

62010CJ0414

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 29 de marzo de 2012 (*)

«IVA — Sexta Directiva — Artículo 17, apartado 2, letra b) — Tributación de un producto importado de un tercer país — Normativa nacional — Derecho a deducción del IVA a la importación — Requisito — Pago efectivo del IVA por el deudor»

En el asunto C-414/10,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Conseil d'État (Francia), mediante resolución de 30 de julio de 2010, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de agosto de 2010, en el procedimiento entre

Véleclair SA

y

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits y J.-J. Kasel (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretaria: Sra. R. ?ere?, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 12 de octubre de 2011; consideradas las observaciones presentadas:

—

en nombre de Véleclair SA, por Me É. Arcil, avocat;

—

en nombre del Gobierno francés, por la Sra. N. Rouam y el Sr. G. de Bergues, en calidad de agentes;

—

en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. C. Blaschke y T. Henze, en calidad de agentes;

—

en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. C. Wissels, en calidad de agente;

—

en nombre del Gobierno portugués, por la Sra. S. Jaulino y por los Sres. L. Ines Fernandes y R. Campos Lares, en calidad de agentes;

—

en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. D. Recchia y C. Soulay y por el Sr. F. Dintilhac, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 17 de noviembre de 2011;

dicta la siguiente

Sentencia

1

La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 17, apartado 2, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2

Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Véleclair SA y el ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État, relativo a una normativa nacional que supedita el ejercicio del derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») a la importación al pago efectivo de dicho impuesto por el deudor.

Marco jurídico

Sexta Directiva

3

El artículo 10, apartado 1, de la Sexta Directiva establece:

«Se considerarán como:

a)

devengo del impuesto: el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto;

b)

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.»

El artículo 10, apartados 2 y 3, de la Sexta Directiva dispone:

«2. 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.

[...]

No obstante las disposiciones anteriores, los Estados miembros estarán facultados para disponer que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos:

—

sea, como plazo máximo, en el momento de la entrega de la factura o del documento que la sustituya;

—

sea, como plazo máximo, en el momento del cobro del precio;

—

sea, en los casos de no entrega [o entrega] retrasada de la factura o del documento que la sustituya, en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo.

3. El devengo del impuesto se produce, y el impuesto es exigible, en el momento en que se efectúa la importación del bien. En el caso de bienes que, desde su entrada en el interior de la Comunidad se encuentren al amparo de uno de los regímenes a que se refiere el artículo 7, apartado 3, el devengo y la exigibilidad del impuesto se producen en el momento en que los bienes abandonan estos regímenes.

No obstante, cuando los bienes importados estén sujetos a derechos de aduana, exacciones reguladores agrícolas o exacciones de efecto equivalente establecidos en el marco de una política común, el devengo se produce y el impuesto es exigible en el momento en que se producen el devengo y la exigibilidad de los mencionados derechos comunitarios.

En el caso en que los bienes importados no estén sujetos a ninguno de los citados derechos comunitarios, los Estados miembros aplicarán las disposiciones vigentes en materia de derechos de aduana en lo que respecta al devengo y a la exigibilidad del impuesto.»

El artículo 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva señala:

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

2. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

a)

el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado por los bienes que le son o le serán

entregados y por los servicios que le son o le serán prestados por otro sujeto pasivo deudor del Impuesto en el interior del país;

b)

el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado por los bienes importados en el interior del país;

[...]»

6

El artículo 18, apartados 1, letra b), y 2, de la Sexta Directiva indica:

«1. Para poder ejercitar el derecho a la deducción el sujeto pasivo deberá:

[...]

b)

para la deducción a que se refiere el artículo 17, apartado 2, letra b), estar en posesión de un documento acreditativo de la importación que lo designe como destinatario o importador y que mencione o permita calcular el importe del impuesto debido;

[...]

2 La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del impuesto devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el apartado 1 del presente artículo, en el curso del mismo período impositivo.

[...]»

7

El artículo 21, apartado 2, de la de la Sexta Directiva tiene el siguiente tenor:

«El Impuesto sobre el Valor Añadido es debido:

[...]

2)

a la importación: por la persona o personas designadas o reconocidas por el Estado miembro de importación.»

Normativa nacional

8

El artículo 271, parte II, apartado 1, del Code général des impôts (Código General Tributario francés; en lo sucesivo, «CGI») establece:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones imponibles y siempre que estas operaciones generen derecho a deducción, el impuesto que los

sujetos pasivos podrán deducirse será

[...]

b)

el recaudado al efectuar la importación.

[...]»

9

El artículo 291, parte I, apartado 2, letra a), del CGI dispone:

«Se considerará importación de un bien:

a)

la entrada en Francia de un bien originario o procedente de un Estado o de un territorio no perteneciente a la Comunidad Europea y que no haya sido despachado a libre práctica [...]»

10

El artículo 293 A, apartado 1, del CGI tiene el siguiente tenor:

«En operaciones de importación, el hecho imponible se produce y el impuesto se devenga en el momento en que el bien se considera importado en el sentido del apartado 2 de la parte I del artículo 291.

[...]

Deberá pagar el impuesto la persona designada como destinatario real de los bienes en la declaración de importación.

[...]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

11

En los años 1992 a 1995, Véleclair importó bicicletas y declaró que procedían de Vietnam. La Administración aduanera francesa, por el contrario, consideró que esas bicicletas procedían, en realidad, de China, por lo que levantó acta por falsa declaración de origen. Por consiguiente, se impusieron a Véleclair derechos de aduana y derechos antidumping por importe de cerca de 4 millones de euros, cantidad sujeta, a su vez, a un IVA por valor de 735.437 euros.

12

Véleclair no pagó dicho IVA y la Administración de aduanas informó de ello a la Administración tributaria, que, en consecuencia, tenía un crédito contra esa sociedad. Mediante auto de 12 de febrero de 1999, el juez concursal declaró la preclusión de ese crédito, al no haberse presentado definitivamente en los doce meses siguientes a la publicación de la insolvencia de Véleclair. Dicha resolución fue confirmada en última instancia por la Cour de cassation el 8 de julio de 2003.

13

Véleclair formuló una solicitud de reembolso, por importe de 723503,37 euros, correspondiente al crédito de IVA deducible del que se consideraba titular a 31 de diciembre de 1997 en virtud del incremento del IVA a la importación sobre los derechos eludidos.

14

La Administración tributaria denegó dicha solicitud porque, en virtud de lo dispuesto en el CGI, la posibilidad de deducir el IVA a la importación está supeditada a su pago efectivo previo. La tesis defendida por la Administración tributaria fue confirmada en primera instancia por el tribunal administratif d'Orléans. Al desestimarse también el recurso interpuesto contra esa resolución ante la cour administrative de Nantes, Véleclair interpuso recurso de casación ante el Conseil d'État.

15

Ante ese órgano jurisdiccional, Véleclair afirmó que el ejercicio de su derecho a deducción no podía supeditarse al pago efectivo previo del impuesto del que era deudora porque lo dispuesto en el artículo 271, parte II, apartado 1, letra b), del CGI, que establece que el derecho a deducción del IVA depende de su cobro efectivo por la Administración tributaria y no de su mera exigibilidad, es incompatible con lo dispuesto en el artículo 17, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva.

16

Por consiguiente, el Conseil d'État decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Permite el artículo 17, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva a un Estado miembro supeditar el derecho a deducir el [IVA] a la importación al pago efectivo de dicho impuesto por el deudor, teniendo en cuenta, en particular, el riesgo de fraude, cuando, como sucede en Francia, el deudor del [IVA] a la importación y el titular del derecho a la correspondiente deducción son la misma persona?»

Sobre la cuestión prejudicial

17

Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 17, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que permite a un Estado miembro supeditar el derecho a deducción del IVA a la importación al pago efectivo previo de dicho impuesto por el deudor cuando éste es también el titular del derecho a deducción.

18

Para responder a esta cuestión, ha de recordarse, en primer lugar, que, según el propio tenor del artículo 17, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, el sujeto pasivo podrá deducir el IVA «debido o pagado» por los bienes importados en el interior del país.

19

En consecuencia, la propia formulación de esa disposición, que repite la expresión utilizada en el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, con arreglo a la cual los sujetos pasivos podrán deducir el IVA «debido o pagado» por los bienes que les son o les serán entregados,

establece claramente que el derecho a deducción del impuesto de que dispone el sujeto pasivo no sólo se refiere al IVA que ha pagado, sino también al IVA debido, es decir, al que debe pagarse todavía.

20

Como señaló la Abogado General en los puntos 56 a 58 de sus conclusiones, el término «debido» se refiere, en efecto, a una deuda fiscal exigible, por lo que el sujeto pasivo debe tener la obligación de pagar el importe del IVA que desea deducir como impuesto soportado.

21

Es preciso añadir, por una parte, que, si el legislador de la Unión hubiera querido supeditar el derecho a deducción del IVA a la importación al pago efectivo previo de ese IVA, habría podido hacerlo de manera expresa, por ejemplo suprimiendo el término «debido» en dicho artículo 17.

22

Por otra parte, del artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva en relación con su artículo 10, apartado 3, se desprende que el nacimiento del derecho a deducción del IVA es independiente del hecho de que se haya producido el pago de la contrapartida adeudada por el bien o los bienes importados.

23

De ello se deduce que, con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva, el derecho a deducción del IVA a la importación no puede supeditarse, en principio, al pago efectivo previo de ese IVA.

24

En segundo lugar, ha de señalarse que otras disposiciones de la Sexta Directiva corroboran esta interpretación del artículo 17, apartado 2, letra b).

25

En efecto, por una parte, el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, que utiliza también, como se indica en el apartado 19 de la presente sentencia, los términos «debido o pagado», debe entenderse en el sentido de que la cuestión de si se ha pagado o no al Tesoro Público el IVA devengado por las operaciones de venta anteriores o posteriores de los bienes de que se trata no tiene relevancia alguna por lo que se refiere al derecho a deducción del sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de enero de 2006, Optigen y otros, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, Rec. p. I-483, apartado 54).

26

Por otra parte, como señaló la Abogado General en el punto 37 de sus conclusiones, el artículo 18 de la Sexta Directiva, que lleva por título «Requisitos formales y modalidades de ejercicio del derecho a deducir», se limita a disponer, en su apartado 1, letra b), que, para poder ejercitar su derecho a la deducción del IVA a la importación, la única obligación del sujeto pasivo será estar en posesión de un documento acreditativo de la importación que lo designe como destinatario o importador y «mencione o permita calcular» el importe del impuesto debido. De ello se sigue que tampoco el ejercicio de ese derecho a deducción está supeditado al pago efectivo previo del IVA a la importación.

27

En tercer lugar, debe señalarse que la interpretación anterior es conforme a los objetivos de la Sexta Directiva, ya que permite garantizar que el derecho a deducir, que, en principio, no puede limitarse, siga siendo una parte integrante del mecanismo del IVA y pueda continuar ejerciéndose inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling, C-439/04 y C-440/04, Rec. p. I-6161, apartado 47).

28

Además, esa interpretación es la que mejor puede garantizar el respeto del principio de neutralidad fiscal.

29

A este respecto, procede recordar que el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA (véase, en particular, la sentencia Kittel y Recolta Recycling, antes citada, apartado 48 y jurisprudencia citada).

30

Pues bien, por los motivos expuestos con mayor detalle por la Abogado General en los puntos 39 a 42 de sus conclusiones, supeditar el derecho a deducción del IVA a la importación al pago efectivo previo de dicho IVA tendría como consecuencia someter al sujeto pasivo, durante un cierto tiempo, a una carga económica que no le corresponde y que el régimen de las deducciones pretende precisamente evitar.

31

Esta conclusión no resulta desvirtuada por la alegación de que, en caso de no producirse el pago efectivo previo del IVA a la importación, existiría un riesgo de fraude o abuso del IVA.

32

En efecto, en primer lugar, como se desprende de una jurisprudencia reiterada, la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Sexta Directiva. Incumbe a quien solicita la deducción del IVA demostrar que concurren los requisitos para acogerse a ella y, si a la administración tributaria le consta que el derecho a deducir se ha ejercido de manera fraudulenta, puede solicitar, con efecto retroactivo, la devolución

de las cantidades deducidas. Corresponde, además, al órgano jurisdiccional nacional denegar el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos de los autos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta (véase, en particular la sentencia Kittel y Recolta Recycling, antes citada, apartados 54 y 55 y jurisprudencia citada).

33

En segundo lugar, no cabe afirmar que una importación constituye una operación respecto de la que existe mayor riesgo de fraude o abuso. En efecto, la importación de un bien constituye un acto físico que la Administración competente certifica y puede comprobar al pasar dicho bien por la aduana.

34

Por último, la circunstancia de que el deudor del IVA a la importación sea también el titular del derecho a deducción de dicho IVA tampoco parece incrementar el riesgo de fraude o abuso de este impuesto. Por el contrario, como alegó la Comisión Europea, la circunstancia de que una única persona sea a la vez deudor del IVA y titular del derecho a deducción asemeja esa situación a la que se produce en el marco del régimen de autoliquidación del IVA establecido por la Sexta Directiva. Pues bien, como el legislador de la Unión reiteró en el considerando 42 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 L 347, p. 1), dicho régimen permite, en particular, luchar contra el fraude y la evasión fiscales detectados en determinados tipos de operaciones.

35

En vista de todas estas consideraciones, procede responder a la cuestión prejudicial que el artículo 17, apartado 2, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no permite a un Estado miembro supeditar el derecho a deducción del IVA a la importación al pago efectivo previo de dicho impuesto por el deudor cuando éste es también el titular del derecho a deducción.

Costas

36

Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional 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 Primera) declara:

El artículo 17, apartado 2, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que no permite a un Estado miembro supeditar el derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido a la importación al pago efectivo previo de dicho impuesto por el deudor cuando éste es también el titular del derecho a deducción.

Firmas

(*) Lengua de procedimiento: francés.