

Asunto C-640/23**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:**

25 de octubre de 2023

Órgano jurisdiccional remitente:

Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Supremo, Rumanía)

Fecha de la resolución de remisión:

26 de junio de 2023

Partes demandadas y recurrentes:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați —
Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (Dirección
General Regional de Hacienda de Galați — Administración
Provincial de Hacienda de Vrancea, Rumanía)

Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili
(Dirección General de Administración de los Grandes
Contribuyentes, Rumanía)

Parte demandante y recurrida:

Greentech SA

Objeto del procedimiento principal

Recursos de casación interpuestos contra la sentencia mediante la cual se estimó parcialmente el recurso contencioso-administrativo de la parte demandante y recurrida, relativo a la anulación de varios actos administrativos en materia de impuesto sobre el valor añadido (IVA), dictados por las partes demandadas y recurrentes.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

En virtud del artículo 267 TFUE, se solicita la interpretación de los artículos 2, 19 y 168, en relación con el artículo 203, 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 lo sucesivo, «Directiva 2006/112»).

Cuestión prejudicial

¿Se oponen los principios de neutralidad, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima, regulados en los artículos 2, 19 y 168, en relación con el artículo 203, de la Directiva [2006/112], a que se deniegue el derecho a la deducción del IVA soportado por una operación de venta, calificada con posterioridad por las autoridades tributarias como transmisión de negocio no sujeta a IVA, en unas circunstancias en las que el IVA ya se abonó a la Hacienda Pública y, con arreglo a la normativa nacional, su devolución no es posible?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Artículos 2, 19 y 168, en relación con el artículo 203, de la Directiva 2006/112.

Jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Tribunal de Justicia»), a saber, las sentencias de 26 de abril de 2017, Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, de 11 de abril de 2019, PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327, y de 14 de marzo de 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169.

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Codul fiscal din anul 2003 (Legea nr. 571/2003), (Ley n.º 571/2003, del Código Tributario del año 2003), artículo 3 (según el cual los tributos regulados por este Código se basan entre otros, en el principio de neutralidad fiscal), artículo 126, apartado 1 (según el cual estarán sujetas a IVA las operaciones que constituyen o se asimilan a una entrega de bienes realizada con contraprestación), artículo 128, apartado 7 (según el cual la transmisión de la totalidad o de parte de los activos realizada, entre otros, mediante venta, no constituirá una entrega de bienes cuando el destinatario de dichos activos sea un sujeto pasivo) y artículo 145, apartado 2 (en virtud del cual todo sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el IVA correspondiente a las adquisiciones sujetas al impuesto).

Codul de procedură fiscală din anul 2003 (Ordonanța Guvernului nr. 92/2003), (Código de Procedimiento Tributario del año 2003, aprobado mediante el Decreto del Gobierno n.º 92/2003), artículo 84 (según el cual las declaraciones tributarias pueden, en principio, ser rectificadas por el contribuyente por iniciativa propia durante el plazo de prescripción del derecho a liquidar las obligaciones tributarias) y artículo 91 (según el cual el derecho de la administración tributaria a liquidar las obligaciones tributarias prescribirá, en principio, en un plazo de cinco años que empieza a correr el día 1 de enero del año siguiente al del nacimiento de la deuda tributaria).

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, del Código Tributario), punto 6, apartados 7 y 8, en el que se explica qué se entiende por la transmisión de activos prevista en el artículo 128, apartado 7, del Código Tributario.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 Durante el período comprendido entre el 23 de noviembre de 2015 y el 15 de julio de 2016, la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Galați — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Vrancea (Dirección General Regional de Hacienda de Galați — Administración Provincial de Hacienda de Vrancea, en lo sucesivo, «Administración de Hacienda de Vrancea») llevó a cabo una inspección tributaria en la sede de Greentech SA (en lo sucesivo, «Greentech»), a raíz de la cual se establecieron, a cargo de dicha sociedad, obligaciones tributarias adicionales por importe de 4 388 720 RON, en concepto de IVA y de obligaciones accesorias. Para determinar dichas obligaciones tributarias la Administración Provincial de Hacienda de Vrancea recalificó una operación de venta de equipos de Greenfiber International SA (en lo sucesivo, «GFI») a Greentech (operación que Greentech había considerado entrega de bienes sujeta a IVA) como transmisión parcial de activos entre dos empresas vinculadas (operación no sujeta a IVA).
- 2 La reclamación administrativa formulada por Greentech contra dichas obligaciones tributarias fue desestimada por la Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Dirección General de Administración de los Grandes Contribuyentes).
- 3 Greentech interpuso un recurso contencioso-administrativo ante la Curtea de Apel Ploiești (Tribunal Superior de Ploiești) contra la resolución de la Dirección General de Administración de los Grandes Contribuyentes, recuso que fue estimado parcialmente.
- 4 Mediante la sentencia de 23 de noviembre de 2021, la Înalta Curte de Casație și Justiție (Tribunal Supremo de Rumanía, en lo sucesivo, «Tribunal Supremo») estimó parcialmente los recursos de casación interpuestos por la Administración Provincial de Hacienda de Vrancea y la Dirección General de Administración de los Grandes Contribuyentes contra la sentencia de la Curtea de Apel Ploiești.
- 5 Greentech interpuso un recurso de revisión contra la sentencia dictada por el Tribunal Supremo, al considerar que dicha sentencia vulnera la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, en particular, las sentencias dictadas en los asuntos Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, y PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327, según las cuales el derecho a la deducción del IVA también debe reconocerse en supuestos en los que las operaciones de que se trate no estén comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, si de las circunstancias particulares del caso se

desprende que resultaría imposible o excesivamente difícil recuperar la cantidad abonada en concepto de IVA por la persona que pagó esa cantidad, ya que, en caso contrario, se vulnerarían los principios de neutralidad y de efectividad del IVA.

- 6 Mediante la sentencia de 31 de enero de 2023, el Tribunal Supremo estimó el recurso de revisión, anuló parcialmente la sentencia impugnada en lo que respecta al motivo de casación relativo a la recalificación de la operación de venta de equipos como transmisión de activos y se declaró competente para enjuiciar de nuevo el recurso de casación por este motivo.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 7 La parte demandante y recurrida Greentech considera que es necesario aclarar si, en su interpretación, las disposiciones de la Directiva 2006/112 y los principios de neutralidad fiscal, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima se oponen a que las autoridades tributarias de un Estado miembro denieguen el reconocimiento del derecho a la deducción del IVA abonado en una operación de venta, recalificada por las autoridades tributarias como transferencia de activos no sujeta a IVA, en unas circunstancias en las que el IVA ha sido pagado a la Hacienda Pública, su devolución al pagador no es posible puesto que ha transcurrido el plazo de prescripción en materia tributaria y la legislación nacional no prevé instrumentos y mecanismos procedimentales para la devolución por los órganos tributarios de la cantidad abonada en concepto de IVA en caso de tal recalificación.
- 8 Dicha sociedad alega que, de conformidad con el principio de neutralidad fiscal, el IVA debe tener un efecto neutro, es decir, conducir al mismo resultado final independientemente del número de intermediarios habidos, a través del mecanismo del ejercicio del derecho a la deducción. El único supuesto en el que este principio no es aplicable es cuando un bien o servicio llega a un consumidor final, en cuyo caso este último está obligado a soportar el IVA. En la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se ha declarado reiteradamente que cualquier limitación del derecho a la deducción constituye una vulneración del principio de neutralidad fiscal (sentencia de 26 de abril de 2017, Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302).
- 9 En opinión de Greentech, GFI no podía rectificar la factura de la venta de que se trata una vez finalizada la inspección tributaria a Greentech, puesto que la propia GFI había sido sometida con anterioridad a una inspección tributaria a raíz de la cual el equipo de control concluyó que dicha operación comercial había sido correctamente calificada por las partes como operación sujeta a IVA y, por consiguiente, que GFI había devengado correctamente el IVA y lo había pagado a la Hacienda Pública.
- 10 Por lo tanto, el mismo órgano tributario nacional trató de manera totalmente diferente la operación comercial de que se trata, como sujeta a IVA para GTI, a la

que Greentech abonó el IVA, y como no sujeta a IVA para Greentech. De este modo, Greentech se vio privada del derecho a la deducción del IVA pagado.

- 11 La Administración Provincial de Hacienda de Vrancea, parte demandada y recurrente, alega que deben tenerse en cuenta las peculiaridades del caso de autos, en el sentido de que la operación que se llevó a cabo entre las dos empresas vinculadas supuso la venta de una línea de producción y que en la misma fecha también se firmó un contrato de arrendamiento en virtud del cual Greentech utilizaría del mismo local empleado por la empresa vinculada, a saber, GFI, con el fin de continuar la actividad en la misma plataforma industrial, con subrogación del personal especializado. No se ha constatado que, a raíz de la transmisión de su actividad económica, se haya mantenido la identidad de la empresa vinculada.
- 12 Según la Administración Provincial de Hacienda de Vrancea, en la transmisión total o parcial de los activos de un sujeto pasivo, que no constituye una entrega de bienes con arreglo al artículo 128, apartado 7, del Código Tributario, no es aplicable el derecho a la deducción, puesto que tal transmisión no entra en el ámbito de aplicación del IVA.
- 13 No obstante, la Administración Provincial de Hacienda de Vrancea considera que las autoridades tributarias no obstaculizaron el derecho del contribuyente a rectificar las declaraciones del IVA. En efecto, Greentech tuvo la posibilidad de recuperar de GFI el IVA no deducible, a través de la rectificación de la factura emitida erróneamente, y de obtener la devolución del impuesto abonado sobre la base de dicha factura, procedimiento del que se informó a Greentech durante la inspección tributaria.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 14 El órgano jurisdiccional remitente señala que la respuesta a la cuestión planteada es pertinente para el análisis que debe realizar sobre el respeto del principio de neutralidad fiscal desde tres puntos de vista, a saber, en primer lugar, si Greentech puede recuperar el IVA de su socio comercial GFI, en segundo lugar, si la operación se incluyó en el ámbito de aplicación del IVA con el fin de obtener ventajas fiscales y, en tercer lugar, si se cometió un fraude que perjudicó a la Hacienda Pública.
- 15 Según el órgano jurisdiccional remitente, los artículos 2, 19, 168 y 203 de la Directiva 2006/112, cuya interpretación solicita, son esenciales para la resolución del asunto, habida cuenta de que el sistema común del IVA se fundamenta en una serie de principios vinculantes del Derecho de la Unión. Sobre la base de la interpretación que haga el Tribunal de Justicia de estas disposiciones, el órgano jurisdiccional remitente determinará si el planteamiento de los órganos tributarios en el caso de autos se ajusta al espíritu de la normativa europea o, por el contrario, es erróneo.

- 16 El órgano jurisdiccional remitente señala que no tiene conocimiento de ninguna sentencia del Tribunal de Justicia que interprete el Derecho de la Unión en el sentido de aclarar si, en caso de recalificación de una entrega de bienes que entra en el ámbito de aplicación del IVA como transmisión de activos no sujeta a IVA, los órganos tributarios nacionales pueden denegar el derecho a la deducción del IVA cuando no exista ninguna forma efectiva de recuperar la cantidad abonada en concepto de IVA.
- 17 Por otra parte, en opinión del órgano jurisdiccional remitente, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en asuntos que analizan cuestiones similares se desprende que, para determinar el derecho a la deducción, se prioriza el respeto de los principios de neutralidad fiscal, seguridad jurídica y protección de la confianza legítima, y las medidas adoptadas por las autoridades nacionales deben tener en cuenta si se ha producido o no un perjuicio a la Hacienda Pública y si se constata la buena o la mala fe de las partes involucradas.
- 18 En primer lugar, por lo que respecta al principio de neutralidad fiscal, el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente en su jurisprudencia que cualquier limitación del derecho a la deducción constituye una vulneración de dicho principio, que da lugar a una doble imposición de las operaciones realizadas por los contribuyentes.
- 19 Según el órgano jurisdiccional remitente, en el caso de autos es pertinente la sentencia de 26 de abril de 2017, Tibor Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, en la que el Tribunal de Justicia declaró 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 ordinario del [IVA], 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 [IVA] 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».
- 20 A diferencia del asunto Tibor Farkas, la imposibilidad de recuperar el IVA en el caso de autos no deriva de la insolvencia del vendedor, sino de la imposibilidad de rectificar la factura del IVA como consecuencia del vencimiento del plazo de prescripción del derecho a efectuar dicha rectificación.
- 21 El órgano jurisdiccional remitente señala que, si bien no puede especular sobre la culpa de las partes en relación con el vencimiento del plazo de prescripción, puesto que se arriesgaría a prejuzgar el asunto, existen varios argumentos

relevantes en virtud de los cuales no puede considerarse que las partes permanecieran pasivas en relación con la recuperación del IVA y que respaldan la postura de la imposibilidad de rectificar la factura del IVA con anterioridad al vencimiento de dicho plazo.

- 22 El órgano jurisdiccional remitente invoca asimismo otros asuntos sometidos al Tribunal de Justicia en los que se examinaron cuestiones similares. En efecto, en la sentencia de 11 de abril de 2019, PORR Építési, C-691/17, EU:C:2019:327, el Tribunal de Justicia declaró que:

«La Directiva [2006/112] y los principios de neutralidad fiscal y de efectividad deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una práctica de la autoridad tributaria según la cual, sin que existan sospechas de fraude, dicha autoridad deniega a una empresa el derecho a deducir el [IVA] que dicha empresa, en su condición de destinatario de los servicios, ha pagado por error al proveedor de dichos servicios sobre la base de una factura que este ha expedido con arreglo a las normas del régimen ordinario del [IVA], mientras que la operación pertinente debía tributar según el régimen de inversión del sujeto pasivo, sin que la autoridad tributaria,

- antes de denegar el derecho a deducción, examine si el emisor de la factura errónea podía devolver al destinatario de esta el importe del IVA abonado indebidamente y podía rectificar dicha factura y regularizarla, de conformidad con la normativa nacional aplicable, para recuperar el impuesto pagado por error a la Hacienda Pública, o
- decida devolver ella misma al destinatario de dicha factura el impuesto que ha pagado por error al emisor de esta y que este ingresó, a continuación, indebidamente en la Hacienda Pública.

No obstante, estos principios exigen, en el supuesto de que resulte imposible o excesivamente difícil que el prestador de servicios reembolse al destinatario de estos el IVA facturado por error [...] que el destinatario de los servicios tenga la posibilidad de solicitar la devolución directamente a la autoridad tributaria».

- 23 El órgano jurisdiccional remitente considera que la situación de que conoce es similar a la del asunto PORR Építési en lo que se refiere al requisito de que la recuperación del IVA del emisor de la factura se haya convertido en imposible o excesivamente difícil, lo que parece ser el caso en el presente asunto, en unas circunstancias en las que Greentech no puede rectificar la factura puesto que, por una parte, el plazo de prescripción del derecho a efectuar dicha rectificación ha vencido y, por otra parte, la rectificación en cuestión debería ser efectuada por GFI, sociedad respecto de la cual, tras la inspección realizada, los órganos tributarios han confirmado que el impuesto había sido recaudado correctamente.
- 24 En segundo lugar, por lo que respecta a los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, el órgano jurisdiccional remitente señala que el Tribunal de Justicia ha declarado reiteradamente en su jurisprudencia que todo

operador económico al que una institución pública hizo concebir esperanzas fundadas puede invocar dichos principios. En el sentido de esta jurisprudencia, constituye una garantía que puede dar lugar al surgimiento de esas esperanzas, al margen de la forma en que se comunique, la información precisa, incondicionada y concordante emanada de fuentes autorizadas y fiables (sentencia de 14 de marzo de 2013, Agrargenossenschaft Neuzelle, C-545/11, EU:C:2013:169, apartados 24 y 25).

- 25 A la luz de estos principios, el órgano jurisdiccional remitente considera relevante el hecho de que las autoridades tributarias que llevaron a cabo el control de la sociedad GFI con anterioridad a la inspección de Greentech confirmaron el tratamiento fiscal aplicado por ambas sociedades a la operación de venta de equipos, a saber, entrega de bienes sujeta a IVA. Por lo tanto, el mismo órgano tributario nacional trató de manera totalmente diferente la operación comercial relativa a los equipos cuya transmisión dio lugar al IVA: como sujeta a IVA para GFI, sociedad de la que Greentech adquirió dichos equipos y a la que pagó el IVA, y como no sujeta a IVA para Greentech, denegando a esta última el derecho a la deducción del IVA abonado.