

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 18 de noviembre de 2021 (*)

«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»

En el asunto C-358/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Judec?toria Oradea (Tribunal de Primera Instancia de Oradea, Rumanía), mediante resolución de 9 de julio de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de julio de 2020, en el procedimiento entre

Promexor Trade SRL

y

Direc?ia General? a Finan?elor Publice Cluj — Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Bihor,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. F. Biltgen (Ponente), Juez, en funciones de Presidente de la Sala Octava, y la Sra. L. S. Rossi y el Sr. N. Wahl, Jueces;

Abogado General: Sr. H. Saugmandsgaard Øe;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Promexor Trade SRL, por el Sr. R. Chiri??, avocat;
- en nombre del Gobierno rumano, por las Sras. E. Gane, A. Rot?reanu y A. Wellman, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia y L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 1, 167 a 169, 176 a 180, 214, apartado 1, 250, 272 y 273 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»), y de los principios de neutralidad fiscal, efectividad, cooperación leal, seguridad jurídica, protección de la confianza legítima y proporcionalidad.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Promexor Trade SRL (en lo sucesivo, «Promexor») y la Direc?ia General? a Finan?elor Publice Cluj — Administra?ia Jude?ean? a Finan?elor Publice Bihor (Dirección General de Hacienda de Cluj — Administración Provincial de Hacienda de Bihor, Rumanía; en lo sucesivo, «Administración de Hacienda»), en relación con la obligación impuesta a Promexor, a quien, debido a la anulación de su identificación a efectos del IVA, se había denegado el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado, de pagar el IVA correspondiente a sus operaciones gravadas.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Según el artículo 167 de la Directiva del IVA:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

4 El artículo 168 de esta Directiva dispone lo siguiente:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

- a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;
- b) el IVA devengado por operaciones asimiladas a entregas de bienes y a prestaciones de servicios conforme a la letra a) del artículo 18 y al artículo 27;
- c) el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforme al inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2;
- d) el IVA devengado por las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias conforme a los artículos 21 y 22;
- e) el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro.»

5 El artículo 178 de la citada Directiva establece lo siguiente:

«Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:

- a) para la deducción contemplada en el artículo 168, letra a), por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida

conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6;

- b) para la deducción contemplada en la letra b) del artículo 168, por lo que respecta a las operaciones asimiladas a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios, cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro;
- c) para la deducción contemplada en el artículo 168, letra c), por lo que respecta a las adquisiciones intracomunitarias de bienes, haber indicado en la declaración de IVA prevista en el artículo 250 todos los datos necesarios para determinar el importe del IVA devengado por sus adquisiciones de bienes y estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 5;
- d) para la deducción contemplada en la letra d) del artículo 168, por lo que respecta a las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias de bienes, cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro;
- e) para la deducción contemplada en la letra e) del artículo 168, por lo que respecta a las importaciones de bienes, estar en posesión de un documento acreditativo de la importación que lo designe como destinatario o importador y que mencione o permita calcular el importe del IVA devengado;
- f) cuando esté obligado a pagar el impuesto por ser el destinatario o adquiriente por aplicación de los artículos 194 a 197 y del artículo 199, cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro.»

6 A tenor del artículo 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA:

«La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el artículo 178, en el curso del mismo período impositivo.»

7 El artículo 180 de esta Directiva establece lo siguiente:

«Los Estados miembros podrán autorizar a un sujeto pasivo a proceder a una deducción que no se haya efectuado conforme a los artículos 178 y 179.»

8 El artículo 213, apartado 1, párrafo primero, de la citada Directiva dispone lo siguiente:

«Los sujetos pasivos deberán declarar el comienzo, la modificación y el cese de su actividad como tales sujetos pasivos.»

9 De conformidad con el artículo 214, apartado 1, de la misma Directiva:

«Los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para que las personas siguientes sean identificadas con un número individual:

- a) todos aquellos sujetos pasivos, a excepción de los previstos en el apartado 2 del artículo 9, que efectúen en su territorio respectivo entregas de bienes o prestaciones de servicios que les confieran derecho a deducción y que no sean entregas de bienes o prestaciones de servicios en las que el deudor del IVA sea exclusivamente el destinatario, de conformidad con los artículos 194 a 197 y con el artículo 199;
- b) los sujetos pasivos o las personas jurídicas que no sean sujetos pasivos que efectúen

adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA de conformidad con la letra b) del apartado 1 del artículo 2 o que hayan ejercitado la opción prevista en el apartado 3 del artículo 3 de someter al IVA sus adquisiciones intracomunitarias;

c) los sujetos pasivos que efectúen en su territorio respectivo adquisiciones intracomunitarias de bienes para la realización, fuera de ese territorio, de operaciones comprendidas en las actividades a que se refiere el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9;

d) los sujetos pasivos que reciban en el interior de su territorio respectivo servicios respecto de los cuales sean deudores del IVA con arreglo al artículo 196;

e) los sujetos pasivos establecidos en su territorio respectivo que presten servicios en el territorio de otro Estado miembro en el cual el deudor del IVA sea exclusivamente el destinatario del servicio según lo dispuesto en el artículo 196.»

10 El artículo 250, apartado 1, de la Directiva del IVA establece lo siguiente:

«Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración de IVA en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar, incluyendo, en la medida en que sea necesario para la determinación de la base imponible, el importe global de las operaciones gravadas por el impuesto y de las operaciones relativas a dichas deducciones, así como el importe de las operaciones exentas.»

11 Con arreglo al artículo 273 de la mencionada Directiva:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que respete el principio de igualdad de trato de las operaciones interiores y de las operaciones efectuadas entre Estados miembros por sujetos pasivos, a condición [de] que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.

No podrá utilizarse la facultad prevista en el párrafo primero para imponer obligaciones suplementarias de facturación respecto de las fijadas en el capítulo 3.»

Derecho rumano

Antiguo Código Tributario

12 El artículo 153, apartados 9 y 9 *bis*, de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003, por la que se aprueba el Código Tributario), de 22 de diciembre de 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927, de 23 de diciembre de 2003), en su versión modificada (en lo sucesivo, «antiguo Código Tributario»), establecía lo siguiente:

«9. Las autoridades tributarias competentes anularán la identificación de una persona a efectos del IVA conforme al presente artículo:

[...]

e) en los casos de sujetos pasivos cuyo ejercicio fiscal se corresponde con el mes natural o con el trimestre natural, cuando en las respectivas declaraciones de IVA que presenten, durante un semestre natural, por seis meses consecutivos o por dos trimestres consecutivos no figure ninguna adquisición de bienes o de servicios ni ninguna entrega de bienes o prestación de servicios efectuadas durante esos períodos de declaración, a partir del primer día del segundo

mes posterior al semestre natural en cuestión. Desde las declaraciones relativas al mes de julio de 2012 para los sujetos pasivos cuyo ejercicio fiscal se corresponde con el mes natural y al tercer trimestre del año 2012 para los sujetos pasivos cuyo ejercicio fiscal se corresponde con el trimestre natural, las autoridades tributarias competentes anularán la identificación de un sujeto pasivo a efectos del IVA cuando en las respectivas declaraciones de IVA que presenten, durante un semestre natural, por seis meses consecutivos o por dos trimestres consecutivos no figure ninguna adquisición de bienes o de servicios ni ninguna entrega de bienes o prestación de servicios efectuadas durante tales períodos de declaración, a partir del primer día del mes siguiente a aquel en que expiró el plazo de presentación, en el primer caso, de la sexta declaración del impuesto y, en el segundo caso, de la segunda declaración del impuesto.»

[...]

Artículo 9 *bis*. El procedimiento de anulación de la identificación a efectos del IVA se regirá por las normas de procedimiento vigentes. Después de anular la identificación a efectos del IVA conforme al apartado 9, letras a) a e) y h), las autoridades tributarias competentes identificarán a los sujetos pasivos a efectos del IVA aplicando lo dispuesto en el apartado 7 *bis* como sigue:

[...]

d) a petición del sujeto pasivo, en la situación a que se refiere el apartado 9, letra e), sobre la base de una declaración jurada de la que se desprenda que ejercerá actividades económicas. La fecha de identificación a efectos del IVA del sujeto pasivo será aquella en la que se le notifique la decisión de identificación a efectos del IVA.

Los sujetos pasivos que se encuentren en las situaciones contempladas en el presente apartado no podrán aplicar las disposiciones relativas al límite máximo exento para las pequeñas empresas previsto en el artículo 152 hasta la fecha de identificación a efectos del IVA y estarán obligados a aplicar lo dispuesto en el artículo 11, apartados 1 *bis* y 1 *quater* [...].».

13 El artículo 11, apartado 1 *quater*, del antiguo Código Tributario disponía lo siguiente:

«Los contribuyentes, sujetos pasivos establecidos en Rumanía, cuya identificación a efectos del IVA hubiere sido anulada conforme a lo dispuesto en el artículo 153, apartado 9, letras b) a e) y h), no disfrutarán durante ese período del derecho a la deducción del IVA correspondiente a las adquisiciones efectuadas, estando sin embargo obligados al pago del IVA percibido, conforme a lo dispuesto en el título VI, por las operaciones sujetas realizadas en tal período. Por las adquisiciones de bienes o de servicios que, habiéndose efectuado durante el período en que el interesado carecía de número de identificación válido a efectos del IVA, estén destinadas a operaciones que se realizarán con posterioridad a la fecha de identificación a efectos del IVA y generen el derecho a la deducción conforme al título VI, se ajustará, en favor del sujeto pasivo y mediante su inclusión en la primera declaración del IVA conforme al artículo 156 *ter* que este presente después de la identificación a efectos del IVA, o, en su caso, en una declaración posterior, el impuesto correspondiente:

a) a las existencias y a los servicios no utilizados en el momento de la identificación a efectos del IVA, comprobados mediante inventario;

b) a los activos fijos tangibles, incluidos los bienes de inversión para los que no haya expirado el período de ajuste de la deducción, así como a los activos fijos tangibles en curso, comprobados mediante inventario y cuyo propietario en el momento de la identificación a efectos del IVA sea el sujeto pasivo. En el caso de los activos fijos tangibles distintos de los bienes de inversión se ajustará el impuesto correspondiente a los valores no amortizados en el momento de la

identificación a efectos del IVA. En el caso de los bienes de inversión se aplicará el artículo 149.»

14 El artículo 145 del antiguo Código Tributario establecía lo siguiente:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. Todo sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el impuesto correspondiente a las adquisiciones si estas últimas se utilizan para las necesidades de las siguientes operaciones:

a) las operaciones gravadas;

b) las operaciones resultantes de actividades económicas para las que el lugar de entrega o prestación se considere situado en el extranjero, en caso de que el impuesto hubiera sido deducible si dichas operaciones se hubieran realizado en Rumanía;

c) las operaciones exentas con arreglo a los artículos 143, 144 y 144 bis;

d) las operaciones exentas conforme al artículo 141, apartado 2, letras a), números 1 a 5, y b), cuando el adquirente o el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad o cuando estas operaciones estén directamente relacionadas con bienes que se destinan a ser exportados fuera de la Comunidad, así como en el caso de las operaciones efectuadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de un tercero, cuando intervengan en el desarrollo de tales operaciones;

e) las operaciones contempladas en el artículo 128, apartado 7, y en el artículo 129, apartado 7, si el impuesto se aplicara a dicha transmisión.

[...]

4. En las condiciones establecidas en el reglamento de aplicación se concederá a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del impuesto por las adquisiciones que efectúe antes de su identificación a efectos del IVA con arreglo al artículo 153 [...]».

Nuevo Código Tributario

15 El artículo 11, apartado 8, de la Legea nr. 227/2015 privind Codul fiscal (Ley n.º 227/2015, por la que se aprueba el Código Tributario), de 8 de septiembre de 2015 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 688, de 10 de septiembre de 2015; en lo sucesivo, «nuevo Código Tributario»), dispone lo siguiente:

«Los contribuyentes, sujetos pasivos establecidos en Rumanía, cuya identificación a efectos del IVA hubiere sido anulada conforme a lo dispuesto en el artículo 316, apartado 11, letras c) a e) y h), no disfrutarán, durante ese período, del derecho a la deducción del IVA correspondiente a las adquisiciones efectuadas, estando sin embargo sujetos a la obligación de pago del IVA percibido, conforme a lo dispuesto en el título VII, por las operaciones gravadas realizadas en tal período. En caso de identificación a efectos del IVA conforme al artículo 316, apartado 12, el sujeto pasivo ejercerá su derecho a la deducción por las adquisiciones de bienes o servicios efectuadas durante el período en el que tuvo anulado el número de identificación a efectos del IVA, mediante la inclusión en la primera declaración del IVA prevista en el artículo 323 que se presente después de su identificación a efectos del IVA o, según los casos, en una declaración posterior, aun cuando la factura no incluya el número de identificación a efectos del IVA del sujeto pasivo. Después de haber sido identificados a efectos del IVA de conformidad con el artículo 316, apartado 12, los sujetos pasivos emitirán, por las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas durante el período en el que tuvieron anulado el número de identificación a efectos del

IVA, facturas en las que se indique por separado el [IVA] percibido durante dicho período, que no se incluirá en la declaración del IVA presentada con arreglo al artículo 323 [...]».

16 A tenor del artículo 316, apartados 12 y 14, del nuevo Código Tributario:

«12. El procedimiento de anulación de la identificación a efectos del IVA se regirá por las normas de procedimiento vigentes. Después de anular la identificación a efectos del IVA conforme al apartado 11, letras a) a e) y h), las autoridades tributarias competentes registrarán a los sujetos pasivos a efectos del IVA, a petición de estos, como sigue:

[...]

d) en la situación contemplada en el apartado 11, letra e), sobre la base de una declaración jurada de la que se desprenda que ejercerán actividades económicas. La fecha de identificación a efectos del IVA del sujeto pasivo será aquella en la que se le notifique la decisión de identificación a efectos del IVA;

[...]

14. Los sujetos pasivos que se encuentren en las situaciones contempladas en el apartado 12 no podrán aplicar las disposiciones relativas al límite máximo exento para las pequeñas empresas previsto en el artículo 310 hasta la fecha de identificación a efectos del IVA, estando obligados a aplicar lo dispuesto en el artículo 11, apartados 6 y 8 [...]».

17 El artículo 297 del nuevo Código Tributario dispone lo siguiente:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

[...]

4. Todo sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el impuesto correspondiente a las adquisiciones si estas últimas se utilizan para las necesidades de las siguientes operaciones:

a) las operaciones gravadas;

b) las operaciones resultantes de actividades económicas para las que el lugar de entrega o prestación se considere situado en el extranjero, en caso de que el impuesto hubiera sido deducible si dichas operaciones se hubieran realizado en Rumanía;

c) las operaciones exentas con arreglo a los artículos 294, 295 y 296;

d) las operaciones exentas conforme al artículo 292, apartado 2, letra a), números 1 a 5, y letra b), cuando el adquirente o el destinatario esté establecido fuera de la Unión Europea o cuando estas operaciones estén directamente relacionadas con bienes que se destinan a ser exportados fuera de la Unión Europea, así como en el caso de las operaciones efectuadas por intermediarios que actúen en nombre y por cuenta de un tercero, cuando intervengan en el desarrollo de tales operaciones;

[...]

6. En las condiciones establecidas en el reglamento de aplicación se concederá a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del impuesto por las adquisiciones que efectúe antes de su identificación a efectos del IVA con arreglo al artículo 316.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

18 Mediante resolución de 30 de abril de 2014, se anuló de oficio la identificación a efectos del IVA de Promexor debido a que sus declaraciones de IVA presentadas por seis meses consecutivos no hacían mención de operaciones sujetas al IVA. A partir del mes de mayo de 2014, pese a carecer de número de identificación válido, Promexor siguió emitiendo facturas sin IVA.

19 En abril de 2019, la Administración de Hacienda notificó a Promexor una liquidación tributaria correspondiente al período comprendido entre el 1 de abril de 2014 y el 31 de diciembre de 2017. Con el fin de eludir el pago de una multa por no haber presentado declaraciones dentro de plazo, Promexor procedió a la presentación *a posteriori* de declaraciones relativas al IVA devengado por los sujetos pasivos cuyo número de identificación a efectos del IVA hubiese sido anulado de conformidad con el artículo 153, apartado 10, del antiguo Código Tributario.

20 Sobre la base de estas declaraciones y sin proceder a más comprobaciones la Administración de Hacienda emitió, el 19 de abril de 2019, una providencia de apremio en virtud de la cual inició contra Promexor un procedimiento de apremio, con emisión, ese mismo día 19 de abril de 2019, de un requerimiento de pago relativo al IVA.

21 A raíz de la inspección tributaria llevada a cabo el 11 de junio de 2019, la Administración de Hacienda consideró, por lo que respecta al período de que se trata, que Promexor había procedido efectivamente a presentar las declaraciones del IVA. El 31 de julio de 2019, es decir, con posterioridad a la adopción del acta de inspección tributaria, pero antes de que expirara el plazo de prescripción del derecho a la deducción, Promexor presentó declaraciones rectificativas en las que se indicaba un importe del IVA igual a cero.

22 Mediante escrito de 28 de mayo de 2019, Promexor presentó una demanda ante la Judec?toria Oradea (Tribunal de Primera Instancia de Oradea, Rumanía) solicitando, en particular, la anulación de la providencia de apremio y del requerimiento de pago de 19 de abril de 2019.

23 Para fundamentar su demanda, Promexor alegó que, pese a la existencia de vías para contrarrestar las consecuencias de la anulación del número de identificación a efectos del IVA, a saber, la posibilidad de que un sujeto pasivo se beneficie retroactivamente, tras ser nuevamente identificado a efectos del IVA, de la deducción del impuesto por todo el período en el que no dispuso de número de identificación, tales vías seguían resultando inaccesibles en la práctica. Así, el sujeto pasivo cuya identificación a efectos del IVA haya sido anulada y que, por razones formales, no pueda identificarse de nuevo a efectos del IVA no dispone de ningún remedio. Promexor alegaba asimismo que el mantenimiento indeterminado, a cargo de una persona jurídica cuyo número de identificación a efectos del IVA haya sido anulado, de la obligación de ingresar el IVA percibido contraviene los principios establecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

24 Por su parte, la Administración de Hacienda sostuvo que el procedimiento de apremio estaba justificado y se ajustaba a Derecho. En efecto, las declaraciones relativas al IVA devengado por los sujetos pasivos cuyo número de identificación a efectos del IVA haya sido anulado, como es el caso de las presentadas por Promexor, tienen valor de declaraciones juradas, con arreglo a la normativa vigente. Por lo que se refiere a las declaraciones rectificativas, la Administración de Hacienda señaló que tales declaraciones habían sido presentadas después de la adopción del acta de inspección tributaria, de modo que, según la Ley, ninguna corrección podía ya introducirse en ella.

25 En primer lugar, el órgano jurisdiccional remitente señala que, en virtud de la normativa nacional, el sujeto pasivo cuya identificación a efectos del IVA haya sido anulada no tiene derecho a deducir el IVA correspondiente a las adquisiciones efectuadas, pero sigue estando sujeto a la obligación de pagar el IVA percibido. A continuación, indica que la normativa nacional vigente no establece ningún límite temporal por lo que respecta a la obligación de recaudar el IVA que incumbe a dicho sujeto pasivo. Por último, indica que el derecho a deducir el IVA puede ciertamente ejercitarse con carácter retroactivo, a raíz de una nueva identificación a efectos del IVA. Sin embargo, en el caso de autos Promexor carece de esa posibilidad al no cumplir un requisito formal, pues su administrador también tiene la condición de socio en una sociedad incurso en un procedimiento de insolvencia.

26 Dadas estas circunstancias, la Judec?toria Oradea (Tribunal de Primera Instancia de Oradea) decidió suspender el procedimiento y plantear 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?»

Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial

27 El Gobierno rumano cuestiona la descripción del marco jurídico y fáctico realizada por el órgano jurisdiccional remitente y alega que, si Promexor hubiera presentado una solicitud para obtener un nuevo número de identificación a efectos del IVA, la Administración de Hacienda se lo habría atribuido. En consecuencia, el Gobierno rumano considera que procede declarar la inadmisibilidad de las cuestiones prejudiciales.

28 Ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, dentro del marco de la cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales establecida por el artículo 267 TFUE, corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse (sentencia de 4 de junio de 2020, Kancelaria Medius, C?495/19, EU:C:2020:431, apartado 21 y jurisprudencia citada).

29 De ello resulta que las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad, y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia, disfrutan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional solo está justificada cuando resulta patente que la interpretación solicitada del Derecho de la Unión no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o también cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder eficazmente a las cuestiones planteadas (sentencia de 4 de junio de 2020, Kancelaria Medius, C?495/19, EU:C:2020:431, apartado 22 y jurisprudencia citada).

30 Pues bien, de los documentos remitidos al Tribunal de Justicia no se deduce de manera evidente que la situación del litigio principal se corresponda con alguna de las hipótesis mencionadas en el apartado anterior de la presente sentencia. En particular, aunque el órgano jurisdiccional remitente no ha citado expresamente la disposición nacional que impedía que Promexor obtuviera una nueva identificación a efectos del IVA, sí ha mencionado la existencia de tal disposición. En cualquier caso, no se discute que tal disposición existe y que figura en el Ordinul Pre?edintelui ANAF nr. 2856/2017 (Orden del presidente de la Agencia Tributaria n.º 2856/2017). Ahora bien, no corresponde al Tribunal de Justicia cuestionar la interpretación del Derecho nacional hecha por el órgano jurisdiccional remitente.

31 Por lo tanto, la petición de decisión prejudicial es admisible.

Sobre las cuestiones prejudiciales

32 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 168, 213, apartado 1, 214, apartado 1, y 273 de la Directiva 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, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional que autoriza a una Administración tributaria, que ha anulado la identificación a efectos del IVA de un contribuyente que presentó por seis meses consecutivos declaraciones de IVA en las que no figuraba ninguna operación sujeta al impuesto, a obligar a ese sujeto pasivo a percibir el IVA cuando continúe con

su actividad tras la anulación de su identificación a efectos del IVA, sin que este pueda sin embargo solicitar una nueva identificación a efectos de IVA y beneficiarse del derecho a la deducción del IVA satisfecho por las adquisiciones.

33 A este respecto, ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA devengado o satisfecho por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión. El derecho a la deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En concreto, puede ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas que hayan gravado las operaciones anteriores. El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA soportado en el marco de todas sus actividades económicas y el sistema común del IVA garantiza la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de marzo de 2018, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, apartados 28 a 30 y jurisprudencia citada).

34 De este modo, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (sentencia de 7 de marzo de 2018, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, apartado 31 y jurisprudencia citada). Por lo tanto, aunque la denegación del derecho a deducción puede estar justificada en caso de que el incumplimiento de requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de julio de 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 46 y jurisprudencia citada), tal derecho no puede denegarse cuando la administración competente dispone de todos los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de diciembre de 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, apartados 44 y 45).

35 Además, el Tribunal de Justicia ha declarado que, concretamente, la identificación a efectos del IVA prevista en el artículo 214 de la Directiva del IVA, al igual que la obligación del sujeto pasivo de declarar el comienzo, la modificación y el cese de sus actividades, prevista en el artículo 213 de dicha Directiva, no son más que requisitos formales con fines de control, que no pueden poner en tela de juicio, en particular, el derecho a deducción del IVA cuando se cumplan los requisitos materiales que dan lugar a ese derecho (sentencia de 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, apartado 60 y jurisprudencia citada).

36 El Tribunal de Justicia concluyó de ello que no se puede impedir que un sujeto pasivo del IVA ejerza su derecho a deducir por el hecho de que no se haya identificado a efectos del IVA antes de utilizar los bienes adquiridos en el marco de su actividad gravada (sentencia de 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean*, C-183/14, EU:C:2015:454, apartado 61 y jurisprudencia citada).

37 En particular, en un asunto relativo a la misma normativa nacional que resulta controvertida en el litigio principal, el Tribunal de Justicia declaró que los artículos 167 a 169, 179, 213, apartado 1, 214, apartado 1, y 273 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a una normativa nacional que permite a la Administración tributaria denegar a un sujeto pasivo el derecho a la deducción del IVA cuando se acredita que, debido a los incumplimientos que se imputan a este último, la Administración tributaria no ha podido disponer de la información necesaria para comprobar que concurren los requisitos materiales que generan el derecho a la deducción del IVA soportado por dicho sujeto pasivo, o que este último actuó de manera fraudulenta para poder disfrutar de tal derecho (véase, en este sentido, la sentencia de 7

de marzo de 2018, Dobre, C?159/17, EU:C:2018:161, apartado 42).

38 En el caso de autos, por un lado, el órgano jurisdiccional remitente considera que en el litigio principal no ha existido fraude en el IVA. Si se confirmara esta inexistencia de fraude, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente, no podría denegarse a Promexor por ese motivo el derecho a deducir el IVA soportado.

39 En el marco de tal comprobación, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente tener en cuenta el hecho de que, aunque los incumplimientos de las obligaciones formales no impidan aportar la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales que dan derecho a deducir el IVA soportado, tales circunstancias pueden acreditar la existencia del caso más simple de fraude fiscal, en el que el sujeto pasivo no cumple deliberadamente con las obligaciones formales que le incumben con el fin de evitar el pago del impuesto (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de julio de 2016, Astone, C?332/15, EU:C:2016:614, apartado 55).

40 Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente indica que, pese a verse Promexor privada del derecho a deducir el IVA soportado, al no haber verificado la Administración de Hacienda si se cumplían los requisitos materiales para poder aspirar a dicha deducción, seguía obligada a detraer el IVA devengado por sus operaciones gravadas y, por razones meramente formales, se veía en la imposibilidad de obtener una nueva identificación a efectos del IVA.

41 A este respecto, es preciso recordar que, si bien del tenor de los artículos 213 y 214 de la Directiva del IVA se desprende que los Estados miembros disponen de un cierto margen de apreciación cuando adoptan medidas para garantizar la identificación de los sujetos pasivos a efectos del IVA, este margen de apreciación no es ilimitado, de manera que un Estado miembro no puede denegar a un sujeto pasivo la atribución de un número individual sin motivo legítimo (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de marzo de 2013, Ablessio, C?527/11, EU:C:2013:168, apartados 22 y 23). En particular, si bien los Estados miembros tienen interés legítimo en adoptar las medidas apropiadas para proteger sus intereses financieros y luchar contra el fraude, la evasión de impuestos y los eventuales abusos, y están por ello legitimados para adoptar, conforme al artículo 273, párrafo primero, de la Directiva del IVA, medidas que impidan el uso abusivo de los números de identificación, en particular por empresas cuya actividad y, por lo tanto, cuya condición de sujeto pasivo, es puramente ficticia, dichas medidas no deben ir más allá de lo que sea necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto y para evitar el fraude y no deben cuestionar sistemáticamente el derecho a la deducción del IVA ni, en consecuencia, la neutralidad del mencionado impuesto (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de marzo de 2013, Ablessio, C?527/11, EU:C:2013:168, apartados 28 y 30).

42 Pues bien, el hecho de que una Administración tributaria, tomando como base la normativa nacional, supedita el derecho a la deducción del IVA al cumplimiento de obligaciones formales, como la identificación a efectos del IVA, sin tener en cuenta los requisitos materiales y, en particular, como sucede en el caso de autos y como señala el órgano jurisdiccional remitente, sin preguntarse si estos se cumplen va más allá de lo necesario para garantizar la correcta recaudación del impuesto (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de septiembre de 2012, VSTR, C?587/10, EU:C:2012:592, apartado 45 y jurisprudencia citada). No cabe otra conclusión, a la luz de la jurisprudencia recordada en el apartado 41 de la presente sentencia, cuando una Administración tributaria decide, con arreglo a la legislación nacional y de manera sistemática, no atribuir un número de identificación a efectos del IVA a un sujeto pasivo por la única razón de que su administrador es socio de otra sociedad incurso en un procedimiento de insolvencia, sin evaluar, no obstante, si existe riesgo para la correcta recaudación del IVA o riesgo de fraude.

43 Sin embargo, corresponde en último término al órgano jurisdiccional remitente apreciar, habida cuenta de todas las circunstancias del litigio principal, la compatibilidad de la normativa

nacional y de su aplicación por la Administración de Hacienda con las exigencias mencionadas en los apartados 41 y 42 de la presente sentencia.

44 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.

Costas

45 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

Los artículos 168, 213, apartado 1, 214, apartado 1, y 273 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 su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, así como el principio de neutralidad del impuesto sobre el valor añadido (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.

Firmas

* Lengua de procedimiento: rumano.