

Asunto C-80/20**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:**

12 de febrero de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest, Rumanía)

Fecha de la resolución de remisión:

19 de diciembre de 2019

Parte demandante:

Wilo Salmson France SAS

Partes demandadas:

Agencia Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Agencia Tributaria — Dirección General Regional de Hacienda de Bucarest, Rumanía)

Agencia Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București — Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (Agencia Tributaria — Dirección General Regional de Hacienda de Bucarest — Administración Tributaria para los Contribuyentes No Residentes, Rumanía)

Objeto del procedimiento principal

Recurso contencioso-administrativo interpuesto por Wilo Salmson France SAS ante el Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest, Rumanía) por el que solicita la anulación de las resoluciones por las que las partes demandadas desestimaron la solicitud de devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a adquisiciones realizadas en el año 2012, respecto de las cuales el proveedor emitió facturas en el año 2015.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Se solicita, en virtud del artículo 267 TFUE, la interpretación de los artículos 167 y 178 de la Directiva 2006/112/CE y del artículo 14, apartado 1), letra a), primera parte, de la Directiva 2008/9/CE.

Cuestiones prejudiciales

- 1) Por lo que respecta a la interpretación del **artículo 167 en relación con el artículo 178 de la Directiva 2006/112/CE**: si existe distinción entre el momento de nacimiento y el de ejercicio del derecho a la deducción, a la vista del modo de funcionamiento del sistema del IVA.

A este respecto, es necesario aclarar si el derecho a deducir el IVA puede ejercerse en ausencia de factura fiscal (válida) emitida por las adquisiciones de bienes realizadas.

- 2) En cuanto a **la interpretación de las mismas disposiciones en relación con el artículo 14, apartado 1), letra a), parte primera, de la Directiva 2008/9/CE**: ¿cuál es la referencia formal con respecto a la cual debe apreciarse la regularidad del ejercicio del derecho a la devolución del IVA?

En este sentido es necesario determinar si se puede formular una solicitud de devolución por el IVA que es exigible con anterioridad al «período de devolución», pero cuya facturación se produjo durante el período de devolución.

- 3) En cuanto a **la interpretación del artículo 14, apartado 1), letra a), parte primera, de la Directiva 2008/9/CE, en relación con el artículo 167 y con el artículo 178 de la Directiva 2006/112/CE**: ¿cuáles son los efectos de la anulación y de la emisión de nuevas facturas por adquisiciones de bienes anteriores al «período de devolución» sobre el ejercicio del derecho a la devolución del IVA correspondiente a esas adquisiciones?

En este sentido es necesario aclarar si, en el supuesto de que el proveedor anule las facturas inicialmente emitidas por la adquisición de bienes y emita nuevas facturas en un momento posterior, el ejercicio por el beneficiario de su derecho a solicitar la devolución del IVA correspondiente a tales adquisiciones debe guardar relación con la fecha de las nuevas facturas, siendo así que ni la anulación de las facturas iniciales ni la emisión de las nuevas facturas se hallan bajo el control del beneficiario, sino que están exclusivamente sometidas a la discrecionalidad del proveedor.

- 4) ¿Puede la ley nacional hacer depender de la exigibilidad la devolución del IVA concedida de conformidad con la Directiva [2008/9/CE], cuando la factura correcta se emite durante el periodo de solicitud?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido: artículos 62 y 167, artículo 168, letra a), artículo 169, letra a), y artículo 178, letra a).

Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro: artículo 2, puntos 1) y 3), artículo 6, párrafo primero, artículo 7 y artículo 14, apartado 1), letra a).

Conclusiones del Abogado General en el asunto Volkswagen (C-533/16), puntos 57 a 59.

Conclusiones del Abogado General en el asunto Biosafe — Industria de Reciclagens (C-8/17), punto 56.

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Legea nr. 571/2003, privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003, sobre el Código Fiscal): artículo 145, que regula el derecho de los sujetos pasivos a la deducción del IVA correspondiente a las adquisiciones; artículo 146, que establece que, para ejercer ese derecho, el sujeto pasivo debe estar en posesión de una factura, y artículo 147², apartado 1), letra a), que establece que el sujeto pasivo no establecido en Rumanía, pero establecido en otro Estado miembro, no registrado y que no está obligado a registrarse a efectos del IVA en Rumanía, puede beneficiarse de la devolución del IVA abonado por las importaciones y adquisiciones de bienes o de servicios realizadas en Rumanía

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (Decreto del Gobierno n.º 44/2004, relativo al Reglamento de aplicación del Código Fiscal), que establece, en el punto 49, apartado 15, que la solicitud de devolución deberá referirse a *«las adquisiciones de bienes o de servicios que se hayan facturado durante el período de devolución, abonadas hasta la fecha de la solicitud de devolución. Las facturas no pagadas hasta la fecha de la solicitud de devolución se incluirán en las solicitudes de devolución correspondientes a los períodos en que aquellas se paguen»*, y en el apartado 16 del mismo punto, que *«además de las operaciones mencionadas en el apartado 15, la solicitud de devolución también podrá referirse a facturas o a documentos de importación no incluidos en las solicitudes de devolución anteriores y que conciernen operaciones finalizadas durante el año natural en cuestión»*.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 Pompas Salmson SAS, sociedad con la sede de su actividad económica en Francia, celebró con ZES Zollner Electronic SRL, empresa establecida y registrada a efectos del IVA en Rumanía, un contrato destinado a la adquisición de equipos de producción, entregados de Rumanía a Rumanía, que se pusieron a disposición del proveedor a través de un contrato de préstamo de equipos, para usarlos en el proceso de producción de los bienes posteriormente entregados a Pompas Salmson.
- 2 Los bienes fabricados por Zollner Electronic con la ayuda de estos equipos fueron entregados desde Rumanía a Francia, en la sede de Pompas Salmson, que los utilizó en sus actividades gravadas.
- 3 Por las adquisiciones de equipos de producción realizadas por Pompas Salmson, el proveedor Zollner Electronic emitió facturas en el año 2012.
- 4 En virtud de la Directiva 2008/9/CE y del artículo 147², apartado 1), letra a), de la Ley n.º 571/2003, sobre el Código Fiscal, en relación con el punto 49 del Decreto del Gobierno n.º 44/2004, Pompas Salmson, empresa no establecida y no registrada a efectos del IVA en Rumanía, solicitó la devolución del IVA abonado en Rumanía.
- 5 Mediante resolución de 14 de enero de 2014, las autoridades fiscales rumanas denegaron la solicitud de devolución correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero de 2012 y el 31 de diciembre de 2012, por importe de 449 538,38 RON, por razones relacionadas con la documentación que acompañaba la solicitud y por la irregularidad de las facturas aportadas.
- 6 Informado sobre esta resolución, el proveedor Zollner Electronic procedió a la rectificación de las facturas inicialmente emitidas (correspondientes al año 2012) y a la expedición, no antes del año 2015, de nuevas facturas por esas adquisiciones.
- 7 En el año 2014, Pompas Salmson SAS se fusionó por absorción con Wilo France SAS, resultando la sociedad demandante, que asumió todos los derechos y obligaciones de Pompas Salmson.
- 8 En el mes de noviembre del año 2015, la parte demandante presentó una solicitud de devolución del IVA pagado en Rumanía, sobre la base de las nuevas facturas emitidas por Zollner Electronic durante el período comprendido entre el 1 de agosto de 2015 y el 31 de octubre de 2015.
- 9 Las autoridades fiscales denegaron la solicitud de devolución del IVA por infundada, por razón de que la parte demandante no había respetado las disposiciones del punto 49, apartado 16, del Decreto del Gobierno n.º 44/2004 y de que ya había solicitado anteriormente la devolución correspondiente a las facturas de las partidas 1 a 6 del listado de operaciones.

- 10 Contra la resolución relativa a la devolución, la parte demandante presentó, el 13 de junio de 2016, una reclamación administrativa que DRFP Bucarest — Administración Tributaria para los Contribuyentes No Residentes desestimó por infundada, al considerar que el IVA cuya devolución se solicitaba ya había sido previamente objeto de otra solicitud de devolución y que las operaciones por las que se solicitaba la devolución del IVA correspondían al año 2012, y no al año 2015.
- 11 Contra estas resoluciones de las autoridades fiscales la parte demandante interpuso recurso contencioso-administrativo ante el Tribunalul București.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 12 La parte demandante considera que el cumplimiento de los requisitos sustantivos del derecho a la deducción presupone el análisis del momento de nacimiento y de la extensión de este derecho, el cual nace en el momento en el que es exigible el impuesto, más precisamente, en este caso, en el momento de la entrega de los bienes adquiridos.
- 13 Sin embargo, desde un punto de vista formal, para ejercer este derecho tiene la obligación de estar en posesión de una factura que cumpla los requisitos legales.
- 14 Además, el plazo para ejercer el derecho a la deducción no puede determinarse exclusivamente en función del momento en que tiene lugar la entrega de los bienes adquiridos, pues esta última solo conlleva el cumplimiento del requisito sustantivo para el ejercicio del derecho y no implica el cumplimiento del requisito formal, a saber, estar en posesión de una factura válida.
- 15 La parte demandante señala que las disposiciones aplicables en la materia tienen en cuenta la situación usual en la que la entrega de los bienes y la facturación válida son simultáneas. Por lo tanto, teniendo en cuenta la simultaneidad de ambos momentos, es lógico que la exigibilidad del IVA y la posibilidad de ejercer el derecho a la devolución nazcan al mismo tiempo.
- 16 Desde el punto de vista formal, según la Directiva 2008/9, el momento en que se puede formular la solicitud de devolución es el de la emisión de la factura, que, en el presente asunto, se sitúa en el año 2015. La exigibilidad del IVA constituye una referencia esencial (estrictamente desde el punto de vista del ejercicio del derecho a solicitar la devolución), siendo necesario que se haya producido con anterioridad a la emisión de la factura o en el momento de la facturación.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 17 El órgano jurisdiccional remitente señala que el asunto del que conoce gira en torno a la posibilidad de devolver el IVA correspondiente a adquisiciones

realizadas en 2012, pero con respecto a las cuales hasta el año 2015 no se emitieron facturas fiscales de adquisición válidas.

- 18 Dicho órgano jurisdiccional califica la situación de hecho objeto del asunto del que conoce como atípica desde la perspectiva de las Directivas 2006/112 y 2008/9, dado que: **(i)** por las adquisiciones realizadas por la parte demandante el proveedor emitió facturas que posteriormente fueron anuladas; **(ii)** por esas mismas adquisiciones no se emitieron facturas válidas hasta el año 2015; **(iii)** la parte demandante ejerció su derecho a la devolución del IVA mediante la solicitud de devolución de 2015, que incluía las facturas emitidas en 2015, y **(iv)** hasta ese momento no se benefició de la devolución del IVA.
- 19 Por lo tanto, en la medida en que la Directiva 2006/112 no regula expresamente el plazo para ejercer el derecho a la deducción, se plantea la cuestión de si la fecha a partir de la cual comienza a computar dicho plazo puede determinarse exclusivamente en función del momento en que tuvo lugar la entrega de los bienes, ignorando cualquier otra circunstancia relevante.
- 20 Aunque el artículo 167 de la Directiva 2006/112 establece que el derecho a la deducción nace en el momento en que es exigible el impuesto, el artículo 178 de la misma Directiva establece que el ejercicio de este derecho solo es posible a partir de la fecha en que el sujeto pasivo está en posesión de la factura en la que se indica entrega de los bienes.
- 21 Por lo tanto, estar en posesión de una factura válida es esencial para el ejercicio del derecho a la deducción o a la devolución, pero la emisión de la misma constituye una facultad discrecional del proveedor, la cual en ningún momento se encuentra bajo el control del titular del derecho a la deducción, que es el beneficiario de la entrega.
- 22 Así, en caso de que el Tribunal de Justicia considere, a la luz del artículo 14, apartado 1), letra a), primera parte, de la Directiva 2008/9, que las solicitudes de devolución pueden referirse a adquisiciones de bienes o servicios que se facturaron durante el período de devolución, con independencia de que el IVA correspondiente a ellas fuera o no exigible durante ese período o con anterioridad a él, entonces podrá rebatirse la posición de las autoridades fiscales. A este respecto, también considera pertinentes las conclusiones presentadas en los asuntos Volkswagen (C-533/16) y Biosafe — Indústria de Reciclagens (C-8/17).
- 23 Con respecto a las cuestiones prejudiciales 1 y 2, el órgano jurisdiccional remitente señala que las autoridades fiscales no distinguieron entre la fecha de emisión de la factura, como aspecto formal, y la fecha de exigibilidad del IVA, como elemento de naturaleza material. En opinión de este órgano jurisdiccional, el legislador de la Unión pretendió sin embargo que esos dos momentos produjeran efectos distintos en el plano tributario.
- 24 En lo que atañe a las cuestiones prejudiciales 3 y 4, el órgano jurisdiccional remitente señala que las autoridades fiscales consideraron que las facturas

emitidas en 2015 por adquisiciones realizadas en 2012 no podían ser objeto de una solicitud de devolución en el año 2015, ya que anteriormente había habido facturas que fueron rectificadas por el proveedor. Sin embargo, dado que la rectificación de las facturas de 2012 fue realizada unilateralmente por el proveedor y, de acuerdo con el Derecho nacional, la rectificación, a semejanza de la anulación, supone privar de efectos a la factura emitida, las facturas expedidas en 2015 son los únicos documentos que pueden acreditar la realización de las adquisiciones y fundamentar la solicitud de devolución.

- 25 En este contexto, este órgano jurisdiccional remite a los artículos 169 y 178 de la Directiva 2006/112 y al artículo 14, apartado 1), letra a), parte primera, de la Directiva 2008/9. En efecto, esta última disposición establece que, desde un punto de vista formal, la solicitud de devolución se basa exclusivamente en las facturas emitidas durante el período de devolución, siendo el único requisito que la exigibilidad del IVA sea anterior o simultánea a la facturación, sin limitar sin embargo esta última a un determinado momento.
- 26 El órgano jurisdiccional remitente también plantea la cuestión de una posible discriminación, dado que las sociedades residentes disponen, de conformidad con el Derecho nacional, de un plazo de cinco años para solicitar la devolución del IVA, mientras que las no residentes solo tienen, con arreglo a la Directiva de 2008/9, un plazo de un año para ejercer ese derecho.

DOCUMENTO DE DRAPIER