Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. MICHAL BOBEK
presentadas el 26 de marzo de 2020[1]

Asunto C-835/18

SC Terracult SRL
contra
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara —Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad — Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,
Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara — Serviciul de Soluționare a Contestațiilor

[Petición de decisión prejudicial planteada por la Curtea de Apel Timișoara (Tribunal Superior de Timișoara, Rumanía)]

«Petición de decisión prejudicial — Fiscalidad — Directiva 2006/112/CE — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Mecanismo de inversión del sujeto pasivo — Regularización del impuesto indebidamente facturado — Devolución del impuesto indebidamente pagado — Operaciones efectuadas en un período impositivo que ya ha sido objeto de una inspección fiscal — Principio de efectividad — Neutralidad fiscal — Buena fe — Abuso de derecho — Fraude fiscal — Seguridad jurídica»

I. Introducción

1. Un sujeto pasivo fue objeto de una inspección fiscal por parte de las autoridades tributarias. Al haberse constatado errores en una operación concreta en la que el sujeto pasivo actuaba como proveedor, las autoridades tributarias practicaron una liquidación en la que exigieron a dicho sujeto pasivo el pago de una cuota adicional del impuesto sobre el valor añadido (IVA). El sujeto pasivo aceptó la liquidación y abonó el IVA adicional que se le había exigido.

2. Sin embargo, posteriormente salieron a la luz hechos nuevos que dieron lugar a un cambio de régimen fiscal (el mecanismo de inversión del sujeto pasivo) respecto a la operación controvertida. En estas circunstancias, ¿pueden las autoridades tributarias nacionales negarse a permitir al sujeto pasivo rectificar las facturas correspondientes, denegando, por tanto, de hecho al sujeto pasivo el derecho a la regularización del impuesto por el hecho de que las facturas se refieran a operaciones efectuadas en un período que fue objeto de una inspección fiscal, sin que el sujeto pasivo impugnase en aquel momento la liquidación resultante?

1 Lengua original: inglés.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

3. El artículo 193 de la Directiva 2006/112/CE relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,[2] en su versión aplicable en el momento de los hechos,[3] disponía lo siguiente:

«Serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona en aplicación de los artículos 194 a 199 *ter* y del artículo 202.»

4. El artículo 199 *bis* de la Directiva IVA establecía:

«1. Hasta el 31 de diciembre de 2018 y por un período mínimo de dos años, los Estados miembros podrán establecer que el deudor del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de los siguientes bienes y servicios:

[…]

i) cereales y cultivos industriales, como las semillas oleaginosas y la remolacha azucarera, que no se utilizan habitualmente en estado inalterado para el consumo final;

[…]»

5. Con arreglo a la Decisión de Ejecución 2011/363/UE, se autorizó a Rumanía a aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo a algunos cereales, entre ellos las semillas de colza.[4] El 20 de febrero de 2014, Rumanía informó a la Comisión de que, al amparo de la Directiva 2013/43, continuaría aplicando dicho mecanismo a determinados cereales hasta el 18 de diciembre de 2018.

B. Derecho nacional

6. Con arreglo a lo dispuesto en el artículo 7, apartado 2, del Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată (Decreto ley n.º 92/2003, por el que se aprueba el Código de procedimientos tributarios) la autoridad tributaria tendrá derecho a examinar de oficio los hechos y a recabar y utilizar toda la información y los documentos necesarios para la determinación correcta de la situación fiscal del contribuyente e identificará y tendrá en cuenta todas las circunstancias concurrentes en cada caso.

7. En virtud de los artículos 205, apartado 1, y 207, apartado 1, del Código de procedimientos tributarios, podrá impugnarse cualquier acto administrativo en materia tributaria en el plazo de 30 días a partir de la fecha de notificación de dicho acto, so pena de caducidad. La reclamación administrativa no priva al sujeto pasivo de ejercer el derecho a un recurso judicial en las condiciones previstas por la ley.

2 Directiva del Consejo de 28 de noviembre de 2006 (DO 2006, L 347, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

3 Resultante de las modificaciones introducidas por la Directiva 2013/43/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013, por la que se modifica la Directiva 2006/112/CE (DO 2013, L 201, p. 4).

4 Decisión de Ejecución del Consejo, de 20 de junio de 2011, 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 (DO 2011, L 163, p. 26).

8. El artículo 213, apartado 1, del Código de procedimientos tributarios, dispone lo siguiente:

«La autoridad competente que resuelva la reclamación examinará los fundamentos de hecho y de Derecho en que se base el acto administrativo en materia tributaria. El análisis de la reclamación deberá tener en cuenta las alegaciones de las partes, las disposiciones legales invocadas por estas y la documentación del expediente. La reclamación se sustanciará dentro de los límites de la remisión.»

9. El artículo 159 de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003, sobre el Código Tributario), modificada y completada por la Ley n.º 343/2006, que en su Título VI transpuso al Derecho interno, entre otros, la Directiva IVA, dispone lo siguiente:

«1) La rectificación de las menciones incluidas en las facturas o en otros documentos sustitutivos de estas se efectuará del siguiente modo:

[…]

b) en caso de que el documento se haya transmitido al destinatario, bien se emitirá un nuevo documento que deberá incluir, por un lado, las menciones del documento inicial, el número y la fecha del documento rectificado y los valores con signo negativo y, por otro lado, las menciones y valores correctos, o bien se emitirán dos documentos, uno que contendrá las menciones y valores correctos, y el otro con valores con signo negativo, en el que se hará constar el número y la fecha del documento rectificado.

[…]

3) Los sujetos pasivos que hayan sido sometidos a un control fiscal en el que se haya detectado y declarado la existencia de errores en la determinación correcta del impuesto devengado, imponiéndoles el acto administrativo emitido por la autoridad tributaria competente la obligación de pago de tales importes, podrán emitir facturas rectificativas conforme al apartado 1, letra b), dirigidas a los destinatarios. En tales facturas se hará constar que su emisión se ha realizado después del control fiscal y serán incluidas en una rúbrica aparte en la declaración-liquidación del impuesto. Los destinatarios tendrán derecho a la deducción del impuesto que figura en estas facturas dentro de los límites y en las condiciones establecidas en los artículos 145 a 147 *ter*.»

III. Hechos, procedimiento y cuestión prejudicial planteada

10. Donauland SRL, una sociedad absorbida posteriormente por Terracult SRL (en lo sucesivo, «Terracult»), fue sometida a una inspección fiscal por parte de las autoridades tributarias rumanas, finalizada en marzo de 2014. En dicha inspección se constató que, entre el 10 y el 14 de octubre de 2013, Donauland había realizado entregas de colza a Almos Alfons Mosel Handels GmbH (Alemania) (en lo sucesivo, «Almos»). Habiendo comprobado que Donauland no podía presentar documentos que acreditaran que los bienes hubieran abandonado el territorio rumano, las autoridades tributarias consideraron que la exención del IVA por entregas intracomunitarias de bienes no resultaba aplicable a dichas entregas.

11. El 4 de marzo de 2014, las autoridades practicaron una liquidación (en lo sucesivo, «primera liquidación») y levantaron un acta de inspección fiscal, mediante las que exigieron a Donauland importes adicionales, entre ellos, 440 241 lei rumanos (RON) en concepto de diferencia en el IVA por determinadas entregas de colza a Almos efectuadas en octubre de 2013, por considerarlas entregas internas a las que era aplicable el tipo general del IVA del 24 %.

12. Donauland no impugnó la primera liquidación.

13. El 28 de marzo de 2014, Almos comunicó a Donauland que había observado que las facturas expedidas por esta última incluían el código de identificación fiscal (en lo sucesivo, «CIF») de Almos para Alemania. Almos comunicó a Donauland que la mercancía no había abandonado el territorio de Rumanía, por lo que solicitó la facturación con los datos de identificación fiscal de la representante de Almos en Rumanía.

14. Sobre la base de los documentos emitidos por Almos, Donauland contabilizó 180 facturas rectificativas en su contabilidad, de conformidad con lo previsto en el artículo 159, apartado 3, de la Ley n.º 571/2003, sobre el Código Tributario. Las facturas rectificadas se emitieron a Almos (dirigidas tanto a Almos en Alemania como a su representante fiscal en Rumanía), y reflejaban operaciones económicas consistentes en: (1) rectificar las entregas intracomunitarias y recalificarlas como entregas internas con la aplicación del tipo general del IVA del 24 % y (2) rectificar tales entregas internas a las que se había aplicado el tipo general del IVA e incluirlas en la categoría de operaciones de entrega de bienes a las que se aplica el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, con fundamento en la comprobación del error en la identificación del comprador a raíz de la comunicación de 28 de marzo de 2014.

15. Las facturas rectificadas emitidas por Donauland fueron incluidas en la declaración-liquidación del IVA correspondiente al mes de marzo de 2014. Donauland dedujo el IVA correspondiente a tales facturas del IVA adeudado respecto de ese período.

16. A raíz de una solicitud de devolución del IVA tuvo lugar una nueva inspección fiscal, efectuada entre noviembre de 2016 y febrero de 2017, al término de la cual se practicó la liquidación de 10 de febrero de 2017 (en lo sucesivo, «segunda liquidación»). Dicha liquidación declaró la existencia de una obligación de pago a cargo de Terracult por una deuda fiscal complementaria, en concepto de diferencia en el IVA, por importe de 440 241 RON.

17. Terracult impugnó la segunda liquidación presentando una reclamación administrativa que fue desestimada por la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara (Dirección General de Hacienda de Timișoara, Rumanía) el 14 de julio de 2017.

18. El 2 de febrero de 2018, Terracult interpuso ante el Tribunalul Arad (Tribunal de Distrito de Arad, Rumanía) un recurso mediante el que solicitó, en particular, la anulación parcial de la segunda liquidación y la restitución del importe pagado por esta sociedad sobre la base de la primera liquidación. El citado tribunal desestimó el recurso.

19. El 29 de junio de 2018, Terracult interpuso ante el Curtea de Apel Timișoara (Tribunal Superior de Timișoara, Rumanía) un recurso de casación contra la mencionada sentencia. Dicho Tribunal, al albergar dudas sobre la compatibilidad de la legislación nacional controvertida con el Derecho de la Unión, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se opone la Directiva IVA, así como los principios de neutralidad fiscal, efectividad y proporcionalidad, en circunstancias como las del litigio principal, a una práctica administrativa y/o a una interpretación de los preceptos de la normativa nacional mediante las que se impide rectificar facturas y, en consecuencia, incluir las facturas rectificadas en la declaración-liquidación del IVA del período en el que se ha efectuado la rectificación, por operaciones efectuadas en un período que ha sido objeto de una inspección fiscal al término de la cual los órganos fiscales han practicado una liquidación que ha adquirido firmeza, en caso de que después de haberse practicado dicha liquidación se descubran datos e información adicionales que determinen la aplicación de un régimen fiscal distinto?»

20. Han presentado observaciones escritas Terracult, el Gobierno rumano y la Comisión Europea. Estas partes interesadas fueron igualmente oídas en la vista celebrada el 5 de febrero de 2020.

IV. Análisis

21. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide si las disposiciones de la Directiva IVA, y los principios de neutralidad fiscal, efectividad y proporcionalidad, se oponen a preceptos o prácticas de un Estado miembro mediante las que se impide la rectificación de facturas por operaciones efectuadas en un período que ha sido objeto de una inspección fiscal a cuyo término las autoridades tributarias han practicado una liquidación que ha adquirido firmeza, en caso de que después de haberse practicado dicha liquidación se descubra información adicional que determine la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

22. Esta práctica es, en mi opinión, incompatible con el Derecho de la Unión. Al objeto de desarrollar esta conclusión es preciso determinar, en primer lugar, quién es el sujeto pasivo deudor del IVA sobre la operación controvertida (A). A continuación, destacaré la importancia que tiene el derecho a la regularización y a obtener la devolución de los impuestos indebidamente pagados (B). Por último, abordaré la apreciación de los motivos por los que las autoridades rumanas se oponen a la regularización y la devolución del impuesto indebidamente pagado en el presente asunto (C).

A. Sujeto pasivo deudor del IVA

23. Con arreglo al artículo 193 de la Directiva IVA, «serán deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, *salvo en los casos en que sea deudora del impuesto otra persona* en aplicación de los artículos 194 a 199 *ter* y del artículo 202».[5]

24. Mediante la Decisión 2011/363 del Consejo, se autorizó a Rumanía a aplicar (en el período de autos) el mecanismo de inversión del sujeto pasivo a la venta de colza. De conformidad con el artículo 199 *bis*, apartado 1, de la Directiva IVA, en tal caso, se autoriza a que «el deudor del IVA sea el *sujeto pasivo destinatario [de la entrega]*».[6]

25. A este respecto, el Tribunal de Justicia ha confirmado que, «en aplicación del régimen de inversión del sujeto pasivo, no procede ningún pago de IVA entre el prestador y el destinatario de servicios, el cual es deudor del IVA soportado por las operaciones realizadas, a la vez que, en principio, puede deducir tal impuesto, de manera que no se debe ningún importe a la Administración tributaria».[7]

26. Puesto que (ahora) es pacífico entre las partes que en la operación controvertida es de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, el deudor del IVA era el destinatario y no el proveedor. La circunstancia de que este último haya pagado el IVA basándose en la suposición errónea de que no se aplicaba el mecanismo de inversión del sujeto pasivo no autoriza a la Administración tributaria a establecer una excepción al mecanismo de inversión del sujeto pasivo afirmando que el deudor del IVA no es el destinatario sino el proveedor.[8]

27. Por tanto, procede ahora examinar si el proveedor tiene derecho, en principio, a regularizar el impuesto indebidamente facturado y a obtener la devolución del impuesto indebidamente pagado.

5 El subrayado es mío.

6 El subrayado es mío.

7 Véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de junio de 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392), apartado 23; de 26 de abril de 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), apartado 41; y de 11 de abril de 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), apartado 30.

8 Véase, por analogía, la sentencia de 23 de abril de 2015, GST — Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267), apartado 29.

B. Los derechos a la regularización del impuesto indebidamente facturado y a obtener la devolución del impuesto indebidamente pagado

28. Según reiterada jurisprudencia, «para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros establecer en sus ordenamientos jurídicos internos la *posibilidad de corregir cualquier impuesto indebidamente facturado*, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe». [9]

29. Asimismo, según reiterada jurisprudencia, *el derecho a obtener la devolución de los tributos* recaudados por un Estado miembro infringiendo el Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia. Por lo tanto, en principio, los Estados miembros están obligados a devolver los tributos recaudados contra lo dispuesto en el Derecho de la Unión. [10]

30. A falta de normativa de la Unión en materia de procedimientos para la regularización, por parte de quien expide la factura, del IVA indebidamente facturado, [11] y para la devolución de tributos, [12] la regulación procesal detallada de estas cuestiones corresponde al ordenamiento jurídico interno de cada Estado miembro en virtud del principio de autonomía procesal. Sin embargo, tales disposiciones nacionales deben respetar los principios de equivalencia y de efectividad: es decir, que no sean menos favorables que las que se apliquen a reclamaciones similares basadas en normas de Derecho interno ni estén estructuradas de forma que se haga prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión.

31. Por lo tanto, debe permitirse al sujeto pasivo que ha facturado indebidamente el IVA proceder a una regularización y solicitar, en su caso, una devolución. Los procedimientos a través de los que podrá proceder a la regularización y solicitar la devolución son los establecidos en la normativa nacional.

32. En el presente asunto no se ha alegado que los procedimientos nacionales no respeten el principio de equivalencia. Terracult, sin embargo, sostiene que dichos procedimientos infringen, en particular, el principio de efectividad, puesto que en su caso han imposibilitado tanto la regularización como la solicitud de devolución.

33. El Gobierno rumano discrepa de esta postura. Alega que, en el presente asunto, las autoridades disponen de la potestad de impedir legalmente al proveedor proceder a la regularización y solicitar la devolución. Y se basa en dos motivos: en primer lugar, que el proveedor no impugnó la primera liquidación dentro del plazo previsto a tal efecto. En segundo lugar, el Gobierno rumano parece sugerir que el proveedor no actuó de buena fe o incurrió en abuso de derecho. Examinaré ambos motivos de manera sucesiva.

C. ¿Podrían las autoridades tributarias denegar la regularización y la devolución?

1. Plazos

34. El Gobierno rumano alega que Terracult no impugnó la primera liquidación dentro del plazo previsto al efecto, de modo que esta adquirió firmeza y no puede ya ser impugnada.

9 Véase la sentencia de 11 de abril de 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233), apartado 26 y la jurisprudencia citada (el subrayado es mío).

10 Véase, entre otras muchas, la sentencia de 16 de mayo de 2013, Alakor Gabonatermelő és Forgalmazó (C-191/12, EU:C:2013:315), apartado 22 y jurisprudencia citada.

11 Véase, en particular, la sentencia de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartados 48 y 49.

12 Véase, por ejemplo, la sentencia de 11 de abril de 2019, PORR Építési Kft. (C-691/17, EU:C:2019:327), apartado 39 y la jurisprudencia citada.

35. A mi juicio, el argumento esgrimido por el Gobierno rumano mezcla dos situaciones. Por una parte, está el supuesto hipotético en el que determinados hechos y/o la apreciación jurídica de los mismos se ha sometido a inspección por parte de la autoridad administrativa. Dicho en lenguaje figurado, se abrió, inspeccionó y cerró una caja que contenía determinados elementos. Por otra, está la situación, muy diferente, en la que aparecen, posteriormente, hechos nuevos que no estaban de la misma manera en esa caja en el momento en que tuvo lugar la inspección. En tales circunstancias, no se habrían podido reexaminar en ningún caso tales elementos específicos por el simple motivo de que no se hallaban presentes en el momento pertinente.

36. Por lo que respecta a la primera situación, me inclino por admitir que, en el supuesto de que la liquidación tributaria hubiese sido errónea en el momento de emitirse, sí habría correspondido, sin lugar a dudas, a Terracult impugnarla dentro del plazo previsto en la legislación nacional. De no haberlo hecho así, la liquidación habría adquirido firmeza y, con independencia de que resultase efectivamente correcta y ajustada a Derecho, el contribuyente ya no podría impugnarla.

37. El Tribunal de Justicia ha reconocido de manera reiterada que es compatible con el Derecho de la Unión establecer plazos razonables de recurso de carácter preclusivo en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la Administración afectados. En efecto, tales plazos no hacen prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión, aun cuando, por definición, el transcurso de estos plazos dé lugar a la desestimación, total o parcial, de la acción ejercitada. [13]

38. Con arreglo a este principio, el Tribunal de Justicia ha declarado que, en el caso del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, un plazo de caducidad cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Directiva IVA. [14] En efecto, la posibilidad de ejercer el derecho a la devolución del excedente del IVA sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración fiscal, no pueda cuestionarse indefinidamente. [15]

39. Sin embargo, el presente asunto parece ser diferente. Encajaría en la segunda de las situaciones antes descritas. En el presente asunto, la liquidación resultó, según se desprende del expediente obrante en autos, efectivamente correcta en el momento en que la emitieron las autoridades tributarias; reflejaba los datos consignados en las facturas y los resultados de la inspección que habían llevado a cabo las autoridades tributarias. Fue después, a raíz de la solicitud de Almos a Donauland, cuando cambiaron los datos aportados.

40. Por tanto, la situación cambió solo *después* de haberse emitido la liquidación y de haberla aceptado Terracult. [16] La solicitud del destinatario de utilizar su número de IVA rumano fue lo que dio lugar al cambio de régimen jurídico. En estas circunstancias, difícilmente puede reprocharse a Terracult que optase por recurrir al mecanismo más evidente de regularización del IVA indebidamente facturado, en lugar de impugnar la legalidad de la liquidación tributaria.

13 Véase, entre otras, la sentencia de 14 de febrero de 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115), apartado 41 y jurisprudencia citada.

14 Véase, en este sentido, la sentencia de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), apartado 49 y jurisprudencia citada.

15 Véase la sentencia de 14 de febrero de 2019, Nestrade (C-562/17, EU:C:2019:115), apartado 41 y jurisprudencia citada.

16 Por tanto, difícilmente puede considerarse que Terracult no actuó de manera diligente cuando, al objeto de acatar la liquidación, abonó el impuesto que se le exigía. Independientemente de la situación de fondo, así se lo exigía el artículo 203 de la Directiva IVA, a tenor del cual «será deudora del IVA cualquier persona que mencione este impuesto en una factura».

41. Entiendo que, probablemente, Terracult sí habría podido impugnar la primera liquidación al amparo de la legislación nacional, pese a que esta se ajustaba a Derecho, con fundamento en la aparición de hechos nuevos posteriores a emitirse la liquidación.[17] Sin embargo, habida cuenta de la legislación nacional y de la Unión, Terracult habría actuado de forma poco ortodoxa.

42. En realidad, está expresamente previsto por la legislación nacional, en el artículo 159 de la Ley n.º 571/2003, sobre el Código Tributario, un mecanismo específico de rectificación de situaciones como la controvertida en el litigio principal. La existencia de este mecanismo, cabe subrayar, viene impuesta por el Derecho de la Unión. Tal como ya ha puntualizado el Tribunal de Justicia, los principios de neutralidad fiscal y de efectividad *exigen* que los Estados miembros establezcan los instrumentos y las normas de procedimiento necesarios para permitir al sujeto pasivo regularizar el impuesto indebidamente facturado y obtener la devolución de los tributos recaudados en infracción del Derecho de la Unión.[18]

43. Los argumentos aducidos por el Gobierno rumano para oponerse a que Terracult optase por esa vía no resultan convincentes. Dicho Gobierno alega que el presente asunto suscita un conflicto potencial entre, por una parte, el principio de seguridad jurídica (derivado de la necesidad de preservar la validez de los actos no impugnados dentro de plazo) y, por otra parte, el principio de neutralidad fiscal (que responde a la necesidad de garantizar que un sujeto pasivo no soporte un impuesto del que no es deudor), y que tiene la potestad de hacer valer legítimamente el primero sobre el segundo.

44. Esa no es, a mi entender, la forma adecuada de describir el presente asunto. Como ya he señalado en el punto 35 de las presentes conclusiones, he de insistir en que el asunto que nos ocupa no versa sobre una liquidación tributaria supuestamente errónea o no ajustada a Derecho que no se impugnó dentro del plazo previsto para ello, sino sobre una operación a la que, tras la aparición de hechos nuevos, se dio una calificación distinta posteriormente a haberse emitido la liquidación tributaria. Exigir al sujeto pasivo que impugne una liquidación (que se presume válida y ajustada a Derecho) en esas circunstancias no es ya solo contrario al sentido común, sino que, además, suscita dudas desde el punto de vista de la neutralidad fiscal, de la igualdad y del derecho a la tutela judicial efectiva.

45. En primer lugar, de interpretarse así la legislación nacional, daría un tratamiento muy diferente a sujetos pasivos que, a mi juicio, se encuentran en una situación similar. La duración de los plazos para la rectificación por parte de un sujeto pasivo de la información consignada en las facturas y para su regularización dependería de si las autoridades tributarias han llevado a cabo o no una inspección, y de si han emitido o no una liquidación. Aquellos sujetos pasivos que hayan sido sometidos a una inspección dispondrían únicamente de 30 días para rectificar las facturas mediante la impugnación de la legalidad de la inspección fiscal; mientras que aquellos otros que no lo hayan sido dispondrían del plazo normal de cinco años. La emisión de una liquidación supondría por tanto que se aplicase el plazo de 30 días en sustitución del plazo ordinario de cinco años.

46. No parece posible justificar semejante diferencia, teniendo en cuenta que, ante hechos nuevos surgidos posteriormente, ambos sujetos pasivos podrían hallarse exactamente en la misma situación. Sobre este particular, me permito recordar que, de una jurisprudencia reiterada, resulta que «el principio de igualdad de trato, que en materia de IVA se concreta en el principio de neutralidad fiscal, exige que las situaciones comparables no reciban un trato diferente, a no ser que este se justifique objetivamente».[19]

17 El Gobierno rumano alegó que tal posibilidad efectivamente existe, postura que parecen confirmar las respuestas dadas por el órgano jurisdiccional remitente a las preguntas formuladas por el Tribunal de Justicia. No obstante, debo señalar que Terracult no compartía esa postura, pues alega que esta cuestión no se ha resuelto en la legislación nacional.

18 Véase, en este sentido, la sentencia de 11 de abril de 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233), apartado 30 y jurisprudencia citada.

19 Véase, por ejemplo, la sentencia de 13 de marzo de 2014, Jetair y BTWE Travel4you (C-599/12, EU:C:2014:144), apartado 53.

47. En segundo lugar, si se obliga al sujeto pasivo a impugnar una liquidación dentro de un plazo de 30 días, a pesar de que la aparición de elementos susceptibles de dar lugar a la regularización se produzca posteriormente a que se haya emitido la liquidación, se corre el riesgo de vaciar de contenido el derecho a la tutela judicial efectiva: en función de cuál sea el momento en que salen a la luz los elementos en cuestión, podría suceder que el sujeto pasivo apenas disponga de tiempo para impugnar la liquidación, o incluso que el plazo haya prescrito. Por ejemplo, en el presente asunto, Terracult solo habría dispuesto de algunos días para impugnar la primera liquidación (emitida el 4 de marzo de 2014) tras haberse constatado los hechos nuevos (28 de marzo de 2014). De no haber tenido lugar la inspección y la liquidación, Terracult habría podido rectificar las facturas y regularizar el impuesto dentro del plazo más largo de cinco años.

48. En tercer y último lugar, estas peculiares consecuencias ponen de relieve la situación de partida problemática. Debo subrayar que, por lo general, una norma nacional que establezca que lo que ya se ha revisado (sea en vía administrativa o judicial) no debe cuestionarse de nuevo es una norma coherente y correcta. Ahora bien, este principio solo puede aplicarse lógicamente a aquellas cuestiones, de hecho o de Derecho, que hayan sido efectivamente objeto de revisión. En cambio, los efectos de la prescripción de los plazos no pueden extenderse a circunstancias nuevas que ni fueron ni pudieron haber sido objeto de revisión, puesto que no concurrían en el momento pertinente. [20]

49. A la vista de cuanto antecede, concluyo que las disposiciones de la Directiva IVA y los principios de neutralidad fiscal, efectividad y proporcionalidad se oponen a un precepto o una práctica de un Estado miembro mediante los que se impide la rectificación de facturas por operaciones efectuadas en un período que ha sido objeto de una inspección fiscal a cuyo término las autoridades tributarias practicaron una liquidación que ha adquirido firmeza, en caso de que después de haberse practicado dicha liquidación se descubra información adicional que determine la aplicación de un régimen fiscal distinto (mecanismo de inversión del sujeto pasivo).

2. Buena fe, abuso de derecho y fraude

50. El Gobierno rumano alega además que el derecho a la regularización y a la devolución del impuesto, previsto normalmente por la legislación nacional, puede limitarse en circunstancias como las del litigio principal si el proveedor no actúa de buena fe o, en cualquier caso, incurre en abuso de derecho. A este respecto, subraya que la rectificación de las facturas anuló de hecho los resultados de la primera liquidación. Dicho Gobierno señala, por otro lado, que las mercancías que Terracult vendió a Almos fueron objeto, tras la venta, de ciertas operaciones sospechosas entre Almos y un tercero.

a) Buena fe

51. Con carácter preliminar, debe recordarse que, si bien el derecho a regularizar el impuesto indebidamente facturado debe concederse si el sujeto pasivo actúa de buena fe, la buena fe no es condición necesaria para el ejercicio de este derecho. En efecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que, cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de

20 Cabría establecer una analogía más general respecto a la aplicación de esa misma lógica en el marco del control jurisdiccional, un contexto en el que la estabilidad y la irrevocabilidad de las relaciones jurídicas, una vez creadas por la resolución firme del órgano jurisdiccional, resultan aún más imprescindibles; en todo caso, sin duda, más que en el contexto de las resoluciones administrativas o tributarias. No obstante, incluso en ese contexto, el hecho de que un asunto haya sido objeto de un recurso, o incluso de un segundo recurso, no impide su reapertura si aparecen posteriormente hechos nuevos que justifiquen esa medida extraordinaria: son, al fin y al cabo, cuestiones diferentes y vías de recurso diferentes. Por tanto, la misma lógica debe aplicarse, con mayor motivo, al sistema del IVA, que ya prevé y admite un grado mucho mayor de flexibilidad *ex post* y de posibilidad de regularización del impuesto en aras de la neutralidad fiscal.

pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que los Estados miembros puedan supeditar dicha regularización a la buena fe de quien expide la factura. Esta regularización no puede depender de la facultad de apreciación discrecional de la administración tributaria. [21]

52. A este respecto he de observar que, en su respuesta a las preguntas planteadas por el Tribunal de Justicia, el órgano jurisdiccional remitente señala que, según se desprende de los autos, las autoridades tributarias no llegaron a exigir al destinatario (Almos) el pago del impuesto adeudado. No está claro por qué razón las autoridades tributarias ni siquiera intentaron comprobar la posibilidad de que el impuesto lo pagase el destinatario, con lo que se podría devolver el importe indebidamente abonado por el proveedor (Terracult) sin pérdidas para la Hacienda pública del Estado. El Gobierno rumano fue incapaz de dar explicaciones al ser preguntado al respecto en la vista.

53. Cuestión distinta del aspecto anterior y más importante, es que no me convencen los elementos invocados por el Gobierno rumano en el marco del presente procedimiento con los que insinúa que Terracult no actuó de buena fe.

54. En concreto, no logro entender la lógica del argumento según el cual el hecho de que la rectificación de las facturas tenga como efecto anular las conclusiones de la liquidación resultantes de la inspección fiscal constituye, en sí mismo, un indicio de la ausencia de buena fe del sujeto pasivo.

55. La finalidad misma de la rectificación de las facturas es modificar una situación previa que, sobre la base de elementos que se han revelado posteriormente, se considera errónea. Por consiguiente, el mero hecho de que las facturas rectificadas hayan anulado los efectos de la primera liquidación no basta por sí mismo para probar la ausencia de buena fe del sujeto pasivo. Para ello es necesario un elemento adicional. A este respecto, debe recordarse que el concepto de «buena fe» implica que el sujeto pasivo emplee toda la diligencia de un operador informado. [22]

56. En consecuencia, las autoridades tributarias únicamente pueden invocar la ausencia de buena fe si alegan expresamente la conducta negligente del sujeto pasivo, argumentan los motivos de hecho y de Derecho que sustentan su postura y, de haberlos, presentan elementos que puedan corroborar tales alegaciones. [23] Sin embargo, en el presente asunto, y sin duda en lo que se refiere a las declaraciones presentadas ante el Tribunal de Justicia, no parece existir ninguna alegación clara y fundamentada en ese sentido.

57. Es preciso recordar que resulta irrelevante que la anulación de los efectos de la primera liquidación se produjese después de tener lugar la inspección fiscal. En efecto, en el asunto Zabrus Siret [24] (una sentencia reciente que también versaba sobre la normativa nacional controvertida en el litigio principal) el Tribunal de Justicia declaró de manera inequívoca que «[las disposiciones de la Directiva IVA] y los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que, como excepción al plazo de prescripción de cinco años establecido por el Derecho nacional para la corrección de las declaraciones-liquidaciones del IVA, impide, en circunstancias como las del litigio principal, a un sujeto pasivo proceder a dicha corrección para ejercer su derecho a deducción solo porque esa corrección se refiere a un período que ya ha sido objeto de una inspección fiscal». [25]

21 Véanse, en este sentido, las sentencias de 19 de septiembre de 2000, Schmeink & Cofreth y Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469), apartados 58 y 68; de 18 de junio de 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380), apartados 37 y 38, y de 11 de abril de 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233), apartado 27.

22 Sentencia de 21 de diciembre de 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871), apartado 26.

23 Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Altic (C-329/18, EU:C:2019:442), en particular, los puntos 33 a 36, para ampliar esta cuestión.

24 Sentencia del Tribunal de Justicia de 26 de abril de 2018 (C-81/17, EU:C:2018:283).

25 *Ibidem*, apartado 56 y parte dispositiva.

58. De hecho, el órgano jurisdiccional remitente se refiere a esta sentencia en su petición de decisión prejudicial, en la que sostiene que los principios que se desprenden de ella deben aplicarse a la situación controvertida en el litigio principal.

59. Estoy de acuerdo. A la luz de las alegaciones formuladas por el Gobierno rumano en sus observaciones escritas y orales, al parecer, el principal problema en el presente asunto reside en que las autoridades tributarias ya habían examinado la operación controvertida, de modo que no aceptan que el sujeto pasivo pueda posteriormente revertir los resultados de su liquidación sin pasar por los «conductos habituales»: una reclamación administrativa seguida, cuando proceda, de un procedimiento judicial. Sin embargo, ya he razonado en los puntos 34 a 49 de las presentes conclusiones los motivos por los que esta postura es insostenible en el presente asunto.

b) Abuso de derecho

60. Las mismas consideraciones son aplicables a la sugerencia del Gobierno rumano en el sentido de que Terracult incurrió en abuso de derecho.

61. Es preciso recordar, en este contexto, que la constatación de que existe una práctica abusiva está supeditada al cumplimiento de dos requisitos. Por una parte, las operaciones de que se trate, a pesar de la aplicación formal de los requisitos establecidos en las disposiciones pertinentes de la Directiva IVA y de la legislación nacional por la que se adapte el Derecho interno a esta Directiva, deben tener como resultado la obtención de una ventaja fiscal cuya concesión sea contraria al objetivo perseguido por tales disposiciones. Por otra parte, de un conjunto de elementos objetivos también debe resultar que la finalidad esencial de las operaciones de que se trate consista en obtener una ventaja fiscal. [26]

62. Sin embargo, basándome en los elementos que obran en autos, no veo que las autoridades tributarias hayan demostrado la existencia de abuso alguno.

63. En primer lugar, no está claro en qué consiste la «ventaja fiscal cuya concesión sería contraria a la finalidad de las disposiciones [del IVA]» que habría tratado de obtener Terracult con su comportamiento. Tal como he señalado en los puntos 23 a 26 de las presentes conclusiones, Terracult no es el sujeto pasivo deudor del impuesto que ha pagado, aunque abonase debidamente el impuesto a raíz de la primera inspección. Posteriormente, tal como señaló la propia Terracult durante la vista, se vio nadando entre dos aguas: por una parte, había ingresado un IVA al Estado que, pese a no estar obligado, no podía serle devuelto; por la otra, el destinatario le denegaba el rembolso del impuesto ya que la operación controvertida no se regía por el régimen fiscal común, sino por el mecanismo de inversión del sujeto pasivo. En esencia, Terracult acaba soportando un impuesto que no le corresponde pagar.

64. Con ese fundamento, soy del parecer de que Terracult no persigue obtener una ventaja fiscal injusta, tan solo busca restablecer la neutralidad del impuesto en la operación controvertida.

65. En segundo lugar, es preciso recordar que, para determinar la existencia de abuso, las autoridades tributarias deben acreditar elementos concretos con los que poder establecer que las partes se valieron de un montaje artificial con el propósito de eludir la aplicación de las disposiciones pertinentes en materia de IVA, y obtener así un beneficio que, de otro modo, no habrían obtenido. [27] Sin embargo, ningún documento obrante en autos y, desde luego, tampoco la resolución de remisión, permiten

26 Véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de febrero de 2006, Halifax y otros (C-255/02, EU:C:2006:121), apartados 74 y 75, y de 22 de marzo de 2012, Klub, (C-153/11, EU:C:2012:163), apartado 49.

27 Véanse mis conclusiones presentadas en el asunto Cussens y otros (C-251/16 P, EU:C:2017:648), puntos 23 a 31, y 58 a 107 para ampliar esta cuestión.

albergar dudas respecto a la autenticidad de las rectificaciones de las facturas relativas a la operación controvertida. El mero hecho de que la rectificación de las facturas tuviese como efecto anular los resultados de la liquidación tributaria anterior no puede constituir, como ya he expuesto, la prueba de que la operación no es auténtica.

66. A la luz de las consideraciones anteriores, lo que verdaderamente importa en una situación como la controvertida en el procedimiento principal, es saber si la rectificación de las facturas está justificada por la aparición de los elementos nuevos que invoca Terracult o si, por el contrario, se llevó a cabo con fines fraudulentos. Esto me lleva al siguiente elemento al que se ha referido el Gobierno rumano en ese contexto.

c) Fraude

67. En sus alegaciones, el Gobierno rumano menciona que la colza que vendía Terracult a Almos fueron objeto, posteriormente a su venta, de ciertas operaciones sospechosas entre Almos y un tercero.

68. A ese respecto procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, un sujeto pasivo pierde el derecho a deducción cuando sabía o debería haber sabido que, mediante sus actuaciones, participaba en una operación que formaba parte de un fraude en el IVA. Corresponde a la administración tributaria que haya detectado fraudes o irregularidades cometidos por un operador demostrar, a la luz de los datos objetivos y sin exigir del otro operador verificaciones que no le incumben, que ese operador sabía o debería haber sabido que la operación en la que se basaba el derecho a deducción formaba parte de un fraude en el IVA.[28]

69. En cambio, cuando se cumplen los requisitos materiales y formales para el nacimiento y el ejercicio del derecho a deducción, no es compatible con la Directiva IVA sancionar con la denegación de ese derecho a un sujeto pasivo que no sabía ni podía haber sabido que la operación de que se trata formaba parte de un fraude cometido por su socio comercial o por otro operador que actuaba en una fase anterior o posterior de la cadena de entregas.[29]

70. En estas circunstancias, para que los hechos invocados por el Gobierno rumano fueran relevantes con respecto a Terracult, la administración tributaria debería haber demostrado que esta formaba parte de un mecanismo de fraude o, al menos, que tenía o debería haber tenido conocimiento de dicho fraude. Sin embargo, al menos en el curso del presente procedimiento, el Gobierno rumano dejó de alegar la existencia de fraude o de alguna otra conducta contraria a Derecho. Por otra parte, no aportó elemento alguno que permitiera corroborar la insinuación de que Terracult tenía o debería haber tenido conocimiento de las operaciones sospechosas llevadas a cabo con las mercancías en cuestión después de su venta a Almos.

71. En la vista se pidió al Gobierno rumano que explicase de forma más clara los motivos por los que, en su opinión, Terracult no había actuado con la diligencia necesaria en relación con estas operaciones, y en qué disposiciones nacionales o del Derecho de la Unión se basaba para exigir un mayor grado de diligencia a esta empresa, pero dicho Gobierno no fue capaz de ofrecer una respuesta clara a esa pregunta, sino que se limitó a mencionar la escasa capacidad de reacción de Terracult a la hora de buscar los documentos relativos al lugar de la entrega de las mercancías que vendía a Almos y, más en general, a deficiencias (no identificadas) en su contabilidad.

28 Véanse, en este sentido, las sentencias de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartados 48 y 50, y de 3 de octubre de 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831), apartados 30 y 31.

29 Véanse, en este sentido, las sentencias de 6 de julio de 2006, Kittel y Estado belga contra Recolta Recycling SPRL (C-439/04 y C-440/04, EU:C:2006:446), apartados 45 y 46, y de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), apartado 49.

72. Semejante respuesta me resulta desconcertante, sobre todo, porque Terracult (y posteriormente Almos) estuvieron conformes con las conclusiones de los inspectores fiscales respecto a la nueva consideración que se dio a la venta como entrega nacional y no se formuló ninguna alegación relativa a deficiencias en la contabilidad por parte de Terracult con anterioridad a la vista. En cualquier caso, no creo que tales deficiencias (de carácter menor y meramente formal, como señaló acertadamente la Comisión), puedan justificar la pérdida absoluta de los derechos de Terracult a la regularización y a la devolución del impuesto.

73. Según reiterada jurisprudencia, los Estados miembros están facultados para adoptar medidas con objeto de asegurar la exacta percepción y recaudación del impuesto y evitar el fraude. Sin embargo, estas medidas no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos, y no pueden por lo tanto utilizarse de forma que cuestionen la neutralidad del IVA. [30] El Tribunal de Justicia ha señalado, en particular, que una sanción consistente en la denegación absoluta del derecho a deducir es desproporcionada en caso de que no se hayan demostrado fraude alguno ni perjuicios a la Hacienda pública del Estado. [31] Pues bien, sin duda, un principio similar deberá ser válido respecto a la negativa absoluta a reconocer a un sujeto pasivo la posibilidad de regularizar el impuesto indebidamente facturado y de obtener la devolución del impuesto indebidamente pagado.

74. Así pues, un Estado miembro únicamente puede denegar la regularización y la devolución del impuesto a un sujeto pasivo cuando las autoridades tributarias puedan, sobre la base de factores objetivos, probar de manera suficiente con arreglo a Derecho que la rectificación de las facturas que da lugar a la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo se hizo de mala fe, constituyó abuso de derecho, o formaba parte de un fraude fiscal del que el proveedor tenía o debería haber tenido conocimiento.

75. Corresponde, claro está, al órgano jurisdiccional remitente verificar si esto es lo que sucede en el litigio principal.

V. Conclusión

76. Por tanto, propongo al Tribunal de Justicia que responda de la siguiente manera a la cuestión prejudicial planteada por la Curtea de Apel Timișoara (Tribunal Superior de Timișoara, Rumanía):

– La Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad se oponen a una disposición o una práctica de un Estado miembro que no permite la rectificación de facturas por operaciones efectuadas en un período que ha sido objeto de una inspección fiscal a cuyo término las autoridades tributarias practicaron una liquidación que ha adquirido firmeza, en caso de que, después de haberse practicado dicha liquidación, se descubra información adicional que determine la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

– Un Estado miembro puede denegar la regularización y la devolución del impuesto indebidamente pagado por el proveedor cuando las autoridades tributarias puedan, sobre la base de factores objetivos, probar de manera suficiente con arreglo a Derecho que la rectificación de las facturas que da lugar a la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo se hizo de mala fe, constituyó abuso de derecho, o formaba parte de un fraude fiscal del que el proveedor tenía o debería haber tenido conocimiento. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente verificar si esto es lo que sucede en el litigio principal.

30 Véase, en este sentido, la sentencia de 11 de abril de 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233), apartados 28 y 29.

31 Véase, en este sentido, la sentencia de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458), apartados 68 y 70.