoridades fiscales belgas, dicha sociedad no declaró ni pagó el IVA adeudado. No parece que la imposición de multas por un importe que asciende al 20 % del IVA que se habría adeudado antes de la imputación del IVA deducible vaya más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude. Al determinar la deuda tributaria de esta sociedad las autoridades tributarias belgas dedujeron de oficio el IVA soportado. Las multas impuestas tienen por objeto sancionar la omisión deliberada, durante un período prolongado, de declarar y pagar el IVA repercutido, omisión que generó así un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Tesoro Público y, por otra parte, ni de las disposiciones nacionales controvertidas en el litigio principal ni de otros elementos de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que esas multas, cuyo importe no supera el 20 % del IVA que se habría adeudado antes de la imputación del IVA deducible, pongan en entredicho el derecho a deducir el IVA soportado. Por tanto, el art. 273 de la Directiva 2006/112 y los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual el incumplimiento de la obligación de declarar e ingresar el IVA al Tesoro Público se sanciona con una multa a tanto alzado del 20 % del importe del IVA que se habría adeudado antes de la imputación del IVA deducible, sin perjuicio de las comprobaciones que incumben al órgano jurisdiccional remitente en relación con el carácter proporcionado de la multa impuesta en el litigio principal.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 62, 63, 167, 203, 206, 250 y 273.

PONENTE:

Don J. C. Bonichot.

En el asunto C-418/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunal de Primera Instancia de Luxemburgo, Bélgica), mediante resolución de 8 de junio de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de junio de 2022, en el procedimiento entre

SA CEZAM

y

État belge,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por la Sra. L. S. Rossi, Presidenta de Sala, y los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente) y S. Rodin, Jueces;
Abogado General: Sr. A. Rantos;
Secretario: Sr. A. Calot Escobar;
habiendo considerado los escritos obrantes en autos;
consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del Gobierno belga, por los Sres. P. Cottin y J.-C. Halleux y la Sra. C. Pochet, en calidad de agentes;
– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. S. Delaude y J. Jokubauskaitė, 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 62, punto 2, 63, 167, 206, 250 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), y de los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal.

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre SA CEZAM y el Estado belga, en relación con varias resoluciones adoptadas por la Administración tributaria belga por las que se imponen multas a esa sociedad por infringir la normativa relativa al impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El artículo 62, punto 2, de la Directiva 2006/112 dispone lo siguiente:

«Se considerarán:

[...]

2) “exigibilidad del impuesto” el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse.»

4. El artículo 63 de esa Directiva establece que:

«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.»

5. El artículo 167 de dicha Directiva está redactado como sigue:

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

6. El artículo 203 de la misma Directiva dispone:

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

7. El artículo 206 de la Directiva 2006/112 establece:

«Los sujetos pasivos que sean deudores del impuesto deberán abonar el importe neto del IVA en el momento de presentar la declaración de IVA prevista en el artículo 250. No obstante, los Estados miembros podrán fijar un plazo distinto para el pago de dicho importe o aceptar pagos a cuenta.»

8. El artículo 250, apartado 1, de esa Directiva está redactado en los siguientes términos:

«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.»

9. El artículo 273, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 dispone:

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

Derecho belga

10. El artículo 53, apartado 1, de la loi du 3 juillet 1969 créant le code de la taxe sur la valeur ajoutée (Ley de 3 de julio de 1969, por la que se establece el Código del impuesto sobre el valor añadido) (*Moniteur belge* de 17 de julio de 1969, p. 7046), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Código del IVA»), establece:

«El sujeto pasivo, salvo el que no tenga derecho a deducción, estará obligado a:

[...]

2.º presentar mensualmente una declaración en la que se indique:

a) el importe de las operaciones contempladas en el presente Código que haya efectuado o que le hayan sido suministradas durante el mes anterior en el marco de su actividad económica;

b) la cuota del impuesto exigible y el importe de las deducciones que deban practicarse y de las regularizaciones que deban efectuarse;

[...]

3.º abonar el impuesto adeudado en el plazo establecido para la presentación de la declaración prevista en el punto 2.º. [...]

11. A tenor del artículo 70, apartado 1, de ese Código:

«Todo incumplimiento de la obligación de pagar el impuesto llevará aparejada una multa igual al doble del impuesto eludido o pagado fuera de plazo.

[...]»

12. El artículo 1 del arrêté royal n.º 41, du 30 janvier 1987, fixant le montant des amendes fiscales proportionnelles en matière de TVA (Real Decreto n.º 41, de 30 de enero de 1987, por el que se fija el importe de las multas fiscales proporcionales en materia de IVA) (*Moniteur belge* de 7 de febrero de 1987, p. 1709; en lo sucesivo, «Real Decreto n.º 41»), dispone:

«La escala de reducción de las multas proporcionales en materia de impuesto sobre el valor añadido se establece:

1.º [...] para las infracciones cometidas después del 31 de octubre de 1993, en el cuadro G del anexo al presente Decreto, en el caso de infracciones contempladas en el artículo 70, [apartado 1], del [Código del IVA]; [...]

13. El artículo 1, párrafo segundo, de ese Decreto establece que «la escala de reducción prevista en los cuadros A a J del anexo al presente Decreto no será aplicable en caso de infracciones cometidas con la intención de eludir o de permitir eludir el impuesto».

14. El anexo del Real Decreto n.º 41 contiene un «cuadro G», titulado «Multas aplicables a las infracciones contempladas en el artículo 70, [apartado 1, del Código del IVA]». Su rúbrica V, titulada «Inexactitudes comprobadas

en el control de la contabilidad en cuanto a su contenido», prevé, en caso de «operaciones sujetas al impuesto que no hayan sido incluidas, total o parcialmente, o que se hayan incluido extemporáneamente en la declaración prevista a tal efecto», la imposición de una multa a tanto alzado del 10 % del impuesto adeudado cuando «el importe de los impuestos adeudados por un período de control de un año» sea «igual o inferior a 1 250,00 euros» y de una multa a tanto alzado del 20 % del impuesto adeudado cuando este importe sea «superior a 1 250,00 euros».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15. Mediante escrito de 15 de mayo de 2018, CEZAM, una sociedad con domicilio social en Bélgica y que opera en el sector de la carpintería y del acristalamiento, interpuso un recurso ante el tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunal de Primera Instancia de Luxemburgo, Bélgica), que es el órgano jurisdiccional remitente, contra tres resoluciones de la Administración tributaria belga notificadas en enero y marzo de 2018, respectivamente, por las que se impusieron multas fiscales a esa sociedad.

16. A este respecto, consta que CEZAM, a partir del mes de junio de 2013, no presentó declaraciones periódicas del IVA y que la Administración tributaria belga levantó, en primer lugar, un acta de liquidación correspondiente al año 2013 que notificó a CEZAM. Posteriormente, en agosto de 2016, se llevó a cabo un control de la contabilidad de esta. A falta de declaraciones periódicas del IVA correspondientes a los ejercicios de 2014 y 2015, la Administración tributaria belga practicó una liquidación de oficio con respecto a esos años. Por último, al comprobar, durante el año 2017, que CEZAM no había presentado todas las declaraciones periódicas exigidas y que no había abonado el IVA adeudado, la Administración tributaria belga adoptó, en 2018, las tres resoluciones mencionadas en el apartado 15 de la presente sentencia.

17. CEZAM justifica la falta de declaraciones por el hecho de que la Administración tributaria belga le denegara un plan de aplazamiento del pago de las deudas de IVA. Impugna, en particular, el importe de las multas, equivalente al 20 % del importe del IVA que se habría adeudado antes de la imputación del IVA deducible. Sostiene que, a efectos del cálculo de las multas, dicha Administración debería haber tenido en cuenta el importe del IVA que realmente debía abonársele, es decir, el importe tras la imputación del IVA deducible. Según ella, el planteamiento seguido en el caso de autos por dicha Administración vulnera el derecho a deducir el IVA soportado y el principio de neutralidad fiscal.

18. A este último respecto, CEZAM invoca las sentencias de 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), y de 8 de mayo de 2019, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374), y sostiene, en particular, que el principio de proporcionalidad obliga a los Estados miembros a no aplicar una multa por un importe igual al IVA deducible, puesto que tal multa vaciaría de contenido el derecho a deducción.

19. El Estado belga sostiene que la solución adoptada en la sentencia de 8 de mayo de 2019, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374), no puede extrapolarse al litigio del que conoce el órgano jurisdiccional remitente, ya que dicha sentencia se refería a una situación en la que, pese a la inexistencia de operaciones sujetas al impuesto, se emitieron facturas que mencionaban el IVA. El emisor de estas pagó el IVA y eliminó cualquier riesgo de pérdida de ingresos fiscales. En tal situación, el principio de proporcionalidad y el artículo 203 de la Directiva 2006/112, según el cual se adeuda el IVA que se menciona en una factura, se oponen a la imposición de una multa equivalente al 100 % del IVA indebidamente deducido.

20. En el caso de autos, el Estado belga sostiene que CEZAM fue sancionada por el incumplimiento de la obligación de declarar y de pagar el IVA, obligación que es esencial para el funcionamiento del sistema del IVA en el que el sujeto pasivo actúa como recaudador del impuesto. Alega que, al no abonar el IVA percibido de sus clientes, CEZAM se benefició de una ventaja en perjuicio del Tesoro Público. Además, las multas solo ascienden al 20 % del importe del IVA que debería haberse pagado. A este respecto, señala que el derecho a deducción es una facultad que el sujeto pasivo puede ejercer mediante la inclusión del IVA deducible en sus declaraciones periódicas.

21. Habida cuenta de estas alegaciones, el órgano jurisdiccional remitente recuerda que se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que, en materia de IVA, los Estados miembros son, en principio, competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas, siempre que no vayan más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude (sentencia de 26 de abril de 2017, *Farkas*, C-564/15, EU:C:2017:302, apartados 59 y 60). Asimismo, recuerda que las medidas adoptadas para alcanzar esos objetivos no deben cuestionar la neutralidad del IVA (sentencia de 11 de abril de 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, apartado 29). A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente se refiere, además, a las conclusiones de la Abogada General Kokott en el asunto *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:35), punto 62.

22. No obstante, dicho órgano jurisdiccional considera que el principio de neutralidad fiscal no se aplica directamente para determinar las sanciones aplicables en caso de infracción de las normas en materia de IVA. Ahora bien, se pregunta si procede tener en cuenta este principio para determinar si las sanciones impuestas en el caso de autos a CEZAM respetan el principio de proporcionalidad.

23. Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente señala que estas sanciones se determinaron con arreglo a la normativa belga destinada a reprimir las infracciones cometidas sin intención de eludir el IVA.

24. En este contexto, el tribunal de première instance du Luxembourg (Tribunal de Primera Instancia de Luxemburgo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) Los artículos 62, [punto 2], 63, 167, 206, 250 y 273 de la Directiva 2006/112[...] y el principio de proporcionalidad, tal como ha sido interpretado, en particular, en la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de mayo de 2019 EN.SA [(C-712/17, EU:C:2019:374)], en relación con el principio de neutralidad, ¿se oponen a una normativa nacional como el artículo 70, [apartado 1,] del Código del IVA y el artículo 1 y la rúbrica V del cuadro G que figura en el anexo al [Real Decreto n.º 41], en virtud de la cual, en caso de comprobarse inexactitudes durante el control de la contabilidad en cuanto a su contenido, para sancionar operaciones sujetas al impuesto que no han sido incluidas, total o parcialmente, y por un importe superior a 1 250 euros, la infracción se sanciona con una multa a tanto alzado reducida equivalente al 20 % del impuesto devengado, sin que pueda descontarse, a efectos del cálculo de dicha multa, el impuesto soportado que, por no haber sido presentada la declaración, no haya sido deducido, y cuando con arreglo al [artículo 1, párrafo segundo], del Real Decreto n.º 41, la escala de reducción prevista en los cuadros A a J que figuran en el anexo de dicho Real Decreto únicamente es aplicable si las infracciones sancionadas se han cometido sin la intención de eludir o de permitir la elusión del impuesto?»

2) ¿Influye en la respuesta a la cuestión anterior el hecho de que el sujeto pasivo haya pagado voluntariamente o no la cuota del impuesto exigible a raíz de la inspección con el fin de regularizar la insuficiencia en el pago del impuesto y, por lo tanto, de alcanzar el objetivo de garantizar la correcta recaudación del impuesto?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

25. Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si los artículos 62, punto 2, 63, 167, 206, 250 y 273 de la Directiva 2006/112, así como los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual el incumplimiento de la obligación de declarar e ingresar el IVA al Tesoro Público se sanciona con una multa a tanto alzado del 20 % de la cuantía del IVA que se habría adeudado antes de la imputación del IVA deducible.

26. A este respecto, procede recordar que de los artículos 2 y 273 de la Directiva 2006/112, en relación con el artículo 4 TUE, apartado 3, se deriva que los Estados miembros tienen la obligación de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA devengado se perciba íntegramente en sus territorios respectivos y para luchar contra el fraude (sentencia de 2 de mayo de 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, apartado 26).

27. A falta de armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de inobservancia de los requisitos fijados por un régimen establecido mediante dicha legislación, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas. No obstante, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad y de neutralidad fiscal (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de julio de 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, apartado 29, y de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, apartado 62).

28. Asimismo, procede recordar que, al elegir las sanciones, los Estados miembros están obligados a respetar el principio de efectividad, que exige el establecimiento de sanciones efectivas y disuasorias para luchar contra las infracciones de las normas armonizadas en materia de IVA y proteger los intereses financieros de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de mayo de 2018, Scialdone, C-574/15, EU:C:2018:295, apartados 28 y 33).

29. Por otra parte, además del artículo 273 de la Directiva 2006/112, el órgano jurisdiccional remitente se refiere, en su primera cuestión prejudicial, a otras disposiciones de esa Directiva. Sin embargo, estas no parecen

pertinentes para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas, que se refieren a los criterios que permiten determinar si una sanción en materia de IVA respeta los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal. Por consiguiente, la cuestión tal como ha sido reformulada solo debe responderse en la medida en que se refiere al artículo 273 de la Directiva 2006/112, interpretado a la luz de dichos principios.

30. Por lo que se refiere, por una parte, al principio de proporcionalidad, las sanciones previstas por el Derecho nacional en aplicación del artículo 273 de la Directiva 2006/112 no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude. Al objeto de 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 60 y jurisprudencia citada).

31. Si bien corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si el importe de las multas impuestas a CEZAM respeta el principio de proporcionalidad, conviene, no obstante, señalar a ese órgano jurisdiccional que existen determinados elementos que pueden permitirle realizar esa apreciación.

32. En cuanto a la naturaleza y la gravedad de las infracciones que las multas controvertidas pretenden reprimir, de la resolución de remisión se desprende que las infracciones imputadas a CEZAM no se derivan de un error en la aplicación del mecanismo del IVA. En efecto, durante un período prolongado y a pesar de varias intervenciones de las autoridades fiscales belgas, dicha sociedad no declaró ni pagó el IVA adeudado.

33. Asimismo, la circunstancia de que, a raíz de una inspección fiscal, el sujeto pasivo haya regularizado voluntariamente o no las insuficiencias de pago detectadas por las autoridades competentes puede ser pertinente para apreciar la proporcionalidad de una sanción en relación con el objetivo de garantizar la correcta recaudación del impuesto. Sin embargo, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que, en el presente asunto, no se produjo ninguna regularización voluntaria.

34. En cuanto a los métodos de determinación de las sanciones que deben aplicarse, de la resolución de remisión se desprende que el Derecho belga establece un sistema de graduación de las multas. En efecto, en virtud del artículo 70, apartado 1, del Código del IVA, el incumplimiento de la obligación de pagar el impuesto se sanciona con una multa igual al doble del IVA que se habría adeudado antes de la imputación del IVA deducible. No obstante, de no existir ánimo defraudatorio, el Real Decreto n.º 41 establece que el importe de la multa se reducirá al 20 % o al 10 %, respectivamente, del IVA que se habría adeudado antes de la imputación del IVA deducible, en función de que el importe de los impuestos adeudados por un período de control de un año exceda o no de 1 250,00 euros.

35. En cualquier caso, y sin perjuicio de las comprobaciones que incumben al órgano jurisdiccional remitente, no parece que, habida cuenta de la naturaleza y de la gravedad de las infracciones imputadas a CEZAM y habida cuenta de los requisitos relativos al carácter efectivo y disuasorio de las sanciones en materia de IVA, la imposición de multas por un importe que asciende al 20 % del IVA que se habría adeudado antes de la imputación del IVA deducible vaya más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude.

36. En lo que respecta, por otra parte, al principio de neutralidad fiscal, este 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. En consecuencia, desde el momento en que la autoridad tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, no puede imponer requisitos adicionales cuyo efecto pueda ser la imposibilidad absoluta de ejercer el derecho a deducción (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, apartados 58 y 59 y jurisprudencia citada).

37. No obstante, en el presente asunto, ningún elemento de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia demuestra que las multas impuestas a CEZAM o la normativa belga aplicada para determinar su importe, a saber, el artículo 70, apartado 1, del Código del IVA, en relación con el Real Decreto n.º 41, puedan cuestionar el derecho a deducir el IVA soportado. En particular, no parece que estas disposiciones se opongan a que el sujeto pasivo pueda invocar tal derecho a deducción. A este respecto, de las observaciones del Gobierno belga se desprende que, al determinar la deuda tributaria de CEZAM, las autoridades tributarias belgas dedujeron de oficio el IVA soportado.

38. Por otra parte, procede señalar que el litigio principal no es comparable al que dio lugar a la sentencia de 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), apartados 60 a 64, invocada por CEZAM ante el órgano jurisdiccional remitente, puesto que el asunto que dio lugar a esa sentencia se refería a una práctica administrativa nacional en virtud de la cual el incumplimiento de determinados requisitos formales con fines de control, como la obligación de identificación del sujeto pasivo a efectos del IVA, previsto en el artículo 214 de la Directiva 2006/112, o la de declarar el comienzo, la modificación y el cese de sus actividades, previsto en el artículo 213 de esa Directiva, no se sancionaba con la imposición de una multa proporcionada a la gravedad de la infracción, sino con la denegación del derecho a la deducción del IVA, lo que podía poner en entredicho la neutralidad de este último.

39. El presente asunto tampoco es comparable al que dio lugar a la sentencia de 8 de mayo de 2019, *EN.SA.* (C-712/17, EU:C:2019:374), también invocada por CEZAM ante el órgano jurisdiccional remitente.

40. A este respecto, es preciso recordar que, en los apartados 43 y 44 de esa sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que el principio de neutralidad fiscal se oponía a la imposición de una multa igual al 100 % del importe de la deducción indebida del IVA soportado, cuando el IVA se había repercutido correctamente y el Tesoro Público no había sufrido posteriormente ninguna pérdida de ingresos fiscales, en la medida en que el respeto de este principio quedaba garantizado por la posibilidad de los Estados miembros de contemplar la corrección de cualquier impuesto indebidamente facturado cuando quien expedía la factura demostraba su buena fe o había eliminado completamente, en su debido momento, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales. En consecuencia, la imposición de esta multa hacía inútil la posibilidad de rectificar la deuda tributaria contraída en virtud del artículo 203 de la Directiva 2006/112.

41. En cambio, no sucede así en el caso de autos, puesto que, por una parte, las multas impuestas a CEZAM tienen por objeto sancionar la omisión deliberada, durante un período prolongado, de declarar y pagar el IVA repercutido, omisión que generó así un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Tesoro Público y, por otra parte, como se ha señalado en el apartado 37 de la presente sentencia, ni de las disposiciones nacionales controvertidas en el litigio principal ni de otros elementos de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que esas multas, cuyo importe no supera el 20 % del IVA que se habría adeudado antes de la imputación del IVA deducible, pongan en entredicho el derecho a deducir el IVA soportado.

42. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 273 de la Directiva 2006/112 y los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual el incumplimiento de la obligación de declarar e ingresar el IVA al Tesoro Público se sanciona con una multa a tanto alzado del 20 % del importe del IVA que se habría adeudado antes de la imputación del IVA deducible, sin perjuicio de las comprobaciones que incumben al órgano jurisdiccional remitente en relación con el carácter proporcionado de la multa impuesta en el litigio principal.

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 Novena) declara:

El artículo 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, y los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal,

debe interpretarse en el sentido de que

no se oponen a una normativa nacional en virtud de la cual el incumplimiento de la obligación de declarar e ingresar el impuesto sobre el valor añadido (IVA) al Tesoro Público se sanciona con una multa a tanto alzado del 20 % del importe del IVA que se habría adeudado antes de la imputación del IVA deducible, sin perjuicio de las comprobaciones que incumben al órgano jurisdiccional remitente en relación con el carácter proporcionado de la multa impuesta en el litigio principal.

Firmas

* Lengua de procedimiento: francés.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.