

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094000

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 12 de septiembre de 2024

Sala 7.^a

Asunto n.º C-429/23

SUMARIO:

IVA. Devolución. Denegación del ejercicio del derecho a deducir el IVA. Plazos de declaración y de pago de determinados impuestos. Prórroga debido a la pandemia de COVID-19. Esta petición prejudicial guarda relación con la negativa de este a permitir a una sociedad búlgara que adquiere terrenos con el fin de construir en ellos inmuebles mediante subcontratistas, ejercer su derecho a deducir el IVA soportado por operaciones sujetas realizadas antes de su registro a efectos del IVA. En este caso, la normativa nacional relativa a las medidas y acciones emprendidas durante el estado de emergencia fue adoptada con el fin de mitigar las consecuencias de la pandemia de COVID-19. Esa normativa amplió los plazos para la presentación de las declaraciones y el pago en lo tocante a determinados impuestos directos previstos por la Ley del Impuesto sobre Sociedades búlgara, sin establecer un régimen especial para la declaración, el pago o la deducción del IVA. Sin embargo, tal circunstancia no basta para que esa normativa sea incompatible con el principio de equivalencia. El estado de emergencia debido a la pandemia de COVID-19 no abarcaba, ni mucho menos, todo el período en el que la sociedad búlgara podía presentar una declaración para ejercer su derecho a deducir el IVA que figuraba en las setenta y una facturas de que se trata. En segundo término, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se desprende que en la República de Bulgaria, durante el referido estado de emergencia, hayan existido dificultades tales que hubieran hecho imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducción por parte de los sujetos pasivos del IVA, en general, o de la mercantil, en particular. En tercer término, no puede considerarse que la infección del contable de esta sociedad por COVID-19 durante el mes de diciembre de 2020 imposibilitase el ejercicio por parte de esa sociedad del derecho a deducir el IVA durante la totalidad del plazo de doce meses de que disponía a tal fin. Por lo que respecta al nacimiento de una eventual obligación de regularización de la deducción del IVA establecida en los arts.184 y 185 de la Directiva del IVA, es cierto que, en el art. 184, esta se define de modo amplio, en la medida en que la deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar. Esta formulación no excluye *a priori* ninguna hipótesis posible de deducción indebida y la enumeración expresa de las excepciones que la Directiva del IVA permite en su art. 185.2, corrobora el alcance general de la obligación de regularización. Esa regularización deberá efectuarse, en particular, cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para determinar la cuantía de la deducción en cuestión. Sin embargo, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el mecanismo de regularización solo es aplicable cuando existe derecho a deducir y no es aplicable cuando el sujeto pasivo no ha ejercido el derecho a deducir el IVA y ha perdido la posibilidad de ejercer tal derecho por haber expirado un plazo de caducidad y este mecanismo no se aplica en circunstancias, como las del litigio principal, en las que un sujeto pasivo que no ejerció el derecho a deducir el IVA al presentar la declaración del IVA correspondiente a un período impositivo determinado desea ejercer ese derecho con posterioridad, con ocasión de una rectificación de esa declaración, cuando ha expirado el plazo de caducidad previsto por el Derecho nacional para el ejercicio de ese derecho. El principio de neutralidad del IVA tampoco puede desvirtuar esta conclusión ni puede tener por efecto permitir que un sujeto pasivo regularice un derecho a deducción que no ha ejercido antes de que expirara un plazo de caducidad y que, en consecuencia, ha perdido. El Tribunal estima que el art.184 de la Directiva del IVA, en relación con el art. 186 de esa Directiva, y los principios de equivalencia, efectividad y neutralidad del IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa y a una práctica administrativa nacionales en virtud de las cuales se deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado antes de su registro a efectos del IVA, debido a que solicitó esa deducción tras la expiración del plazo de caducidad establecido por la normativa nacional aplicable, mediante una declaración rectificativa de una declaración del IVA presentada antes de la expiración del referido plazo, a pesar de que se habían adoptado medidas nacionales relacionadas con la pandemia de COVID-19 para ampliar los plazos de declaración y pago de determinados impuestos, sin incluir entre estos últimos el IVA.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 167, 168, 178, 179, 180, 184, 185 y 186.

PONENTE:

Doña M. L. Arastey Sahún.

En el asunto C-429/23,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Administrativen sad — Varna (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Varna, Bulgaria), mediante resolución de 30 de junio de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de julio de 2023, en el procedimiento entre

NARE-BG EOOD

y

Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

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

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de NARE-BG EOOD, por la Sra. D. D. Petkova-Topalova, advokat;
- en nombre del Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, por el Sr. D. Zhelyazkov;
- en nombre del Gobierno español, por la Sra. A. Pérez-Zurita Gutiérrez, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. D. Drambozova y J. Jokubauskaitė, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 184 y 186 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), y de los principios de equivalencia, efectividad y neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre NARE-BG EOOD y el Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Dirección Recursos y práctica en materia de fiscalidad y de seguridad social de la ciudad de Varna de la administración central de la Agencia Nacional de Recaudación, Bulgaria) (en lo sucesivo, «Director») en relación con la negativa de este a permitir a NARE-BG ejercer su derecho a deducir el IVA soportado por operaciones sujetas realizadas antes de su registro a efectos del IVA.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. A tenor del artículo 167 de la Directiva del IVA:

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

4. El artículo 168 de esa Directiva establece:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...].»

5. El artículo 178 de la citada Directiva dispone:

«Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:

a) para la deducción contemplada en el artículo 168, letra a), por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6;

[...].»

6. El artículo 179, párrafo primero, de la citada Directiva dispone:

«La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del IVA 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 artículo 178, en el curso del mismo período impositivo.»

7. A tenor del artículo 180 de la Directiva del IVA:

«Los Estados miembros podrán autorizar a un sujeto pasivo a proceder a una deducción que no se haya efectuado conforme a los artículos 178 y 179.»

8. El artículo 184 de la Directiva mencionada tiene el siguiente tenor:

«La deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar.»

9. El artículo 185 de dicha Directiva establece lo siguiente:

«1. La regularización se efectuará en particular cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para la determinación de la cuantía de las deducciones, entre otros en los casos de compras anuladas o de rebajas obtenidas en los precios.

2. No obstante lo dispuesto en el apartado 1, no habrá lugar a la regularización en los casos de operaciones total o parcialmente impagadas, de destrucciones, de pérdidas o robos fehacientemente probados o justificados y en los casos de las apropiaciones enunciadas en el artículo 16, efectuadas para hacer obsequios de escaso valor y ofrecer muestras comerciales.

No obstante, en caso de operaciones total o parcialmente impagadas y en caso de robo, los Estados miembros podrán exigir la regularización.»

10. El artículo 186 de esa misma Directiva dispone:

«Los Estados miembros determinarán las normas de desarrollo de lo dispuesto en los artículos 184 y 185.»

Derecho búlgaro

ZDDS

11. A tenor del artículo 72 de la Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del impuesto sobre el valor añadido) (DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «ZDDS»):

«1. Los interesados registrados conforme a la presente Ley podrán ejercer su derecho a deducir el IVA en el período impositivo en que haya nacido tal derecho, o bien en uno de los doce períodos impositivos siguientes.

2. Los interesados ejercerán el derecho establecido en el apartado 1:

1) incluyendo la cuota del impuesto soportado, en el marco del cálculo del resultado del período impositivo mencionado en el apartado 1, en la declaración del IVA prevista en el artículo 125 correspondiente al mismo período impositivo.

2) mencionando el documento al que se refiere el artículo 71 en el libro de compras citado en el artículo 124 en el período impositivo al que hace referencia el apartado 1.»

12. El artículo 74 de la ZDDS dispone:

«1. Una persona registrada con arreglo a los artículos 96, 97, 98, 100, apartados 1 y 3, 102, 132 o 132a tendrá derecho a deducir el IVA soportado por los activos comprados o adquiridos de otra forma o aportados en el sentido de la Zakon za schetovodstvoto [(Ley de Contabilidad)] antes de la fecha de su registro en virtud [de la ZDDS], existentes en la fecha del registro.

2. El derecho a que se refiere el apartado 1 nacerá únicamente respecto de los activos existentes en la fecha de registro para los que se reúnan simultáneamente los siguientes requisitos:

1) que se cumplan los requisitos de los artículos 69 y 71;

2) que el proveedor o prestador sea una persona registrada en el sentido de la Ley en la fecha de expedición del documento fiscal y la entrega o la prestación estuviera sujeta al impuesto en esa fecha;

[...]

4) que los activos hayan sido adquiridos por la persona en los cinco años anteriores a la fecha de registro en el sentido de la presente Ley y, por lo que respecta a los bienes inmuebles, en los veinte años anteriores a dicha fecha.

3. La persona registrada a la que se refiere el apartado 1 también tendrá derecho a deducir el IVA soportado por los servicios recibidos antes de la fecha de su registro en el sentido de la presente Ley, siempre que concurren simultáneamente los siguientes requisitos:

1) que los servicios estén directamente relacionados con el registro de esa persona de conformidad con la Targovskia zakon [(Ley Mercantil)];

2) que los servicios hayan sido recibidos a más tardar un mes antes del registro de esa persona con arreglo a la Ley Mercantil;

3) que esa persona haya presentado una solicitud de registro con arreglo a la presente Ley en un plazo de treinta días desde su inscripción en el registro con arreglo al artículo 82 del Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks [(Código de Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social)];

4) que esa persona esté en posesión de una factura contemplada en el artículo 71, punto 1, por los servicios recibidos;

5) que el prestador del servicio sea una persona registrada en el sentido de la Ley en la fecha de expedición del documento fiscal y la prestación estuviera sujeta al impuesto en esa fecha;

[...]

4. Respecto a los bienes existentes de la persona registrada a que se refiere el apartado 1, que sean o puedan ser activos fijos, utilizados simultáneamente para desarrollar una actividad económica por cuenta propia y para sus propias necesidades o para las necesidades del propietario, de sus trabajadores o, con carácter más general, para fines distintos de su actividad económica por cuenta propia, el derecho a deducir el IVA soportado nacerá en las condiciones previstas en los artículos 71a y 71b.»

13. El artículo 75 de la ZDDS establece:

«1. El derecho a deducir el IVA soportado en virtud del artículo 74 nacerá en la fecha de registro con arreglo a la presente Ley.

2. El derecho a deducir el IVA soportado previsto en el apartado 1 se ejercerá en el período impositivo en el que se hubiese generado o en uno de los doce períodos impositivos siguientes, y los documentos pertinentes a que se refiere el artículo 71 se consignarán en el registro de adquisiciones junto con la base imponible y el impuesto correspondiente a los bienes o servicios recibidos.»

14. El artículo 124, apartado 4, de la ZDDS establece:

«La persona registrada deberá hacer constar en el registro de adquisiciones los documentos fiscales que haya recibido a más tardar en el decimosegundo período impositivo siguiente a aquel en el que se hayan expedido, pero no más tarde del último período impositivo indicado en el artículo 72, apartado 1. [...]»

15. El artículo 125 de la ZDDS dispone:

«1. Para cada período impositivo, las personas registradas deberán presentar una declaración fiscal basada en los registros contables a que se refiere el artículo 124, salvo en los casos previstos en el artículo 159b.

[...]

3. La persona registrada adjuntará asimismo a la declaración fiscal mencionada en el apartado 1 los registros contables a que se refiere el artículo 124 relativos al período impositivo de que se trate.

4. La declaración fiscal mencionada en el apartado 1 deberá presentarse también cuando no proceda el ingreso ni la devolución del impuesto, así como en los supuestos en los que la persona registrada no haya realizado ningún suministro ni recibido ninguna adquisición o no haya realizado ninguna importación en el período impositivo en cuestión.

5. Las declaraciones mencionadas en los apartados 1 y 2, así como los registros contables indicados en el apartado 3, deberán presentarse no más tarde del decimocuarto día del mes siguiente al período impositivo al que hacen referencia.

[...]»

16. A tenor del artículo 126 de la ZDDS:

«1. Los errores cometidos en las declaraciones presentadas con arreglo al artículo 125, apartados 1 y 2, debido a documentos no consignados o incorrectamente consignados en los registros contables a que se refiere el artículo 124, se corregirán con arreglo a lo dispuesto en los apartados 2 y 3.

2. Los errores detectados hasta la expiración del plazo de presentación de la declaración fiscal serán corregidos por la persona interesada efectuando las correcciones necesarias y presentando de nuevo las declaraciones a que se refiere el artículo 125, apartados 1 y 2, y los registros contables a que se refiere el artículo 124.

3. Salvo en los casos a que se refiere el apartado 2, los errores se corregirán del siguiente modo:

1) el interesado efectuará las correcciones necesarias durante el período impositivo en el que se haya detectado el error e incluirá el documento no consignado en el registro contable relativo al mismo período impositivo, en el caso de documentos no consignados en los registros contables en virtud del artículo 124;

2) el interesado informará por escrito a la autoridad tributaria competente, que adoptará medidas para rectificar la deuda tributaria del interesado correspondiente al período impositivo de que se trate, en caso de documentos incorrectamente consignados en los registros contables.»

ZKPO

17. El artículo 1, punto 4, de la Zakon za korporativnoto podohodno oblagane (Ley del Impuesto sobre Sociedades) (DV n.º 105, de 22 de diciembre de 2006), en su redacción aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «ZKPO»), dispone:

«La presente Ley regula:

[...]

4. la tributación de las rentas a las que se refiere, percibidas en la República de Bulgaria por personas jurídicas residentes o no residentes.»

18. El artículo 92 de la ZKPO tiene el siguiente tenor:

«1. Los sujetos pasivos del impuesto sobre sociedades deberán presentar una declaración fiscal anual mediante formulario para declarar el resultado fiscal financiero y para determinar el impuesto sobre sociedades anual adeudado.

2. La declaración fiscal anual se presentará a más tardar el 31 de marzo del año siguiente ante la Dirección territorial de la Agencia Nacional de Recaudación del lugar de registro del sujeto pasivo.»

19. El artículo 93 de la ZKPO dispone lo siguiente:

«Los sujetos pasivos pagarán el impuesto sobre sociedades del año de que se trate a más tardar el 30 de junio del año siguiente, previa deducción de los pagos a cuenta correspondientes al año de que se trate.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

20. NARE-BG es una sociedad búlgara que adquiere terrenos con el fin de construir en ellos inmuebles, actividad esta que confía a subcontratistas.

21. Durante los años 2017 a 2019, en el marco de un proyecto inmobiliario en Varna (Bulgaria), esta sociedad recibió setenta y una facturas emitidas por subcontratistas por un importe total de IVA que ascendía a 117 458,80 levas búlgaras (BGN) (aproximadamente 60 050 euros).

22. El 25 de noviembre de 2019, dicha sociedad fue registrada a efectos del IVA, con arreglo al artículo 100, apartado 1, de la ZDDS.

23. Respecto a los períodos impositivos comprendidos entre el 25 de noviembre de 2019 y el 30 de septiembre de 2020, NARE-BG presentó declaraciones del IVA que no implicaban ingreso o devolución de dicho impuesto.

24. El 13 de marzo de 2020, se declaró el estado de emergencia en el territorio de la República de Bulgaria debido a la pandemia de COVID-19, con efectos desde el 13 de marzo hasta el 13 de abril de 2020. El estado de emergencia fue ampliado progresivamente hasta el 30 de abril de 2021. En ese contexto, se adoptó una normativa nacional relativa a las medidas y acciones emprendidas durante el estado de emergencia con el fin de mitigar las consecuencias de la pandemia. Habida cuenta de las dificultades causadas por esta pandemia a los operadores económicos, esta normativa amplió los plazos de declaración y pago de determinados impuestos, sin prever, no obstante, un régimen especial similar para la declaración, el pago o la deducción del IVA.

25. El 10 de diciembre de 2020, NARE-BG presentó una declaración del IVA correspondiente al período impositivo del mes de noviembre de 2020, indicando entregas que generaban derecho a deducir el IVA soportado por importe de 10 125,40 BGN (aproximadamente 5 180 euros).

26. El 14 de enero de 2021, NARE-BG presentó una declaración del IVA relativa al período impositivo del mes de diciembre de 2020, indicando entregas que generaban derecho a deducir el IVA soportado por importe de 117 458,80 BGN, correspondientes al IVA mencionado en las setenta y una facturas que había recibido durante los años 2017 a 2019.

27. El 15 de enero de 2021, informó por escrito a la Teritorialna direksia na Nationalna agentsia za prihodite Varna (Dirección territorial de la Agencia Nacional de Recaudación de Varna, Bulgaria; en lo sucesivo, «Autoridad Tributaria»), con arreglo al artículo 126, apartado 3, de la ZDDS, de que había tenido en cuenta erróneamente esas facturas en el registro de adquisiciones y en la declaración fiscal correspondientes al período impositivo del mes de diciembre de 2020 en lugar de tomarlas en consideración en los correspondientes al período impositivo relativo al mes de noviembre de 2020. Esos errores, cuya rectificación solicita, se deben, según dicha entidad, a la infección por el COVID-19 y a la cuarentena del contable de dicha sociedad, cuyo trabajo fue asignado a un sustituto.

28. Sin embargo, la Autoridad Tributaria denegó el derecho a deducir el IVA correspondiente a dichas facturas sobre la base del artículo 72, apartado 1, de la ZDDS, a tenor del cual el sujeto pasivo registrado con arreglo a la referida Ley puede ejercer su derecho a deducir en el período impositivo en el que nació ese derecho o en uno

de los doce períodos siguientes. Según dicha autoridad, el derecho a deducir el IVA por los activos comprados o adquiridos y por los servicios recibidos antes del registro del sujeto pasivo nace, en virtud del artículo 75, apartados 1 y 2, de la ZDDS, en la fecha de registro. Por lo tanto, habida cuenta de la fecha de registro a efectos del IVA de NARE-BG, esa empresa debería haber ejercido su derecho a deducir en relación con las setenta y una facturas controvertidas a más tardar en el período impositivo correspondiente al mes de noviembre de 2020. Pues bien, la Autoridad Tributaria consideró que, al no haberse ejercido en la declaración del IVA correspondiente a ese período impositivo, que, de conformidad con el artículo 125, apartado 5, de la ZDDS, debía haberse presentado a más tardar el 14 de diciembre de 2020, el derecho a deducir el IVA había expirado.

29. Considerando, por ello, que NARE-BG, que había ejercido su derecho a deducir el IVA correspondiente a esas setenta y una facturas en el período impositivo correspondiente al mes de diciembre de 2020, había infringido el artículo 72 de la ZDDS, la Autoridad Tributaria practicó, el 24 de enero de 2022, una liquidación complementaria a dicha sociedad por un importe de IVA que ascendía a 117 458,80 BGN.

30. NARE-BG interpuso un recurso contra dicha liquidación complementaria ante el Administrativen sad — Varna (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Varna, Bulgaria), que es el órgano jurisdiccional remitente.

31. Ante dicho órgano jurisdiccional, NARE-BG invoca, en apoyo de su derecho a deducir el IVA, la interpretación de los artículos 179, apartado 1, 180 y 273 de la Directiva del IVA, así como de los principios de neutralidad del IVA y de efectividad y equivalencia en el ámbito de la fiscalidad indirecta, que resulta, a su juicio, de la jurisprudencia derivada de las sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267), y de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458). En cambio, en su opinión, la sentencia de 7 de julio de 2022, X (C-194/21, en lo sucesivo, «sentencia X», EU:C:2022:535), invocada por el Director, no resulta aplicable a una situación como la controvertida en el litigio principal.

32. Por su parte, el Director sostiene que NARE-BG ejerció extemporáneamente, a saber, en el período impositivo correspondiente al mes de diciembre de 2020 en vez de en el correspondiente al mes de noviembre de 2020, su derecho a deducir el IVA, infringiendo el apartado 2 del artículo 75 de la ZDDS, debido a la infección por el COVID-19 de su contable. Por ello, considera que el litigio principal solo se refiere a esta disposición, en relación con el apartado 1 de dicho artículo 75, y no a los requisitos de rectificación de los errores contenidos en las declaraciones del IVA presentadas por esa sociedad. Considera, por lo tanto, que, en el caso de autos, procede aplicar únicamente la jurisprudencia derivada de la sentencia X, con arreglo a la cual el mecanismo de regularización previsto por la Directiva del IVA no es aplicable cuando el sujeto pasivo no ha ejercido su derecho a deducir el IVA y ha perdido ese derecho debido a la expiración del plazo de caducidad.

33. A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la pertinencia, para el litigio principal, de la jurisprudencia derivada de las sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267), y de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458). Considera, en efecto, que los hechos de los asuntos que dieron lugar a esas sentencias se diferencian de los del litigio principal, que se caracteriza por la adopción de medidas legislativas, adoptadas en el marco del estado de emergencia relacionado con la pandemia de COVID-19, que establecen un plazo más amplio para la declaración y el pago de determinados impuestos, sin prever tal plazo para la declaración, el pago y la deducción del IVA.

34. Del mismo modo, dicho órgano jurisdiccional se pregunta sobre la pertinencia de la sentencia X, habida cuenta de los distintos hechos que subyacen a dicha sentencia y al litigio principal.

35. En estas circunstancias, el Administrativen sad — Varna (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Varna) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En unas circunstancias presididas por las medidas legales para combatir la pandemia, en particular la imposición de medidas administrativas que restringen el abandono del domicilio y la libertad de circulación en las localidades, limitan el contacto con otras personas y conllevan el cierre de negocios, con motivo de las cuales se prorrogaron los plazos para la declaración y el pago de las deudas tributarias en virtud de la [ZKPO] (que regula los plazos para la declaración y el pago de los impuestos sobre los beneficios en el Derecho nacional), ¿debe considerarse que un plazo de caducidad como el controvertido en el presente procedimiento hace imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir el IVA por parte del sujeto pasivo durante el período de vigencia de las medidas dirigidas a combatir la epidemia, y, desde este punto de vista, deben considerarse compatibles las disposiciones nacionales y las prácticas de la Administración tributaria controvertidas en el presente procedimiento con el artículo 184, en relación con el artículo 186, de la Directiva [del IVA], habida cuenta del principio

de neutralidad [del IVA] introducido por dicha Directiva y de los principios de equivalencia y efectividad que rigen en el Derecho de la Unión (sentencia de 8 de mayo de 2008, Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267)?

2) En atención a la rectificación de los datos indicados en una declaración del IVA con arreglo a la [ZDDS], posibilidad que prevé dicha Ley, ¿es admisible, en las circunstancias del presente procedimiento, a la luz del artículo 184, en relación con el artículo 186, de la Directiva del IVA, una práctica de las autoridades tributarias según la cual se deniega al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA, con el argumento de que el IVA fue declarado en una declaración complementaria dirigida a rectificar los datos correspondientes al último período impositivo comprendido en el plazo de caducidad (de doce meses) para el ejercicio del derecho a deducir el IVA en relación con las entregas de bienes recibidas por el sujeto pasivo antes de la fecha de registro con arreglo a la ZDDS, habida cuenta de que dichas operaciones no fueron ocultadas, los datos de su ejecución constaban en los libros contables de la recurrente, la Administración tributaria disponía de la información necesaria y no existen motivos para entender que el Tesoro público haya sufrido menoscabo alguno?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad

36. El Director y el Gobierno español niegan la admisibilidad de las dos cuestiones planteadas.

37. En lo que se refiere a la primera cuestión prejudicial, por una parte, el Director alega que no tiene por objeto la interpretación del Derecho de la Unión, sino únicamente la aplicación del Derecho tributario nacional. Por otra parte, el Gobierno español considera que esta cuestión es hipotética, puesto que el órgano jurisdiccional remitente no aclaró suficientemente que las medidas de confinamiento adoptadas en el contexto del estado de emergencia declarado en respuesta a la pandemia de COVID-19 hubieran impedido u obstaculizado efectivamente el ejercicio, por parte de NARE-BG, del derecho a deducir el IVA dentro del plazo de caducidad de doce meses, siendo así que la incapacidad temporal del contable de que se trata tan solo abarcó un período de dos semanas a lo largo de esos doce meses.

38. Por lo que respecta a la segunda cuestión prejudicial, el Director sostiene que no es pertinente para la resolución del litigio principal. Considera que la solicitud de rectificación a que se refiere el apartado 27 de la presente sentencia alude, en realidad, a la declaración presentada por NARE-BG relativa al período impositivo del mes de diciembre de 2020. En su opinión, dado que dicha solicitud se presentó tras la expiración del plazo de caducidad, la Autoridad Tributaria denegó válidamente a esa sociedad el ejercicio de su derecho a deducir el IVA, sin que la referida sociedad pueda pretender que se rectifique esa declaración.

39. A este respecto, procede recordar, como ha declarado el Tribunal de Justicia en reiteradas ocasiones, que las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia disfrutan de una presunción de pertinencia. El Tribunal de Justicia solo puede abstenerse de pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulta evidente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (sentencia de 11 de enero de 2024, Societatea Civilă Profesională de Avocați AB & CD, C-252/22, EU:C:2024:13, apartado 38 y jurisprudencia citada).

40. En el caso de autos, por una parte, es preciso señalar que el órgano jurisdiccional remitente indica que, a la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia derivada de las sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267), apartado 46 y jurisprudencia citada, y de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), apartado 49, necesita una respuesta a la cuestión de si NARE-BG puede, en virtud de la Directiva del IVA, deducir, tras la expiración del plazo de caducidad, el IVA soportado en operaciones realizadas antes de la fecha de su registro a efectos del IVA, solicitando la rectificación de una declaración del IVA presentada antes de la expiración del referido plazo.

41. Por otra parte, dicho órgano jurisdiccional pregunta si el plazo de caducidad para la declaración, el pago y el ejercicio del derecho a la deducción del IVA previsto por la legislación nacional aplicable hace imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de ese derecho a deducción, habida cuenta de que las medidas adoptadas en el marco del estado de emergencia debido a la pandemia de COVID-19 establecían plazos más largos para la declaración y el pago de determinados impuestos, mientras que no se modificó el plazo de caducidad para ejercer el derecho a deducir el IVA.

42. A la vista de lo anterior, y habida cuenta de la presunción de pertinencia de que gozan las cuestiones prejudiciales, no resulta manifiesto que la interpretación de la Directiva del IVA solicitada por el órgano jurisdiccional remitente no tenga relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal o que el problema planteado por dicho órgano jurisdiccional sea de naturaleza hipotética.

43. De ello se deduce que las cuestiones prejudiciales planteadas son admisibles.

Sobre el fondo

44. Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 184 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 186 de esa Directiva, y los principios de equivalencia, efectividad y neutralidad del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa y a una práctica administrativa nacionales en virtud de las cuales se deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado antes de su registro a efectos del IVA, debido a que solicitó esa deducción tras la expiración del plazo de caducidad establecido por la normativa nacional aplicable, mediante una declaración rectificativa de una declaración del IVA presentada antes de la expiración del referido plazo, a pesar de que se habían adoptado medidas nacionales relacionadas con la pandemia de COVID-19 para ampliar los plazos de declaración y pago de determinados impuestos, sin incluir entre estos últimos el IVA.

45. En primer lugar, ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión (sentencia de 6 de octubre de 2022, Vittamed tecnologijos, C-293/21, EU:C:2022:763, apartado 38 y jurisprudencia citada).

46. El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo de la carga del IVA devengado o pagado en todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la 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, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 6 de octubre de 2022, Vittamed tecnologijos, C-293/21, EU:C:2022:763, apartado 39 y jurisprudencia citada).

47. Como ha subrayado el Tribunal de Justicia en reiteradas ocasiones, el derecho a deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En concreto, normalmente este derecho se ejercita inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas impositivas que hayan gravado las operaciones anteriores (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de octubre de 2022, Vittamed tecnologijos, C-293/21, EU:C:2022:763, apartado 40 y jurisprudencia citada).

48. Sin embargo, de conformidad con los artículos 180 y 182 de dicha Directiva, un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a la deducción del IVA aunque no haya ejercido su derecho en el período en el que nació este, sin perjuicio de la observancia de las condiciones y normas de desarrollo establecidas en la normativa nacional (sentencia X, apartado 37 y jurisprudencia citada).

49. En el presente asunto, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende, por una parte, que, en virtud del artículo 75, apartados 1 y 2, de la ZDDS, el derecho a deducir el IVA soportado por las entregas y los servicios recibidos antes del registro del sujeto pasivo, con arreglo a dicha Ley, nace en la fecha de dicho registro y debe ejercerse en el período impositivo en el que nació o en uno de los doce períodos impositivos siguientes. Así pues, el plazo para ejercer el derecho a deducir el IVA que figuraba en las setenta y una facturas recibidas por NARE-BG antes de su registro a efectos del IVA era de doce meses. Este plazo comenzó a correr a partir del período impositivo en el que nació el derecho a deducir y expiró en noviembre de 2020. De conformidad con el artículo 125, apartado 5, de la ZDDS, ese derecho a deducción debería haberse ejercido a más tardar el 14 de diciembre de 2020, que es la fecha límite prevista para presentar la declaración fiscal correspondiente al período impositivo del mes de noviembre de 2020.

50. Por otra parte, procede señalar que NARE-BG no ejerció su derecho a deducir el IVA en el transcurso del plazo de doce meses. Es cierto que, el 10 de diciembre de 2020, presentó una declaración del IVA correspondiente al período impositivo del mes de noviembre de 2020, sin incluir, no obstante, el IVA que figuraba en las setenta y una facturas recibidas antes de su registro a efectos del IVA. Únicamente el 15 de enero de 2021, tras la expiración de dicho plazo de doce meses, rectificó ante la Autoridad Tributaria esa declaración del IVA del período impositivo correspondiente al mes de noviembre de 2020.

51. A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la posibilidad de ejercer el derecho a deducir el IVA sin limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que no pueda cuestionarse indefinidamente la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria (sentencia X, apartado 41 y jurisprudencia citada).

52. El Tribunal de Justicia ha declarado que un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que no ha solicitado la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir el IVA, no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Directiva del IVA siempre que dicho plazo, por una parte, se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir el IVA (principio de efectividad) (véase la sentencia X, apartado 42 y jurisprudencia citada).

53. Por lo que respecta al principio de equivalencia, procede señalar que corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional remitente verificar la similitud de las regulaciones procedimentales previstas por el Derecho nacional, teniendo en cuenta el objeto, la causa y los elementos esenciales de dichas regulaciones procesales supuestamente similares (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de febrero de 2022, Philips Orăștie, C-487/20, EU:C:2022:92, apartado 30 y jurisprudencia citada).

54. No obstante, el Tribunal de Justicia puede facilitar al órgano jurisdiccional nacional, con vistas a la comprobación que debe realizar este último, determinados elementos relativos a la interpretación del Derecho de la Unión (sentencia de 10 de febrero de 2022, Philips Orăștie, C-487/20, EU:C:2022:92, apartado 31).

55. En el presente asunto, la normativa nacional relativa a las medidas y acciones emprendidas durante el estado de emergencia fue adoptada con el fin de mitigar las consecuencias de la pandemia de COVID-19. Esa normativa amplió los plazos para la presentación de las declaraciones y el pago en lo tocante a determinados impuestos directos previstos por la ZKPO, sin establecer un régimen especial para la declaración, el pago o la deducción del IVA. Sin embargo, tal circunstancia no basta para que esa normativa sea incompatible con el principio de equivalencia.

56. En efecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que los impuestos directos, como el impuesto sobre la renta, y los impuestos indirectos, como el IVA, tienen una naturaleza fundamentalmente diferente y no son comparables a efectos de la aplicación del principio de equivalencia (véase, por analogía, el auto de 9 de diciembre de 2022, The Navigator Company y Navigator Pulp Figueira, C-459/21, EU:C:2022:979, apartados 28 y 29).

57. Seguidamente, por lo que respecta al principio de efectividad, es preciso señalar que un plazo de caducidad de doce meses a partir del registro del sujeto pasivo a efectos del IVA tampoco puede, en circunstancias como las del litigio principal, hacer imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir el IVA.

58. A este respecto, en primer término, procede señalar que el estado de emergencia debido a la pandemia de COVID-19 no abarcaba, ni mucho menos, todo el período en el que NARE-BG podía presentar una declaración para ejercer su derecho a deducir el IVA que figuraba en las setenta y una facturas de que se trata. En segundo término, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no se desprende que en la República de Bulgaria, durante el referido estado de emergencia, hayan existido dificultades tales que hubieran hecho imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducción por parte de los sujetos pasivos del IVA, en general, o de NARE-BG, en particular. En tercer término, no puede considerarse que la infección del contable de NARE-BG por COVID-19 durante el mes de diciembre de 2020 imposibilitase el ejercicio por parte de esa sociedad del derecho a deducir el IVA durante la totalidad del plazo de doce meses de que disponía a tal fin.

59. En segundo lugar, cabe señalar que, por lo que respecta al nacimiento de una eventual obligación de regularización de la deducción del IVA establecida en los artículos 184 y 185 de la Directiva del IVA, es cierto que, en el referido artículo 184, esta se define de modo amplio, en la medida en que la deducción inicialmente practicada se regularizará cuando sea superior o inferior a la que el sujeto pasivo hubiera tenido derecho a practicar. Esta formulación no excluye *a priori* ninguna hipótesis posible de deducción indebida y la enumeración expresa de las excepciones que la Directiva del IVA permite en su artículo 185, apartado 2, corrobora el alcance general de la obligación de regularización (sentencia X, apartado 43 y jurisprudencia citada).

60. Con arreglo al artículo 185, apartado 1, de la citada Directiva, esa regularización deberá efectuarse, en particular, cuando con posterioridad a la declaración del IVA se hayan producido modificaciones en los elementos tomados en consideración para determinar la cuantía de la deducción en cuestión.

61. Sin embargo, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el mecanismo de regularización solo es aplicable cuando existe derecho a deducir. Pues bien, los artículos 184 y 185 de dicha Directiva no pueden hacer nacer un derecho a deducción (sentencia X, apartado 45 y jurisprudencia citada).

62. De ello se deduce que el mecanismo de regularización establecido por la Directiva del IVA no es aplicable cuando el sujeto pasivo no ha ejercido el derecho a deducir el IVA y ha perdido la posibilidad de ejercer tal derecho por haber expirado un plazo de caducidad (sentencia X, apartado 46).

63. Por consiguiente, este mecanismo no se aplica en circunstancias, como las del litigio principal, en las que un sujeto pasivo que no ejerció el derecho a deducir el IVA al presentar la declaración del IVA correspondiente a un período impositivo determinado desea ejercer ese derecho con posterioridad, con ocasión de una rectificación de esa declaración, cuando ha expirado el plazo de caducidad previsto por el Derecho nacional para el ejercicio de ese derecho.

64. En tercer lugar, el principio de neutralidad del IVA tampoco puede desvirtuar esta conclusión. Es cierto que el mecanismo de regularización forma parte del régimen de deducción establecido por la Directiva del IVA y tiene como finalidad aumentar la precisión de las deducciones con el fin de asegurar la neutralidad del IVA (sentencia de 28 de mayo de 2020, World Comm Trading Gfz, C-684/18, EU:C:2020:403, apartado 31 y jurisprudencia citada).

65. No obstante, el principio de neutralidad del IVA no puede tener por efecto permitir que un sujeto pasivo regularice un derecho a deducción que no ha ejercido antes de que expirara un plazo de caducidad y que, en consecuencia, ha perdido.

66. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 184 de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 186 de esa Directiva, y los principios de equivalencia, efectividad y neutralidad del IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa y a una práctica administrativa nacionales en virtud de las cuales se deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado antes de su registro a efectos del IVA, debido a que solicitó esa deducción tras la expiración del plazo de caducidad establecido por la normativa nacional aplicable, mediante una declaración rectificativa de una declaración del IVA presentada antes de la expiración del referido plazo, a pesar de que se habían adoptado medidas nacionales relacionadas con la pandemia de COVID-19 para ampliar los plazos de declaración y pago de determinados impuestos, sin incluir entre estos últimos el IVA.

Costas

67. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

El artículo 184 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, en relación con el artículo 186 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, así como los principios de equivalencia, efectividad y neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA),

deben interpretarse en el sentido de que

no se oponen a una normativa y a una práctica administrativa nacionales en virtud de las cuales se deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado antes de su registro a efectos del IVA, debido a que solicitó esa deducción tras la expiración del plazo de caducidad establecido por la normativa nacional aplicable, mediante una declaración rectificativa de una declaración del IVA presentada antes de la expiración del referido plazo, a pesar de que se habían adoptado medidas nacionales relacionadas con la pandemia de COVID-19 para ampliar los plazos de declaración y pago de determinados impuestos, sin incluir en estos últimos el IVA.

Firmas

* Lengua de procedimiento: búlgaro.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.