

## Asunto C-188/09

**Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku**

**contra**

**Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski sp. j,  
anteriormente Profaktor Kulesza, Frankowski, Trzaska sp. j**

(Petición de decisión prejudicial  
planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny)

«Procedimiento prejudicial — IVA — Derecho a deducción — Reducción  
del derecho a deducción en caso de incumplimiento de la obligación  
de usar una caja registradora»

Sentencia del Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) de 29 de julio de 2010 . . . . I - 7643

### Sumario de la sentencia

1. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Deducción del impuesto soportado*  
(Directiva 67/227/CEE del Consejo, art. 2, aps. 1 y 2, y Directiva 77/388/CEE del Consejo, arts. 2, 10, aps. 1 y 2, y 17, aps. 1 y 2)

2. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 77/388/CEE — Medidas nacionales que establecen excepciones — Concepto (Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 27, ap. 1)*
3. *Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Prohibición de recaudar otros impuestos nacionales que tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios — Concepto de “impuestos sobre el volumen de negocios” — Alcance (Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 33)*

1. El sistema común del impuesto sobre el valor añadido, como se define en el artículo 2, apartados 1 y 2, de la Directiva 67/227, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de los negocios, y en los artículos 2 y 10, apartados 1 y 2, así como en el artículo 17, apartados 1 y 2, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en su versión modificada por la Directiva 2004/7, no se opone a que un Estado miembro limite transitoriamente el alcance del derecho a deducción del impuesto soportado en relación con los sujetos pasivos que hayan incumplido una formalidad en la contabilización de sus ventas, siempre

que la sanción así prevista respete el principio de proporcionalidad.

En efecto, en la medida en que tiene por objeto garantizar la percepción exacta del impuesto y evitar el fraude, tal obligación contable se encuentra entre las medidas que los Estados miembros pueden adoptar sobre la base del artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva. En tales circunstancias, debe considerarse que dicha medida, al disponer que en caso de incumplimiento de la referida obligación contable el sujeto pasivo verá la parte del impuesto deducible disminuida en un 30%, constituye una sanción

administrativa cuyo efecto disuasorio tiene por objeto garantizar la efectividad de la referida obligación contable. Es competencia del órgano jurisdiccional remitente comprobar que las modalidades para determinar la cuantía de la sanción y las condiciones en que se comprueban, instruyen y, en su caso, juzgan los hechos invocados por la autoridad fiscal para aplicar dicha sanción privaran de su propia esencia al derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido y, por lo tanto, atentarán contra el principio de neutralidad de la carga fiscal de todas las actividades económicas. A este respecto, un porcentaje de retención limitado al 30% y que preserva de este modo lo esencial del importe del impuesto soportado, no parece excesivo ni insuficiente para garantizar el carácter disuasorio de la sanción controvertida y, por lo tanto, la efectividad de ésta. Por otra parte, tal retención, basada en el importe de las cargas soportadas por el sujeto pasivo, manifiestamente no carece de toda relación con el nivel de actividad económica del interesado. Asimismo, puesto de que dicha sanción no tiene por objeto subsanar errores contables, sino prevenirlos, su carácter global, que resulta de la aplicación del tipo fijo del 30%, y, por consiguiente, la falta de relación entre su importe y el de los eventuales errores del sujeto pasivo no pueden tenerse en cuenta a la hora de apreciar el carácter proporcionado de la referida sanción.

2. Las disposiciones nacionales que establecen que se impondrá una sanción administrativa a los sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido cuando se compruebe que han incumplido la obligación de usar una caja registradora para contabilizar el volumen de negocios y la cuota del impuesto devengado, no constituyen «medidas especiales de inaplicación» dirigidas a evitar determinados fraudes o evasiones fiscales en el sentido del artículo 27, apartado 1, de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en su versión modificada por la Directiva 2004/7. Tal medida no puede estar comprendida en el ámbito de aplicación del referido artículo 27, apartado 1, dado que es de la naturaleza de las previstas en el artículo 22, apartado 8, de la Sexta Directiva, en virtud del que los Estados miembros están facultados para establecer otras disposiciones, siempre que las juzguen necesarias en orden a asegurar la exacta percepción del impuesto y a evitar el fraude.

(véanse los apartados 41 a 43 y el punto 2 del fallo)

(véanse los apartados 27, 28, 34 a 37 y 39 y el punto 1 del fallo)

3. El artículo 33 de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados

miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en su versión modificada por la Directiva 2004/7, no se opone al mantenimiento de disposiciones como las previstas en la ley polaca del impuesto sobre bienes y servicios, que establece una sanción administrativa que puede imponerse a los sujetos pasivos del impuesto sobre el valor añadido cuando conste que ha incumplido la obligación de usar una caja registradora para

contabilizar el volumen de negocios y la cuota del impuesto devengado.

(véanse el apartado 49 y el punto 3 del fallo)