



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 17 de enero de 2019¹

Asunto C-712/17

**EN.SA. Srl
contra**

Agenzia delle Entrate — Direzione Regionale Lombardia Ufficio Contenzioso

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia
(Comisión Tributaria Regional de Lombardía, Italia)]

«Petición de decisión prejudicial — IVA — Operaciones ficticias — Denegación del derecho a deducción — Nacimiento de una deuda tributaria por expedición de factura — Sanción adicional por el importe íntegro del derecho a deducción denegado — Conformidad con el principio de neutralidad — Conformidad con el principio de proporcionalidad»

I. Introducción

1. El presente asunto versa, una vez más,² sobre la naturaleza «punitiva» de la normativa del IVA. En la lucha contra el fraude del IVA, el Tribunal de Justicia suele ser bastante estricto: no solo cabe considerar la denegación de la deducción o de la exención cuando el propio sujeto pasivo comete fraude fiscal, sino también cuando este sabía o debería haber sabido que, mediante su adquisición, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA.³

2. ¿Se aplica este enfoque estricto (denegación de la deducción del IVA soportado en todas las fases de la cadena de suministro) también en aquellos casos en los que está excluido el fraude del IVA, pero mediante operaciones simuladas se pretenden obtener otras ventajas injustificadas? ¿En tal caso, los afectados, sin perjuicio de las sanciones penales, pueden ser «penalizados» por la legislación en materia de IVA denegando en una larga cadena de suministro a cada interesado la deducción del impuesto soportado, pero estableciendo al mismo tiempo una deuda tributaria e imponiendo adicionalmente una sanción administrativa por un importe equivalente al 100 % de la deducción denegada?

¹ Lengua original: alemán.

² Sin pretensión de exhaustividad, véanse las sentencias de 20 de junio de 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473); de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719); de 18 de diciembre de 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 y C-164/13, EU:C:2014:2455); de 9 de octubre de 2014, Traum (C-492/13, EU:C:2014:2267); de 13 de febrero de 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69); de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774); de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547); de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), y de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446).

³ Sentencias de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 48; de 20 de junio de 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473), apartado 94; de 13 de febrero de 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), apartado 27; de 6 de septiembre de 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547), apartado 54; de 6 de diciembre de 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774), apartado 39, y de 6 de julio de 2006, Kittel y Recolta Recycling (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartado 56. Acerca del problema, de ahí resultante, del exceso de compensación del daño causado, véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Vetsch Int. Transporte (C-531/17, EU:C:2018:677), puntos 39 y ss.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

3. El marco jurídico del Derecho de la Unión en el presente caso está formado por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido⁴ (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

4. El artículo 168, apartado 1, letra a), de la citada Directiva dispone lo siguiente:

«1. 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 203 de esta misma Directiva señala lo siguiente:

«Será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura.»

B. Derecho italiano

6. Lo exigido por la Directiva del IVA fue incorporado al Derecho italiano mediante varios decretos del presidente de la República.

7. El artículo 19 del decreto del Presidente della Repubblica del 26 ottobre 1972, n. 633/72 (Decreto n.º 633/72 del Presidente de la República de 26 de octubre de 1972; en lo sucesivo, «Decreto n.º 633/72») dispone que «podrá deducirse de la cuota del impuesto sobre las operaciones efectuadas el importe de la cuota satisfecha o adeudada por el sujeto pasivo o la soportada que tenga derecho a repercutir como consecuencia de las adquisiciones o importaciones de bienes y servicios afectados a su actividad empresarial o profesional».

8. En cambio, el artículo 21, apartado 7, del Decreto n.º 633/72 dispone que «si se emite una factura por operaciones inexistentes o bien si los importes consignados en ella por las operaciones y los impuestos aplicables son superiores a los reales, se adeudará el impuesto por la totalidad del importe indicado o correspondiente a los datos que consten en la factura».

9. En el caso de que una operación por la que se haya emitido y registrado una factura no se lleve a efecto en su totalidad o parcialmente, el proveedor tendrá derecho, con arreglo al artículo 26 del Decreto n.º 633/72, en los supuestos y en los plazos en él previstos, a registrar y deducir el IVA, mientras que el adquirente deberá solicitar al proveedor la restitución del importe pagado, ejerciendo la acción de regreso.

10. El artículo 6, apartado 6, del decreto legislativo del 18 dicembre 1997, n. 471 (Decreto Legislativo n.º 471 de 18 de diciembre de 1997) («Incumplimiento de las obligaciones relativas a la documentación, registro e identificación de las operaciones»), según la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente, permite a la Administración tributaria imponer una sanción por un importe igual a la cuota del impuesto sobre las adquisiciones considerada no deducible.

⁴ DO 2006, L 347, p. 1.

III. Litigio principal

11. Conforme a la exposición del órgano jurisdiccional remitente, el litigio principal se presenta como sigue.

12. La demandante en el litigio principal (EN.SA. Srl; en lo sucesivo, «EN.SA.») opera en el comercio de energía eléctrica y, sobre la base de operaciones a plazo, se dedica al comercio de electricidad al margen de la Piattaforma dei Conti Energia (plataforma de contratos de compraventa a plazo de energía eléctrica; en lo sucesivo, «PCE»).

13. EN.SA., en los ejercicios de 2009 y 2010, vendió grandes volúmenes de electricidad a sociedades del grupo «Green Network» y también las volvió a adquirir, procediendo de un modo «circular». A efectos contables las operaciones fueron registradas con los importes correctos. También se expidieron las correspondientes facturas por dichas operaciones.

14. No está claro si EN.SA. está integrada en el grupo de empresas «Green Network» o si es una empresa independiente. Otra cuestión pendiente es la de si EN.SA. recompraba las mismas cantidades de electricidad poco después y al mismo precio. Tampoco se ha aclarado cuál podría ser la finalidad de la compra y venta a las mismas personas. La delegación de Hacienda sospecha que sería la de reflejar grandes volúmenes en la contabilidad de las empresas implicadas a fin de obtener (un mejor) acceso a la financiación bancaria, pero EN.SA. lo niega.

15. Sí está claro que el IVA reflejado en las facturas por estas operaciones con energía eléctrica fue pagado debida y puntualmente y que el correspondiente destinatario de la prestación se lo dedujo como impuesto soportado. También está claro que a las autoridades tributarias no se les causó ningún perjuicio en el ámbito del IVA. Según el órgano jurisdiccional remitente, está excluida, en particular, cualquier posibilidad de un «fraude de tipo carrusel». No obstante, atendiendo a la cuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente, este presume que las controvertidas operaciones con energía eléctrica en los años 2009 y 2010 deben considerarse inexistentes.

16. Mediante la resolución pertinente, la Administración tributaria denegó a EN.SA. en la fase anterior (es decir, por la electricidad comprada) la deducción del impuesto soportado, pero por lo que respecta a las operaciones inexistentes en la fase posterior (es decir, por la electricidad vendida por EN.SA.) sí que se liquidó una deuda tributaria, pues en las facturas de EN.SA. el IVA se indicaba por separado. Esto dio lugar a la liquidación de una deuda tributaria (IVA adicional, intereses y sanciones) por importe de 47 618 491,00 euros correspondientes a 2009 y de 22 001 078,00 euros correspondientes a 2010.

17. EN.SA. interpuso contra dicha resolución un recurso contencioso-administrativo, que fue desestimado por la Commissione Tributaria Provinciale di Milano (Comisión Tributaria Provincial de Milán, Italia). El tribunal remitente debe resolver el recurso de apelación interpuesto por EN.SA.

IV. Petición de decisión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

18. Mediante resolución de 9 de octubre de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 20 de diciembre de 2017, la Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (Comisión Tributaria Regional de Lombardía, Italia) planteó al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial, con arreglo al artículo 267 TFUE:

«En el supuesto de operaciones consideradas ficticias, que no hayan causado un perjuicio a la Hacienda Pública y no hayan otorgado ninguna ventaja fiscal al contribuyente, ¿es conforme con los principios del Derecho de la Unión en materia de IVA establecidos por el Tribunal de Justicia la normativa nacional resultante de la aplicación de los artículos 19 (Deducción) y 21, apartado 7 (Facturación de las

operaciones), del Decreto del Presidente de la República n.º 633 de 26 de octubre de 1972 y del artículo 6, apartado 6, del Decreto Legislativo n.º 471 de 18 de diciembre de 1997 (Incumplimiento de las obligaciones relativas a la documentación, registro e identificación de las operaciones), teniendo en cuenta que la aplicación simultánea de dicha normativa determina:

- a) la no deducibilidad reiterada del impuesto soportado por el adquirente en cada una de las transacciones impugnadas, en las que interviene el mismo sujeto pasivo y a las que corresponde la misma base imponible;
- b) la aplicación del impuesto y su pago por el proveedor (y la imposibilidad de recuperar las cantidades abonadas indebidamente) por las correlativas operaciones de venta consideradas a su vez inexistentes;
- c) la imposición de una sanción por un importe igual a la cuota del impuesto sobre las adquisiciones considerada no deducible?»

19. En el procedimiento ante el Tribunal de Justicia han presentado observaciones escritas la República Italiana y la Comisión Europea.

V. Apreciación

A. Observaciones preliminares sobre los hechos y la cuestión prejudicial

20. Para responder a la cuestión formulada procede considerar, a la luz de la concreta cuestión prejudicial planteada, que las operaciones con energía eléctrica en cuestión son operaciones inexistentes o ficticias (es decir, operaciones simuladas) que, como tales, no tuvieron lugar.

21. No obstante, los hechos descritos no excluyen necesariamente la existencia de operaciones reales (es decir, operaciones verdaderas). Como en el caso de las operaciones con energía eléctrica entre comercializadores de electricidad nunca se produce una entrega física de la electricidad, sino que simplemente se compran y se venden (generalmente por vía electrónica) derechos de extracción, no son necesarios actos de entrega específicos. Si dichos derechos de extracción fueron en realidad transmitidos con eficacia jurídica, no cabe deducir necesariamente que fuesen operaciones inexistentes por el mero hecho de que con estas operaciones solo se pretendiera inflar artificialmente el balance.⁵ También se podría suponer que precisamente ese objetivo requiere transacciones realizadas con eficacia jurídica. En efecto, en la medida en que los costes de una operación en el comercio (electrónico) de energía son más bien marginales, no existe un verdadero motivo para sustituir las operaciones reales por operaciones ficticias.

22. Por lo tanto, el órgano jurisdiccional remitente debería examinar cuidadosamente si no estamos ante operaciones reales. En tal caso, se suscitaría el problema de la posible denegación del derecho a la deducción del IVA por conductas fraudulentas, pero legales a efectos del IVA, que, en cualquier caso, no ha sido planteado al Tribunal de Justicia.

⁵ Incluso la calificación de punible de dicho comportamiento no implica, en sí misma, una excepción a la sujeción al impuesto; así, expresamente, sentencias de 6 de julio de 2006, *Kittel y Recolta Recycling* (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartado 50; de 12 de enero de 2006, *Optigen y otros* (C-354/03, C-355/03 y C-484/03, EU:C:2006:16), apartado 49, y de 29 de junio de 2000, *Salumets y otros* (C-455/98, EU:C:2000:352), apartado 19.

B. Apreciación jurídica

23. No obstante, la cuestión prejudicial planteada contiene otros tres aspectos que abordaré por separado. En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente solicita, en esencia, que se dilucide si del artículo 168 de la Directiva del IVA resulta que, en el supuesto de una cadena de suministro con operaciones inexistentes, se puede denegar una y otra vez el derecho a deducir el impuesto soportado (véase el epígrafe 1). En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente desea saber en el fondo si del artículo 203 de la Directiva del IVA resulta que, aun así, en las reventas inexistentes se recauda el impuesto (y está excluido el reembolso de las cantidades pagadas indebidamente) (véase el epígrafe 2). En tercer lugar, el órgano jurisdiccional nacional desea averiguar en esencia si, en tal caso, una sanción adicional por el importe del impuesto soportado no deducible resulta proporcionada (véase el epígrafe 3).

1. La denegación de la deducción del impuesto soportado en caso de operaciones inexistentes

24. El artículo 168 de la Directiva del IVA otorga al sujeto pasivo la deducción del impuesto soportado solo bajo determinadas condiciones. Así, el sujeto pasivo, por una parte, debe realizar operaciones él mismo y, por otra, solamente podrá deducir el IVA devengado o pagado por los bienes que le hayan sido entregados por otro sujeto pasivo. Conforme al artículo 15, apartado 1, de la Directiva del IVA, la electricidad se asimila a un bien corporal.

25. Por tanto, la deducción del impuesto soportado requiere la realización efectiva de la entrega de electricidad.⁶ En consecuencia, cuando falte la entrega efectiva de bienes, no será posible deducir el impuesto soportado.⁷

26. Resulta irrelevante, como alegan también la Comisión e Italia, que el prestador ficticio sea deudor del impuesto con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA por haber expedido para la entrega ficticia una factura que refleja el IVA por separado, puesto que el Tribunal de Justicia ya ha declarado reiteradamente que el ejercicio del derecho a deducción no se extiende a un impuesto que se debe exclusivamente porque se menciona en una factura.⁸

27. De ello se deduce, en definitiva, que EN.SA. no tiene derecho a deducir el impuesto soportado si no se le efectuó ninguna entrega. No desvirtúa este resultado el hecho de que en una larga cadena de suministro haya varias entregas ficticias consecutivas. El artículo 168 de la Directiva del IVA no diferencia entre una única prestación y varias prestaciones que son efectuadas consecutivamente o de forma circular.

28. Por tanto, dada la inexistencia de un derecho a deducir, no se suscita aquí la cuestión de la denegación de la deducción del IVA soportado debido a una conducta fraudulenta.

6 Sentencias de 27 de junio de 2018, SGI y Valériane (C-459/17 y C-460/17, EU:C:2018:501), apartado 35; de 31 de enero de 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55), apartado 34; de 26 de mayo de 2005, António Jorge (C-536/03, EU:C:2005:323), apartados 24 y 25; de 29 de abril de 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), apartado 31, y de 8 de junio de 2000, Breitsohl (C-400/98, EU:C:2000:304), apartado 36.

7 Recientemente, de forma explícita, en la sentencia de 27 de junio de 2018, SGI y Valériane (C-459/17 y C-460/17, EU:C:2018:501), apartado 36.

8 Sentencias de 27 de junio de 2018, SGI y Valériane (C-459/17 y C-460/17, EU:C:2018:501), apartado 37; de 31 de enero de 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55), apartado 34; de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), apartado 23, y de 13 de diciembre de 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635), apartado 19.

2. La deuda tributaria por expedición de factura

29. A continuación procede examinar si, a pesar de que haya una entrega ficticia en la fase anterior (que no confiere el derecho a deducir), por la entrega ficticia se puede liquidar el IVA en la fase posterior. Esto, en el caso de una larga cadena de suministros, generaría unos ingresos fiscales muy elevados para el Estado de que se trate, a pesar de no cumplirse el supuesto de hecho base de la legislación del IVA (artículo 2, apartado 1: entrega de bienes o prestación de servicios realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo).

a) Deuda tributaria del expedidor de factura por operaciones ficticias

30. Para responder a esta cuestión son decisivos los artículos 193 y 203 de la Directiva del IVA. El artículo 193 de la Directiva del IVA establece que, en principio, serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes gravada. Atendiendo a la información proporcionada por el órgano jurisdiccional remitente, aquí falta la entrega. Asimismo, el artículo 203 de la Directiva del IVA establece que (también) será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura. Esta situación se da en el caso de EN.SA.

1) Sentido y finalidad del artículo 203 de la Directiva del IVA

31. El sentido y la finalidad del artículo 203 de la Directiva del IVA es contrarrestar el riesgo de pérdida de ingresos fiscales derivada de la práctica de una deducción indebida del impuesto soportado por el destinatario de la factura en virtud de dicha factura.⁹ Los hechos del presente asunto ilustran este riesgo.

32. Es cierto que el ejercicio de dicho derecho a deducción se limita únicamente a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA,¹⁰ pero el riesgo de pérdida de ingresos fiscales no se elimina mientras el destinatario de una factura que menciona indebidamente el IVA aún pueda utilizarla para ejercer el derecho a deducción conforme al artículo 168 de la Directiva del IVA,¹¹ puesto que no puede excluirse que la Administración tributaria no logre comprobar en tiempo oportuno que hay consideraciones de Derecho sustantivo que se oponen al ejercicio del derecho a deducción formalmente existente.

33. Con ello, el artículo 203 de la Directiva del IVA pretende lograr una correlación entre la deducción del impuesto soportado por el *destinatario* de la factura y la deuda tributaria del *expedidor* de la factura comparable a la que existiría normalmente también en una entrega real en el caso del proveedor de la prestación y del destinatario de la prestación. De acuerdo con el tenor literal del artículo 203 de la Directiva del IVA, a tal efecto no es necesario que el destinatario de la factura practique efectivamente la deducción del impuesto soportado.

34. Como consecuencia de ello, el emisor de la factura responderá de forma objetiva por el riesgo (es decir, en abstracto) de que el destinatario de la factura pueda realizar una deducción indebida sobre la base de dicha factura (incorrecta). Se trata de una responsabilidad por riesgo abstracto del emisor de la factura. Esta se hace efectiva no solo en caso de error sobre el tipo impositivo correcto (en la factura se menciona el tipo normal en lugar del tipo reducido), sino también, en particular, en la facturación de operaciones ficticias.

⁹ Así expresamente en las sentencias de 31 de enero de 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55), apartados 35 y 36; de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartados 28 y ss., con remisión a la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartados 57 y 61, y de 6 de noviembre de 2003, Karageorgou y otros (C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604), apartado 50.

¹⁰ Sentencia de 13 de diciembre de 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635), apartado 13.

¹¹ Así expresamente en la sentencia de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 28 y ss., con remisión a la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 57.

2) *¿No se aplica en caso de facturar una transacción ficticia?*

35. Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha declarado que, cuando las prestaciones subyacentes no están sujetas al IVA, el importe desglosado por error en la factura como IVA no puede calificarse de IVA.¹²

36. Continuar con coherencia esta línea jurisprudencial significaría en el presente caso que la facturación de operaciones ficticias —como tampoco están sujetas al IVA (véanse los puntos 24 y siguientes de las presentes conclusiones)— no desencadenaría las consecuencias jurídicas del artículo 203 de la Directiva del IVA. De ser así, el artículo 203 de la Directiva del IVA solo se aplicaría al caso de un IVA desglosado con un importe excesivo, correspondiente a una entrega de bienes o prestación de servicios (real). Sin embargo, una restricción así no se ve corroborada ni por el tenor de la disposición ni tampoco por su sentido y su finalidad, en cuanto responsabilidad por riesgo abstracto.

37. Por otra parte, el Tribunal de Justicia ha indicado en dicha resolución y en otra posterior,¹³ que la Sexta Directiva¹⁴ no prevé expresamente el caso de que se mencione por error el IVA en una factura cuando en realidad no se adeuda. Ahora bien, también dichas sentencias versaban a fin de cuentas sobre la regularización de facturas que, de hecho, no se contemplan en el artículo 203 de la Directiva del IVA.¹⁵ Asimismo, dichas sentencias no se referían a la facturación consciente de operaciones ficticias, sino a errores sobre la condición de sujeto pasivo y el lugar de las operaciones.

38. El Tribunal de Justicia confirmó en otro asunto en particular que el artículo 21, punto 1, letra c), de la Sexta Directiva (equivalente al artículo 203 de la Directiva del IVA) comprende también las facturas ficticias (es decir, las facturas sobre operaciones ficticias).¹⁶

39. En definitiva, no se trata de que solamente deba responder por el riesgo (abstracto) materializado de pérdida de ingresos fiscales el expedidor de la factura que se equivoca acerca del tipo impositivo o que de forma consciente menciona el IVA en el caso de una operación exenta, pero no aquel expedidor que conscientemente factura operaciones ficticias. En ambos casos, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales por una deducción injustificada del IVA por parte del destinatario de la factura es el mismo.¹⁷ Por consiguiente, tanto la Comisión como Italia consideran que el artículo 203 de la Directiva del IVA es aplicable en el presente caso.

40. Por tanto, el artículo 203 de la Directiva del IVA abarca precisamente también la situación objeto de este asunto, en el que conscientemente se menciona el IVA en una factura, aunque no se adeude por falta de operaciones. En consecuencia, EN.SA. es en principio deudora del IVA que menciona en las facturas de las operaciones ficticias.

12 Sentencia de 6 de noviembre de 2003, Karageorgou y otros (C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604), apartado 53.

13 Sentencias de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 35, y de 6 de noviembre de 2003, Karageorgou y otros (C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604), apartado 49.

14 Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

15 Acertadamente, sentencia de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 48: «La Sexta Directiva no prevé ninguna disposición sobre la regularización, por parte de quien expide la factura, del IVA indebidamente facturado».

16 Sentencia de 15 de octubre de 2002, Comisión/Alemania (C-427/98, EU:C:2002:581), apartado 41.

17 El mismo resultado también en la sentencia de 31 de enero de 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55), apartado 42: deuda tributaria en virtud del artículo 203 de la Directiva del IVA, con independencia de si efectivamente hay una operación sujeta al IVA.

b) Regularización de la deuda tributaria del artículo 203 de la Directiva del IVA

41. Queda por examinar si dicha deuda tributaria debe poder ser regularizada si efectivamente no se ha materializado el riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Esta cuestión se suscita en particular porque, en su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente sugiere que está excluida la devolución del IVA pagado indebidamente.

42. Sin embargo, a este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la Sexta Directiva (y lo mismo se aplica a la actualmente vigente Directiva del IVA) no incluye ninguna disposición sobre la regularización, por parte de quien expide la factura, del IVA indebidamente facturado.¹⁸ De ello se desprende que corresponde a los Estados miembros hallar una solución para esta laguna, mientras esta no sea colmada por el legislador de la Unión.¹⁹

1) Obligación de conceder una posibilidad de regularización

43. En este contexto hay que señalar que, para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros establecer en sus ordenamientos jurídicos internos la posibilidad de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su *buena fe*.²⁰

44. Asimismo, cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, *sin* que los Estados miembros puedan supeditar tal regularización a la buena fe de quien expide la factura.²¹ Por otra parte, esta regularización no puede depender de la discrecionalidad de la Administración tributaria.²²

45. Adicionalmente, las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar con el fin de asegurar la exacta percepción del impuesto y de evitar el fraude no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. En consecuencia, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen la neutralidad del IVA, que constituye un principio fundamental del sistema común del IVA.²³ Esto se aplica en particular al supuesto de riesgo abstracto (véanse los puntos 34 y 35 de las presentes conclusiones).

46. Consiguientemente, si la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil debido a los requisitos para presentar las solicitudes de devolución de impuestos, los citados principios pueden exigir que los Estados miembros establezcan los instrumentos y las normas de procedimiento necesarios para permitir al sujeto pasivo recuperar el impuesto indebidamente facturado.²⁴

18 Así expresamente en la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 48, citada en las sentencias de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 35, y de 6 de noviembre de 2003, Karageorgou y otros (C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604), apartado 49, si bien estas hacen referencia a que la Directiva no prevé expresamente el caso de que se mencione por error el IVA en una factura.

19 Sentencias de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 35; de 6 de noviembre de 2003, Karageorgou y otros (C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604), apartado 49, y de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 49.

20 Sentencias de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 36, y de 13 de diciembre de 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635), apartado 18.

21 Sentencias de 31 de enero de 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55), apartado 37; de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 37; de 6 de noviembre de 2003, Karageorgou y otros (C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604), apartado 50, y de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 58.

22 Sentencias de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 38, y de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 68.

23 Sentencia de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 39; véase, en el mismo sentido, la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 59 y jurisprudencia citada.

24 Sentencia de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartado 40; véase, en este sentido y por analogía, la sentencia de 15 de marzo de 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), apartado 41.

47. Según el órgano jurisdiccional remitente, no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Esto se deduce del hecho de que el IVA devengado ha sido pagado correctamente por las empresas implicadas; por lo tanto, debido a la correlación entre IVA e impuesto soportado, el Estado italiano no ha desembolsado ninguna cuota de IVA a los implicados sin haber percibido previamente dicho importe. En consecuencia, el objetivo de garantizar la correlación entre deducción del impuesto soportado y deuda tributaria no se ha visto menoscabado (véanse los puntos 32 y siguientes de las presentes conclusiones).

48. Asimismo, resulta de los hechos expuestos y de la cuestión prejudicial que la Administración tributaria conoce a todos los implicados y ha denegado a todos la deducción indebida del impuesto soportado. También desde este punto de vista cabe excluir el riesgo de pérdida de ingresos fiscales. Ahora bien, si no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales debido a facturas por operaciones ficticias, la regularización del impuesto generado conforme al artículo 203 de la Directiva del IVA debe ser posible, aunque EN.SA. no haya actuado de buena fe respecto a las operaciones ficticias.

2) Momento de la regularización

49. El momento previsto para la regularización es el momento en el que se constate que no existe ningún riesgo de pérdida de ingresos fiscales. En este caso, este podría ser, por ejemplo, el momento en el que la Administración tributaria tenga conocimiento de la falta de legitimación del destinatario de la factura para deducir el impuesto soportado y le deniegue en firme la deducción.

50. La cuestión de si, además, la devolución del importe al destinatario de la factura es un requisito para la regularización de la deuda tributaria del artículo 203 de la Directiva del IVA, cuando el destinatario presumía de buena fe que tenía derecho a la deducción, es un extremo que no es necesario esclarecer aquí, debido a la falta de buena fe²⁵ del grupo «Green Network» implicado en el presente asunto.

3) Conclusión

51. Como consecuencia de ello, el Derecho de la Unión (en particular, los principios de proporcionalidad y de neutralidad del IVA) exige que exista una posibilidad de regularizar la deuda de IVA del artículo 203 de la Directiva del IVA, configurada como responsabilidad por riesgo abstracto, en el momento en que se excluya la pérdida de ingresos fiscales.

52. Por último, como el Tribunal de Justicia ha declarado ya, el Derecho de la Unión no impide a los Estados miembros considerar delito la expedición de facturas ficticias (por operaciones ficticias) que indiquen el IVA indebidamente y aplicar, en tal caso, las sanciones previstas en su Derecho interno.²⁶

3. Proporcionalidad de una sanción del 100 % de la deducción practicada indebidamente

53. Por último, proceder responder a la cuestión planteada en la tercera parte de la cuestión prejudicial en el sentido de si, en un caso como el de autos, una sanción adicional del 100 % de la deducción del impuesto soportado practicada indebidamente es proporcionada.

²⁵ Si se considera que existen operaciones ficticias dentro del grupo de empresas, esto, en principio, excluiría también la buena fe en el seno del grupo.

²⁶ Véase, en este sentido, la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartado 62.

54. A falta de armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas en caso de inobservancia de los requisitos fijados por una norma establecida sobre la base de dicha legislación. Sin embargo, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad.²⁷

55. Así pues, tales sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y de prevenir el fraude. Al objeto de apreciar si una sanción es conforme con el principio de proporcionalidad, es preciso tener en cuenta, en particular, la naturaleza y la gravedad de la infracción que se penaliza con esa sanción, así como el método para la determinación de su cuantía.²⁸

56. En cuanto a las opciones de los Estados miembros para imponer sanciones financieras en el contexto de la legislación del IVA, el Tribunal de Justicia ya ha adoptado varias decisiones en las que se aprecia que, si bien se admiten tales sanciones, no deben llevar a minar las valoraciones contenidas en la legislación del IVA y, en particular, no deben cuestionar la neutralidad del IVA.²⁹

57. En el caso de autos, la sanción del 100 % de la deducción indebida del IVA soportado conduce a que la posibilidad de regularizar que se exige por lo que respecta a la deuda tributaria nacida con arreglo al artículo 203 de la Directiva del IVA quede vacía de contenido, ya que, aunque la deuda tributaria del artículo 203 de la Directiva del IVA se regularice debido a la inexistencia de riesgo de pérdida de ingresos fiscales, continuará existiendo una deuda dineraria de cuantía equivalente. Cuando el precio de compra y el precio de venta sean idénticos, incluso seguirá existiendo una deuda dineraria de cuantía idéntica.

58. El Tribunal de Justicia ya ha declarado que una sanción equivalente al 50 %, cuando no se ha causado a la Administración tributaria una pérdida de ingresos y, por otra parte, los actos se caracterizan por la inexistencia de indicios de fraude, parece desproporcionada, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.³⁰ Esta consideración se aplica con mayor razón a una sanción del 100 % en un caso en que la pérdida de ingresos fiscales y el fraude fiscal están excluidos.³¹

59. Adicionalmente, como el Tribunal de Justicia ya ha declarado en otros asuntos,³² también cabe considerar otros medios, menos restrictivos. Así, en el presente caso, existe la posibilidad de imponer una multa o una sanción pecuniaria proporcionada a la gravedad de la infracción y a la gravedad del daño. Sin embargo, al parecer, la sanción prevista en la norma a la que se refiere el litigio principal se impone en todo caso, sin tener en cuenta las circunstancias concretas ni el riesgo concreto o el daño concreto en materia de IVA. Esto, como señala acertadamente la Comisión, va más allá de lo que es necesario para garantizar la recaudación exacta del impuesto y evitar el fraude (véanse, acerca de estos objetivos, entre otros, el artículo 273 y también el artículo 131 de la Directiva del IVA).

27 Sentencia de 26 de abril de 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), apartado 59; véanse también, en este sentido, las sentencias de 6 de febrero de 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50), apartado 50, y de 7 de diciembre de 2000, de Andrade (C-213/99, EU:C:2000:678), apartado 20.

28 Sentencia de 26 de abril de 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), apartado 60; véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de junio de 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414), apartado 38, y de 8 de mayo de 2008, Ecotrade (C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267), apartados 65 a 67.

29 Sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), apartado 41; véase, en este sentido, la sentencia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), apartado 62.

30 Véase la sentencia de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, apartados 65 y 66.

31 En un sentido similar, aunque en otro contexto, la sentencia de 17 de julio de 2014, Equoland (C-272/13, EU:C:2014:2091), apartado 47.

32 Sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), apartado 42; véase, en este sentido, la sentencia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454), apartado 63.

60. Por la misma razón, la sanción de que se trata no puede considerarse una sanción proporcionada respecto de la facturas expedidas indebidamente (acerca de esta posibilidad, véase el punto 53 de las presentes conclusiones), máxime cuando no se basa en el importe de la deuda tributaria señalada ni en el riesgo, sino en la deducción indebida del impuesto soportado aplicada previamente.

61. Además, conviene tener en cuenta que (debido a las entregas ficticias en la fase anterior), frente a la deducción indebida del IVA soportado, también existe el IVA indebidamente pagado, resultante de las entregas ficticias en la fase posterior. Ambos «pagos» hacen referencia al mismo objeto de la entrega y solamente por eso ya no pueden considerarse de forma aislada. Ambos eran indebidos y, por consiguiente, deben ser restituidos.

62. Como la sistemática de la Directiva del IVA muestra con claridad (véase el artículo 206 de la Directiva del IVA), la deuda tributaria del sujeto pasivo está integrada siempre por el impuesto adeudado por las prestaciones realizadas, menos el IVA soportado deducible por las prestaciones recibidas en el mismo período impositivo. Esta idea debería ser tenida en cuenta también al valorar la proporcionalidad de las sanciones por operaciones ficticias.

63. En caso de compensar ambos derechos, en esta situación se obtiene que el concreto importe que debe pagar EN.SA. (y, por tanto, el perjuicio fiscal para Italia) es de 0 euros, siempre que el precio de compra y el precio de venta hayan sido idénticos, lo que parecen sugerir las observaciones del órgano jurisdiccional remitente. La imposición de una sanción correspondiente al 100 % de la deducción indebida del impuesto soportado y con cargo al Estado italiano, sin tener en cuenta la cuota del IVA también pagada indebidamente pero en favor del Estado italiano, es desproporcionada debido a la proximidad material entre ambos derechos.

64. Sin embargo, Italia sigue siendo libre de reclamar intereses por la deuda tributaria generada en virtud del artículo 203 de la Directiva del IVA (responsabilidad por riesgo abstracto) hasta su regularización y de sancionar incluso mediante el Derecho penal la expedición de facturas por operaciones ficticias.

VI. Conclusión

65. Propongo al Tribunal de Justicia que responda como sigue a la cuestión planteada por la Commissione Tributaria Regionale per la Lombardia (Comisión Tributaria Regional de Lombardía, Italia):

«Los artículos 168 y 203 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, no se oponen a que, en caso de operaciones ficticias, exista una deuda tributaria concomitante debido a la expedición de una factura y a la denegación del derecho a deducir (también varias veces, en una cadena circular de prestaciones). Requisito para ello es que la deuda tributaria del artículo 203 de la Directiva del IVA pueda ser regularizada tan pronto como se excluya el riesgo de pérdida de ingresos fiscales. En tal caso, si bien debido a la emisión de una factura errónea se puede imponer una sanción, una sanción de importe igual a la totalidad del impuesto soportado por las prestaciones ficticias recibidas, no deducible, será desproporcionada si se recaudó el IVA correspondiente por las prestaciones ficticias realizadas y, por lo tanto, no existía riesgo de pérdida de ingresos fiscales.»