

**Asunto C-358/20****Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

30 de julio de 2020

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Judecătoria Oradea (Tribunal de Primera Instancia de Oradea, Rumanía)

**Fecha de la resolución de remisión:**

9 de julio de 2020

**Parte demandante:**

Promexor Trade SRL

**Parte demandada:**

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor (Dirección General de Hacienda de Cluj — Administración Provincial de Hacienda de Bihor, Rumanía)

**Objeto del procedimiento principal**

Demanda por la que Promexor Trade SRL solicita al órgano jurisdiccional remitente, la Judecătoria Oradea (Tribunal de Primera Instancia de Oradea, Rumanía), la anulación, por un lado del requerimiento de pago de 19 de abril de 2019 y del título ejecutivo de 19 de abril de 2019, emitidos en un procedimiento administrativo de ejecución forzosa incoado en su contra, y, por otro lado, de la resolución que constata la deuda tributaria y de la ejecución forzosa, siendo parte demandada la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bihor (Dirección General de Hacienda de Cluj — Administración Provincial de Hacienda de Bihor, Rumanía).

## **Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial**

En virtud del artículo 267 TFUE, se solicita la interpretación del artículo 5 TUE, apartado 4, y del artículo 1, los artículos 167 a 169, los artículos 176 a 180, el artículo 214, apartado 1, el artículo 250 y los artículos 272 y 273, de la Directiva 2006/112/CE, así como de los principios de neutralidad, efectividad, cooperación leal, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima.

## **Cuestiones prejudiciales**

1. La Directiva 2006/112/CE y el principio de neutralidad fiscal, ¿se oponen a una normativa nacional por la que un Estado miembro obliga a un ciudadano a devengar y a abonar al Estado el IVA por tiempo indeterminado, pero sin reconocerle de manera correlativa el derecho a la deducción del IVA, basándose en 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 o a dos trimestres naturales consecutivos no había puesto de manifiesto operaciones que entraran 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 2006/112/CE, 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 puramente formales, estando obligado a devengar 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, 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 2006/112/CE, en el sentido de que prohíben establecer una obligación a cargo del contribuyente de devengar y de abonar el IVA por tiempo indeterminado, sin reconocerle el derecho a la deducción [del] IVA, sin que el órgano tributario verifique en el asunto los requisitos de fondo relativos al derecho a la deducción [del] IVA y sin que exista fraude alguno por parte del contribuyente?

## **Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas**

Artículo 5 TUE, apartado 4, y artículo 4 TUE, apartado 3

Artículo 1, apartado 1, artículos 167 a 169 y artículos 176 a 180, artículo 214, apartado 1, artículos 250, 272 y 273 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA), en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE

### **Disposiciones de Derecho nacional invocadas**

*Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003, relativa al Código Tributario), en vigor hasta el 31 de diciembre de 2015*

Artículo 153, apartado 9, letra e), que establece, en lo esencial, que los órganos tributarios competentes anularán el registro de identificación de un sujeto pasivo a efectos del IVA cuando, en las declaraciones del impuesto presentadas referidas a seis meses consecutivos, no se hayan puesto de manifiesto adquisiciones de bienes o de servicios ni entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas durante esos períodos impositivos.

Artículo 153, apartado 9<sup>1</sup>, letra d), a tenor del cual, tras la anulación del registro de identificación a efectos del IVA, los órganos tributarios competentes registrarán nuevamente a los sujetos pasivos a efectos del IVA, a petición de estos últimos, en la circunstancia prevista en el apartado 9, letra e), en virtud de una declaración bajo su propia responsabilidad de la que resulte que desarrollarán actividades económicas. Además, los sujetos pasivos que se encuentren en esta situación no podrán aplicar las normas relativas al límite máximo de exención para pequeñas empresas.

Artículo 11, apartado 1<sup>3</sup>, según el cual los contribuyentes cuyo registro de identificación a efectos del IVA haya sido anulado no se beneficiarán, durante ese período, del derecho a la deducción del IVA correspondiente a las adquisiciones realizadas, pero estarán obligados a pagar el IVA devengado, correspondiente a las operaciones gravadas realizadas durante ese período. Por las adquisiciones de bienes o de servicios realizadas durante el período en el cual la persona no dispone de número de identificación válido a efectos del IVA y que se destinen a operaciones que hayan de efectuarse con posterioridad a la fecha del nuevo registro a efectos del IVA y den derecho a la deducción, se ajustará a favor del sujeto pasivo mediante su inclusión en la primera liquidación que presente tras ser registrado nuevamente a efectos del IVA o, en su caso, en una liquidación posterior, el impuesto correspondiente a: a) las existencias y los servicios no utilizados en el momento del registro, inscritos en inventario; b) el inmovilizado material fijo, incluidos los bienes de inversión, con respecto al que no haya expirado el período de regularización de la deducción, así como el inmovilizado material fijo en proceso de ejecución, inscritos en inventario y de los que sea propietario en el momento del registro.

Artículo 145, que establece que el derecho a la deducción nace en el momento de exigibilidad del impuesto [apartado 1], que todo sujeto pasivo tiene derecho a la deducción del impuesto correspondiente a las adquisiciones, siempre que estas

últimas se destinen a determinadas operaciones previstas expresamente [apartado 2] y que, en determinadas circunstancias, se reconoce el derecho a la deducción del impuesto por las adquisiciones realizadas por el sujeto pasivo antes de ser registrado a efectos del IVA [apartado 4].

*Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal* (Ley n.º 227/2015, relativa al Código Tributario), en vigor a partir del 1 de enero de 2016

Artículo 11, apartado 8, que dispone, en lo esencial, que los sujetos pasivos cuyo registro de identificación a efectos del IVA haya sido anulado no se beneficiarán, durante ese período, del derecho a la deducción del IVA correspondiente a las adquisiciones realizadas, pero estarán sujetos a la obligación de pago del IVA devengado, correspondiente a operaciones gravadas realizadas durante ese período. En el supuesto de ser registrado a efectos del IVA con arreglo al artículo 316, apartado 12, por las adquisiciones de bienes o de servicios realizadas durante el período en el que el número de identificación a efectos del IVA estuvo anulado el sujeto pasivo ejercerá su derecho a la deducción mediante la inclusión en la primera liquidación del impuesto presentada tras ser registrado nuevamente o, en su caso, en una liquidación posterior, aun cuando la factura no incluya el número de identificación del sujeto pasivo a efectos del IVA. Tras ser registrados a efectos del impuesto con arreglo al artículo 316, apartado 12, por las entregas de bienes o las prestaciones de servicios realizadas durante el período en que el número de identificación a efectos del IVA estuvo anulado los sujetos pasivos emitirán facturas en las que incluirán de forma separada el IVA devengado durante ese período.

Artículo 316, apartado 12, letra d), que coincide, en lo esencial, con el artículo 153, apartado 9<sup>1</sup>, letra d), de la Ley n.º 571/2003.

Artículo 297, apartados 1, 4 y 6, que recoge el contenido del artículo 145, apartados 1, 2 y 4, de la Ley n.º 571/2013.

### **Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal**

- 1 Mediante resolución de 30 de abril de 2014, la demandada anuló de oficio el registro de la demandante a efectos del IVA, basándose en que, en las declaraciones del IVA presentadas, referidas a seis meses consecutivos, no se habían puesto de manifiesto operaciones que entraran en el ámbito de aplicación del IVA. Dado que ya no disponía de un número de identificación válido, a partir del mes de mayo del año 2014 la demandante emitió las facturas sin IVA.
- 2 Durante el mes de abril del año 2019, la demandada comunicó a la demandante la inminencia de una inspección tributaria referida al período comprendido entre el 1 de abril de 2014 y el 31 de diciembre de 2017. Para evitar el pago de una sanción por la falta de presentación dentro de plazo de las declaraciones tributarias, la demandante decidió presentar de forma retroactiva la declaración del IVA

devengado, debido por los sujetos pasivos cuyo número de identificación a efectos del IVA haya sido anulado.

- 3 En virtud de los datos incluidos en dichas declaraciones y sin efectuar comprobaciones complementarias, la demandada emitió el título ejecutivo de 19 de abril de 2019 y, mediante la emisión del requerimiento de pago de 19 de abril de 2019, inició la ejecución forzosa contra la demandante.
- 4 La inspección tributaria tuvo lugar el día 11 de junio de 2019 y el órgano de inspección comprobó que, por el período verificado, la demandante había presentado correctamente las declaraciones del IVA.
- 5 Tras la fecha de finalización de la inspección, pero dentro del plazo de prescripción, la demandante presentó, el 31 de julio de 2019, declaraciones rectificativas con importe 0.

### **Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal**

- 6 La demandante señala que, aunque existen soluciones en el ámbito tributario para el supuesto de anulación del número de identificación del contribuyente a efectos del IVA, en el sentido de que, tras su nuevo registro como pagadora del IVA, la sociedad tiene la posibilidad de beneficiarse de forma retroactiva de la deducción del IVA correspondiente al período durante el cual no tuvo número de identificación a efectos del IVA, tales soluciones no le son efectivamente aplicables.
- 7 Según ella, el contribuyente al que se le haya anulado el número de identificación a efectos del IVA pero que, por distintos motivos, no vuelve a registrarse, no tiene a su disposición ninguna solución. Consiguientemente, mantener a su cargo la obligación de pago del IVA por período indeterminado, siendo así que no disfruta de ningún beneficio que resultaría de la condición de pagador de IVA, es contrario a los principios establecidos en la materia por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.
- 8 La demandada indica que las declaraciones del IVA debido por los sujetos pasivos cuyos números de identificación a efectos del IVA hayan sido anulados fueron correctamente presentadas por la demandante bajo su propia responsabilidad. Manifiesta que, en virtud de la normativa en vigor, la rectificación de la declaración tributaria ya no es posible tras la finalización de la inspección tributaria.

### **Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial**

- 9 El órgano jurisdiccional remitente plantea la cuestión de la compatibilidad de la normativa nacional aplicable al caso de los autos con los principios que se desprenden de la Directiva 2006/112 y de la jurisprudencia del Tribunal de

Justicia, siendo así que, tras la anulación del registro a efectos del IVA, el contribuyente ya no tiene derecho a la deducción del IVA correspondiente a las adquisiciones realizadas, pero sigue obligado al pago del IVA devengado, sin que se establezca un límite temporal en cuanto a la obligación de devengo.

- 10 Aunque el derecho a la deducción podría ejercerse de forma retroactiva, con posterioridad al nuevo registro a efectos del IVA, la demandante no tiene efectivamente esta posibilidad debido a que no cumple con un requisito de forma, porque su administrador es socio de otra sociedad incurso en un procedimiento de concurso.
- 11 Dado que tampoco puede beneficiarse del régimen de exención aplicable a las pequeñas empresas, se priva a la demandante, por tiempo indeterminado, del derecho a la deducción del IVA, sin que el sistema del IVA le aporte beneficio alguno.
- 12 A la luz del principio de neutralidad fiscal, el órgano jurisdiccional remitente hace referencia a las sentencias *Elida Gibbs* (C-317/94), *Kraft Foods Polska* (C-588/10), *Zabrus Siret* (C-81/17), *Gamesa Wind România* (C-69/17), *Dobre* (C-159/17) y *Astone* (C-332/15), señalando que las circunstancias de las que traen causa esas sentencias son, no obstante, distintas de las del caso de los autos.
- 13 La imposibilidad de la demandante de volver a registrarse a efectos del IVA y de beneficiarse así del derecho a la deducción se asimila, en opinión del órgano jurisdiccional remitente, al incumplimiento de un requisito de forma. Además, no existió una imposibilidad de los órganos tributarios de verificar el cumplimiento de los requisitos de fondo del derecho a la deducción.
- 14 En cuanto al principio de proporcionalidad, haciendo referencia a las sentencias *Collée* (C-146/05) y *Salomie y Oltean* (C-183/14), el órgano jurisdiccional remitente señala que una exclusión absoluta del derecho a la deducción podría parecer desproporcionada en el caso de la demandante, dado que no hubo fraude y que los requisitos de fondo no se verificaron por el órgano tributario.
- 15 Debido a que, en este asunto, la demandada no verificó el cumplimiento de los requisitos de fondo, lo que hace que la demandante esté obligada *sine die* a devengar el IVA, encontrándose en una situación continua de incertidumbre porque desconoce el alcance de las obligaciones que recaen sobre ella y no dispone de ningún medio legal para beneficiarse del sistema del IVA, el órgano jurisdiccional remitente, citando también la sentencia *Irlanda/Comisión* (C-325/85), plantea la cuestión de la vulneración de los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima y, habida cuenta de las obligaciones impuestas a los Estados por la Directiva 2006/112, del principio de cooperación leal.