

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 18 de octubre de 2012 (*)

«IVA – Directiva 2006/112/CE – Artículo 183 – Modalidades de devolución del excedente del IVA – Norma nacional que aplaza la devolución de una parte del excedente del IVA hasta el examen de la declaración-liquidación anual del sujeto pasivo – Principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad»

En el asunto C-525/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Augsts tiesas Senāts (Letonia) mediante resolución de 10 de octubre de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de octubre de 2011, en el procedimiento entre

Mednis SIA

y

Valsts ieņēmumu dienests,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. K. Lenaerts (Ponente), en funciones de Presidente de la Sala Tercera, y los Sres. E. Juhász, G. Arestis, T. von Danwitz y D. Šváby, Jueces;

Abogado General: Sr. Y. Bot;

Secretario: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 11 de julio de 2012;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Mednis SIA, por el Sr. V. Gargažins, advokāts, y la Sra. N. Krupēviča;
- en nombre del Valsts ieņēmumu dienests, por las Sras. N. Jezdakova y M. Kuzenko, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno letón, por los Sres. I. Kalniņš y K. Freimanis, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. A. Sauka y la Sra. C. Soulay, 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 versa sobre la interpretación del artículo 183 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).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Mednis SIA, sociedad de Derecho letón (en lo sucesivo, «Mednis») y el Valsts ieņēmumu dienests (Agencia tributaria; en lo sucesivo, «VID»), en relación con una solicitud de reembolso de un importe en concepto de excedente del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 183, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 establece:

«Cuando la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.»

4 Con arreglo al artículo 252, apartado 2, de la Directiva 2006/112:

«El período impositivo se fijará por los Estados miembros en uno, dos o tres meses.

No obstante, los Estados miembros pueden establecer períodos diferentes que, en ningún caso, podrán exceder de un año.»

Derecho letón

5 El artículo 9, apartado 1, del Likums «Par pievienotās vērtības nodokli» (Ley relativa al impuesto sobre el valor añadido) (*Latvijas Vēstnesis*, 1995, nº 49), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Ley relativa al IVA»), establece que el período impositivo será un mes civil. En virtud del apartado 5 de dicho artículo, el total de los períodos impositivos de un año civil constituirá el ejercicio fiscal.

6 El artículo 11, apartado 1, de la Ley relativa al IVA dispone con carácter general que el sujeto pasivo del impuesto remitirá al VID una declaración-liquidación relativa al período impositivo en un plazo de quince días desde la finalización de éste, si dicha Ley no dispone otra cosa. El artículo 11, apartado 6, de la mencionada Ley dispone que el sujeto pasivo remitirá al VID una declaración-resumen relativa al ejercicio fiscal antes del 1 de mayo del ejercicio siguiente.

7 Con arreglo al artículo 12, apartado 1, de la Ley relativa al IVA, el sujeto pasivo ingresará en la Hacienda Pública la cuota del impuesto correspondiente al período impositivo en un plazo de quince días a contar desde la finalización de éste.

8 El artículo 12, apartado 11, de dicha Ley dispone que el VID abonará al sujeto pasivo el excedente (a saber, la diferencia entre el impuesto liquidado y el impuesto soportado deducible) en un plazo de treinta días a partir de la recepción de la solicitud fundada y de los documentos justificativos de las operaciones.

9 Sin embargo, el artículo 12, apartado 11, de la mencionada Ley establece que el VID tiene derecho a aplazar la devolución del importe del excedente si se ha adoptado una resolución para la inspección de las cuotas devengadas por el sujeto pasivo respecto a las operaciones para cuyo examen es necesaria información adicional, si una persona relacionada con el sujeto pasivo, en el sentido del artículo 1, apartado 18, del likums «Par nodokļiem un nodevumiem» (Ley General

Tributaria), tiene una deuda tributaria relativa al IVA con la Hacienda Pública o si una persona no puede demostrar documentalmente que la aplicación de un tipo impositivo del 0 % está justificada.

10 El artículo 36, apartado 4, de la Ley relativa al IVA faculta al Consejo de ministros para establecer límites al importe de la devolución del excedente del IVA y los supuestos en los que no se aplica ningún límite a la devolución.

11 El Consejo de Ministros adoptó los Ministru kabineta 2006. gada 14. novembra noteikumi Nr. 933 «Likuma Par "pievienot?s v?rt?bas nodokli" normu piem?rošanas k?rt?ba» (Decreto del Consejo de Ministros n° 933, de 14 de noviembre de 2006, Disposiciones de aplicación de la Ley relativa al impuesto sobre el valor añadido) (*Latvijas V?stnesis*, 2006, n° 191) (en lo sucesivo, «Decreto n° 933»).

12 Este Decreto incluye un artículo 285 con el siguiente tenor:

«Al aplicar el artículo 12, apartado 11, de la Ley, el [VID] podrá no devolver [...] la parte del excedente que supere el 18 % del valor total de las operaciones imponibles realizadas en los períodos impositivos mensuales (habida cuenta del importe del impuesto ya abonado en tales períodos impositivos). El resto del excedente se devolverá con cargo a la Hacienda Pública sobre la base de la declaración-resumen anual.»

Hechos en el origen del litigio principal y cuestión prejudicial

13 El 7 y el 14 de diciembre de 2007, Mednis presentó ante el VID sendas solicitudes de devolución por un importe de 2.081,79 LVL, en concepto del excedente de IVA correspondiente a noviembre de 2007.

14 El VID denegó la devolución de un importe de 1455,82 LVL. Basándose en el artículo 285 del Decreto n° 933, adoptó la resolución n° 19/11599, de 22 de abril de 2008 (en lo sucesivo, «resolución impugnada»), en la que motivó la denegación porque, en el período en el que se generó el excedente del IVA, una parte de éste superaba el 18 % del valor total de las operaciones imponibles realizadas en el mes correspondiente.

15 Mednis interpuso un recurso de anulación de la resolución impugnada ante la Administrat?v? rajona tiesa (Tribunal contencioso-administrativo de Primera Instancia).

16 La Administrat?v? rajona tiesa desestimó el recurso mediante sentencia de 7 de julio de 2009, al considerar que la negativa del VID a devolver a Mednis la totalidad del excedente del IVA era conforme al artículo 285 del Decreto n° 933.

17 Mediante sentencia de 3 de junio de 2010, la Administrat?v? apgabaltiesa (tribunal contencioso-administrativo de apelación) desestimó el recurso de apelación de Mednis. Dicho tribunal compartió la motivación de la sentencia del tribunal de primera instancia, añadiendo que la posposición del plazo en el que el VID debía devolver al sujeto pasivo el importe del excedente del IVA perseguía un objetivo legítimo, teniendo en cuenta el interés de la Hacienda Pública en limitar el derecho del sujeto pasivo a la devolución del IVA si se aprecia que el importe de la cuota del impuesto ingresado en la Hacienda Pública es claramente inferior al de la cuota del impuesto que ha de devolverse.

18 Mednis interpuso un recurso de casación contra dicha sentencia ante el Augst?k?s tiesas Sen?ts (Sala de casación del Tribunal Supremo de Letonia).

19 El tribunal remitente señala que, en virtud del artículo 285 del Decreto n° 933, tal como se

aplica en la práctica por el VID, cuando se aprecia que el excedente del IVA supera el porcentaje establecido en dicho artículo, la parte que lo supera no se devuelve al sujeto pasivo hasta que el VID haya examinado su declaración-liquidación anual. En función de las circunstancias del caso concreto, el sujeto pasivo puede verse obligado a esperar más de un año la devolución de un excedente del IVA por el mero motivo de que excede del tipo general del IVA.

20 El tribunal remitente alberga dudas en cuanto a la conformidad de la normativa y de la práctica de que se trata con los principios de neutralidad y proporcionalidad que se desprenden del artículo 183 de la Directiva 2006/112, habida cuenta de que éstas implican que la decisión de aplazar la devolución del excedente del IVA se adopta sin examinar las circunstancias del caso concreto y sin tener en cuenta el período de espera que debe transcurrir hasta el examen de la declaración-liquidación anual.

21 En estas circunstancias, el Augstākās tiesas Senāts decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Concede el artículo 183 de la Directiva 2006/112 [...] a un Estado miembro el derecho, sin realizar ningún análisis específico, basándose únicamente en un cálculo aritmético, a no devolver la parte del excedente del impuesto que supera el 18 % (el tipo general del impuesto sobre el valor añadido) del valor total de las operaciones gravadas realizadas en los períodos impositivos mensuales correspondientes hasta que la Administración tributaria del Estado haya recibido la declaración-liquidación anual del sujeto pasivo del [IVA]?»

Sobre la cuestión prejudicial

22 Mediante su cuestión, el tribunal remitente desea saber, en esencia, si el artículo 183 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que concede a la Administración tributaria de un Estado miembro el derecho a aplazar, sin realizar ningún análisis específico, basándose únicamente en un cálculo aritmético, la devolución de una parte del excedente del IVA que se produce durante un período impositivo hasta que dicha Administración examine la declaración-liquidación anual del sujeto pasivo.

23 A este respecto, procede recordar que la libertad de que gozan los Estados miembros en virtud del propio tenor del artículo 183 de la Directiva 2006/112 para establecer las modalidades de devolución del excedente del IVA no significa que estas modalidades estén exentas de todo control en virtud del Derecho de la Unión (véase, en ese sentido, la sentencia de 28 de julio de 2001, Comisión/Hungría, C-274/00, Rec. p. I-7289, apartados 39 y 40 y jurisprudencia citada).

24 Dichas modalidades no pueden lesionar el principio de neutralidad fiscal haciendo recaer sobre el sujeto pasivo, total o parcialmente, el peso del IVA. En particular, deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente del IVA, lo que implica que la devolución se efectúe en un plazo razonable, mediante un pago en metálico o de manera equivalente, y que en todo caso el modo de devolución que se adopte no debe suponer ningún riesgo financiero para el sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias de 25 de octubre de 2001, Comisión/Italia, C-78/00, Rec. p. I-8195, apartados 33 y 34; de 10 de julio de 2008, Sosnowska, C-25/07, Rec. p. I-5129, apartado 17; de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, Rec. p. I-3873, apartado 33, y Comisión/Hungría, antes citada, apartado 45).

25 Ciertamente, la devolución de un excedente del IVA en varios períodos impositivos posteriores a aquel en el que se generó el excedente no es necesariamente incompatible con el artículo 183, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Enel Maritsa Iztok 3, apartado 49, y Comisión/Hungría, apartado 55).

26 Sin embargo, en el litigio principal, mientras que el período impositivo está fijado, con arreglo al artículo 9, apartado 1, de la Ley relativa al IVA, en principio en un mes civil, la aplicación del artículo 285 del Decreto nº 933 puede conducir, como han puesto de manifiesto tanto el tribunal remitente como la Comisión Europea, a que los sujetos pasivos no obtengan la devolución íntegra de un excedente del IVA hasta un año después del período impositivo en virtud del cual se ha generado dicho excedente, o incluso más tarde.

27 Este plazo, en el que los sujetos pasivos deben soportar, en proporción a la parte que excede del porcentaje establecido en dicho artículo 285, la carga económica del IVA, no se puede considerar razonable (véanse, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Sosnowska, apartados 20 y 27, y Enel Maritsa Iztok 3, apartado 55). Por lo tanto, menoscaba el principio de neutralidad fiscal, recordado en el apartado 24 de la presente sentencia.

28 El VID y el Gobierno letón alegan que el artículo 285 del Decreto nº 933 tiene por objeto eliminar el riesgo de fraude o de evasión fiscal y que, en la práctica, se aplica únicamente en presencia de elementos que pueden permitir demostrar la existencia de tal riesgo. Consideran que éste existe, en particular, cuando el tipo de actividades económicas ejercido por el sujeto pasivo no da lugar normalmente a excedentes de IVA o cuando el importe de la cuota del IVA abonado por éste a la Hacienda Pública es notablemente inferior al de la cuota del IVA que ha de devolverse.

29 El VID y el Gobierno letón sostienen que la aplicación de dicho artículo 285 en el litigio principal está justificada precisamente por el hecho de que el VID apreció la existencia de un riesgo del fraude del IVA, ya que el examen de la solicitud de devolución de Mednis le llevó a constatar que la aplicación de un tipo de IVA del 0 % estaba en gran medida en el origen del importe excedentario de IVA abonado por dicha sociedad.

30 En la vista, el VID y el mencionado Gobierno alegaron también que el VID había aplazado la devolución del IVA que excedía del porcentaje establecido en dicho artículo 285 hasta el examen de la declaración-liquidación anual del sujeto pasivo sólo en un número restringido de casos, al haber indicios de fraude o de evasión fiscal.

31 A este respecto, es ciertamente exacto que los Estados miembros tienen un interés legítimo en adoptar las medidas apropiadas para proteger sus intereses financieros y que la lucha contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112 (véanse, en este sentido, las sentencias Sosnowska, antes citada, apartado 22 y jurisprudencia citada, y de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, apartado 41).

32 Sin embargo, de conformidad con el principio de proporcionalidad, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permitan alcanzar eficazmente tal objetivo, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión, como el principio fundamental del derecho a la deducción del IVA (véanse las sentencias Sosnowska, antes citada, apartado 23, y de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, apartado 69).

33 En el presente asunto, el tribunal remitente, que es el único competente tanto para

interpretar el Derecho nacional como para establecer y apreciar los hechos del litigio principal, en particular, la forma en que la Administración tributaria aplica dicho Derecho (véanse, en este sentido, las sentencias de 16 de febrero de 2012, van Laarhoven, C-594/10, apartado 36, y de 14 de junio de 2012, Banco Español de Crédito, C-618/10, apartado 76), indica que el VID aplica el artículo 285 del Decreto nº 933 de manera general y preventiva, sobre la base de una mera constatación aritmética de la superación, por parte del excedente del IVA de que se trate, del porcentaje establecido en dicho artículo, sin llevar a cabo una apreciación específica del supuesto concreto en cuyo marco el sujeto pasivo de que se trate tenga la posibilidad de demostrar la inexistencia de riesgo de fraude o de evasión fiscal.

34 Como puso de manifiesto la Comisión en la vista, no parece que dichas indicaciones del tribunal remitente sean inconciliables con el tenor del artículo 285 del Decreto nº 933, que, en efecto, no subordina la aplicación de dicho artículo a la existencia de indicios de fraude o evasión fiscal.

35 Además, las indicaciones remitidas al Tribunal de Justicia por el tribunal remitente no evidencia que la resolución impugnada, basada en el artículo 285 del Decreto nº 933, haya sido adoptada por el VID como consecuencia de un examen que hubiera revelado tales indicios en el litigio principal.

36 Debe afirmarse que tal aplicación preventiva y general del artículo 285 del Decreto nº 933 contraviene el principio de proporcionalidad, enunciado en la jurisprudencia recordada en el apartado 32 de la presente sentencia (véase, en este sentido, la sentencia Sosnowska, antes citada, apartados 24 a 26).

37 Esta aplicación parece menos justificada aún por el objetivo legítimo de lucha contra el fraude o la evasión fiscal, en la medida en que la Administración tributaria puede, en virtud del artículo 12, apartado 111, de la Ley relativa al IVA, aplazar la devolución de dicho excedente, en particular, en el supuesto de que se adopte una resolución para la inspección de las cuotas devengadas por el sujeto pasivo respecto a las operaciones para cuyo examen es necesaria información adicional o si el interesado no puede demostrar documentalmente que la aplicación de un tipo impositivo del 0 % está justificada (véase, por analogía, la sentencia Sosnowska, antes citada, apartado 28).

38 Habida cuenta de las consideraciones precedentes, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 183 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que no concede a la Administración tributaria de un Estado miembro el derecho a retrasar, sin realizar ningún análisis específico, basándose únicamente en un cálculo aritmético, la devolución de una parte del excedente del IVA que se produce durante un período impositivo de un mes hasta que dicha Administración examine la declaración-liquidación anual del sujeto pasivo.

Sobre los efectos en el tiempo de la presente sentencia

39 El Gobierno letón ha solicitado al Tribunal de Justicia que limite los efectos en el tiempo de la presente sentencia en el supuesto de que interprete el artículo 183 de la Directiva 2006/112 en el sentido de que se opone a una norma y a una práctica nacionales como las controvertidas en el litigio principal.

40 En apoyo de su solicitud, dicho Gobierno invoca, por un lado, el riesgo de que tal interpretación tenga repercusiones graves sobre los recursos presupuestarios nacionales, y, por otro, la buena fe de la Administración tributaria letona.

41 A este respecto, debe recordarse que la interpretación que el Tribunal de Justicia, en el

ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 267 TFUE, hace de una norma de Derecho de la Unión clara y precisa el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (véase, en particular, la sentencia de 10 de mayo de 2012, Santander Asset Management SGIC y otros, C-338/11 a C-347/11, apartado 58 y jurisprudencia citada).

42 Sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico de la Unión, verse inducido a limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición o un principio por él interpretados con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurren dos requisitos esenciales, a saber, la buena fe de los sectores interesados y el riesgo de trastornos graves (véase, en particular, la sentencia Santander Asset Management SGIC y otros, antes citada, apartado 59).

43 Más concretamente, el Tribunal de Justicia únicamente ha recurrido a esta solución en circunstancias muy determinadas, en particular, cuando existía un riesgo de repercusiones económicas graves debidas concretamente al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor y era patente que los particulares y las autoridades nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa de la Unión en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones o los principios del Derecho de la Unión, incertidumbre a la que habían contribuido eventualmente los mismos comportamientos adoptados por otros Estados miembros o por la Comisión (véase, en particular, la sentencia Santander Asset Management SGIC y otros, antes citada, apartado 60).

44 También según reiterada jurisprudencia, las consecuencias económicas que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación de los efectos de esa sentencia en el tiempo (véase, en particular, la sentencia Santander Asset Management SGIC y otros, antes citada, apartado 62).

45 En el caso de autos procede señalar, por una parte, que el Gobierno letón no ha proporcionado ningún dato que permita al Tribunal de Justicia apreciar la existencia de un riesgo de graves repercusiones económicas para la República de Letonia como consecuencia de la presente sentencia.

46 Por otra parte, no se puede considerar que la Administración tributaria letona, al aplicar el artículo 285 del Decreto nº 933, haya sido incitada a observar, de buena fe, una conducta contraria a la normativa de la Unión en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance del artículo 183 de la Directiva 2006/112. En efecto, se desprende de asentada jurisprudencia que, con arreglo al principio de neutralidad fiscal, que es un principio fundamental del sistema común del IVA, las modalidades nacionales de devolución del excedente del IVA, a las que se refiere dicho artículo, deben permitir al sujeto pasivo recuperar, en condiciones adecuadas y en un plazo razonable, la totalidad del crédito que resulte de ese excedente, sin que ello suponga ningún riesgo financiero para ese sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia Comisión/Italia, antes citada, apartados 33 y 34).

47 En consecuencia, no procede limitar en el tiempo los efectos de la presente sentencia.

Costas

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

El artículo 183 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que no concede a la Administración tributaria de un Estado miembro el derecho a retrasar, sin realizar ningún análisis específico, basándose únicamente en un cálculo aritmético, la devolución de una parte del excedente del IVA que se produce durante un período impositivo de un mes hasta que dicha Administración examine la declaración-liquidación anual del sujeto pasivo.

Firmas

* Lengua de procedimiento: letón.