

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 5 de octubre de 2016 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letra a) — Artículo 9, apartado 1 — Artículo 14, apartado 1 — Artículos 73, 80 y 273 — Principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad — Fraude fiscal — Irregularidades contables — Ocultación de entregas e ingresos — Determinación de la base imponible»

En el asunto C-576/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunal contencioso-administrativo de Veliko Tarnovo, Bulgaria), mediante resolución de 28 de octubre de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 9 de noviembre de 2015, en el procedimiento entre

??ya ??rinova ET

y

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por la Sra. C. Toader, Presidenta de Sala, y los Sres. A. Rosas y E. Jarašiūnas (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. N. Wahl;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por el Sr. A. Manov, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno búlgaro, por las Sras. D. Drambozova y E. Petranova, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y S. Petrova, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 2, apartado 1, letra a), del artículo 9, apartado 1, del artículo 14, apartado 1, y de los artículos 73, 80 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Maya Marinova ET (en lo sucesivo, «MM») y el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Dirección «Recursos y práctica en materia de retenciones fiscales y cotizaciones sociales» de Veliko Tarnovo en la administración central de la Agencia nacional de finanzas públicas, Bulgaria; en lo sucesivo, «Director») en relación con una liquidación complementaria del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») y de intereses de demora.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El considerando 59 de la Directiva del IVA es del siguiente tenor:

«Conviene que, dentro de ciertos límites y en determinadas condiciones, los Estados miembros puedan adoptar o mantener medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la recaudación del impuesto o a evitar ciertos fraudes o evasiones fiscales.»

4 El artículo 2, apartado 1, de la mencionada Directiva dispone:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]»

5 A tenor del artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

6 El artículo 14, apartado 1, de la misma Directiva establece:

«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

7 El artículo 73 de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las

enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

8 A tenor del artículo 80, apartado 1, de esta Directiva:

«Para prevenir la evasión o el fraude fiscales, los Estados miembros podrán tomar medidas para que la base imponible de una entrega de bienes o prestación de servicios que implique vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos, vínculos de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos, según determine el Estado miembro, sea el valor normal de mercado en los casos [relacionados en la presente disposición].»

9 El artículo 242 de dicha Directiva establece que «los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración fiscal».

10 A tenor del artículo 244 de la misma Directiva, «todo sujeto pasivo deberá velar por que se conserven copias de las facturas emitidas por él mismo, por el adquiriente o el destinatario o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, así como las facturas por él recibidas».

11 El artículo 250, apartado 1, de la Directiva del IVA establece:

«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.»

12 El artículo 273, párrafo primero, de esta Directiva dispone:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete[n] el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, 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 búlgaro

13 En su versión aplicable a los hechos en el litigio principal, la *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (Ley relativa al impuesto sobre el valor añadido, DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006; en lo sucesivo «ZDDS») establece, en su artículo 3, apartado 1, que será sujeto pasivo quien realice, con carácter independiente, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

14 Según el artículo 6, apartado 1, de la ZDDS, constituirá «entrega de bienes», en el sentido de dicha Ley, la transmisión del derecho de propiedad o de otro derecho real sobre los bienes.

15 Con arreglo al artículo 25, apartado 1, de la ZDDS, el «devengo» en el sentido de dicha Ley se corresponde con la entrega de bienes o con la realización de la prestación de servicios por un sujeto pasivo en el sentido de dicha Ley, con la adquisición intracomunitaria y con la importación de bienes en el sentido del artículo 16 de la ZDDS.

16 En virtud del artículo 26, apartado 1, de la ZDDS, la base imponible en el sentido de dicha Ley será el importe al que se facture o se deje de facturar el IVA, según se trate de una entrega gravada o exenta. El apartado 2 de dicho artículo dispone que la base imponible se determinará sobre la base de cualquier contraprestación fijada en levass búlgaras (BGN) o en céntimos, deducido el impuesto devengado con arreglo a la ZDDS que el adquirente o un tercero haya abonado o adeude en pago de la entrega. No constituirán contraprestaciones de la entrega los intereses o recargos de carácter indemnizatorio.

17 De conformidad con el artículo 96, apartado 1, de la ZDDS, los sujetos pasivos que hayan realizado un volumen de negocios imponible superior o igual a 50 000 BGN (unos 25 000 euros) en un período que no exceda de los doce meses consecutivos previos al mes en curso estará obligado a presentar una solicitud de registro a los efectos de dicha Ley en los catorce días siguientes a la finalización del ejercicio fiscal en el que haya alcanzado ese volumen de negocios.

18 El artículo 102, apartado 3, punto 1, de la ZDDS disponía, en su versión vigente hasta el 1 de enero de 2012, que para determinar las deudas fiscales de quien, estando obligado a presentar una solicitud de registro, no lo hubiese hecho en el plazo previsto, será considerado sujeto pasivo del impuesto sobre las entregas gravadas y las adquisiciones intracomunitarias que hubiese efectuado correspondientes al período comprendido entre la expiración del plazo en el que debía haberse presentado la solicitud de registro y la fecha del registro efectivo por el servicio de recaudación.

19 En virtud del artículo 122, apartado 1, del Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (Código de procedimiento tributario y de seguros sociales), de 1 de enero de 2006 (DV n.º 105, de 29 de diciembre de 2005; en lo sucesivo, «DOPK»), el servicio de recaudación podrá aplicar el tipo impositivo previsto por la ley pertinente a la base imponible que hubiese determinado de conformidad con el apartado 2 de este artículo, en particular cuando los datos demuestren la existencia de productos o ingresos ocultos, cuando no exista contabilidad conforme a la zakon za schetovodstvo (ley contable), cuando la contabilidad no se hubiese presentado o cuando la contabilidad presentada no permita determinar la base imponible, así como cuando se hubiesen destruido indebidamente los documentos necesarios para determinar la base imponible o la base de cálculo de las cotizaciones sociales devengadas.

20 El artículo 122, apartado 2, puntos 1, 4, 6, 8 y 16 del DOPK establece que, para determinar la base imponible, el servicio de recaudación tomará en consideración todas las circunstancias individuales siguientes: el tipo y la naturaleza de la actividad efectivamente ejercida, los documentos oficiales y los documentos que incluyan datos fiables, la importancia comercial del lugar en el que se ejerce la actividad, los productos o ingresos brutos (volumen de negocios) y otras pruebas que puedan servir para determinar la base imponible.

21 En virtud del artículo 124, apartado 2, del DOPK, en el procedimiento de recurso contra una liquidación complementaria adoptada después de que se haya efectuado una inspección de conformidad con el artículo 122 del DOPK, las apreciaciones fácticas que figuren en dicha liquidación se considerarán exactas, hasta que se aporte prueba en contrario, si se acredita que se cumplen los requisitos mencionados en el artículo 122, apartado 1, del DOPK.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

22 MM es una empresa individual propiedad de la Sra. Maya Vasileva Marinova, nacional búlgara registrada como empresaria individual con arreglo al Derecho búlgaro. Esta empresa desarrolla una actividad de venta al por menor de productos alimenticios y no alimenticios a consumidores finales en un comercio ubicado en el municipio de Troyan (Bulgaria).

23 MM fue sometida a una inspección fiscal a raíz de la cual la Dirección territorial de la Natsionalna agentsia po prihodite (Agencia nacional de finanzas públicas; en lo sucesivo, «administración tributaria búlgara») giró, el 5 de junio de 2014, una liquidación complementaria de IVA por importe de 30 545,73 BGN (unos 15 618 euros) más 16 442,85 BGN (unos 8 407 euros) de intereses.

24 Con ocasión de esa inspección, al realizar comprobaciones en socios comerciales de MM registrados en el IVA, la administración tributaria búlgara observó que varios de ellos le habían enviado facturas relativas a productos de tabaco y alimenticios que habían expedido a MM. Esas facturas estaban registradas en la contabilidad de quienes las emitieron, pero no en la de MM, que no dedujo el IVA mencionado en dichas facturas.

25 La administración tributaria búlgara consideró que MM había recibido efectivamente esas mercancías y presumió, habida cuenta de que no se hallaban en el almacén de dicha empresa y de su naturaleza, que MM las había vendido al por menor a terceros indeterminados durante los ejercicios fiscales en los que se habían redactado dichas facturas. Al observar que MM no había contabilizado ni las entregas de mercancías por los proveedores ni sus ventas posteriores, la administración tributaria búlgara concluyó que la empresa había ocultado esas entregas y los ingresos correspondientes a la reventa de dichas mercancías.

26 Además, la administración tributaria búlgara apreció que, durante el período comprendido entre el 1 de mayo de 2008 y el 26 de abril de 2010, MM no figuraba en el registro de sujetos pasivos del IVA debido a que su volumen de negocios declarado no alcanzaba el umbral de 50 000 BGN (unos 25 000 euros) establecido por la normativa nacional, a partir del cual es obligatorio dicho registro. No obstante, esa administración consideró, basándose también en las facturas emitidas por los proveedores de dicha empresa, que, durante el período comprendido entre el 1 de mayo de 2007 y el 30 de abril de 2008, el volumen de negocios real de MM superaba dicho umbral y que, en consecuencia, estaba obligada a solicitar su inscripción en el registro de sujetos pasivos del IVA desde el 1 de mayo de 2008, pese a no haberlo hecho hasta el 26 de abril de 2010.

27 Por tanto, la administración tributaria búlgara liquidó el IVA y emitió la liquidación complementaria controvertida en el litigio principal. Determinó la base imponible de las ventas minoristas presuntas de los productos indicados en las facturas redactadas por los socios comerciales de MM y la base imponible de las ventas que había efectuado durante el período comprendido entre el 1 de mayo de 2008 y el 26 de abril de 2010. Para determinar esa base imponible añadió, con arreglo a la normativa nacional, un margen a los precios de las entregas indicados en dichas facturas determinado en función de los precios que MM solía aplicar a los productos correspondientes.

28 MM recurrió dicha liquidación en vía administrativa ante el Director. Al haber sido desestimado ese recurso mediante resolución de 15 de agosto de 2014, interpuso un recurso contencioso-administrativo contra dicha liquidación ante el Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunal contencioso-administrativo de Veliko Tarnovo, Bulgaria).

29 MM alega que la determinación «por analogía» de la base imponible con arreglo al procedimiento previsto por el Derecho nacional controvertido en el litigio principal carece de

fundamento. Sostiene al respecto que el hecho de que los proveedores contabilicen las facturas de venta de mercancías no significa que los productos que en ellas se mencionan le hayan sido efectivamente expedidos y que haya ocultado esas entregas. En efecto, considera que no existen pruebas de que recibiera dichas mercancías ni de que las revendiera posteriormente.

30 A juicio del Director, conforme a la normativa nacional, el hecho de que el sujeto pasivo no lleve una compatibilidad con arreglo a Derecho permite, por una parte, presumir la existencia de una entrega posterior a terceros de las mercancías no contabilizadas y el carácter oneroso de dicha entrega y, por otra, determinar la fecha de devengo y la base imponible.

31 El tribunal remitente considera acreditado que MM, actuando como sujeto pasivo en el sentido de la Directiva del IVA y ejerciendo una actividad económica independiente, recibió efectivamente las mercancías indicadas en las facturas emitidas por los proveedores durante los ejercicios fiscales en los que se emitieron dichas facturas y que disponía de esas facturas, si bien ni las contabilizó ni las presentó a la administración tributaria búlgara con ocasión de la inspección fiscal.

32 No obstante, el tribunal remitente considera que la recepción de esas mercancías y la contabilidad irregular de MM no significan necesariamente, a falta de otros datos objetivos, que revendiera posteriormente esas mercancías. Declara, indicando que las disposiciones del DOPK no exigen acreditar la existencia de los ingresos ocultos correspondientes a todas las ventas posteriores presuntas y que la base imponible calculada con arreglo a esa normativa no refleja forzosamente la contraprestación realmente percibida por el sujeto pasivo, que el artículo 122, apartado 2, del DOPK establece ciertas reglas para determinar la base imponible de entregas distintas a las previstas en los artículos 73 a 80 de dicha Directiva.

33 Por consiguiente, el tribunal remitente se pregunta si la normativa nacional controvertida en el litigio principal es, en el marco de la autonomía procesal de los Estados miembros, compatible con los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad y con el artículo 9, apartado 1, con el artículo 14, apartado 1, y con los artículos 73, 80 y 273 de la misma Directiva.

34 En estas circunstancias, el Administrativen sad Veliko Tarnovo (Tribunal contencioso-administrativo de Veliko Tarnovo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Deben interpretarse en conjunto los artículos 273, 2, apartado 1, letra a), 9, apartado 1, y 14, apartado 1, de la Directiva del IVA, a la vista de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, en el sentido de que un Estado miembro está facultado para tratar la inexistencia efectiva de bienes, entregados a un sujeto pasivo en virtud de entregas gravadas, como entregas posteriores y onerosas gravadas de dichos bienes realizadas por la misma persona, sin que se haya constatado su destinatario, si con ello se pretende prevenir el fraude en el IVA?

2) ¿Las disposiciones mencionadas en la primera cuestión prejudicial deben interpretarse, a la vista de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, en el sentido de que un Estado miembro estaría habilitado para tratar del modo arriba descrito la falta de contabilización por parte de un sujeto pasivo de documentos fiscalmente relevantes relativos a las entregas gravadas recibidas, si con ello se persiguiese la misma finalidad?

3) ¿Deben interpretarse en conjunto los artículos 273, 73 y 80 de la Directiva del IVA, a la vista de los principios de igualdad de trato y de proporcionalidad, en el sentido de que los Estados miembros están facultados para determinar, en virtud de disposiciones nacionales que no sirven a la transposición de la Directiva del IVA, las bases imponibles para entregas de bienes efectuadas

por un sujeto pasivo, desviándose de la norma general establecida en el artículo 73 y de las normas de excepción expresamente previstas en el artículo 80, si con ello se persigue, por una parte, prevenir el fraude en el IVA y, por otra, conseguir la determinación de una base imponible lo más fiable posible para las operaciones de que se trate?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

35 Con carácter preliminar, hay que señalar que el artículo 80 de la Directiva del IVA al que alude, en una de las cuestiones prejudiciales planteadas, el tribunal remitente no es pertinente en el caso de autos, ya que dicho artículo se refiere a la determinación de la base imponible de las operaciones entre partes vinculadas, de las que se distinguen las operaciones controvertidas en el litigio principal.

36 En consecuencia, procede entender que, mediante sus cuestiones prejudiciales, que deben analizarse conjuntamente, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 2, apartado 1, letra a), el artículo 9, apartado 1, el artículo 14, apartado 1, y los artículos 73 y 273 de la Directiva del IVA y los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual, si no se hallan en el almacén de un sujeto pasivo las mercancías que se le suministraron ni existe registro en su contabilidad de los documentos fiscales relativos a las mismas, la administración tributaria puede presumir que dicho sujeto pasivo vendió posteriormente esas mercancías a terceros y determinar la base imponible de las ventas de dichas mercancías en función de los datos fácticos de que disponga, con arreglo a normas no previstas por dicha Directiva.

37 De la petición de decisión prejudicial resulta que el tribunal remitente considera acreditado el hecho de que MM efectivamente recibió las mercancías indicadas en las facturas emitidas por sus proveedores, que disponía de esas facturas, si bien ni las contabilizó ni las presentó a la administración tributaria búlgara, que esas mercancías ya no se hallaban en el almacén de esa empresa en el momento de la inspección fiscal y que dicha empresa tampoco contabilizó las eventuales operaciones posteriores relativas a esas mercancías.

38 A la vista de estas circunstancias, procede recordar que el artículo 242 de la Directiva del IVA obliga a los sujetos pasivos de ese impuesto a llevar una contabilidad adecuada, que el artículo 244 de dicha Directiva les obliga a conservar todas las facturas y que el artículo 250, apartado 1, de dicha Directiva obliga a los sujetos pasivos a presentar una declaración en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota de IVA exigible.

39 La falta de llevanza de una contabilidad que permita la aplicación del IVA y su control por la administración tributaria y la falta de registro de las facturas emitidas y pagadas pueden impedir la correcta recaudación de este impuesto y, en consecuencia, comprometer el buen funcionamiento del sistema común del IVA. Por lo tanto, el Derecho de la Unión no impide que los Estados miembros consideren tales incumplimientos constitutivos de fraude fiscal (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de diciembre de 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, apartados 48 y 49, y de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 56).

40 Para garantizar la correcta recaudación del IVA y para evitar el fraude, el artículo 273, párrafo primero, de la Directiva del IVA permite a los Estados miembros establecer otras obligaciones distintas de las previstas por dicha Directiva que estimen necesarias al efecto, siempre que respeten 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.

41 El Tribunal de Justicia ha señalado que de esta disposición, así como del artículo 2 y del artículo 250, apartado 1, de dicha Directiva y del artículo 4 TUE, apartado 3, resulta que cada uno de los Estados miembros tiene la obligación de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se percibe íntegramente en su territorio y para luchar contra el fraude (sentencia de 9 de julio de 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiag? Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, apartado 25 y jurisprudencia citada).

42 A este respecto, es necesario poner de relieve que el comportamiento fraudulento del sujeto pasivo, como la ocultación de entregas e ingresos, no puede impedir la recaudación del IVA. En efecto, en virtud del artículo 273 de la misma Directiva y de la jurisprudencia citada en el apartado anterior de la presente sentencia, corresponde a las instituciones nacionales competentes restablecer la situación que habría existido de no haber habido fraude fiscal.

43 Además, el Tribunal de Justicia ha declarado que el artículo 273 de la Directiva del IVA, aparte de los límites que fija, no precisa ni los requisitos ni las obligaciones que los Estados miembros pueden prever y les confiere, por tanto, un margen de apreciación en cuanto a los medios para alcanzar los objetivos recordados en el apartado 41 de la presente sentencia (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de enero de 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, EU:C:2012:40, apartado 23, y de 26 de marzo de 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, apartado 36).

44 Sin embargo, las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar en virtud de dicho artículo 273, a fin de garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude, no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos ni deben cuestionar la neutralidad del IVA (véase la sentencia de 26 de marzo de 2015, Macikowski, C-499/13, EU:C:2015:201, apartado 37 y jurisprudencia citada).

45 En el caso de autos, de las observaciones del Director y del Gobierno búlgaro resulta que, sin perjuicio de las comprobaciones que corresponde realizar al tribunal remitente, el artículo 122 del DOPK constituye un medio para luchar contra el fraude que persigue, en caso de ocultación de entregas o ingresos y en caso de que no exista o no se presente a la administración tributaria una contabilidad conforme con la normativa nacional, la determinación de las deudas fiscales y de la base imponible más próxima a la contraprestación realmente percibida por el sujeto pasivo en función de los datos de que disponga esa administración, tales como el tipo y la naturaleza de la actividad efectivamente ejercida, los documentos que incluyan datos fiables, la importancia comercial del lugar en que se ejerce la actividad, los productos de que se trata y los ingresos brutos y otras pruebas pertinentes a tal fin.

46 Corresponde al tribunal remitente apreciar la compatibilidad de las medidas nacionales controvertidas en el litigio principal con los requisitos indicados en el apartado 44 de la presente sentencia habida cuenta de todas las circunstancias del litigio principal. No obstante, el Tribunal de Justicia puede proporcionarle todas las indicaciones útiles con objeto de resolver el litigio de que conoce (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de julio de 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 36 y jurisprudencia citada).

47 Por lo que se refiere, por una parte, al primero de dichos requisitos, derivado del principio de proporcionalidad, hay que señalar que de los autos remitidos al Tribunal de Justicia no resulta que las medidas controvertidas en el litigio principal vayan más allá de lo que es necesario para alcanzar los objetivos perseguidos.

48 En efecto, parece que la normativa nacional controvertida en el litigio principal persigue determinar la base imponible más próxima a la contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo en los casos en que no es posible recabar datos objetivos en relación con las fechas de las operaciones gravadas, con sus destinatarios y con los ingresos gravados del sujeto pasivo debido a su comportamiento fraudulento y, en particular, como consecuencia de su incumplimiento de la obligación de llevar una contabilidad adecuada, permitiendo a las instituciones nacionales competentes restablecer la situación en función de la información de que dispongan teniendo en cuenta todas las circunstancias individuales.

49 Por lo que respecta, por otra parte, al principio de neutralidad, principio en virtud del cual el legislador de la Unión plasma, en materia de IVA, el principio general de igualdad de trato (véanse las sentencias de 29 de octubre de 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, apartado 41, y de 5 de marzo de 2015, *Comisión/Luxemburgo*, C-502/13, EU:C:2015:143, apartado 50), hay que señalar que los sujetos pasivos que hayan cometido un fraude fiscal consistente, en particular, en ocultar operaciones imposables e ingresos relativos a las mismas no se hallan en una situación comparable a la de los sujetos pasivos que cumplen sus obligaciones en materia de contabilidad, de declaración y de pago del IVA. Por consiguiente, este principio no puede ser válidamente invocado por un sujeto pasivo que ha participado deliberadamente en tal fraude y ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 18 de diciembre de 2014, *Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti y otros*, C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455, apartado 48, y de 28 de julio de 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 58).

50 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 2, apartado 1, letra a), el artículo 9, apartado 1, el artículo 14, apartado 1, y los artículos 73 y 273 de la Directiva del IVA y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual, si no se hallan en el almacén de un sujeto pasivo las mercancías que se le suministraron ni existe registro en su contabilidad de los documentos fiscales relativos a las mismas, la administración tributaria puede presumir que dicho sujeto pasivo vendió posteriormente esas mercancías a terceros y determinar la base imponible de las ventas de dichas mercancías en función de los datos fácticos de que disponga, con arreglo a normas no previstas por dicha Directiva. No obstante, corresponde al tribunal remitente comprobar que las disposiciones de esa normativa nacional no vayan más allá de lo que es necesario para garantizar la correcta recaudación del IVA y evitar el fraude.

Costas

51 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el tribunal remitente, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los

gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

El artículo 2, apartado 1, letra a), el artículo 9, apartado 1, el artículo 14, apartado 1, y los artículos 73 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, y el principio de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual, si no se hallan en el almacén de un sujeto pasivo las mercancías que se le suministraron ni existe registro en su contabilidad de los documentos fiscales relativos a las mismas, la administración tributaria puede presumir que dicho sujeto pasivo vendió posteriormente esas mercancías a terceros y determinar la base imponible de las ventas de dichas mercancías en función de los datos fácticos de que disponga, con arreglo a normas no previstas por dicha Directiva. No obstante, corresponde al tribunal remitente comprobar que las disposiciones de esa normativa nacional no vayan más allá de lo que es necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto sobre el valor añadido y evitar el fraude.

Firmas

* Lengua de procedimiento: búlgaro.