

Asunto C-146/21**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:**

3 de marzo de 2021

Órgano jurisdiccional remitente:

Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía)

Fecha de la resolución de remisión:

9 de diciembre de 2020

Parte recurrente:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București —
Administrația sector 1 a finanțelor publice (Dirección General
Regional de Hacienda de Bucarest — Administración de Hacienda
del sector 1, Rumanía)

Partes recurridas:

VB

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București —
Serviciul soluționare contestații 1 (Dirección General Regional de
Hacienda de Bucarest — Servicio de resolución de reclamaciones 1,
Rumanía)

Objeto del procedimiento principal

Recurso de casación interpuesto por la parte demandada y recurrente, Dirección General Regional de Hacienda de Bucarest — Administración de Hacienda del sector 1, contra la parte demandante y recurrida, VB y contra la parte demandada y recurrida, Dirección General Regional de Hacienda de Bucarest — Servicio de resolución de reclamaciones 1, en el que se impugna la sentencia del Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest, Rumanía) relativa a la anulación de varios actos administrativos en materia de IVA

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

En virtud del artículo 267 TFUE, se solicita la interpretación de la Directiva 2006/112/CE y del principio de neutralidad

Cuestión prejudicial

¿Se oponen la Directiva 2006/112/CE y el principio de neutralidad, en circunstancias como las del litigio principal, a una normativa nacional o a una práctica tributaria según la cual a una persona sometida a inspección y registrada tras la inspección no se le aplica el mecanismo de inversión del sujeto pasivo (medidas de simplificación) establecido imperativamente para la venta de madera en pie, basándose en que la persona inspeccionada no había solicitado ni obtenido el registro a efectos del IVA antes de realizar las operaciones o de superar el límite máximo exento?

Disposiciones del Derecho de la Unión y jurisprudencia invocadas

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en particular los artículos 9, apartado 1, 193 y 395, apartado 1

Decisión de Ejecución del Consejo, de 27 de septiembre de 2010, por la que se autoriza a Rumanía a aplicar una medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (2013/583/UE)

Decisión de Ejecución del Consejo, de 15 de noviembre de 2013, por la que se autoriza a Rumanía a seguir aplicando una medida especial de excepción al artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (2013/676/UE)

Decisión de Ejecución (UE) 2016/1206 del Consejo, de 18 de julio de 2016, por la que se modifica la Decisión de Ejecución 2013/676/UE por la que se autoriza a Rumanía a seguir aplicando una medida especial de excepción al artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido

Sentencia de 6 de octubre de 1982, CILFIT/Ministero della Sanità, 283/81, EU:C:1982:335, apartado 21, sentencia de 9 de septiembre de 2015, Ferreira da Silva e Brito y otros, C-160/14, EU:C:2015:565, apartados 37 y 38, sentencia de 7 de marzo de 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, apartados 32 y 33, sentencia de 20 de octubre de 2016, Plöckl, C-24/15, EU:C:2016:791, apartados 22 y 23, sentencia de 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 59

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, în forma în vigoare în 2011 (Ley n.º 571/2003, sobre el Código Tributario, en su versión vigente en 2011)

Artículo 134, *apartados 2 y 3*, que definen la exigibilidad del impuesto como la fecha en la que la autoridad tributaria tiene derecho a exigir el pago a los sujetos pasivos, a saber, la fecha en la que una persona tiene la obligación de abonar el impuesto a la Hacienda Pública, *apartado 4*, según el cual el régimen impositivo aplicable a las operaciones sujetas será el vigente en la fecha del hecho imponible, y *apartado 6*, según el cual, como excepción a lo dispuesto en el apartado 4, para las operaciones contempladas en el artículo 160 el régimen aplicable será el de la fecha de la exigibilidad del impuesto

Artículo 1341, que establece que el hecho imponible se produce en la fecha de entrega de los bienes o en la fecha de prestación de los servicios

Artículo 160, apartado 1, según el cual, como excepción a lo dispuesto en el artículo 150, apartado 1, tratándose de operaciones sujetas, el sujeto pasivo del impuesto será el destinatario para las operaciones previstas en el apartado 2, con la condición de que tanto el proveedor como el destinatario estén registrados a efectos del IVA, y el apartado 2, letra b), que establece que la inversión del sujeto pasivo se aplica, entre otras, a las entregas de madera y de materias leñosas

Ordonanța de urgență a Guvernului nr. 44/2008 privind desfășurarea activităților economice de către persoanele fizice autorizate, întreprinderile individuale și întreprinderile familiale (Decreto-ley con carácter de urgencia n.º 44/2008, relativo al ejercicio de actividades económicas por los autónomos, las empresas individuales y las empresas familiares) que establece, en el artículo 6, apartado 1, que toda actividad económica realizada en Rumanía de forma permanente, ocasional o temporal por los autónomos, las empresas individuales o las empresas familiares deberá estar registrada y autorizada en las condiciones establecidas en este Decreto-ley con carácter de urgencia

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Decreto del Gobierno n.º 44/2004, por el que se aprueba el Reglamento de aplicación de la Ley n.º 571/2003, sobre el Código Tributario), que establece, en el punto 62, apartado 2, letra a), que si el que el sujeto pasivo ha alcanzado o superado el límite máximo exento y no ha solicitado ser registrado a efectos del IVA, los órganos tributarios exigirán el pago del impuesto que el sujeto pasivo debería haber recaudado entre la fecha en la que debería haber solicitado su registro y la fecha de comprobación del incumplimiento de las disposiciones legales, debiendo los respectivos órganos proceder, al mismo tiempo, al registro de oficio del sujeto pasivo en cuestión

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La parte demandante y recurrida, VB, tiene en propiedad terrenos forestales que, durante el período comprendido entre 2011 y 2017 fueron explotados en virtud de contratos de venta de madera en pie celebrados con varias sociedades.
- 2 En el período comprendido entre el 5 de diciembre de 2017 y el 2 de febrero de 2018 tuvo lugar una inspección tributaria con el objeto de comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes al período transcurrido desde el 1 de octubre de 2011 hasta el 30 de septiembre de 2017.
- 3 Los inspectores de Hacienda verificaron las ventas de madera en pie y comprobaron que, en el mes de septiembre de 2011, el volumen de negocios de la demandante había superado el límite máximo especial de exención para las pequeñas empresas, de 119 000 leus rumanos (RON) previsto en el artículo 152, apartado 1, del Código Tributario, conforme al cual VB debió haberse registrado a efectos del IVA en el plazo de los 10 días siguientes a la finalización del mes de septiembre de 2011 y haberse convertido en pagador del IVA a partir del 1 de noviembre de 2011.
- 4 Debido a que VB no se había registrado a efectos del IVA, los inspectores de Hacienda procedieron, con carácter retroactivo, al cálculo del IVA adeudado a partir del mes de noviembre de 2011, mediante la aplicación del procedimiento de elevación al íntegro, considerando que el precio de venta incluye también el IVA. Al mismo tiempo, los inspectores de Hacienda obligaron a VB que se registrara a efectos del IVA y a que presentara la declaración 70, cosa que VB hizo el 29 de septiembre de 2017, en el plazo de 10 días concedido.
- 5 De este modo, mediante el acta de inspección tributaria y la liquidación tributaria de 16 de febrero de 2018 se calculó el IVA correspondiente a todas las ventas posteriores a que VB superara el límite máximo de 119 000 RON, sin aplicar las medidas de inversión del sujeto pasivo, y se liquidó un IVA devengado adicional por importe de 196 634 RON.
- 6 Contra la liquidación tributaria VB formuló reclamación administrativa alegando, en lo esencial, que las ventas de madera en pie están sujetas al mecanismo de inversión del sujeto pasivo, cuya aplicación no está supeditada a la existencia del número de identificación a efectos del IVA del proveedor, siendo lo esencial en este sentido que ambas partes sean sujetos pasivos, con independencia de que hayan cumplido o no la obligación de registro a efectos del IVA.
- 7 Esta reclamación administrativa fue desestimada el 12 de julio de 2018, basándose en que el requisito obligatorio para la aplicación de la inversión del sujeto pasivo es que tanto el proveedor como el destinatario estén registrados a efectos del IVA.
- 8 En estas circunstancias, VB presentó una demanda ante el Tribunalul București, solicitando la anulación de la liquidación tributaria y de la resolución de la reclamación administrativa. Esta demanda fue estimada el 24 de junio de 2019,

siendo anulados ambos actos impugnados y quedando VB liberado de la obligación de pagar los 196 634 RON, así como los recargos y los intereses de demora correspondientes.

- 9 El Tribunalul București consideró que, en virtud de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el registro a efectos del IVA constituye un mero requisito formal que no influye sobre el fondo del derecho de la demandante y que no se puede denegar el derecho a la aplicación de los mecanismos instituidos por la normativa de la Unión en los supuestos en los que no existe ningún indicio concreto de la existencia de fraude. En consecuencia, a falta de cualquier sospecha de fraude, la autoridad tributaria no podía oponerse a la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo.
- 10 De la interpretación sistemática del artículo 160 del Código Tributario 2003 y del punto 62, apartado 2, letra a), del Reglamento de aplicación del Código Tributario resulta que la autoridad tributaria, en el momento de comprobar que el sujeto pasivo ha alcanzado o superado el límite máximo exento y no ha solicitado el registro a efectos del IVA, está obligada a considerar al contribuyente como registrado a efectos del IVA y a aplicar el sistema de inversión del sujeto pasivo regulado por el artículo 160 del Código Tributario. Por consiguiente, la autoridad tributaria actuó ilegalmente cuando apreció que no resultaba de aplicación el sistema de inversión del sujeto pasivo.
- 11 La Dirección General Regional de Hacienda de Bucarest — Administración de Hacienda sector 1 interpuso contra esta sentencia, el 5 de septiembre de 2019, un recurso de casación ante el órgano jurisdiccional remitente.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 12 La parte recurrente sostiene que la sentencia recurrida en casación es errónea, dado que VB no solo no se registró a efectos del IVA sino que tampoco realizó ningún trámite legal para inscribirse en el Registro Mercantil y ante los órganos tributarios competentes en relación con la actividad económica realizada, no declaró en modo alguno los ingresos obtenidos y no abonó a la Hacienda Pública ningún impuesto, tasa o contribución.
- 13 VB solicitó ante la Curtea de Apel București una remisión prejudicial relativa a la interpretación de la Directiva 2006/112 y del principio de neutralidad.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 14 El órgano jurisdiccional remitente señala que la sentencia que se pronunciará en este asunto no es susceptible de ulterior recurso judicial de Derecho interno, en el sentido de lo dispuesto en el artículo 267 TFUE.

- 15 Tras exponer la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al principio de neutralidad fiscal y a los efectos del incumplimiento por los sujetos pasivos de un requisito de forma, el órgano jurisdiccional remitente señala que la cuestión planteada se refiere a la aplicación, en ausencia del número de identificación a efectos del IVA, del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a varias operaciones con madera en pie, siendo así que Rumanía obtuvo una excepción para la aplicación de este mecanismo de simplificación a través de varias Decisiones sucesivas del Consejo.
- 16 El órgano jurisdiccional remitente recuerda que, además de la regla general de percepción del IVA para cada fase de la cadena de distribución, el legislador de la Unión ha establecido una excepción en la percepción del impuesto, a saber, la inversión del sujeto pasivo, que constituye una modalidad de simplificación dado que no se produce ningún pago efectivo del IVA entre el proveedor y el destinatario de las entregas/prestaciones, siendo este último el deudor, por las operaciones efectuadas, del impuesto correspondiente a las adquisiciones. Además, el destinatario tiene, al mismo tiempo, el derecho a la deducción de dicho impuesto. Por lo tanto, este mecanismo implica que no se percibe efectivamente un IVA por las operaciones desarrolladas entre los sujetos pasivos, debiendo la última venta/prestación, realizada en favor del consumidor final, conllevar el pago a la Hacienda Pública del IVA correspondiente al valor total de venta al consumidor final.
- 17 Según el órgano jurisdiccional remitente, aunque VB se hubiera registrado a efectos del IVA en el momento en que superó el límite máximo exento establecido en el Código Tributario, no estaba obligado a recaudar el IVA, ya que dicha obligación correspondía al comprador de la madera, habida cuenta de que a las ventas de madera realizadas por VB se les aplicaba el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.
- 18 Pues bien, el principio de neutralidad fiscal prohíbe que los operadores económicos que realizan las mismas actividades tengan un tratamiento distinto en materia del IVA y el sistema común del IVA garantiza la perfecta neutralidad con respecto a la carga tributaria de todas las actividades económicas.
- 19 La Curtea de Apel señala que en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en la que se ha planteado la cuestión relativa a la relevancia del número de identificación a efectos del IVA se ha declarado que tal número no puede constituir un requisito de fondo para la aplicación del régimen del IVA.
- 20 En opinión de este órgano jurisdiccional, aunque la normativa de la Unión y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia otorgan a los Estados miembros la facultad de adoptar, respetando el principio de proporcionalidad, medidas para la correcta recaudación del IVA y para evitar el fraude, un planteamiento como el de las autoridades tributarias rumanas podría afectar negativamente incluso al destinatario de las entregas de bienes o de las prestaciones de servicios cuando, tras la inspección tributaria y una vez registrada a efectos del IVA, la persona

considerada sujeto pasivo con efecto retroactivo no puede emitir en favor de sus compradores facturas con inversión del sujeto pasivo, sino únicamente en régimen normal de tributación, y estos últimos no tienen derecho a deducirse dicho impuesto dado que, en relación con el momento del hecho imponible, el impuesto no está correctamente facturado.

- 21 La obligación de respetar el régimen de inversión del sujeto pasivo como requisito de fondo para el ejercicio del derecho a deducción ya ha sido consagrada por la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto C-424/12, Fatorie.
- 22 Por consiguiente, se plantea la cuestión de la compatibilidad con la Directiva 2006/112 y con el principio de neutralidad de disposiciones tributarias según las cuales el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, regulado imperativamente para la venta de madera en pie, no se aplica a una persona sometida a inspección y registrada a efectos del IVA con posterioridad a la inspección, debido a que la persona inspeccionada no había solicitado ni obtenido su registro a efectos del IVA antes de realizar las operaciones o de superar del límite máximo exento.

DOCUMENTO DE TRABAJO