



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 26 de abril de 2017*

«Procedimiento prejudicial — Examen de oficio de un motivo basado en la infracción del Derecho de la Unión — Principios de equivalencia y de efectividad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Derecho a la deducción del impuesto soportado — Régimen de inversión del sujeto pasivo — Artículo 199, apartado 1, letra g) — Aplicación únicamente en el supuesto de bienes inmuebles — Pago indebido del impuesto por el adquirente de bienes al vendedor como consecuencia de una factura expedida de forma errónea — Resolución de la autoridad tributaria que constata la existencia de una deuda tributaria a cargo del adquirente de bienes y deniega el pago de la devolución solicitada por éste, imponiéndole una multa tributaria»

En el asunto C-564/15,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Kecskemét, Hungría), mediante resolución de 7 de octubre de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 4 de noviembre de 2015, en el procedimiento entre

Tibor Farkas

y

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de Sala, y los Sres. E. Juhász y C. Vajda, la Sra. K. Jürimäe y el Sr. C. Lycourgos (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Bobek;

Secretario: Sr. I. Illéssy, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 7 de septiembre de 2016;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno húngaro, por la Sra. M.M. Tátrai y por los Sres. M.Z. Fehér y G. Koós, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno estonio, por la Sra. K. Kraavi-Käerdi, en calidad de agente;

* Lengua de procedimiento: húngaro.

— en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. L. Havas, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de noviembre de 2016;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación 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 2006/112»), y de los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad.
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el Sr. Tibor Farkas y la Nemzeti Adó-és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (Dirección General de Tributos de la región de Dél-alföld, perteneciente a la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría; en lo sucesivo, «Administración tributaria húngara») relativo a una resolución de esta última que constataba la existencia de una deuda tributaria a cargo del primero y le imponía una multa tributaria por no haber aplicado las disposiciones nacionales relativas al régimen de inversión del sujeto pasivo.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 Con arreglo al considerando 42 de la Directiva 2006/112, «es conveniente que, en determinados casos, los Estados miembros puedan hacer recaer la responsabilidad del pago del IVA en el destinatario de las entregas de bienes o prestaciones de servicios. Esta medida ayudaría a los Estados miembros a simplificar las normas y a luchar contra la evasión y el fraude fiscales en sectores específicos y en relación con determinados tipos de operaciones».
- 4 El artículo 167 de esta Directiva establece que:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»
- 5 El artículo 168, letra a), de la Directiva dispone lo siguiente:

«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 [impuesto sobre el valor añadido (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».

6 El artículo 178, letras a) y f), de la Directiva 2006/112 enuncia:

«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;

[...]

f) cuando esté obligado a pagar el impuesto por ser el destinatario o adquiriente por aplicación de los artículos 194 a 197 y del artículo 199, cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro.»

7 Con arreglo al artículo 193 de la Directiva 2006/112, serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 y del artículo 202 de esta Directiva.

8 El artículo 199, apartado 1, letra g), de dicha Directiva establece lo siguiente:

«Los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las siguientes operaciones:

[...]

g) la entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación.»

9 El artículo 226, apartado 11 *bis*, de la Directiva 2006/112 establece:

«Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221:

[...]

11 *bis*) en caso de que el adquirente o el destinatario sea deudor del impuesto, la mención “inversión del sujeto pasivo”»

10 El artículo 395 de la Directiva tiene el siguiente tenor:

«1. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro a que introduzca medidas especiales de excepción a lo dispuesto en la presente Directiva para simplificar el procedimiento de cobro del impuesto o para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal.

[...]

2. El Estado miembro que desee introducir la medida a que se refiere el apartado 1, enviará una solicitud a la Comisión y facilitará a ésta toda la información necesaria. [...]

Una vez que la Comisión disponga de toda la información pertinente para la ponderación de la solicitud, lo notificará al Estado miembro requiriente dentro del mes siguiente y transmitirá la solicitud, en la lengua original, a los demás Estados miembros.

3. Dentro de los tres meses siguientes al envío de la notificación mencionada en el segundo párrafo del apartado 2, la Comisión presentará al Consejo una propuesta apropiada o, si tiene objeciones que plantear a la solicitud de excepción, una comunicación en la que expondrá esas objeciones.

4. El procedimiento de los apartados 2 y 3 deberá completarse, en cualquier caso, en un plazo de ocho meses a partir de la fecha de recepción de la solicitud por la Comisión.»

Derecho húngaro

- 11 El artículo 142 de la az átalános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Ley n.º CXXVII de 2007 del impuesto sobre el valor añadido), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece:

«1. El impuesto será pagado por el adquirente del bien o el destinatario del servicio:

[...]

g) en caso de entrega de bienes de inversión de la empresa o de otras entregas de bienes o prestaciones de servicios con un valor de mercado superior a 100 000 forintos húngaros [(HUF) (aproximadamente 324 euros)] en el momento de su ejecución, si el sujeto pasivo obligado a dicha ejecución es objeto de un procedimiento de liquidación o de cualquier otro procedimiento por el que se determine con carácter definitivo su incapacidad de pago.

[...]

7. En caso de aplicación del apartado 1, el transmitente de los bienes o el prestador del servicio se encargará de emitir una factura en la que no figure ni el importe del IVA repercutido ni el tipo previsto en el artículo 83.

[...]»

- 12 El artículo 169, letra n), de la Ley del IVA dispone:

«La factura deberá contener obligatoriamente los siguientes elementos:

[...]

n) la mención “régimen de inversión del sujeto pasivo”, en caso de que el obligado al pago del impuesto sea el adquirente del bien o el destinatario de los servicios.

[...]»

- 13 El artículo 170, apartados 1 y 2, de la az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (Ley n.º XCII de 2003 del sistema tributario), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Ley General Tributaria»), establece lo siguiente:

«1. Cuando la cantidad pagada haya sido inferior al importe a ingresar por el impuesto, procederá la imposición de una multa tributaria. Salvo que se disponga lo contrario en la presente Ley, el importe de la multa será del 50 % de la cantidad no ingresada. El importe de la multa será del 200 % de la

cantidad no ingresada si la diferencia respecto al importe adeudado está vinculada a la ocultación de ingresos o a la falsificación o a la destrucción de pruebas, de libros de contabilidad o de registros. Las autoridades tributarias también impondrán una multa tributaria en los casos en que el contribuyente presente sin tener derecho a ello una solicitud de ayuda pública o de devolución del impuesto o una declaración relativa a activos, una ayuda pública o una devolución, cuando antes de su concesión la Administración haya constatado que el contribuyente no tenía derecho a su percepción. En este caso, la base para el cálculo de la multa será igual al importe indebidamente solicitado.

2. En los casos en que se deba presentar autoliquidación, la diferencia tributaria que resulte a cargo del contribuyente únicamente se considerará un pago insuficiente del impuesto si éste no ha ingresado el importe adeudado en el plazo establecido o si se ha beneficiado de una ayuda pública. [...]»

14 Con arreglo al artículo 171 de la Ley General Tributaria:

«1. Se podrá acordar la reducción del porcentaje de la multa, o bien su condonación, ya sea de oficio ya a instancia del interesado, en caso de que concurran circunstancias de carácter excepcional que permitan concluir que el sujeto pasivo, o su representante, un empleado, uno de sus miembros o su mandatario, que sea responsable de la deuda tributaria, ha actuado con el discernimiento que podía esperarse de él en la situación dada. La reducción aplicable a la multa se determinará ponderando todos los elementos que concurran en el supuesto considerado, en particular, el importe de la deuda tributaria, las circunstancias de su nacimiento, y la gravedad y la frecuencia del comportamiento ilícito del sujeto pasivo (acción u omisión).

2. No se podrá reducir la multa, ni de oficio ni a instancia del interesado, cuando la deuda tributaria esté vinculada a la ocultación de ingresos, o a la falsificación o a la destrucción de documentos justificativos, de documentos contables o de registros.

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

15 En el marco de un procedimiento de subasta electrónica organizado por la autoridad tributaria, el Sr. Farkas adquirió un hangar móvil a una sociedad de responsabilidad limitada deudora de un crédito tributario. El vendedor emitió la factura, que comprendía el IVA correspondiente a dicha operación, de conformidad con las normas aplicables al régimen de tributación ordinario. El precio de venta de la subasta que pagó el Sr. Farkas incluía el IVA indicado por el vendedor, quien ingresó este impuesto en la Administración tributaria húngara.

16 El Sr. Farkas dedujo el IVA soportado conforme a dicha factura. Posteriormente, la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (Dirección provincial tributaria de Bács-Kiskun, perteneciente a la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría) efectuó una comprobación de las devoluciones solicitadas por el Sr. Farkas correspondientes a las declaraciones del IVA del cuarto trimestre de 2012. Esta autoridad tributaria consideró que no se habían cumplido las normas aplicables al régimen de inversión del sujeto pasivo, en el sentido del artículo 142, apartado 1, letra g), de la Ley del IVA, según las cuales correspondía al Sr. Farkas, en su condición de adquirente del bien, ingresar directamente el IVA en la Hacienda Pública. En consecuencia, mediante resolución de 11 de julio de 2014, confirmada por resolución de 7 de noviembre de 2014, la Administración tributaria húngara constató la existencia de una diferencia entre el importe ingresado y el adeudado de 744 000 HUF (aproximadamente 2 400 euros) a cargo del Sr. Farkas, denegó su solicitud de devolución del IVA abonado al vendedor y le impuso una multa tributaria de 372 000 HUF (aproximadamente 1 200 euros).

- 17 El Sr. Farkas sostiene que la Administración tributaria húngara le denegó el derecho a la deducción del IVA por un error de forma, a saber, que la factura en cuestión se había emitido con arreglo al régimen de tributación ordinario en lugar de al régimen de inversión del sujeto pasivo, por lo que había infringido el Derecho de la Unión. Alega que la resolución mediante la que se le impone el pago de la diferencia resultante de la determinación de la deuda tributaria carece de justificación, puesto que el vendedor ingresó en la Hacienda Pública el IVA en cuestión. El Sr. Farkas sometió el asunto al conocimiento del órgano jurisdiccional remitente a fin de que éste preguntara al Tribunal de Justicia si la denegación de su derecho a deducción es conforme al Derecho de la Unión.
- 18 El órgano jurisdiccional remitente considera que la Administración tributaria húngara no denegó al Sr. Farkas el derecho a la deducción del IVA, sino que le obligó a pagar el impuesto adeudado en aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo, de conformidad con el artículo 142, apartado 1, letra g), de la Ley del IVA. Estima que la diferencia a su cargo es la correspondiente al IVA indicado en la factura relativa a la operación de que se trata. A juicio del órgano jurisdiccional remitente, como consecuencia de las resoluciones de la Administración tributaria húngara, aun cuando el Sr. Farkas abonó el IVA al vendedor, es considerado deudor tributario. Así pues, si bien la Administración tributaria húngara no cuestiona que tenga derecho a la deducción del IVA que abonó, deduce del importe de la devolución solicitada el correspondiente a la diferencia tributaria que considera a su cargo. Los dos importes son iguales, por lo que se anulan. Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente constata que el vendedor pagó el IVA a la Hacienda Pública y que, por tanto, ésta no sufrió ningún perjuicio por el hecho de que la factura controvertida se emitiera erróneamente conforme al régimen de tributación ordinario en lugar de hacerlo conforme al régimen de inversión del sujeto pasivo. Añade que, a su juicio, nada indica que existiera fraude fiscal o una intención de obtener una ventaja fiscal.
- 19 El órgano jurisdiccional remitente considera que, en la práctica, la resolución de la Administración tributaria húngara impide que el Sr. Farkas ejerza su derecho a deducción. Habida cuenta de que, conforme a la Directiva 2006/112 y a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a la deducción del IVA únicamente puede denegarse cuando se haya probado la existencia de fraude fiscal, dicha resolución parece no ser proporcionada al objetivo perseguido por el régimen de inversión del sujeto pasivo.
- 20 En estas circunstancias, el Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo y de lo Social de Kecskemét, Hungría) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Es compatible con las disposiciones de la Directiva 2006/112, en particular con los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad en relación con el objetivo de prevención del fraude fiscal, la práctica administrativa basada en las disposiciones de la Ley del IVA, con arreglo a la cual la autoridad tributaria declara una diferencia tributaria a cargo del adquirente de un bien (o destinatario de un servicio) en un supuesto en el que el transmitente del bien (o prestador del servicio) emite la factura relativa a una operación sujeta al régimen de inversión del sujeto pasivo conforme al régimen de tributación ordinaria, declarando e ingresando en la Hacienda Pública el IVA correspondiente a dicha factura, y el adquirente del bien (o destinatario del servicio), por su parte, deduce el IVA pagado al emisor de la factura, aunque no pueda hacer uso de su derecho a deducción respecto del IVA declarado como diferencia tributaria?
- 2) ¿Es proporcional la sanción por la elección de un modo de tributación incorrecto en el caso de declaración de una diferencia tributaria que conlleva también la imposición de una multa tributaria del 50 % cuando no se ha producido ninguna pérdida de ingresos para la Hacienda Pública ni existen indicios de abuso?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Observaciones preliminares

- 21 De la resolución de remisión resulta que la operación objeto del litigio principal viene determinada por la compra por parte del Sr. Farkas de un hangar móvil en una subasta electrónica organizada por la autoridad tributaria nacional. En aplicación del artículo 142, apartado 1, letra g), de la Ley del IVA, disposición que según indica el órgano jurisdiccional remitente transpone el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112, dicha autoridad consideró que esa operación estaba sujeta al mecanismo de inversión del sujeto pasivo, por lo que exigió al Sr. Farkas el pago del IVA correspondiente a la venta realizada y le impuso una multa tributaria.
- 22 En respuesta a una pregunta formulada por el Tribunal de Justicia en la vista, el Gobierno húngaro indicó que la operación objeto del litigio principal consistía en la entrega de un bien mueble y que el artículo 142, apartado 1, letra g), de la Ley del IVA se aplica indistintamente a los bienes muebles y a los bienes inmuebles.
- 23 A este respecto, cabe señalar que, con arreglo al artículo 193 de la Directiva 2006/112, son deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 y del artículo 202 de esta Directiva. El artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 establece que los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de las operaciones relativas a la entrega de bienes inmuebles vendidos por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación.
- 24 Del considerando 42 de la Directiva 2006/112 resulta que el objetivo perseguido por el artículo 199, apartado 1, letra g), es que los Estados miembros puedan recurrir al mecanismo de inversión del sujeto pasivo a fin de simplificar las normas y luchar contra la evasión y el fraude fiscales en sectores específicos y en relación con determinados tipos de operaciones. Así, esta disposición permite a las autoridades fiscales percibir el IVA aplicado a las operaciones de que se trata cuando la capacidad del deudor para abonar el impuesto está comprometida (sentencia de 13 de junio de 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, apartado 28).
- 25 El Tribunal de Justicia ya ha declarado que el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 constituye una excepción al principio, recordado en el artículo 193 de esta Directiva, de que son deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada y, por consiguiente, debe ser interpretado de manera estricta. En efecto, dicho artículo 199 permite a los Estados miembros recurrir, en las situaciones contempladas en su apartado 1, letras a) a g), al mecanismo de inversión del sujeto pasivo, en virtud del cual el deudor del IVA es el sujeto destinatario de la operación sometida al impuesto (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de junio de 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, apartados 23 y 31).
- 26 Como señaló el Abogado General en el punto 28 de sus conclusiones, el hecho de que el mecanismo de inversión del sujeto pasivo sea una excepción al principio previsto en el artículo 193 de la Directiva 2006/112 implica que las excepciones a este principio únicamente deberían permitirse si se han previsto expresamente en la Directiva.
- 27 Ahora bien, el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 no hace referencia a los bienes muebles, sino únicamente a los bienes inmuebles. Por consiguiente, la venta de un bien mueble en una subasta, como la que es objeto del litigio principal, no está comprendida en su ámbito de aplicación.

- 28 Ciertamente, el artículo 395 de la Directiva 2006/112 dispone que los Estados miembros tienen la posibilidad de solicitar que se les autorice a introducir medidas especiales de excepción a lo dispuesto en la Directiva para simplificar el procedimiento de cobro del impuesto y para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal. No obstante, el Gobierno húngaro confirmó en la vista que Hungría no disponía de la autorización necesaria para aplicar dicha excepción conforme al artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112.
- 29 En tales circunstancias, procede señalar que el artículo 142, apartado 1, letra g), de la Ley del IVA extiende el ámbito de aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo a las entregas de bienes muebles, más allá de lo permitido por el tenor del artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112, que únicamente hace referencia a las entregas de bienes inmuebles. Por tanto, la aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo y la imposición de la multa tributaria en cuestión en el litigio principal serían incompatibles con esta Directiva en el caso de que el objeto de la venta de que se trata en el litigio principal fuera un bien mueble.
- 30 No obstante, sin perjuicio de las comprobaciones necesarias por parte del órgano jurisdiccional remitente, de los autos remitidos por éste y de los debates mantenidos en la vista celebrada ante el Tribunal de Justicia resulta que en el litigio principal no se ha abordado la cuestión de la compatibilidad del referido artículo 142, apartado 1, letra g), con el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112.
- 31 A este respecto, debe recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, a falta de normas de la Unión relativas a una cuestión de procedimiento, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro establecer esas normas en virtud del principio de autonomía procesal, a condición, sin embargo, de que no sean menos favorables que las que rigen situaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) y de que no hagan imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos que confiere el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de junio de 2007, van der Weerd y otros, C-222/05 a C-225/05, EU:C:2007:318, apartado 28 y jurisprudencia citada, y de 17 de marzo de 2016, Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, apartado 24 y jurisprudencia citada).
- 32 Por una parte, procede recordar que el Derecho de la Unión, y, en particular, el principio de efectividad, no exige, en principio, que los órganos jurisdiccionales nacionales aduzcan de oficio un motivo basado en la infracción de disposiciones de este Derecho, cuando el examen de este motivo les obligaría a exceder los límites del litigio tal como ha sido circunscrito por las partes, al basarse en hechos y circunstancias distintos de aquellos en los que fundó su demanda la parte interesada en la aplicación de dichas disposiciones (véanse en este sentido, en particular, las sentencias de 14 de diciembre de 1995, van Schijndel y van Veen, C-430/93 y C-431/93, EU:C:1995:441, apartado 22, y de 7 de junio de 2007, van der Weerd y otros, C-222/05 a C-225/05, EU:C:2007:318 apartado 36).
- 33 Esta limitación de la facultad del juez nacional está justificada por el principio según el cual la iniciativa en un proceso corresponde a las partes y, por consiguiente, cuando el Derecho procesal nacional ofrezca a la parte interesada la posibilidad efectiva de formular un motivo basado en el Derecho de la Unión, el juez nacional sólo puede actuar de oficio en casos excepcionales, en los que el interés público exija su intervención (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de junio de 2007, van der Weerd y otros, C-222/05 a C-225/05, EU:C:2007:318, apartados 35 y 41 y jurisprudencia citada).
- 34 En el presente asunto, se ha de señalar que de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia no resulta que el Derecho procesal nacional impidiese que el demandante en el litigio principal invocara el motivo basado en la posible incompatibilidad del artículo 142, apartado 1, letra g), de la Ley del IVA con el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112 (véase, por analogía, la sentencia de 7 de junio de 2007, van der Weerd y otros, C-222/05 a C-225/05, EU:C:2007:318, apartado 41).

- 35 Por otra parte, se ha de señalar que la observancia del principio de equivalencia exige que, cuando las disposiciones de Derecho interno relativas a las normas procesales confieran a un órgano jurisdiccional la obligación de examinar de oficio un motivo basado en la infracción del Derecho nacional, esa misma obligación debe imponerse igualmente respecto de un motivo de la misma naturaleza basado en la infracción del Derecho de la Unión (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de diciembre de 1995, van Schijndel y van Veen, C-430/93 y C-431/93, EU:C:1995:441, apartado 13, y de 17 de marzo de 2016, Bensada Benallal, C-161/15, EU:C:2016:175, apartado 30). Lo mismo sucede si el Derecho nacional faculta al Juez para aplicar de oficio tal motivo (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de diciembre de 1995, van Schijndel y van Veen, C-430/93 y C-431/93, EU:C:1995:441, apartado 14).
- 36 A este respecto, en respuesta a una pregunta formulada por el Tribunal de Justicia en la vista, el Gobierno húngaro indicó que, en virtud de su Derecho nacional, el órgano jurisdiccional remitente tenía la posibilidad de examinar de oficio tanto un motivo basado en la infracción de una norma de Derecho nacional como un motivo basado en la infracción de una norma del Derecho de la Unión.
- 37 Pues bien, procede recordar que, en el marco de un procedimiento con arreglo al artículo 267 TFUE, basado en una clara separación de las funciones entre los órganos jurisdiccionales nacionales y el Tribunal de Justicia, sólo el juez nacional es competente para constatar y apreciar los hechos del litigio principal y para interpretar y aplicar el Derecho nacional (véanse, en particular, las sentencias de 18 de julio de 2007, Lucchini, C-119/05, EU:C:2007:434, apartado 43, y de 26 de mayo de 2011, Stichting Natuur en Milieu y otros, C-165/09 a C-167/09, EU:C:2011:348, apartado 47).
- 38 Asimismo, resulta igualmente de reiterada jurisprudencia que corresponde al Tribunal de Justicia proporcionar al órgano jurisdiccional nacional una respuesta útil que le permita dirimir el litigio del que conoce (sentencia de 11 de septiembre de 2014, B., C-394/13, EU:C:2014:2199, apartado 21 y jurisprudencia citada).
- 39 En el presente asunto, dado que incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar, por una parte, si un hangar móvil, como el que es objeto de la entrega que constituye la operación controvertida en el litigio principal, es un bien mueble o inmueble y, por otra parte, si puede examinar de oficio la incompatibilidad del artículo 142, apartado 1, letra g), de la Ley del IVA con el artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112, no se puede excluir que la respuesta a las cuestiones planteadas siga siendo pertinente para la resolución del litigio principal. Procede, por tanto, responder a dichas cuestiones.

Sobre la primera cuestión

- 40 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si las disposiciones de la Directiva 2006/112 y los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que, en una situación como la que es objeto del litigio principal, se prive al adquirente de un bien del derecho a la deducción del IVA que abonó indebidamente al vendedor conforme a una factura expedida según las normas relativas al régimen ordinario del IVA, mientras que a la operación pertinente le era aplicable el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, aun cuando el vendedor ingresó el impuesto en la Hacienda Pública.
- 41 Cabe recordar que, en aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo, no procede ningún pago de IVA entre el proveedor y el adquirente de los bienes, el cual es deudor del IVA soportado por las operaciones realizadas, a la vez que, en principio, puede deducir tal impuesto, de manera que no se debe ningún importe a la Administración tributaria (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 29 y jurisprudencia citada).

- 42 Asimismo, se ha de señalar que el derecho de deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (sentencias de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum, C-368/09, EU:C:2010:441, apartado 37; de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 30, y de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 30).
- 43 El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de 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 (véanse las sentencias de 22 de febrero de 2001, Abbey National, C-408/98, EU:C:2001:110, apartado 24; de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 31, y de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 29).
- 44 Asimismo, procede recordar que en cuanto a las condiciones de ejercicio del derecho a la deducción del IVA en un procedimiento de inversión del sujeto pasivo conforme al artículo 199, apartado 1, de la Directiva 2006/112, un sujeto pasivo que, por su condición de adquirente de un bien, es deudor del IVA correspondiente a éste, no está obligado a poseer una factura expedida con arreglo a los requisitos formales de esta Directiva, para poder ejercer su derecho a deducción, y únicamente debe cumplir las formalidades establecidas por el Estado miembro de que se trate si ejerce la opción que le ofrece el artículo 178, letra f), de dicha Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartados 32 y 33).
- 45 En el presente asunto, de la petición de decisión prejudicial resulta que en la factura controvertida en el litigio principal no figura la mención «régimen de inversión del sujeto pasivo», contrariamente a lo exigido por el artículo 169, letra n), de la Ley del IVA, y que el Sr. Farkas pagó por error el IVA, que figuraba incorrectamente en dicha factura, al vendedor de que se trata en el litigio principal, mientras que, en aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo, como destinatario del bien debería haber abonado el IVA a las autoridades tributarias, con arreglo al artículo 199, apartado 1, letra g), de la Directiva 2006/112. Así pues, más allá del hecho de que dicha factura no cumple los requisitos formales establecidos por la legislación nacional, no se ha respetado uno de los requisitos de fondo de dicho régimen.
- 46 Como declaró el Tribunal de Justicia en la sentencia de 6 de febrero de 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 38), se ha de considerar que tal situación impidió que la Administración tributaria húngara verificara la aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo y conllevó un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado miembro de que se trata.
- 47 Por otra parte, se ha de señalar que el ejercicio del derecho a la deducción del IVA se limita únicamente a los impuestos devengados, es decir, a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA o ingresados en la medida en que se hayan devengado (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 39). Pues bien, el IVA abonado por el Sr. Farkas al vendedor del hangar móvil objeto del litigio principal no se había devengado.
- 48 Así pues, ese IVA no se adeudaba y dado que su pago no respetó uno de los requisitos de fondo del régimen de inversión del sujeto pasivo, el Sr. Farkas no tenía derecho a deducirlo.
- 49 No obstante, el Sr. Farkas puede reclamar la devolución del impuesto que pagó indebidamente al vendedor del hangar móvil, de conformidad con lo dispuesto en el Derecho nacional (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 42).
- 50 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, a falta de normas de la Unión en materia de solicitudes de devolución de tributos, corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro regular las condiciones en que pueden formularse tales solicitudes, siempre que dichas

condiciones respeten los principios de equivalencia y de efectividad, es decir, que no sean menos favorables que las que se aplique a reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno ni estén estructuradas de una forma que se haga prácticamente imposible el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 37).

- 51 Habida cuenta de que corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado, el Tribunal de Justicia ha admitido que un sistema en el cual, de un lado, el vendedor del bien que ha pagado por error el IVA a las autoridades tributarias puede solicitar su devolución y, de otro lado, el adquirente del bien puede ejercer frente a dicho vendedor una acción de Derecho civil para reclamarle las cantidades percibidas en exceso, respeta los principios de neutralidad y de efectividad. Un sistema de esta índole permite al adquirente que ha soportado la carga del impuesto facturado por error obtener la devolución de las cantidades indebidamente abonadas (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, apartados 38 y 39 y jurisprudencia citada).
- 52 Asimismo, procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, a falta de normativa de la Unión en la materia, la determinación de la regulación procesal destinada a garantizar la salvaguardia de los derechos que el Derecho de la Unión genera a favor de los justiciables corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro en virtud del principio de autonomía procesal de los Estados miembros (véanse, en particular, las sentencias de 16 de mayo de 2000, *Preston y otros*, C-78/98, EU:C:2000:247, apartado 31, y de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 40).
- 53 No obstante, si la devolución del IVA resulta imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del vendedor, el principio de efectividad puede exigir que el adquirente del bien pueda reclamar la devolución directamente a las autoridades tributarias. Por consiguiente, los Estados miembros deben establecer los instrumentos y las normas de procedimiento necesarias para permitir al adquirente recuperar el impuesto indebidamente facturado con el fin de respetar el principio de efectividad (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de marzo de 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, apartado 41).
- 54 En el contexto del litigio principal, ha de señalarse, por un lado, que de la petición de decisión prejudicial resulta que el vendedor del hangar móvil objeto del litigio principal se halla incurso en un procedimiento concursal, lo que indicaría que es excesivamente difícil o imposible que el Sr. Farkas pueda obtener el reembolso del IVA que dicho vendedor le facturó indebidamente. Por otro lado, en virtud de las resoluciones de la Administración tributaria húngara, se consideró que el Sr. Farkas adeudaba ese IVA a la Hacienda Pública, aun cuando lo hubiera pagado al vendedor. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar si el Sr. Farkas tiene la posibilidad de obtener del vendedor el reembolso del impuesto indebidamente pagado.
- 55 Cabe añadir que, según indica el órgano jurisdiccional remitente, en el presente asunto no existe indicio de fraude y el vendedor, emisor de la factura controvertida en el litigio principal, pagó el IVA a la Hacienda Pública, por lo que ésta no sufrió ningún perjuicio por el hecho de que la factura se emitiera erróneamente conforme al régimen de tributación ordinario en lugar de al régimen de inversión del sujeto pasivo.
- 56 En tales circunstancias, en la medida en que el reembolso por parte del vendedor de que se trata en el litigio principal al Sr. Farkas, adquirente del bien en cuestión, resulte imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del vendedor, el Sr. Farkas debe tener la posibilidad de solicitar la devolución directamente a la autoridad tributaria.

- 57 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión que las disposiciones de la Directiva 2006/112 y los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que, en una situación como la que es objeto del litigio principal, el adquirente de un bien se vea privado del derecho a la deducción del IVA que abonó indebidamente al vendedor conforme a una factura expedida según las normas del régimen de tributación ordinario del IVA, mientras que a la operación pertinente le era aplicable el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, aun cuando el vendedor ingresó el impuesto en la Hacienda Pública. No obstante, estos principios exigen, en la medida en que el reembolso, por parte del vendedor al adquirente, del IVA indebidamente facturado resulte imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del vendedor, que el adquirente tenga la posibilidad de solicitar la devolución directamente a la autoridad tributaria.

Sobre la segunda cuestión

- 58 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el principio de proporcionalidad debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, en una situación como la que es objeto del litigio principal, las autoridades tributarias nacionales impongan a un sujeto pasivo que ha adquirido un bien a cuya entrega es aplicable el régimen de inversión del sujeto pasivo una sanción tributaria del 50 % del importe del IVA que está obligado a abonar a la Administración tributaria, aun cuando esta última no ha sufrido una pérdida de ingresos y no existen indicios de fraude fiscal.
- 59 Procede recordar que a falta de armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de inobservancia de los requisitos fijados por un régimen establecido mediante dicha legislación, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas. 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 7 de diciembre de 2000, de Andrade, C-213/99, EU:C:2000:678, apartado 20, y de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 50).
- 60 Así pues, tales sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude. Al objeto de apreciar si una sanción es conforme al 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de mayo de 2008, Ecotrader, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartados 65 a 67, y de 20 de junio de 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, apartado 38).
- 61 Aun cuando corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar si el importe de la sanción no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos mencionados en el apartado anterior (sentencia de 20 de junio de 2013, Rodopi-M 91, C-259/12, EU:C:2013:414, apartado 39), procede indicar a este órgano jurisdiccional algunos elementos del asunto principal que pueden permitirle determinar si la sanción impuesta al Sr. Farkas con arreglo a las disposiciones de la Ley General Tributaria es conforme al principio de proporcionalidad.
- 62 A este respecto, dicha sanción parece adecuada para inducir a los sujetos pasivos a regularizar lo antes posible las situaciones en que la cantidad ingresada sea inferior a la efectivamente adeudada y, por tanto, para alcanzar el objetivo de garantizar su correcta recaudación.
- 63 Según el artículo 170, apartado 1, de esta Ley, el importe de la sanción se fija, por defecto, en el 50 % del importe del IVA que el sujeto pasivo esté obligado a abonar a la Administración tributaria. El artículo 171, apartado 1, de la misma Ley precisa que se podrá acordar la reducción del porcentaje de

la multa, o bien su condonación, ya sea de oficio ya a instancia del interesado, en caso de que concurran circunstancias de carácter excepcional que permitan concluir que el sujeto pasivo responsable de la deuda tributaria ha actuado con el discernimiento que podía esperarse de él en la situación dada. Esta disposición también establece que la reducción aplicable a la multa se determinará ponderando todos los elementos que concurran en el supuesto considerado, en particular, el importe de la deuda tributaria, las circunstancias de su nacimiento, y la gravedad y la frecuencia del comportamiento ilícito del sujeto pasivo.

- 64 Como señaló el Abogado General en el punto 63 de sus conclusiones, esta forma de determinación de la sanción permite, en principio, asegurar que no vaya más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos de garantizar la correcta recaudación del impuesto y prevenir el fraude.
- 65 Respecto a la proporcionalidad de la sanción impuesta al Sr. Farkas en el marco del litigio principal, en lo atinente a la naturaleza y la gravedad de la infracción objeto del litigio principal se ha de constatar que, como sostiene la Comisión en las observaciones escritas que presentó ante el Tribunal de Justicia, esta infracción consiste en un error relativo a la aplicación del mecanismo del IVA, por lo que es de naturaleza administrativa, y que, conforme a los elementos de hecho resultantes de los autos remitidos al Tribunal de Justicia, por una parte, no causó a la Administración tributaria una pérdida de ingresos y, por otra parte, se caracteriza por la inexistencia de indicios de fraude.
- 66 En tales circunstancias, la imposición al Sr. Farkas de una sanción del 50 % del importe del IVA aplicable a la operación de que se trata parece desproporcionada, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.
- 67 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión que el principio de proporcionalidad debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, en una situación como la que es objeto del litigio principal, las autoridades tributarias nacionales impongan a un sujeto pasivo que ha adquirido un bien a cuya entrega es aplicable el régimen de inversión del sujeto pasivo una sanción tributaria del 50 % del importe del IVA que está obligado a pagar a la Administración tributaria, aun cuando ésta no ha sufrido una pérdida de ingresos fiscales ni existen indicios de fraude fiscal, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

Costas

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

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

- 1) **El artículo 199, apartado 1, letra g), 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, debe interpretarse en el sentido de que se aplica a la entrega de un bien inmueble vendido por el deudor judicial en un procedimiento obligatorio de liquidación.**
- 2) **Las disposiciones de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, y los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que, en una situación como la que es objeto del litigio principal, el adquirente de un bien se vea privado del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido que abonó indebidamente al vendedor conforme a una factura expedida según las normas del régimen ordinario del impuesto sobre**

el valor añadido, mientras que a la operación pertinente le era aplicable el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, aun cuando el vendedor ingresó dicho impuesto en la Hacienda Pública. No obstante, dichos principios exigen, en la medida en que el reembolso, por parte del vendedor al adquirente, del impuesto sobre el valor añadido indebidamente facturado resulte imposible o excesivamente difícil, en particular en caso de insolvencia del vendedor, que el adquirente pueda solicitar la devolución directamente a la autoridad tributaria.

- 3) **El principio de proporcionalidad debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, en una situación como la que es objeto del litigio principal, las autoridades tributarias nacionales impongan a un sujeto pasivo que ha adquirido un bien a cuya entrega le es aplicable el régimen de inversión del sujeto pasivo una sanción del 50 % del importe del impuesto sobre el valor añadido que está obligado a pagar a la Administración tributaria, aun cuando esta última no ha sufrido una pérdida de ingresos fiscales y no existen indicios de fraude fiscal, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.**

Firmas