

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092681

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 11 de abril de 2024

Sala 7.^a

Asunto n.º C-122/23

SUMARIO:

IVA. Régimen especial de las pequeñas empresas. *Normativa nacional que somete al IVA a una persona en caso de presentación de una solicitud de registro fuera de plazo.* Una sociedad que inicialmente no estaba registrada a efectos del IVA ejerce una actividad de consultoría de gestión. El servicio de recaudación le giró, una liquidación complementaria mediante la que declaró la existencia de una deuda en concepto de IVA por las entregas gravadas efectuadas por dicha sociedad hasta la fecha de su registro a efectos del IVA. El órgano jurisdiccional considera que la norma búlgara que somete al IVA una entrega en principio exenta cuando el proveedor ha incumplido su obligación de registro a efectos de dicho impuesto dentro de los plazos establecidos, no tiene carácter sancionador, sino que debe considerarse una norma de Derecho material que prevé, en tal supuesto, la inaplicación de la exención y el nacimiento de una deuda de IVA. La Directiva IVA permite a los Estados miembros aplicar sus regímenes especiales respecto de las pequeñas empresas. Una obligación como la prevista en la normativa nacional según la cual los sujetos pasivos deben presentar una declaración de registro a efectos del IVA cuando su volumen de operaciones anual supere el umbral previsto en el art. 287 de la Directiva IVA para el Estado miembro de que se trata, se inscribe, en principio, en este margen de apreciación y permite mantener una relación razonable entre las cargas administrativas vinculadas a la inspección tributaria y la escasa recaudación que es previsible obtener. Por lo que respecta al momento en el que nace la obligación de presentar una declaración de registro a efectos del IVA, la normativa nacional establece una diferencia de trato entre dos grupos de sujetos pasivos, a saber, por un lado, aquellos que alcanzan el umbral en cuestión en un período de doce meses y, por otro lado, aquellos que lo alcanzan en un período de dos meses consecutivos. En el caso de autos, consta que esta diferencia de trato tiene en cuenta, en particular, las características de las actividades estacionales, en el marco de las cuales el umbral del volumen de operaciones que da lugar a la obligación de registro se alcanza más rápidamente durante un corto período de tiempo. Por lo tanto, dicha diferencia de trato entre esos dos grupos de sujetos pasivos se inscribe también, en principio, en el margen de apreciación que la Directiva IVA confiere a los Estados miembros. El Tribunal concluye que la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional, adoptada por un Estado miembro de conformidad con el art. 287 de esta Directiva, que supedita el disfrute de la franquicia del IVA, prevista en dicha Directiva para las pequeñas empresas, al requisito de que el sujeto pasivo, cuyo volumen de operaciones anual o medido durante un período de dos meses consecutivos supere el importe indicado para ese Estado miembro en esa disposición, presente en un plazo determinado una solicitud de registro a efectos del IVA. **Principio de proporcionalidad.** 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. Como ha señalado fundadamente la Comisión Europea, no puede considerarse que la disposición nacional controvertida en el litigio principal constituya una sanción, puesto que solo tiene por objeto recuperar el IVA correspondiente a las operaciones efectuadas durante el período en el que dicho impuesto habría sido facturado si el sujeto pasivo hubiera cumplido, en el plazo establecido, su obligación de registro a efectos del IVA. En este caso por lo que respecta a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones medido durante un período de dos meses consecutivos supere el umbral de que se trata, la normativa nacional controvertida en el litigio principal establece que, en caso de incumplimiento de la obligación de presentar, en el plazo de siete días, una solicitud de registro a efectos del IVA, dichos sujetos pasivos se considerarán deudores del IVA respecto de las entregas gravadas efectuadas desde la fecha en que se hubiera superado el volumen de operaciones hasta la fecha en que el servicio de recaudación haya procedido a su inscripción en el registro o hasta la fecha en que ya no existan motivos de inscripción y este plazo comienza a correr a partir de la fecha en que se haya alcanzado dicho volumen de operaciones. El órgano jurisdiccional remitente debe comprobar si dicha normativa, por una parte, respeta el principio de efectividad de la lucha contra las infracciones de las normas armonizadas en materia de IVA y, por otra parte, cumple las exigencias de proporcionalidad y el Tribunal resuelve que la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece que el incumplimiento, por parte de un sujeto pasivo, de la obligación de presentar dentro del plazo establecido una solicitud de registro a efectos del IVA tiene como consecuencia el nacimiento de una deuda tributaria, siempre que dicha normativa, si y en la medida en que no se limite a recuperar el IVA correspondiente a las operaciones efectuadas durante el período en el que dicho impuesto habría sido

facturado si el sujeto pasivo hubiera cumplido dentro del plazo establecido su obligación de registro a efectos del IVA, por una parte, respete el principio de efectividad de la lucha contra las infracciones de las normas armonizadas en materia de IVA y, por otra parte, cumpla las exigencias de proporcionalidad, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2, 213, 214, 273 y 287.

PONENTE:

Doña L. Arastey Sahún.

En el asunto C-122/23,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria), mediante resolución de 25 de enero de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 1 de marzo de 2023, en el procedimiento entre

Direktor na Direktsia Obzhelvane i danachno-osiguritelna praktika Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite

y

Legafact EOOD,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. F. Biltgen, Presidente de Sala, y el Sr. J. Passer y la Sra. M. L. Arastey Sahún (Ponente),
Jueces;

Abogado General: Sr. A. M. Collins;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno búlgaro, por la Sra. T. Mitova y el Sr. R. Stoyanov, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. D. Drambozova 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 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 por la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009 (DO 2010, L 10, p. 14) (en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Direktor na Direktsia Obzhelvane i danachno-osiguritelna praktika Sofia pri Tsentralno upravlenie na Natsionalna agentsia za prihodite (director de la Dirección de Recursos y Práctica en Materia de Fiscalidad y Seguridad Social para la ciudad de Sofía, Administración Central de la Agencia Nacional de Recaudación, Bulgaria) (en lo sucesivo, «Direktor») y Legafact EOOD en relación

con una liquidación complementaria en la que se declaró la existencia de una deuda del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a cargo de dicha empresa.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El considerando 49 de la Directiva IVA estipula:

«En lo concerniente a las pequeñas empresas, sin embargo, conviene que los Estados miembros puedan continuar aplicando sus regímenes especiales, sobre [la] base de disposiciones comunes y en aras de una armonización más avanzada.»

4. El artículo 2 de esta Directiva enumera las operaciones que están sujetas al IVA.

5. El título XI de la mencionada Directiva, titulado «Obligaciones de los sujetos pasivos y de determinadas personas que no son sujeto pasivo», incluye un capítulo 2, con la rúbrica «Identificación», en el que figuran los artículos 213 y 214 de esta Directiva. El capítulo 7 de dicho título, con la rúbrica «Disposiciones diversas», incluye el artículo 273 de la Directiva IVA.

6. A tenor del artículo 213 de esta Directiva:

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

Con arreglo a las condiciones que establezcan, los Estados miembros autorizarán, y podrán exigir, que la declaración sea efectuada por vía electrónica.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo primero del apartado 1, los sujetos pasivos o personas jurídicas que no sean sujetos pasivos que efectúen adquisiciones intracomunitarias de bienes no sujetos al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3 deberán declarar que efectúan tales adquisiciones cuando dejen de cumplirse las condiciones para no someterlas al impuesto, establecidas con arreglo a lo dispuesto en dicho artículo.»

7. El artículo 214 de esta Directiva está redactado en los siguientes términos:

«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 respectivo 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;

b) los sujetos pasivos o las personas jurídicas que no sean sujetos pasivos que efectúen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA de conformidad con la letra b) del apartado 1 del artículo 2 o que hayan ejercitado la opción prevista en el apartado 3 del artículo 3 de someter al IVA sus adquisiciones intracomunitarias;

c) los sujetos pasivos que efectúen en su territorio respectivo adquisiciones intracomunitarias de bienes para la realización, fuera de ese territorio, de operaciones comprendidas en las actividades a que se refiere el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9;

d) los sujetos pasivos que reciban en el interior de su territorio respectivo servicios respecto de los cuales sean deudores del IVA con arreglo al artículo 196;

e) los sujetos pasivos establecidos en su territorio respectivo que presten servicios en el territorio de otro Estado miembro en el cual el deudor del IVA sea exclusivamente el destinatario del servicio según lo dispuesto en el artículo 196.

2. Los Estados miembros podrán no proceder a la identificación de determinados sujetos pasivos que efectúen operaciones con carácter ocasional como las previstas en el artículo 12.»

8. El artículo 273 de la citada Directiva dispone lo siguiente:

«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.»

9. El título XII de la Directiva IVA, titulado «Regímenes especiales», incluye un capítulo 1, con la rúbrica «Régimen especial de las pequeñas empresas», en el que figuran los artículos 281 a 292 de dicha Directiva.

10. El artículo 287 de la referida Directiva dispone:

«Los Estados miembros cuya adhesión a la Comunidad sea posterior al 1 de enero de 1978 podrán conceder una franquicia del impuesto a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual sea como máximo igual al contravalor en moneda nacional de los siguientes importes al tipo de conversión del día de su adhesión:

[...]

17) Bulgaria: 25 600 euros;

[...]».

Derecho búlgaro

11. A tenor del artículo 96, apartado 1, de la zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido) (DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «ZDDS»):

«Todo sujeto pasivo establecido en el territorio búlgaro que haya realizado un volumen de operaciones imponible igual o superior a 50 000 [levas búlgaras (BGN)] en un período que no supere los doce meses consecutivos anteriores al mes en curso deberá presentar una declaración de registro con arreglo a la presente Ley en un plazo de siete días a partir de la expiración del período impositivo en el que haya alcanzado dicho volumen de operaciones. Cuando el volumen de operaciones se alcance durante un período que no supere dos meses consecutivos, incluido el mes en curso, la persona deberá presentar la declaración en un plazo de siete días a partir de la fecha en que se haya alcanzado el volumen de operaciones.»

12. El artículo 102 de la ZDDS dispone:

«1. Si el servicio de recaudación comprueba que una persona no ha cumplido su obligación de presentar una solicitud de registro dentro del plazo señalado, procederá a registrarla mediante una decisión de registro, siempre que se cumplan los requisitos para ello.

2. La decisión a que se refiere el apartado 1 indicará la base y la fecha en que nació la obligación de registro.

3. [...] A efectos de la determinación de las deudas tributarias de la persona que no haya presentado una declaración de registro dentro del plazo previsto, estando obligada a ello, se considerará que esta es deudora del impuesto sobre las entregas gravadas y las adquisiciones intracomunitarias que haya efectuado, así como sobre las prestaciones de servicios gravadas de las que se haya beneficiado, respecto de las cuales el impuesto deba ser abonado por el destinatario:

1) [...] por el período a partir de la expiración del plazo en el que debería haberse adoptado la decisión de registro, si la persona hubiera presentado una declaración de registro dentro del plazo, hasta la fecha en que haya sido inscrita en el registro por el servicio de recaudación;

2) [...] por el período a partir de la expiración del plazo en el que debería haberse adoptado la decisión de registro, si la persona hubiera presentado la declaración de registro dentro del plazo, hasta la fecha en la que ya no existan motivos para la inscripción en el registro;

4. [...] En los supuestos a que se refiere el artículo 96, apartado 1, segunda frase, a efectos de la determinación de las deudas tributarias de la persona que no haya presentado la declaración de registro dentro del plazo previsto, estando obligada a ello, se considerará que esta es deudora del impuesto respecto de las entregas gravadas con las que se haya superado el volumen de operaciones imponible de 50 000 BGN desde la fecha en que se haya superado el volumen de operaciones hasta la fecha en que sea inscrita en el registro por el servicio de recaudación o hasta la fecha en que ya no existan motivos de registro. Se adeudará un impuesto por la entrega

gravada con la que se haya superado el volumen de operaciones. La persona deberá abonar asimismo un impuesto sobre las prestaciones de servicios gravadas de las que se haya beneficiado respecto de las cuales el impuesto deba ser abonado por el destinatario y sobre las adquisiciones intracomunitarias gravadas efectuadas durante ese período.

[...]

13. El artículo 178 de la ZDDS establece:

«El sujeto pasivo en el sentido de la presente Ley que, estando obligado a ello, no haya presentado declaración de inscripción en el registro o declaración de baja en este dentro de los plazos señalados en la presente Ley podrá ser sancionado con una multa, en el caso de las personas físicas que no sean comerciantes, o con una sanción pecuniaria, en el caso de las personas jurídicas y los comerciantes individuales, de un importe comprendido entre 500 BGN y 5 000 BGN.»

14. El artículo 180 de la ZDDS tiene el siguiente tenor:

«1. [...] La persona inscrita en el registro que, estando obligada a ello, no haya repercutido el impuesto en los plazos establecidos en la presente Ley, podrá ser sancionada con una multa, en el caso de personas físicas que no sean comerciantes, o con una sanción pecuniaria, en el caso de personas jurídicas y comerciantes individuales, de una cuantía igual al impuesto no repercutido, que en ningún caso podrá ser inferior a 500 BGN. En caso de reincidencia, el importe de la multa o de la sanción pecuniaria ascenderá al doble del impuesto no repercutido, sin que pueda ser inferior a 1 000 BGN.

2. El apartado 1 resultará también aplicable cuando la persona no haya repercutido el impuesto por no haber presentado la declaración de registro y no haber sido inscrita en el registro a efectos de la presente Ley dentro del plazo señalado.

3. [...] En caso de que se haya incurrido en la infracción a que se refiere el apartado 1, si la persona inscrita en el registro repercute el impuesto dentro de los seis meses siguientes al final del mes en el que hubiera debido repercutirse el impuesto, la multa o, en su caso, la sanción pecuniaria, ascenderá al cinco por ciento del impuesto, sin que pueda ser inferior a 200 BGN, ni a 400 BGN en caso de reincidencia.

4. [...] En caso de infracción a efectos del apartado 1, cuando la persona inscrita en el registro haya repercutido el impuesto una vez transcurrido el plazo a que se refiere el apartado 3, pero a más tardar dentro de los dieciocho meses siguientes al final del mes en el que hubiera debido repercutirse el impuesto, la multa o, en su caso, la sanción pecuniaria ascenderá al diez por ciento del impuesto, no pudiendo ser inferior a 400 BGN, y a 800 BGN en caso de reincidencia.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15. Legafact ejerce una actividad de consultoría de gestión. Inicialmente esta sociedad no estaba registrada a efectos del IVA.

16. El 21 de agosto de 2018, emitió cuatro facturas con el concepto «retribución en virtud del contrato de 30 de noviembre de 2012», por un importe total de 114 708 BGN (aproximadamente 58 600 euros), que se contabilizaron como «ingresos por ventas de servicios».

17. En los días 23 y 24 de agosto de 2018, Legafact emitió otras dos facturas con el mismo objeto por un valor total de 57 004 BGN (aproximadamente 29 100 euros), que se contabilizaron de la misma manera.

18. El 3 de septiembre de 2018, dicha sociedad solicitó el registro obligatorio a efectos del IVA. El 14 de septiembre de 2018, el servicio de recaudación adoptó una decisión de registro obligatorio, en virtud de la cual la referida sociedad quedó registrada a efectos del IVA a partir del 19 de septiembre de 2018.

19. El servicio de recaudación consideró que con la emisión de una de las facturas de 21 de agosto de 2018 por un importe de 34 202 BGN (aproximadamente 17 500 euros) se había superado el umbral del volumen de operaciones imponible de 50 000 BGN (aproximadamente 25 600 euros) a partir del cual el registro a efectos del IVA es preceptivo y que la entrega correspondiente a dicha factura estaba sujeta al impuesto en virtud del artículo 102, apartado 4, segunda frase, de la ZDDS.

20. Dicho servicio consideró que, de conformidad con el artículo 96, apartado 1, segunda frase, de la ZDDS, Legafact debería haber solicitado el registro a efectos del IVA en el plazo de siete días a partir de la fecha en la que su volumen de operaciones imponible alcanzó el mencionado umbral, es decir, a más tardar el 28 de agosto de 2018, cosa que no hizo. Sobre la base del artículo 102, apartado 4, de la ZDDS, dicho servicio consideró que la referida empresa era deudora del IVA respecto de las entregas gravadas con las que había superado el volumen de operaciones imponible de 50 000 BGN (aproximadamente 25 600 euros) a partir de la fecha en que superó dicho volumen y hasta la fecha en que fue registrada a efectos del IVA.

21. En consecuencia, el servicio de recaudación giró, el 27 de diciembre de 2019, una liquidación complementaria mediante la que declaró la existencia de una deuda a cargo de Legafact en concepto de IVA por importe de 24 701,66 BGN (aproximadamente 12 600 euros), en concepto de principal, y de 3 218,33 BGN (aproximadamente 1 650 euros) en concepto de intereses, en relación con el período impositivo de agosto de 2018, por las entregas gravadas efectuadas por dicha sociedad desde el 21 de agosto de 2018 hasta la fecha de su registro a efectos del IVA (en lo sucesivo, «liquidación complementaria controvertida»).

22. Dado que la liquidación complementaria controvertida fue confirmada mediante resolución del Direktor de 19 de marzo de 2020, Legafact interpuso recurso contra dicha liquidación ante el Administrativen sad - Sofia grad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía, Bulgaria).

23. El 30 de junio de 2020, en el marco de otro asunto, el Konstitutsionen sad (Tribunal Constitucional, Bulgaria), que conocía de un recurso interpuesto por el Vissen advokatski savet (Consejo Superior de la Abogacía, Bulgaria), declaró que el artículo 102, apartado 4, de la ZDDS era conforme con la Constitución búlgara. Dicho órgano jurisdiccional declaró que esta disposición, en la medida en que establece que el IVA debe ser abonado por personas que no se han registrado a efectos de dicho impuesto por una razón que les es imputable, permite garantizar la recaudación, en beneficio de la Hacienda Pública, de un impuesto que, de manera ilícita, no ha sido ni repercutido ni recaudado. Según dicho Tribunal, la obligación de abonar el IVA en tal caso no constituye una sanción ni una pena, sino una indemnización por los daños causados a la Hacienda Pública debido al comportamiento ilegal de un sujeto pasivo.

24. Mediante sentencia de 23 de septiembre de 2021, el Administrativen sad - Sofia grad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía) anuló la liquidación complementaria controvertida en el litigio principal, al considerar que se había emitido infringiendo el Derecho sustantivo aplicable y, más concretamente, el Derecho de la Unión en materia de IVA, tal como ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454).

25. Pese a la sentencia de 30 de junio de 2020 del Konstitutsionen sad (Tribunal Constitucional), el Administrativen sad - Sofia grad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía) consideró que el artículo 102, apartado 4, de la ZDDS tenía carácter sancionador en los casos de presentación fuera de plazo de una declaración obligatoria de registro a efectos del IVA y que, de conformidad con la sentencia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), la sanción resultante de la aplicación de esa disposición solo podía imponerse si se respetaba el principio de proporcionalidad. Este último órgano jurisdiccional consideró que, habida cuenta de que, en el caso de autos, el retraso en el que Legafact había incurrido a la hora de presentar la declaración de registro a efectos del IVA era de tan solo tres días y de que los autos del litigio principal no contenían elementos que acreditaran el carácter fraudulento del comportamiento de dicha sociedad, la sanción que se le había impuesto era desproporcionada.

26. El Direktor interpuso recurso de casación contra la sentencia del Administrativen sad - Sofia grad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía) ante el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria), órgano jurisdiccional remitente.

27. Este último precisa que el artículo 102 de la ZDDS fue adoptado por el legislador búlgaro con el fin de transponer los artículos 213 y 214 de la Directiva IVA, que obligan a los Estados miembros a adoptar las medidas necesarias para que, en principio, todos los sujetos pasivos que efectúen en su territorio respectivo entregas de bienes o prestaciones de servicios que les confieran derecho a deducción sean identificados con un número individual.

28. El órgano jurisdiccional remitente considera que el artículo 102, apartado 4, de la ZDDS, que somete al IVA una entrega en principio exenta cuando el proveedor ha incumplido su obligación de registro a efectos de dicho impuesto dentro de los plazos establecidos, no tiene carácter sancionador, sino que debe considerarse una norma

de Derecho material que prevé, en tal supuesto, la inaplicación de la exención para las pequeñas empresas prevista en las disposiciones del título XII, capítulo 1, de la Directiva IVA y el nacimiento de una deuda de IVA.

29. En estas circunstancias, el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Vulnera los principios del sistema común del IVA de la Unión Europea una disposición nacional en virtud de la cual, en relación con la franquicia del impuesto prevista en el título XII, capítulo 1, de la [Directiva IVA], los sujetos pasivos reciben un trato diferente en función de la rapidez con la que alcancen el umbral del volumen de operaciones que determina la obligatoriedad del registro a efectos del IVA?

2) ¿Se opone la [Directiva IVA] a una disposición nacional con arreglo a la cual la franquicia del impuesto en caso de una entrega de bienes con arreglo al título XII, capítulo 1, de [dicha Directiva] depende de que el proveedor cumpla la obligación de solicitar el preceptivo registro a efectos del IVA dentro del plazo fijado para ello?

3) ¿Con arreglo a qué criterios derivados de la interpretación de la [Directiva IVA] debe determinarse si la citada disposición nacional, que establece el nacimiento de una deuda tributaria en caso de solicitud fuera de plazo del preceptivo registro a efectos del IVA, es de carácter sancionador?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Cuestiones prejudiciales primera y segunda

30. Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y segunda, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional, adoptada por un Estado miembro de conformidad con el artículo 287 de esta Directiva, que supedita el disfrute de la franquicia del IVA prevista en dicha Directiva para las pequeñas empresas al requisito de que el sujeto pasivo, cuyo volumen de operaciones anual o medido durante un período de dos meses consecutivos supere el importe indicado para ese Estado miembro en esa disposición, presente en un plazo determinado una solicitud de registro a efectos del IVA.

31. A este respecto, procede recordar que la Directiva IVA permite a los Estados miembros aplicar sus regímenes especiales respecto de las pequeñas empresas, como enuncia el considerando 49 de dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de mayo de 2018, *Vámos*, C-566/16, EU:C:2018:321, apartado 30).

32. En el caso de autos, como se desprende de la resolución de remisión, la normativa nacional controvertida en el litigio principal fue adoptada de conformidad con el artículo 287, punto 17, de la Directiva IVA, que autoriza a la República de Bulgaria a conceder una franquicia del impuesto a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual sea como máximo igual al contravalor en levas búlgaras del importe de 25 600 euros.

33. Con arreglo a esta normativa, los sujetos pasivos tienen la obligación de presentar una declaración de registro a efectos del IVA en un plazo de siete días a contar, para el grupo de sujetos pasivos que alcance el umbral de 50 000 BGN de volumen de operaciones imponible en un período de doce meses, desde el final del período impositivo en el que se haya alcanzado ese volumen de operaciones y, para el grupo de sujetos pasivos que alcance ese umbral en un período de dos meses consecutivos, desde la fecha en que se alcance dicho volumen de operaciones.

34. El régimen especial de las pequeñas empresas, en el sentido de la Directiva IVA, establece una simplificación administrativa destinada a fomentar la creación de ese tipo de empresas, a impulsar su actividad y a hacerlas más competitivas, así como a mantener un equilibrio razonable entre las cargas administrativas vinculadas a la inspección tributaria y la escasa recaudación que es previsible obtener (sentencia de 9 de julio de 2020, *AJPF Caraș-Severin y DGRFP Timișoara*, C-716/18, EU:C:2020:540, apartado 40 y jurisprudencia citada).

35. A este respecto, procede señalar que la Directiva IVA confiere a los Estados miembros un margen de apreciación en cuanto a la manera de aplicar este régimen especial.

36. Pues bien, una obligación como la prevista en la normativa nacional controvertida en el litigio principal, según la cual los sujetos pasivos deben presentar una declaración de registro a efectos del IVA cuando su volumen de operaciones anual supere el umbral previsto en el artículo 287 de la Directiva IVA para el Estado miembro de

que se trata, se inscribe, en principio, en este margen de apreciación y permite mantener una relación razonable entre las cargas administrativas vinculadas a la inspección tributaria y la escasa recaudación que es previsible obtener.

37. Por lo que respecta al momento en el que nace la obligación de presentar una declaración de registro a efectos del IVA, la normativa nacional mencionada en el apartado 33 de la presente sentencia establece una diferencia de trato entre dos grupos de sujetos pasivos, a saber, por un lado, aquellos que alcanzan el umbral en cuestión en un período de doce meses y, por otro lado, aquellos que lo alcanzan en un período de dos meses consecutivos. En el caso de autos, consta que esta diferencia de trato tiene en cuenta, en particular, las características de las actividades estacionales, en el marco de las cuales el umbral del volumen de operaciones que da lugar a la obligación de registro se alcanza más rápidamente durante un corto período de tiempo.

38. Por lo tanto, dicha diferencia de trato, establecida por la normativa nacional controvertida en el litigio principal, entre esos dos grupos de sujetos pasivos se inscribe también, en principio, en el margen de apreciación que la Directiva IVA confiere a los Estados miembros.

39. Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y segunda que la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional, adoptada por un Estado miembro de conformidad con el artículo 287 de esta Directiva, que supedita el disfrute de la franquicia del IVA, prevista en dicha Directiva para las pequeñas empresas, al requisito de que el sujeto pasivo, cuyo volumen de operaciones anual o medido durante un período de dos meses consecutivos supere el importe indicado para ese Estado miembro en esa disposición, presente en un plazo determinado una solicitud de registro a efectos del IVA.

Tercera cuestión prejudicial

40. Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional que establece que el incumplimiento, por parte de un sujeto pasivo, de la obligación de presentar dentro del plazo establecido, en los casos a que se refiere el apartado 39 de la presente sentencia, una solicitud de registro a efectos del IVA tiene como consecuencia el nacimiento de una deuda tributaria.

41. A este respecto, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, aunque, para garantizar la recaudación exacta del impuesto y evitar el fraude, los Estados miembros pueden, en particular, establecer legalmente en sus respectivas normativas nacionales sanciones apropiadas para penalizar el incumplimiento de la obligación de inscripción en el registro de sujetos pasivos del IVA, tales sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. A este respecto, incumbe a los órganos jurisdiccionales nacionales comprobar si la cuantía de la sanción no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos consistentes en garantizar la recaudación exacta del impuesto y evitar el fraude, vistas las circunstancias del caso de autos y, en particular, la cuantía concretamente impuesta, así como la posible existencia de un fraude o de una elusión de la normativa aplicable imputables al sujeto pasivo cuya falta de inscripción se sanciona. Los mismos principios son válidos para recargos que, aunque tengan carácter de sanciones fiscales, no deben ser excesivos con respecto a la gravedad del incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, apartados 51 y 52 y jurisprudencia citada).

42. 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 8 de mayo de 2019, *EN.SA.*, C-712/17, EU:C:2019:374, apartado 40 y jurisprudencia citada).

43. 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 (sentencia de 17 de mayo de 2023, *Cezam*, C-418/22, EU:C:2023:418, apartado 28 y jurisprudencia citada).

44. En el presente asunto, por una parte, como se desprende de la resolución de remisión y de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia, en caso de presentación fuera de plazo de una solicitud de registro, los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual supere el umbral a partir del cual la presentación de dicha solicitud es preceptiva están sujetos, con arreglo a la normativa nacional controvertida en el litigio principal, al pago

del IVA por las entregas gravadas efectuadas a partir de la expiración del plazo de siete días en el que debería haberse adoptado la decisión de registro hasta la fecha de su inscripción en el registro por el servicio de recaudación.

45. Este plazo comienza a correr a partir del final del período impositivo en el que se haya alcanzado dicho volumen de operaciones.

46. A este respecto, como ha señalado fundadamente la Comisión Europea, no puede considerarse que la disposición nacional controvertida en el litigio principal constituya una sanción, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia mencionada en los apartados 41 a 43 de la presente sentencia, puesto que solo tiene por objeto recuperar el IVA correspondiente a las operaciones efectuadas durante el período en el que dicho impuesto habría sido facturado si el sujeto pasivo hubiera cumplido, en el plazo establecido, su obligación de registro a efectos del IVA.

47. Por otra parte, de la resolución de remisión y de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende asimismo que, por lo que respecta a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones medido durante un período de dos meses consecutivos supere el umbral de que se trata, la normativa nacional controvertida en el litigio principal establece que, en caso de incumplimiento de la obligación de presentar, en el plazo de siete días, una solicitud de registro a efectos del IVA, dichos sujetos pasivos se considerarán deudores del IVA respecto de las entregas gravadas efectuadas desde la fecha en que se hubiera superado el volumen de operaciones hasta la fecha en que el servicio de recaudación haya procedido a su inscripción en el registro o hasta la fecha en que ya no existan motivos de inscripción.

48. Para estos sujetos pasivos, este plazo comienza a correr a partir de la fecha en que se haya alcanzado dicho volumen de operaciones.

49. A este respecto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente, único competente para interpretar y aplicar el Derecho nacional, comprobar si, en lo que respecta a los sujetos pasivos mencionados en el apartado 47 de la presente sentencia, la normativa nacional controvertida en el litigio principal establece una sanción, en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

50. A tal fin, el órgano jurisdiccional remitente debe comprobar si dicha normativa, por una parte, respeta el principio de efectividad de la lucha contra las infracciones de las normas armonizadas en materia de IVA y, por otra parte, cumple las exigencias de proporcionalidad, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia mencionada en los apartados 41 a 43 de la presente sentencia.

51. Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que no se opone a una normativa nacional que establece que el incumplimiento, por parte de un sujeto pasivo, de la obligación de presentar dentro del plazo establecido, en los casos a que se refiere el apartado 39 de la presente sentencia, una solicitud de registro a efectos del IVA tiene como consecuencia el nacimiento de una deuda tributaria, siempre que dicha normativa, si y en la medida en que no se limite a recuperar el IVA correspondiente a las operaciones efectuadas durante el período en el que dicho impuesto habría sido facturado si el sujeto pasivo hubiera cumplido dentro del plazo establecido su obligación de registro a efectos del IVA, por una parte, respete el principio de efectividad de la lucha contra las infracciones de las normas armonizadas en materia de IVA y, por otra parte, cumpla las exigencias de proporcionalidad, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

Costas

52. 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 Séptima) declara:

1) La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009,

debe interpretarse en el sentido de que

no se opone a una normativa nacional, adoptada por un Estado miembro de conformidad con el artículo 287 de esta Directiva, en su versión modificada, que supedita el disfrute de la franquicia del impuesto sobre el valor añadido (IVA), prevista en dicha Directiva, en su versión modificada, para las pequeñas empresas, al requisito de que el sujeto pasivo, cuyo volumen de operaciones anual o medido durante un período de dos meses consecutivos supere el importe indicado para ese Estado miembro en esa disposición, presente en un plazo determinado una solicitud de registro a efectos del IVA.

2) La Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2009/162,

debe interpretarse en el sentido de que

no se opone a una normativa nacional que establece que el incumplimiento, por parte de un sujeto pasivo, de la obligación de presentar dentro del plazo establecido, en los casos a que se refiere el punto 1 del presente fallo, una solicitud de registro a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA) tiene como consecuencia el nacimiento de una deuda tributaria, siempre que dicha normativa, si y en la medida en que no se limite a recuperar el IVA correspondiente a las operaciones efectuadas durante el período en el que dicho impuesto habría sido facturado si el sujeto pasivo hubiera cumplido dentro del plazo establecido su obligación de registro a efectos del IVA, por una parte, respete el principio de efectividad de la lucha contra las infracciones de las normas armonizadas en materia de IVA y, por otra parte, cumpla las exigencias de proporcionalidad, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

Firmas

* Lengua de procedimiento: búlgaro.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.