Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta)

de 16 de julio de 2020 *

«Procedimiento prejudicial — Directiva 2006/112/CE — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Artículo 9, apartado 1 — Concepto de "sujeto pasivo" — Persona que ejerce la profesión de abogado — Resolución judicial firme — Principio de fuerza de cosa juzgada — Alcance de este principio en el caso de que dicha resolución sea incompatible con el Derecho de la Unión»

En el asunto C-424/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía), mediante resolución de 15 de febrero de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de mayo de 2019, en el procedimiento entre

Cabinet de avocat UR

y

Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice,

MJ,

NK,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. M. Safjan, Presidente de Sala, la Sra. R. Silva de Lapuerta (Ponente), Vicepresidenta del Tribunal de Justicia, y el Sr. N. Jääskinen, Juez;

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre del despacho de abogados UR, por el Sr. D. Rădescu, avocat;

* Lengua de procedimiento: rumano.

– en nombre del Gobierno rumano, inicialmente por el Sr. C. R. Canțăr y las Sras. R. I. Hațieganu y A. Rotăreanu, y posteriormente por las Sras. E. Gane, Hațieganu y Rotăreanu, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y A. Armenia, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 9, apartado 1, 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), y del principio de fuerza de cosa juzgada.

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre el despacho de abogados UR (en lo sucesivo, «UR»), por una parte, y la Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice prin Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Administración de Hacienda del Sector 3, representada por la Dirección General Regional de Hacienda de Bucarest, Rumanía), la Administrația Sector 3 a Finanțelor Publice (Administración de Hacienda del Sector 3, Rumanía), MJ y NK, por otra, respecto a la sujeción de UR al impuesto sobre el valor añadido (IVA).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 Con arreglo al artículo 2, apartado 1, de la Directiva 2006/112:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[…]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[…]».

4 El artículo 9, apartado 1, de esa Directiva dispone lo siguiente:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

Derecho rumano

5 El artículo 431 del Codul de procedură civilă (Código de Procedimiento Civil), titulado «Efectos de la cosa juzgada», en la redacción aplicable al litigio principal, dispone lo siguiente:

«1. Nadie podrá ser demandado dos veces en la misma condición, por la misma causa y con el mismo objeto.

2. Cualquiera de las partes podrá alegar la fuerza de cosa juzgada en otro asunto si existe una vinculación con la resolución de este último.»

6 El órgano jurisdiccional remitente precisa que el «efecto negativo o extintivo» de la fuerza de cosa juzgada se opone a una nueva sentencia cuando exista identidad de partes, de causa y de objeto de la demanda, mientras que el «efecto positivo» de la fuerza de cosa juzgada permite a cualquier parte alegar la cosa juzgada en un litigio cuando exista una vinculación con la resolución de este último, como la identidad de las cuestiones litigiosas planteadas.

7 El artículo 432 del mencionado Código, titulado «Excepción de cosa juzgada», dispone lo siguiente:

«La excepción de cosa juzgada puede ser planteada por el órgano jurisdiccional o por las partes en cualquier fase del procedimiento, incluso ante el tribunal de casación. De estimarse la excepción, ello puede tener como efecto agravar la situación de la parte afectada como resultado de su propio recurso, respecto de la situación resultante de la resolución impugnada.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

8 El 28 de mayo de 2015, UR, un despacho de abogados establecido en Rumanía, solicitó a la Administración de Hacienda del Sector 3 su baja, con efectos a partir del año 2002, en el registro de sujetos pasivos del IVA y la devolución del IVA percibido por dicha administración durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2010 y el 31 de diciembre de 2014, alegando que había sido inscrito por error en ese registro.

9 Ante la falta de respuesta de la Administración de Hacienda del Sector 3 a dicha solicitud, UR inició un procedimiento contra los demandados en el litigio principal ante el Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest, Rumanía) con el fin de que este ordenase a esta administración darle de baja del registro de sujetos pasivos del IVA y condenase solidariamente a los demandados en el litigio principal a devolverle el IVA percibido.

10 Mediante resolución de 17 de febrero de 2017, el Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest) desestimó el recurso de UR.

11 En apoyo del recurso interpuesto contra dicha resolución ante la Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía), UR se basa en la fuerza de cosa juzgada resultante de una sentencia de 30 de abril de 2018, que ha adquirido firmeza, en virtud de la cual ese mismo órgano jurisdiccional, que confirma una sentencia de 21 de septiembre de 2016 del Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest), declaró que un contribuyente, como UR, que ejerce la profesión liberal de abogado, no desarrolla ninguna actividad económica y, por ello, no puede considerarse que realiza entregas de bienes o prestaciones de servicios, dado que los contratos celebrados con sus clientes son contratos de asistencia jurídica y no contratos de prestación de servicios (en lo sucesivo, «sentencia de 30 de abril de 2018»).

12 En esas circunstancias, la Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Están incluidas también en el ámbito de aplicación del concepto de "sujeto pasivo" en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva [2006/112] las personas físicas que ejercen la abogacía?

2) ¿Permite el principio de primacía del Derecho de la Unión establecer excepciones, en un procedimiento posterior, a la fuerza de cosa juzgada de la que está revestida una resolución judicial firme por la que se ha establecido esencialmente que, conforme a la aplicación e interpretación de la normativa nacional en materia de IVA, el abogado no entrega bienes, no ejerce una actividad económica y no celebra contratos de prestación de servicios, sino contratos de asistencia jurídica?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

13 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que una persona que ejerce la profesión de abogado debe ser considerada «sujeto pasivo» en el sentido de dicha disposición.

14 Con arreglo al artículo 9, apartado 1, párrafo primero, de la citada Directiva, serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

15 Los términos empleados en esa disposición, en especial el término «quienes», dan al concepto de «sujeto pasivo» una definición muy amplia centrada en la independencia en el ejercicio de una actividad económica, en el sentido de que se considera sujetos pasivos del IVA a todas las personas físicas y jurídicas, tanto públicas como privadas, incluso entidades carentes de personalidad jurídica, que se ajusten objetivamente a los criterios enunciados en esa disposición (sentencias de 29 de septiembre de 2015, Gmina Wrocław, C-276/14, EU:C:2015:635, apartado 28, y de 12 de octubre de 2016, Nigl y otros, C-340/15, EU:C:2016:764, apartado 27).

16 Por su parte, el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 define el concepto de «actividades económicas» como referido a todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas, entre otras, las profesiones liberales o asimiladas.

17 Así pues, y dado que la profesión de abogado constituye una profesión liberal, del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 se desprende que una persona que ejerce esa profesión realiza una actividad económica y debe ser considerada «sujeto pasivo» en el sentido de esa disposición.

18 Por otra parte, cabe recordar que la Directiva 2006/112 asigna al IVA un ámbito de aplicación muy amplio al referirse en el artículo 2, relativo a las operaciones imponibles, además de a las importaciones de bienes, a las adquisiciones intracomunitarias de bienes, a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal (sentencias de 19 de julio de 2012, Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, apartado 24, y de 3 de septiembre de 2015, Asparuhovo Lake Investment Company, C-463/14, EU:C:2015:542, apartado 33).

19 Además, en el apartado 49 de la sentencia de 17 de junio de 2010, Comisión/Francia (C-492/08, EU:C:2010:348), el Tribunal de Justicia declaró que un Estado miembro no puede aplicar un tipo reducido de IVA a los servicios prestados por abogados por los que estos perciben una compensación total o parcial del Estado en el marco de la asistencia jurídica gratuita. Pues bien, esa conclusión presupone necesariamente que se ha considerado que esos servicios están sujetos al IVA y que dichos abogados, calificados en esa sentencia de «entidades privadas con ánimo de lucro», actúan como sujetos pasivos.

20 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que una persona que ejerce la profesión de abogado debe considerarse «sujeto pasivo» en el sentido de la disposición mencionada.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

21 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, en un litigio relativo al IVA, un órgano jurisdiccional nacional aplique el principio de fuerza de cosa juzgada cuando la aplicación de ese principio impediría que dicho órgano jurisdiccional tome en consideración la normativa de la Unión en materia de IVA.

22 A este respecto, procede recordar de entrada la importancia que tiene, tanto en el ordenamiento jurídico de la Unión como en los ordenamientos jurídicos nacionales, el principio de fuerza de cosa juzgada. En efecto, con el fin de garantizar tanto la estabilidad del Derecho y de las relaciones jurídicas como la buena administración de la justicia, es necesario que no puedan impugnarse las resoluciones judiciales que hayan adquirido firmeza tras haberse agotado las vías de recurso disponibles o tras expirar los plazos previstos para dichos recursos (sentencias de 3 de septiembre de 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, apartado 22; de 11 de septiembre de 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, apartado 26, y de 4 de marzo de 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, apartado 64).

23 En consecuencia, el Derecho de la Unión no obliga a un órgano jurisdiccional nacional a inaplicar las normas procesales nacionales que confieren fuerza de cosa juzgada a una resolución judicial, aunque ello permitiera subsanar una situación nacional incompatible con ese Derecho (sentencia de 11 de septiembre de 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, apartado 27 y jurisprudencia citada).

24 Específicamente, el Derecho de la Unión no exige que, para tener en cuenta la interpretación de un precepto aplicable de ese Derecho adoptada por el Tribunal de Justicia, un órgano jurisdiccional deba, por regla general, reconsiderar su resolución con fuerza de cosa juzgada (sentencias de 11 de septiembre de 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, apartado 28, y de 4 de marzo de 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, apartado 66).

25 A falta de normativa de la Unión en la materia, el sistema de aplicación del principio de fuerza de cosa juzgada se rige por el ordenamiento jurídico de los Estados miembros en virtud del principio de autonomía procesal de estos. No obstante, no debe ser menos favorable que la normativa correspondiente a situaciones similares de carácter interno (principio de equivalencia) y no debe estar articulado de tal manera que haga imposible o excesivamente difícil en la práctica el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (sentencias de 3 de septiembre de 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, apartado 24; de 10 de julio de 2014, Impresa Pizzarotti, C-213/13, EU:C:2014:2067, apartado 54, y de 4 de marzo de 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, apartado 58).

26 Por ello, si las normas procesales nacionales aplicables implican la posibilidad, con ciertos requisitos, de que el tribunal nacional reconsidere una resolución con fuerza de cosa juzgada con objeto de restablecer la conformidad de la situación con el Derecho nacional, esta posibilidad debe prevalecer, de acuerdo con los principios de equivalencia y de efectividad —si concurren tales requisitos— a fin de que se restablezca la conformidad de dicha situación con el Derecho de la Unión (sentencia de 11 de septiembre de 2019, Călin, C-676/17, EU:C:2019:700, apartado 29 y jurisprudencia citada).

27 En el presente asunto, el órgano jurisdiccional remitente indica que el demandante en el litigio principal invoca el «efecto positivo» de la fuerza de cosa juzgada que resulta de su sentencia de 30 de abril de 2018.

28 Dicho órgano jurisdiccional precisa que, si llegara a la conclusión de que esa sentencia tiene fuerza de cosa juzgada, las consideraciones que figuran en ella podrían crear un precedente fiscal favorable al demandante y constituir el fundamento de la solución del litigio principal.

29 De la resolución de remisión se desprende asimismo que el litigio principal se refiere al período comprendido entre el 1 de enero de 2010 y el 31 de diciembre de 2014, mientras que la sentencia de 30 de abril de 2018 se refería al período comprendido entre el 1 de enero de 2011 y el 30 de noviembre de 2014. Además, el objeto de dicho litigio, a saber, la solicitud de baja, con efectos a partir del año 2002, del registro de sujetos pasivos del IVA y de devolución del IVA percibido por la Administración tributaria rumana durante el período de que se trata, es distinto del que fue examinado en el asunto que dio lugar a la mencionada sentencia.

30 Por ello, en el supuesto de que el órgano jurisdiccional remitente disponga —con arreglo a las normas procesales de Derecho rumano que resulten aplicables— de la posibilidad de desestimar el recurso en el litigio principal, le corresponde hacer uso de esa posibilidad y garantizar la plena eficacia del Derecho de la Unión, en este caso de la Directiva 2006/112, dejando inaplicada de oficio, en caso de necesidad, la interpretación adoptada en su sentencia de 30 de abril de 2018, puesto que tal interpretación no es compatible con el Derecho de la Unión (véanse, por analogía, las sentencias de 4 de marzo de 2020, Telecom Italia, C-34/19, EU:C:2020:148, apartado 61, y de 5 de marzo de 2020, OPR-Finance, C-679/18, EU:C:2020:167, apartado 44).

31 En el supuesto contrario, en el que ese órgano jurisdiccional considerase que la aplicación del principio de fuerza de cosa juzgada impide poner en tela de juicio una resolución judicial como la sentencia de 30 de abril de 2018, aunque esa resolución implique una infracción del Derecho de la Unión, esta aplicación no podría impedir también al mencionado órgano jurisdiccional cuestionar cualquier declaración relativa a una cuestión común zanjada en esa resolución, durante el examen judicial de otra decisión de la autoridad fiscal competente relativa al mismo contribuyente o sujeto pasivo, pero que afecta a un ejercicio fiscal distinto (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de septiembre de 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, apartado 29).

32 En efecto, esta aplicación del principio de fuerza de cosa juzgada tendría como consecuencia que, en el caso de que la resolución judicial que haya adquirido firmeza se base en una interpretación errónea de la normativa de la Unión en materia de IVA, la aplicación incorrecta de esa normativa se reproduciría en cada nuevo ejercicio fiscal, sin que fuera posible corregir dicha interpretación errónea (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de septiembre de 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, apartado 30).

33 Ahora bien, los obstáculos de esta envergadura a la aplicación efectiva de las normas del Derecho de la Unión en materia de IVA no pueden estar razonablemente justificados por el principio de seguridad jurídica y, por tanto, deben considerarse contrarios al principio de efectividad (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de septiembre de 2009, Fallimento Olimpiclub, C-2/08, EU:C:2009:506, apartado 31).

34 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el Derecho de la Unión debe interpretarse en el sentido de que se opone a que, en un litigio relativo al IVA, un órgano jurisdiccional nacional aplique el principio de fuerza de cosa juzgada cuando dicho litigio no se refiera a un período impositivo idéntico al que es objeto del litigio que dio lugar a la resolución judicial revestida de fuerza de cosa juzgada, ni tenga el mismo objeto que este, y la aplicación de ese principio impida que el mencionado órgano jurisdiccional tome en consideración la normativa de la Unión en materia de IVA.

Costas

35 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 han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso.

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

1) **El artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que una persona que ejerce la profesión de abogado debe considerarse «sujeto pasivo» en el sentido de la disposición mencionada.**

2) **El Derecho de la Unión se opone a que, en un litigio relativo al impuesto sobre el valor añadido (IVA), un órgano jurisdiccional nacional aplique el principio de fuerza de cosa juzgada cuando dicho litigio no se refiera a un período impositivo idéntico al que fue objeto del litigio que dio lugar a la resolución judicial revestida de esa fuerza de cosa juzgada, ni tenga el mismo objeto que este, y la aplicación de ese principio impida que el mencionado órgano jurisdiccional tome en consideración la normativa de la Unión en materia de IVA.**

Firmas