

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Edición provisional

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

SR. NILS WAHL

presentadas el 22 de marzo de 2018(1)

**Asunto C-648/16**

**Fortunata Silvia Fontana**

**contra**

**Agenzia delle Entrate — Direzione provinciale di Reggio Calabria**

[Petición de decisión prejudicial presentada por la Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Comisión Tributaria Provincial de Reggio Calabria, Italia)]

«Impuesto sobre el valor añadido — Sospecha de evasión fiscal — Estudios sectoriales — Determinación de la cuota del IVA devengado mediante métodos inductivos — Principio de proporcionalidad — Principio de neutralidad — Control jurisdiccional — Derecho de defensa — Estándar de prueba»

1. ¿Prohíben las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (2) y los principios que rigen el sistema del IVA la adopción de una normativa nacional que permita a las autoridades liquidar el impuesto adeudado por un contribuyente que se sospecha que ha declarado un importe de IVA menor del debido mediante un método inductivo basado en estudios sectoriales que estiman los posibles ingresos de determinadas categorías de contribuyentes?

2. Esta es, en esencia, la cuestión prejudicial sobre la que versa el presente procedimiento, que ha sido planteada por la Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Comisión Tributaria Provincial de Reggio Calabria, Italia).

I. **Marco jurídico**

A. **Derecho de la Unión**

3. El considerando 59 de la Directiva del IVA tiene el 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 73 de la Directiva del IVA establece:

«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 adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

5. El artículo 242 de la Directiva del IVA establece:

«Los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración fiscal.»

6. El artículo 244 de la misma Directiva dispone:

«Todo sujeto pasivo deberá velar por que se conserven copias de las facturas emitidas por él mismo, por el adquirente o el destinatario o, en su nombre y por su cuenta, por un tercero, así como las facturas por él recibidas.»

7. Según el artículo 250, apartado 1, de la Directiva del IVA :

«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.»

8. El artículo 273 de la Directiva del IVA establece:

«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.

[...]»

## **B. Derecho nacional**

9. El artículo 39 del Decreto Presidencial n.º 600/1973 dispone:

«En caso de los beneficios de sociedades percibidos por personas físicas, la Agencia [Tributaria] deberá realizar una regularización:

[...]

d) si se determina el carácter incompleto, la falsedad o inexactitud de los elementos señalados en la declaración y sus anexos a raíz de la inspección de los registros contables y otras comprobaciones mencionadas en el artículo 33 o a resultas de la verificación del carácter

completo, exacto y veraz de los registros contables sobre la base de las facturas y demás documentos relativos a la empresa y de los datos e información obtenidos por la Agencia [Tributaria] de conformidad con lo dispuesto en el artículo 32. La existencia de actividades no declaradas o la inexistencia de pasivos que hayan sido declarados también podrán inferirse sobre la base de meras presunciones, siempre y cuando éstas sean serias, precisas y congruentes.

[...]»

10. El artículo 54 del Decreto Presidencial n.º 633/1972 dispone, en esencia, que la verificación de la veracidad de las declaraciones de IVA puede efectuarse mediante una revisión formal de la declaración presentada por la empresa o de forma más detallada, bien sobre la base de la información y los datos de que dispone la Administración tributaria o sobre la base de los que haya obtenido dicha Administración en virtud de sus facultades de investigación.

11. El artículo 62 *bis* del Decreto Legislativo n.º 331/93 establece:

«los servicios del Departamento de Recaudación del Ministerio de Hacienda, tras oír a las asociaciones profesionales y sectoriales, elaborarán [...] en relación con los diversos sectores económicos, los correspondientes estudios sectoriales a fin de incrementar la eficacia de las actuaciones de inspección y permitir una determinación más adecuada de los coeficientes estimatorios previstos en el artículo 11 del Decreto Ley n.º 69 de 2 de marzo de 1989 [...]. Para ello, tales servicios identificarán muestras significativas de contribuyentes pertenecientes a los mismos sectores objeto de control con el fin de determinar los elementos característicos de la actividad ejercida. Los estudios sectoriales serán aprobados mediante decretos del Ministro de Hacienda, [...] que podrán ser revisados y serán válidos a efectos de la liquidación a partir del ejercicio impositivo de 1995.»

12. El artículo 62 *sexies*, apartado 3, del Decreto Legislativo n.º 331/93 establece:

«las liquidaciones previstas en el artículo 39, apartado 1, letra d), del [Decreto del Presidente de la República n.º 600/1973] y en el artículo 54 del [Decreto del Presidente de la República 633/1972] podrán basarse también en la existencia de graves incongruencias entre los ingresos, las retribuciones y las contraprestaciones declarados y los que puedan deducirse de manera fundada de las características y las condiciones de ejercicio de la actividad específica de que se trate, o bien de los estudios sectoriales elaborados con arreglo al artículo 62 *bis* del presente Decreto.»

13. El artículo 10 de la Ley n.º 146/1998 dispone:

«1. Se podrán practicar liquidaciones tributarias basadas en estudios sectoriales [...] a los contribuyentes, con arreglo a los procedimientos establecidos en el presente artículo, cuando los ingresos o las retribuciones declarados sean inferiores a los ingresos o las retribuciones que se hayan determinado sobre la base de dichos estudios.

[...]

3 *bis*. En los supuestos a los que hace referencia el apartado 1, con carácter previo a la notificación del acto de liquidación tributaria, la [Agencia Tributaria] invitará al contribuyente a comparecer con arreglo al artículo 5 del Decreto Legislativo n.º 218 de 19 de junio de 1997.

3 *ter*. En caso de una exista una incongruencia con los ingresos o retribuciones determinados sobre la base de estudios sectoriales, se podrá emitir una certificación detallando los motivos que justifiquen la incongruencia entre los ingresos declarados y los resultantes de la aplicación de esos estudios. También se podrán certificar los motivos de las inconsistencias entre la declaración

y los indicadores económicos identificados por los estudios antes mencionados. Se deberá emitir dicha certificación a solicitud de los contribuyentes [...].

[...]

5. A los efectos del [IVA], a los ingresos o la retribución superiores determinados sobre la base de los mencionados estudios sectoriales se aplicará, habida cuenta de la existencia de operaciones no sujetas al impuesto o de operaciones sujetas a regímenes especiales, el tipo imponible medio resultante del cociente entre el impuesto sobre las operaciones gravadas y el volumen de negocios declarado, deduciendo de éste el relativo al impuesto sobre los suministros de activos amortizables y al volumen de negocios declarado.

[...]

7. Mediante decreto de Ministerio de Hacienda e establecerá un comité de expertos nombrado por el Ministro, también teniendo en cuenta los informes elaborados por organizaciones profesionales económicas y colegios profesionales. Este comité presentará un dictamen sobre la capacidad de dichos estudios para representar la realidad a la que se refieren con carácter previo a la aprobación y publicación de cada uno de tales estudios. [...]

[...].»

## II. Antecedentes de hecho, procedimiento y cuestión prejudicial

14. La Sra. Fortunata Silvia Fontana fue objeto de un procedimiento de regularización tributaria para el ejercicio 2010 incluyendo, entre otros tributos, su IVA.

15. El 14 de mayo de 2014 la Agenzia delle Entrate (Agencia Tributaria, Italia) concedió a la Sra. Silvia Fontana trámite de audiencia, que condujo a la apertura de un procedimiento contradictorio en cuyo marco la Sra. Fontana formuló alegaciones y aportó documentación que pretendía refutar los cálculos estimativos que señalaban que sus ingresos eran superiores a los declarados. Sin embargo, la Agencia Tributaria no consideró convincentes las alegaciones y los documentos aportados y, el 24 de diciembre de 2014, notificó a la Sra. Fontana una liquidación tributaria relativa al ejercicio 2010 en concepto del IVA impagado, entre otros tributos.

16. El procedimiento de liquidación tributaria traía causa de la aplicación a la Sra. Fontana del estudio sectorial relativo a la categoría profesional de contables y asesores fiscales.

17. La demandante interpuso una demanda ante la Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Comisión Tributaria Provincial de Reggio Calabria) impugnando, entre otros, el importe del IVA devengado y no abonado que reclamaba la Agencia Tributaria. En particular, alegó que la Agencia Tributaria había aplicado de forma errónea el estudio sectorial relativo a los auditores y asesores fiscales a su situación, en lugar del estudio sectorial relativo a los asesores de recursos humanos, que consideraba su actividad principal. Asimismo, adujo que el importe del IVA reclamado por la Agencia Tributaria había sido determinado únicamente en función de un estudio sectorial que no tenía en cuenta las operaciones económicas reales que la recurrente había efectivamente realizado.

18. Dicho órgano jurisdiccional, al albergar dudas sobre la correcta interpretación del Derecho de la Unión, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Es compatible con los artículos 113 y 114 TFUE y la [Directiva 2006/112] la normativa nacional italiana establecida en los artículos 62 *sexies*, apartado 3, y 62 *bis* del Decreto Legislativo

331/1993 [transformado en la Ley] n.º 427 de 29 de octubre de 1993, en la medida en que permite la aplicación del IVA a un volumen de negocios global determinado por un método inductivo, desde la perspectiva del respeto del principio de deducción y de la obligación de reclamar el pago del impuesto y, con carácter general, a la luz del principio de neutralidad y traslación del impuesto?»

19. Han presentado observaciones escritas el Gobierno italiano y la Comisión. Ambos también formularon alegaciones orales en la vista celebrada el 18 de enero de 2018.

### **III. Análisis**

20. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si las disposiciones de la Directiva 2006/112 y los principios que rigen el sistema del IVA deben interpretarse en el sentido de que prohíben la adopción de una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que permite a las autoridades liquidar el impuesto adeudado por un contribuyente que se sospecha que ha declarado un importe de IVA menor del debido mediante un método inductivo que se basa en estudios sectoriales que estiman los posibles ingresos de determinadas categorías de contribuyentes.

21. Según mi leal saber y entender, hasta la fecha el Tribunal de Justicia nunca ha examinado la compatibilidad una normativa nacional similar a la controvertida en el litigio principal con las normas y principios que rigen el sistema del IVA. Lamentablemente, a pesar del hecho de que dicha legislación muestra una serie de características específicas, el órgano jurisdiccional remitente no ofrece muchas explicaciones sobre su posible incompatibilidad con las normas y principios del sistema del IVA.

22. En cualquier caso, a juzgar por la resolución de remisión, parece que las dudas que alberga el órgano jurisdiccional remitente se refieren principalmente a una posible vulneración de los principios de proporcionalidad y neutralidad fiscal, en los que se sustenta la Directiva del IVA. En particular, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si un sistema en virtud del cual el IVA adeudado por una contribuyente no se liquida mediante un análisis de las operaciones individuales que realiza, sino que se calcula con arreglo a su volumen de negocios global estimado, podría afectar negativamente a la capacidad del contribuyente para, por una parte, deducir el IVA soportado y, por otra parte, «trasladar» el IVA devengado a sus clientes. En particular, el órgano jurisdiccional remitente subraya que el sujeto pasivo sigue estando obligado al pago de la cuota total del impuesto que las autoridades tributarias consideran que se adeuda, incluida cualquier parte de dicho impuesto que debería haber facturado a sus clientes.

23. En estas circunstancias, dado el carácter sucinto, antes mencionado, de la resolución de remisión y las observaciones, no especialmente detalladas, que ha formulado el Gobierno italiano, centraré mi análisis en estos asuntos específicos, dejando de lado otros elementos que no han sido planteados expresamente al Tribunal de Justicia y que, en consecuencia, no han sido debatidos por las partes.

24. No obstante, antes de examinar dichos asuntos, considero útil describir brevemente el funcionamiento de la normativa nacional controvertida en el litigio principal.

#### **A. Estudios sectoriales**

25. Según creo entender, el Ministerio de Hacienda italiano elabora y aprueba los estudios sectoriales examinados en el litigio principal, tras consultar con las asociaciones empresariales y profesionales competentes.

26. Estos estudios se basan en análisis económicos y técnicas estadísticas y matemáticas, y se utilizan para estimar los posibles ingresos de determinadas categorías de contribuyentes. Esto se realiza identificando la capacidad potencial de dichas categorías de contribuyentes para generar ingresos, a la luz de los factores internos y externos que puedan afectar a dicha capacidad (como el horario de actividad, la situación del mercado, etc.). Más concretamente, los estudios sectoriales se elaboran analizando, respecto de cada categoría, la relación entre las variables contables y estructurales, tanto las internas de la sociedad (procesos productivos, departamento de ventas, etc.) como las externas (tendencias en la demanda, niveles de precios, competencia). Los estudios sectoriales también tienen en cuenta las características del área geográfica en la que los contribuyentes realizan sus actividades.

27. Los contribuyentes pueden emplear los estudios sectoriales como punto de referencia a la hora de presentar sus declaraciones a la Agencia Tributaria y también son utilizados por esta para efectuar comprobaciones con posterioridad. El estudio sectorial que se aplica a una situación determinada es el que sea relevante para la «actividad principal» del contribuyente: la actividad que haya generado los mayores ingresos para el contribuyente en el período pertinente.

## **B. Marco general**

28. Tras haber descrito las principales características de la normativa nacional controvertida, considero oportuno recordar brevemente las disposiciones relevantes del Derecho de la Unión y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre dichas disposiciones. En efecto, en unos cuantos asuntos, el Tribunal de Justicia ya ha proporcionado aclaraciones sobre diversos aspectos de la normativa sobre el IVA relevantes para el presente asunto.

### **1. Función de los contribuyentes y base imponible**

29. En primer lugar, cabe destacar que el principio básico del sistema del IVA es que pretende gravar únicamente al consumidor final. En consecuencia, la base imponible del IVA que deben percibir las autoridades fiscales *no puede ser superior* a la contraprestación pagada por el consumidor final y que sirvió de base para el cálculo del IVA que grava en definitiva a dicho consumidor. En efecto, el IVA no grava a los sujetos pasivos, sino que, cuando estos intervienen en el proceso de producción y distribución anterior a la fase de gravamen final, su única obligación consiste en recaudar el impuesto en cada fase del proceso por cuenta de la Administración tributaria, entregándoselo a continuación. (3)

30. El artículo 73 de la Directiva del IVA establece que la base imponible está constituida, en las entregas de bienes y prestaciones de servicios, 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 comprador de los bienes. (4) Dicha contraprestación constituye el valor subjetivo, realmente percibido, y no un valor estimado según criterios objetivos. (5) Si las autoridades tributarias percibieran un importe superior al efectivamente pagado por el consumidor final, no se estaría respetando el principio de neutralidad del IVA para los sujetos pasivos. (6)

31. A fin de garantizar la perfecta neutralidad del sistema para los sujetos pasivos, la Directiva del IVA establece un régimen de deducciones cuyo objetivo es liberar al sujeto pasivo de todo gravamen indebido del IVA. Por lo tanto, un elemento básico del sistema del IVA es que el IVA solo es exigible previa deducción del importe del IVA que ha gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio de los bienes y servicios. (7)

### **2. Obligaciones de los contribuyentes**

32. En segundo lugar, con arreglo al artículo 242 de la Directiva del IVA, los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración tributaria. El artículo 244 de dicha Directiva también exige a los sujetos pasivos que velen por que se conserven copias de las facturas que emitan o reciban. Asimismo, según el artículo 250, apartado 1, de la misma Directiva, los sujetos pasivos deberán presentar una declaración de IVA en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto que se debe abonar al Estado.

33. Tal como ha afirmado de forma reiterada el Tribunal de Justicia, de los artículos 2, 250, apartado 1, y 273 de la Directiva del IVA, y del artículo 4 TUE, apartado 3, resulta que los Estados miembros tienen 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. El comportamiento fraudulento del sujeto pasivo, como la ocultación de entregas e ingresos, no puede impedir la recaudación del IVA. En tal caso, las instituciones de los Estados miembros deben actuar para restablecer la situación que habría existido de no haber habido fraude fiscal. (8)

34. El Tribunal de Justicia también 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 antes mencionados. 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 (proporcionalidad) ni deben cuestionar la neutralidad del IVA. (9)

35. Se aplican los mismos principios respecto de las sanciones que pueden imponer los Estados miembros en caso de incumplimientos de las obligaciones derivadas de la normativa del IVA. A falta de un sistema de sanciones establecido en la Directiva del IVA, los Estados miembros conservan su competencia para elegir las sanciones que consideren adecuadas. Sin embargo, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales. En particular, esas sanciones no pueden vulnerar el principio de proporcionalidad (10) ni poner en peligro la neutralidad del IVA. (11)

### **C. Cuestiones planteadas en el presente procedimiento**

36. Es en este contexto en el que analizaré las cuestiones jurídicas que suscita el presente procedimiento. Sin embargo, sólo examinaré si la normativa nacional que permite a las autoridades tributarias liquidar el impuesto adeudado por un contribuyente que se sospecha que ha declarado un importe de IVA menor del debido mediante un método inductivo basado en estudios sectoriales es en sí misma contraria a los principios de proporcionalidad y neutralidad fiscal.

37. En efecto, dado el reparto de competencias entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales, corresponde a estos apreciar, a la luz de las indicaciones proporcionados por aquel, si la aplicación concreta de dicha legislación en un caso específico puede vulnerar dichos principios, habida cuenta de todas las circunstancias del litigio principal. (12)

#### **1. Principio de proporcionalidad**

38. Por lo que respecta al principio de proporcionalidad, en los siguientes puntos explicaré por

qué opino que un sistema como el establecido por la normativa nacional controvertidas no va más allá de lo necesario para garantizar la recaudación de todo el IVA devengado y prevenir la evasión fiscal.

39. Para empezar, debe recordarse que, en caso de fraude o evasión fiscal, las autoridades tributarias pueden —y cabe afirmar que deben— ignorar las declaraciones de IVA incorrectas presentadas por los contribuyentes y, cuando sea necesario, apartarse de los resultados de la contabilidad llevada por estos. Las autoridades tributarias deberán calcular el importe del IVA adeudado por los contribuyentes, sobre la base de las operaciones que efectivamente realicen, incluso cuando no se haya emitido ninguna factura y no se pueda encontrar ningún rastro de dichas operaciones en la contabilidad.

40. En mi opinión, para luchar de forma efectiva contra la evasión fiscal resultante de la «economía sumergida», a menudo las autoridades tributarias pueden necesitar recurrir a métodos inductivos, o emplear un cierto número de presunciones, al estimar los resultados económicos de los contribuyentes que se sospecha que han cometido errores o infracciones. Parece casi inevitable que, en ocasiones, las autoridades tributarias puedan considerar probados *prima facie* hechos que, habida cuenta de todas las circunstancias relevantes, parecen muy probables, especialmente en los casos en los que no existe un rastro documental que se pueda seguir para reconstruir la realidad.

41. A mi entender, no existe ninguna razón por la cual, en tal contexto, las autoridades tributarias deban abstenerse de utilizar datos estadísticos y económicos para generar parámetros realistas y detectar posibles anomalías. Por lo tanto, la decisión de utilizar un instrumento como los estudios sectoriales para identificar a contribuyentes que *pueden* haber declarado un importe de IVA menor del adeudado y liquidar los importes *potencialmente* pendientes de pago parece entrar dentro del margen de maniobra que concede la Directiva del IVA a los Estados miembros para garantizar la recaudación de todo el IVA devengado y prevenir la evasión fiscal.

42. Sin embargo, casi resulta innecesario señalar que los cálculos finales realizados por la Agencia Tributaria referentes a cualquier impuesto impagado deben reflejar fielmente los resultados económicos de los contribuyentes. Dicho de otro modo, cualquier regularización efectuada por una Administración tributaria debe, obviamente, ser correcta en sí misma. Para que esto suceda, si se emplea un método inductivo para estimar el volumen de negocios de un contribuyente, dicho método debe ser capaz de arrojar resultados veraces. Más concretamente, si se emplean estudios sectoriales para dar lugar a determinadas presunciones, dichos estudios deben ser rigurosos, fiables y estar actualizados.

43. En efecto, tal como he mencionado anteriormente, con independencia de cualquier sanción que se pueda imponer de forma legítima por fraude o evasión fiscal, las autoridades tributarias no pueden exigir, en concepto de IVA no declarado, un importe superior al que el contribuyente haya percibido (o debería haber percibido) de sus clientes. Las Administraciones tributarias no pueden confundir la recuperación del IVA impagado con la imposición de sanciones por el incumplimiento de las normas sobre el IVA. Se trata de instrumentos distintos, con naturalezas y funciones diferentes. (13)

44. En consecuencia, cuando no existen datos precisos relativos a las operaciones gravables relevantes, los Estados miembros necesitan utilizar instrumentos procesales que concilien la necesidad de permitir la detección del IVA no declarado y facilitar su cálculo con la exigencia de que los importes que se reclamen como impagados se aproximen lo más posible a los permitidos bajo el artículo 73 de la Directiva del IVA y no excedan de estos. (14) Esta posición parece verse confirmada por el considerando 59 de la Directiva del IVA, que reconoce expresamente el margen de maniobra que deben disfrutar los Estados miembros, respetando determinados límites y

condiciones, para poder adoptar medidas dirigidas a simplificar la recaudación de los impuestos y evitar la evasión fiscal.

45. En estas circunstancias, no me parece que una normativa nacional que permitiera a las autoridades tributarias establecer la existencia de IVA no declarado y determinar su importe meramente (o principalmente) sobre la base de presunciones derivadas de discrepancias entre los ingresos declarados por un contribuyente y los estimados sobre la base de un estudio sectorial establezca un justo equilibrio entre estas dos exigencias. Por una parte, es cierto que tal sistema simplificaría la tarea de la Agencia Tributaria para recaudar los impuestos y prevenir la evasión fiscal. Por otra parte, no obstante, difícilmente dicho sistema podría arrojar una imagen veraz de la realidad económica de cada situación individual. Por lo tanto, muy probablemente generaría errores frecuentes, a menudo en perjuicio de los contribuyentes. En consecuencia, tal sistema iría más allá de lo necesario para garantizar la recaudación de todo el IVA devengado y prevenir la evasión fiscal.

46. No obstante, a la luz de los elementos que obran en autos, no parece que éste sea el caso de la normativa nacional controvertida en el litigio principal. Identifico dos razones principales por las cuales dicha legislación no parece problemática desde el punto de vista de la proporcionalidad.

47. En primer lugar, la normativa nacional controvertida, según la interpretación que hacen de esta los órganos jurisdiccionales italianos, implica que los estudios sectoriales solo proporcionan indicios de una posible anomalía en las declaraciones de un contribuyente. Por consiguiente, una desviación sustancial de los resultados de dichos estudios no conduce automáticamente a una decisión adversa por parte de las autoridades, sino que puede dar lugar simplemente a la incoación de un procedimiento contradictorio con el fin de establecer la auténtica situación económica de un contribuyente. En consecuencia, la revisión y «corrección» de dichos resultados a la vista de los elementos alegados por el contribuyente es lo que permite a las autoridades tributarias determinar si, en un caso concreto, ha existido evasión fiscal y cuantificar el importe adeudado. Es importante señalar que, con arreglo a la jurisprudencia nacional, la intervención del contribuyente de que se trata en el procedimiento administrativo —para lo cual se le debe conceder un plazo adecuado para preparar su defensa— es un requisito procesal esencial para considerar ajustada a Derecho la liquidación de la Agencia tributaria. (15)

48. En segundo lugar, la discrepancia entre los datos económicos declarados por un contribuyente y los que puedan resultar de la aplicación de un estudio sectorial no genera una presunción *legal*. En efecto, la aplicación del estudio sectorial a una situación concreta solo puede dar lugar a una presunción *iuris tantum* (*presunzione semplice*) en el sentido del artículo 2729, apartado 1, del Código Civil italiano. Según esta disposición, la apreciación de tales presunciones corresponde a la «discreción del juez», que únicamente debe admitirlas cuando sean «serias, precisas y congruentes».

49. Por lo tanto, la aplicación del estudio sectorial a una situación concreta no produce una auténtica inversión de la carga de la prueba: la Agencia tributaria todavía tiene la obligación de demostrar, de manera suficiente en Derecho, la existencia de una infracción presuntamente cometida por un contribuyente. No obstante, la aplicación del estudio sectorial genera la carga para el contribuyente de aportar pruebas: debe formular alegaciones y presentar documentación de apoyo que puedan explicar por qué sus resultados no se ajustan a los que serían normalmente esperables en una actividad económica similar. A mi entender las autoridades tributarias deben tener en cuenta estos elementos y, cuando no los consideren convincentes, deben explicar en su liquidación final las razones para ello. En caso de que se recurra posteriormente a la vía judicial, corresponderá al juez apreciar de forma definitiva y libre los elementos aportados por ambas

partes, sin estar sujeto a ninguna presunción.

50. Dicho esto, debe tenerse en cuenta que las normas nacionales relativas a la recaudación del IVA no declarado constituyen una aplicación de las disposiciones de la Directiva del IVA y, como tales, deben interpretarse y aplicarse con arreglo a la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»). (16)

51. En mi opinión, este aspecto es bastante importante en el presente asunto. En efecto, una normativa como la controvertida en el litigio principal aumenta, de forma significativa, los poderes de la Administración frente a los contribuyentes. Respecto de unos contribuyentes específicos, la Administración puede formular ciertas presunciones *prima facie* recurriendo a datos estadísticos y económicos que no se refieren a dichos contribuyentes. A mi juicio, para que tal sistema sea proporcionado, se requiere la observancia estricta de los artículos 47 («Derecho a la tutela judicial efectiva y a un juez imparcial») y 48 («Presunción de inocencia y derechos de la defensa») de la Carta.

52. Esto supone, en primer lugar, que antes de que las autoridades tributarias puedan adoptar una medida que afecte negativamente a un contribuyente, debe permitirse a dicha persona dar a conocer eficazmente su punto de vista sobre la información sobre la cual las autoridades pretenden basar su decisión. Dicha persona debe disponer de un plazo suficiente para preparar su defensa. (17) En segundo lugar, debe ser posible impugnar cualquier liquidación efectuada por las autoridades tributarias ante un tribunal que pueda revisar todas las cuestiones de hecho y de Derecho invocadas por dicha persona.

53. A este respecto, en lo referente a la aplicación del estudio sectorial, creo que un contribuyente debe, en particular, tener la posibilidad de impugnar tanto la corrección intrínseca del estudio (18) como su pertinencia para la valoración de su situación concreta (por ejemplo, debido a elementos tenidos en cuenta o descartados en el estudio que pueden afectar a las estimaciones generadas).

54. En vista de lo antedicho, obviamente el estándar que debe alcanzar un contribuyente para satisfacer su obligación de aportar prueba y refutar las presunciones *iuris tantum* derivadas de la aplicación del estudio constituye un elemento crucial. En mi opinión, dicho estándar debe determinarse en función de los elementos recogidos por la Agencia tributaria que avalan los resultados del estudio: cuanto más numerosos y creíbles sean dichos elementos, más alto es el umbral que debe superar el contribuyente para cumplir esta obligación, y viceversa.

55. Sin embargo, en este contexto no se debería ignorar que no solo todos los negocios están sujetos a riesgos e incertidumbres, sino que también se pueden ver afectados por acontecimientos fundamentalmente fortuitos. No todas las caídas de ingresos o los resultados negativos de un negocio pueden predecirse fácilmente *ex ante*, y explicarse lógicamente *ex post* (o demostrarse de manera jurídicamente suficiente en un procedimiento judicial). Por consiguiente, para rebatir una presunción derivada de la aplicación de un estudio sectorial, los contribuyentes pueden verse obligados a probar hechos negativos (como la inexistencia o el escaso número de operaciones gravables en un período determinado) que, en determinadas circunstancias, puede suponer un ejercicio notablemente complejo. Por lo tanto, el órgano jurisdiccional nacional que conozca del asunto debe tener en cuenta este aspecto al evaluar las alegaciones y la prueba presentados por el contribuyente para impugnar una liquidación basada, entre otros elementos, en un estudio que se apoya en datos estadísticos y económicos.

56. Por lo tanto, opino que una norma nacional como la controvertida en el litigio principal no vulnera en sí misma el principio de proporcionalidad, siempre y cuando se aplique con arreglo a los artículos 47 y 48 de la Carta.

## 2. Principio de neutralidad fiscal

57. En lo tocante al principio de neutralidad fiscal, no veo ningún motivo para considerar que una normativa nacional como la controvertida en el asunto principal vulnere en sí misma dicho principio, principalmente por dos razones.

58. Por una parte, nada impide a un contribuyente que haya sido objeto de una liquidación tributaria basada en la aplicación de un estudio sectorial solicitar la deducción de todo el IVA soportado del que tenga suficientes pruebas. En otras palabras, no veo ningún motivo por el cual la capacidad de la Agencia Tributaria para determinar y cuantificar al IVA no declarado mediante, entre otros elementos, presunciones derivadas de estudios sectoriales pueda afectar al derecho a deducción del contribuyente.

59. En cualquier caso, se desprende de los principios antes mencionados que las autoridades tributarias están obligadas a obtener una imagen fiel de las situaciones económicas de los contribuyentes y —con independencia de cualquier sanción que se imponga— no pueden exigir en concepto de impuesto impagado un importe superior al que se adeude realmente.

60. Por otra parte, tampoco me convence el argumento de la «traslación» planteado en la resolución de remisión. En el caso de la evasión fiscal, el IVA impagado que reclama la Agencia Tributaria constituye una fracción de la contraprestación efectivamente percibida por el contribuyente en el marco de la operación no declarada que corresponde al tipo de IVA aplicable. (19)

61. En cualquier caso, en una situación como la considerada en el litigio principal, un contribuyente que sea considerado culpable de fraude o evasión fiscal no puede invocar el principio de neutralidad, comparando su situación con la de un contribuyente que haya cumplido debidamente con sus obligaciones con arreglo a las normas del IVA nacionales y de la Unión Europea. Tal como sostuvo el Tribunal de Justicia en el asunto *Maya Marinova*, los sujetos pasivos que hayan cometido un fraude fiscal consistente, en particular, en ocultar operaciones imponibles e ingresos relativos a ellas 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. En estas circunstancias, un sujeto pasivo que haya participado deliberadamente en tal fraude fiscal y que ha puesto en peligro el funcionamiento del sistema común del IVA no puede invocar válidamente el principio de neutralidad fiscal. (20)

62. En consecuencia, considero que un sistema como el establecido en la norma nacional controvertida no vulnera en sí mismo el principio de neutralidad fiscal.

## IV. Conclusión

63. Para concluir, propongo al Tribunal de Justicia dar respuesta a la cuestión prejudicial planteada por la Commissione tributaria provinciale di Reggio Calabria (Comisión Tributaria Provincial de Reggio Calabria, Italia) del siguiente modo:

Los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal en los que se sustenta la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, no impiden la adopción de una norma nacional que permite a las

autoridades liquidar el impuesto adeudado por un contribuyente del que se sospeche que ha declarado un importe de IVA menor del adeudado mediante un método inductivo basado en estudios sectoriales que estiman los ingresos probables de determinadas categorías de contribuyentes, siempre y cuando dicha norma se aplique observando los artículos 47 y 48 de la Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea.

Corresponde al órgano jurisdiccional remitente determinar si la aplicación concreta de dicha normativa en un caso concreto vulnera dichos principios, habida cuenta de todas las circunstancias del litigio principal.

- 1 Lengua original: inglés.
- 2 En lo sucesivo, «Directiva del IVA » (DO 2006, L 347, p. 1).
- 3 Véase, en este sentido, la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400), apartados 19 y 22.
- 4 Véase la sentencia de 20 de diciembre de 2017, Finanzamt Bingen-Alzey (C?462/16, EU:C:2017:1006), apartado 31 y jurisprudencia citada.
- 5 Véase la sentencia de 7 de noviembre de 2013, Tulic? y Plavo?in (C?249/12 y C?250/12, EU:C:2013:722), apartado 33 y jurisprudencia citada.
- 6 En este sentido, la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400), apartados 24 y 28.
- 7 Véase, en este sentido, la sentencia de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C?317/94, EU:C:1996:400), apartado 23.
- 8 Sentencia de 5 de octubre de 2016, Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740), apartados 41 y 42 y jurisprudencia citada.
- 9 *Idem*, apartados 43 y 44.
- 10 Sentencia de 19 de julio de 2012, R?dlihs (C?263/11, EU:C:2012:497), apartado 44.
- 11 Sentencia de 20 de junio de 2013, Rodopi-M 91, (C?259/12, EU:C:2013:414), apartado 32.
- 12 Véanse, en este sentido, las sentencias de 28 de julio de 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614), apartado 36, y de 5 de octubre de 2016, Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740), apartado 46.
- 13 Véanse, en este sentido, las sentencias de 15 de enero de 2009, K-1 (C?502/07, EU:C:2009:11), apartados 18 y 19; de 19 de julio de 2012, R?dlihs (C?263/11, EU:C:2012:497), apartado 49; y de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C?183/14, EU:C:2015:454), apartado 52.
- 14 Véanse, por analogía, las sentencias de 10 de julio de 2008, Koninklijke Ahold (C?484/06, EU:C:2008:394), apartado 39, y de 5 de octubre de 2016, Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740), apartado 48.
- 15 Véanse, en particular, Corte di Cassazione, Sezioni Unite (Tribunal de Casación, Sala Unificada, Italia), sentencias n.os 26635, 26636, 26637 y 26638, de 18 de diciembre de 2009, y n.º 18184 de 29 de julio de 2013.
- 16 Véase, en este sentido, la sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson

(C-617/10, EU:C:2013:105), apartado 27.

17 En este sentido, la sentencia de 19 de febrero de 2009, Kamino International Logistics (C-376/07, EU:C:2009:105), apartados 30, 33 y 38 y jurisprudencia citada.

18 Por este motivo, considero indispensable que exista el máximo grado de transparencia en cuanto a las metodologías utilizadas en la elaboración del estudio y los elementos y parámetros empleados en él.

19 Véanse los artículos 73, 78, letra a), y 96 de la Directiva del IVA.

20 Sentencia de 5 de octubre de 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740), apartado 49.