

COMENTARIO A LA SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UE, DE 18 DE NOVIEMBRE DE 2021 (SALA OCTAVA)

Aurora Ribes Ribes

Catedrática de Derecho Financiero y Tributario

Universidad de Alicante (España)

Miembro de AEDAF

Asunto: C-358/20.

Partes: *Promexor Trade SRL y Directia Generala a Finantelor Publice Cluj – Administratia Judeteana a Finantelor Publice Bihor.*

Síntesis: «Procedimiento prejudicial – Armonización de las legislaciones fiscales – Sistema común del Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Derecho a la deducción del IVA – Anulación de la identificación a efectos del IVA de un sujeto pasivo – Denegación del derecho a deducción – requisitos formales».

1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

De conformidad con lo previsto en la normativa rumana, la Administración Tributaria de este país anuló de oficio en abril de 2014 la identificación a efectos del IVA a la entidad Promexor, debido a la no inclusión de operaciones sujetas al IVA en sus declaraciones durante seis meses consecutivos. No obstante ello, pese a carecer de número de identificación válido, la empresa continuó emitiendo facturas sin IVA a partir de mayo de 2014.

En abril de 2019 la Administración Tributaria notificó a Promexor una liquidación relativa al período comprendido entre el 1 de abril de 2014 y el 31 de diciembre de 2017. La entidad procedió entonces a presentar las declaraciones omitidas, con el fin de eludir la pertinente sanción. A la vista de tales declaraciones, las autoridades tributarias iniciaron el correspondiente procedimiento de apremio.

En junio de 2019 se tramitó un procedimiento de inspección tributaria y, ya en julio del mismo año, con posterioridad a la formalización del acta inspectora,

pero antes de la expiración del plazo de prescripción del derecho a la deducción, Promexor presentó declaraciones rectificativas con un importe de IVA igual a cero.

Con carácter previo, en mayo de 2019, la entidad había interpuesto una reclamación ante el Tribunal de primera instancia de Oradea (Rumanía), interesando la anulación de la providencia de apremio y el requerimiento de pago de abril de dicho año.

En su demanda, Promexor reconoce que con base en la normativa interna existen cauces para compensar los efectos de la anulación del número de identificación fiscal a efectos del IVA, toda vez que tras obtener de nuevo dicha identificación el sujeto pasivo puede beneficiarse retroactivamente mediante la deducción del impuesto por todo el período en el que no dispuso de tal identificación. Sin embargo, en su caso concreto, la Administración Tributaria le denegó por motivos formales la recuperación de la identificación, privándole así de la posibilidad de contrarrestar las consecuencias negativas de dicha falta de identificación. A mayor abundamiento, la entidad alegó que el mantenimiento indefinido de esta situación, en la que se obliga a una persona jurídica desprovista de identificación a efectos del impuesto a ingresar el IVA percibido, lesiona la doctrina jurisprudencial sentada por el TJUE.

Por su parte, la autoridad tributaria defendió la corrección y pertinencia del procedimiento de apremio, a la par que rechazaba las declaraciones rectificativas presentadas *a posteriori* del acta de inspección, alegando que tras su adopción esta ya no podía ser modificada.

El órgano jurisdiccional remitente decidió entonces suspender el procedimiento y trasladar al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1. ¿Se oponen la Directiva [del IVA] y el principio de neutralidad fiscal a una normativa nacional por la que un Estado miembro obliga a un ciudadano a recaudar y a abonar al Estado el IVA por tiempo indeterminado, pero sin reconocerle de manera correlativa el derecho a la deducción del IVA por razón de que se le había anulado de oficio el número de identificación a efectos del IVA debido a que en las declaraciones del IVA presentadas, referidas a seis meses consecutivos/dos trimestres naturales consecutivos, no había puesto de manifiesto operaciones que entren en el ámbito de aplicación del IVA?

2) En las circunstancias del litigio principal, ¿son compatibles los principios de seguridad jurídica, protección de la confianza legítima, proporcionalidad y cooperación leal, tal como se desprenden de la Directiva [del IVA], con una normativa nacional o con una práctica de la Administración tributaria mediante la cual, aunque el Estado miembro autoriza generalmente, previa solicitud, que una persona jurídica sea registrada nuevamente a efectos del IVA tras la anulación de oficio del número de identificación a efectos del IVA, sin embargo, en determinadas circunstancias concretas, el contribuyente no puede solicitar ser registrado nuevamente a efectos [del] IVA por motivos meramente formales, estando obligado a recaudar y a abonar al Estado el IVA por tiempo indeterminado, pero sin que se le reconozca de manera correlativa el derecho a la deducción del IVA?

3) En las circunstancias del litigio principal, ¿deben interpretarse el principio de seguridad jurídica, en relación con el principio de protección de la confianza legítima, el principio de proporcionalidad y el [principio] de cooperación leal, tal como se desprenden de la Directiva [del IVA], en el sentido de que prohíben establecer una obligación a cargo del contribuyente de recaudar y abonar el IVA por tiempo indeterminado, sin reconocerle el derecho a la deducción [del] IVA, sin que el órgano tributario verifique en el procedimiento las condiciones de fondo relativas al derecho a la deducción [del] IVA y sin que se cometa fraude por parte del contribuyente?».

2. Fundamentos de Derecho y fallo. Comentario crítico.

A raíz de la petición del Gobierno rumano, con carácter previo al análisis de las cuestiones prejudiciales planteadas, el Tribunal de Luxemburgo se pronuncia sobre su admisibilidad. Según las autoridades gubernamentales rumanas, procede que las cuestiones sean inadmitidas, dado que, por una parte, el órgano jurisdiccional remitente no ha efectuado una correcta exposición del marco jurídico y fáctico y, por otra parte, si Promexor hubiera solicitado la obtención de un nuevo número de identificación a efectos del IVA la Administración se lo hubiera concedido.

A este respecto, el Alto Tribunal se limita a señalar su obligación de pronunciarse¹ sobre cualquier cuestión que le sea formulada y se refiera a la interpretación del Derecho de la UE. Tal deber solo puede ser excepcionado cuando la actividad hermenéutica solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el conflicto es hipotético o cuando el propio Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder con eficacia a las cuestiones planteadas².

En el caso que nos ocupa, el Tribunal de Justicia estima que no nos encontramos incursos en ninguna de las circunstancias señaladas. Además, aunque el órgano jurisdiccional remitente no ha citado de manera expresa la disposición nacional que impedía que Promexor obtuviera una nueva identificación en el marco del IVA, sí ha mencionado la existencia de tal precepto. Por todo ello, el Tribunal europeo declara la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial.

Una vez clarificado este extremo, el Alto Tribunal procede a estudiar conjuntamente las preguntas formuladas, concernientes a la compatibilidad o no de los artículos 168, 213, apartado 1, 214, apartado 1, y 273 de la Directiva 2006/112/CE del IVA, así como el principio de neutralidad del IVA, interpretados a la luz de los principios de seguridad jurídica, protección de la confianza legítima y proporcionalidad, con una normativa nacional que permite a la Administración Tributaria que ha anulado la identificación a efectos del IVA de un contribuyente, obligar a ese sujeto pasivo a percibir el IVA mientras continúe con su actividad, sin que pueda empero solicitar una nueva identificación a efectos

1 STJUE de 4 de junio de 2020, *Kancelaria Medius*, C-495/19, apartado 21.

2 STJUE de 4 de junio de 2020. Ob.cit. Apartado 22.

del IVA y beneficiarse consiguientemente del derecho a la deducción del impuesto pagado por las adquisiciones.

La controversia suscitada no encierra, a nuestro juicio, un gran nivel de dificultad, teniendo en cuenta que el TJUE ha tenido ya ocasión de pronunciarse sobre asuntos similares en el pasado. Precisamente por ello, tras oír al Abogado General, el propio Tribunal decidió que el caso fuera juzgado sin Conclusiones.

En su razonamiento, el Tribunal de Luxemburgo comienza recordando que, según jurisprudencia constante y reiterada, el derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA soportado constituye un mandato fundamental establecido por el Derecho de la UE que, en principio, no puede limitarse, pues da cumplimiento al principio de neutralidad³ del IVA. Es más, siempre y cuando se cumplan los requisitos materiales establecidos, dicha neutralidad exige la concesión de la deducción del IVA soportado, a pesar de que se hayan omitido determinados presupuestos formales⁴.

En particular, esta última idea ha sido subrayada por el TJUE en casos anteriores⁵, al hilo de los cuales ha matizado específicamente que tanto la identificación a efectos del IVA (artículo 214 de la Directiva), como el deber del sujeto pasivo de comunicar el inicio, modificación y cese de sus actividades económicas (artículo 213), no representan más que requisitos formales previstos con una finalidad de control, pero que en ningún caso pueden cuestionar el derecho a la deducción del IVA si concurren los requisitos de carácter material que dan lugar a este derecho.

Cuestión distinta sería que la Administración Tributaria interna no hubiera podido disponer de la información necesaria para verificar la presencia de tales requisitos materiales, o que el sujeto pasivo hubiera actuado de forma fraudulenta para poder ejercitar el derecho a la deducción del IVA. En el caso examinado no se ha apreciado por parte del órgano judicial remitente ningún tipo de fraude, por lo que si tal inexistencia se confirma –aspecto este que compete verificar al órgano remitente– no puede denegarse a la demandante su derecho a la deducción por tal motivo.

Finalmente, el Tribunal europeo se posiciona también respecto al margen de apreciación conferido a los Estados miembros para garantizar la identificación de los sujetos pasivos a efectos del IVA. En este contexto, la flexibilidad otorgada por los artículos 213 y 214 de la Directiva no significa que las autoridades nacionales puedan denegar a un contribuyente la atribución de un número individual sin causa justificada. Resulta obvio que para evitar el uso abusivo de los números de identificación –señaladamente por empresas cuya actividad es ficticia–, se permita la adopción de medidas estatales. Ahora bien, tales medidas no deben ir más allá de lo necesario para asegurar la correcta recaudación y para evitar el fraude, de lo que se deduce que se prohíbe que puedan denegar de modo sistemático el derecho a la deducción del IVA, pues ello comportaría la violación del principio de neutralidad del impuesto.

3 STJUE de 7 de marzo de 2018, *Dobre*, C-159/17, apartados 28 a 30.

4 STJUE de 7 de marzo de 2018. Ob.cit. Apartado 31.

5 STJUE de 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean*, C-183/14, apartado 60 y jurisprudencia allí citada.

En el supuesto analizado, la disposición prevista en la normativa rumana, en virtud de la cual la Administración Tributaria está facultada para denegar la deducción del IVA con base en el incumplimiento de un requisito formal (el administrador de la sociedad es socio de otra entidad incurso en un procedimiento de insolvencia) y sin atender a la concurrencia de los requisitos materiales, ni a si existe o no riesgo de fraude, resulta claramente incompatible con el Derecho de la UE a este respecto.

De conformidad con ello, el TJUE falla en el siguiente sentido: «A la vista de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial que los artículos 168, 213, apartado 1, 214, apartado 1, y 273 de la Directiva del IVA, así como el principio de neutralidad del IVA, deben interpretarse, a la luz de los principios de seguridad jurídica, protección de la confianza legítima y proporcionalidad, en el sentido de que, cuando la identificación de un sujeto pasivo del IVA haya sido anulada debido a que en sus declaraciones del IVA presentadas por seis meses consecutivos no se mencionan operaciones sujetas, pero ese sujeto pasivo continúa con su actividad pese a tal anulación, no se oponen a una normativa nacional que permite a la Administración tributaria competente obligar al citado sujeto pasivo a percibir el IVA devengado por sus operaciones gravadas, siempre que pueda solicitar una nueva identificación a efectos del IVA y deducir el IVA soportado. El hecho de que el administrador del sujeto pasivo sea socio de otra sociedad incurso en un procedimiento de insolvencia no puede, como tal, esgrimirse para denegar sistemáticamente a ese sujeto pasivo una nueva identificación a efectos del IVA».

Nos encontramos, pues, ante un nuevo pronunciamiento del Tribunal europeo que viene a perfilar los contornos del derecho a la deducción del IVA, vetando la posibilidad de que los Estados miembros puedan limitarlo o denegarlo de modo automático basándose exclusivamente en la ausencia de condiciones formales, cuya finalidad es la de control, pero sin tomar en consideración si se cumplen los requisitos materiales ni si existe algún peligro en términos de comisión de fraude fiscal o falta de la adecuada recaudación del impuesto. Conviene destacar el protagonismo que de nuevo cobra el principio de neutralidad del IVA al interpretar los preceptos analizados y la necesidad, tal y como apunta el Alto Tribunal, de diseñar la normativa interna por parte de los legisladores nacionales de forma tal que se garantice el pleno respeto de dicha neutralidad, consagrada en el Derecho de la UE.