



## Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 9 de julio de 2015\*

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículos 273 y 287 — Obligación de registrar de oficio a un sujeto pasivo a efectos del IVA — Carácter imponible de los servicios de medicina veterinaria — Principio de seguridad jurídica — Principio de protección de la confianza legítima»

En el asunto C-144/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Tribunalul Maramureş (Rumanía), mediante resolución de 17 de octubre de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 26 de marzo de 2014, en el procedimiento entre

**Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei**

y

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. J.L. da Cruz Vilaça y C. Lycourgos, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Wathelet;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, por el Sr. R.D. Apan, abogado;
- en nombre del Gobierno rumano, por el Sr. R.-H. Radu y por las Sras. D.M. Bulancea y A.G. Vacaru, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. K. Nasopoulou e I. Kotsoni, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. R. Lyal y la Sra. L. Nicolae, en calidad de agentes;

\* Lengua de procedimiento: rumano.

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 principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima, así como de los artículos 273 y 287, punto 18, 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 L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009 (DO 2010, L 10, p. 14; en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»).
- 2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre el Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei (consultorio de medicina veterinaria del Dr. Andrei Tomoiagă; en lo sucesivo, «consultorio veterinario») y la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj Napoca prin Administrația Județeană a Finanțelor Publice Maramureș (Dirección General Regional de Hacienda de Cluj Napoca, representada por la Administración Provincial de Hacienda de Maramureș; en lo sucesivo, «autoridad fiscal») relativo al pago del impuesto sobre el valor añadido (IVA) por servicios veterinarios prestados entre el 1 de octubre de 2007 y el 31 de diciembre de 2010.

### **Marco jurídico**

#### *Directiva 2006/112*

- 3 El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 establece lo siguiente:

«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 132, apartado 1, de esta Directiva dispone:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

- b) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas, [...];
- c) la asistencia a personas físicas realizada en el ejercicio de profesiones médicas y sanitarias definidas como tales por el Estado miembro de que se trate;

[...]»

5 A tenor del artículo 213, apartado 1, de la referida Directiva:

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

[...]»

6 El artículo 214, apartado 1, letra a), de dicha Directiva tiene la siguiente redacción:

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

a) todos aquellos sujetos pasivos [...] que efectúen en su territorio respectivo entregas de bienes o prestaciones de servicios que les confieran derecho a deducción [...]»

7 El artículo 250, apartado 1, de la Directiva 2006/112 dispone:

«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.»

8 El artículo 273, párrafo primero, de la Directiva está redactado del siguiente modo:

«Los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que [se] 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.»

9 El artículo 287 de la Directiva dispone:

«Los Estados miembros cuya adhesión a la Comunidad sea posterior al 1 de enero de 1978 podrán conceder una franquicia del impuesto a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual sea como máximo igual al contravalor en moneda nacional de los siguientes importes al tipo de conversión del día de su adhesión:

[...]

18) Rumanía: 35 000 [euros].»

#### *Derecho rumano*

10 El artículo 141 de la Ley n° 571/2003, por la que se aprueba el Código Fiscal (Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal, *Monitorul Oficial al României*, parte I, n° 927, de 23 de diciembre de 2003; en lo sucesivo, «Código Fiscal»), relativo a las exenciones sobre operaciones realizadas en el interior del país, establecía lo siguiente:

«(1) Las siguientes operaciones de interés general están exentas del [IVA]:

a) la hospitalización, los cuidados médicos, incluidos los veterinarios, y las operaciones directamente relacionadas con éstos [...]»

- 11 El artículo 141 del Código Fiscal, en su versión modificada por la Ley n° 343/2006 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n° 662 de 1 de agosto de 2006), que entró en vigor el 1 de enero de 2007, dispone:

«(1) Las siguientes operaciones de interés general están exentas del impuesto:

- a) la hospitalización, los cuidados médicos y las operaciones directamente relacionadas con éstos [...].»

- 12 A tenor del artículo 152 del Código Fiscal, en su versión modificada por la Ley n° 343/2006:

«(1) El sujeto pasivo establecido en Rumanía y cuyo volumen de negocios anual, declarado o alcanzado, sea inferior al límite máximo de 35 000 euros [...] podrá solicitar la exención del impuesto, denominada, en lo sucesivo, “régimen especial de exención”, para las operaciones previstas en el artículo 126, apartado 1 [...].

[...]

(6) El sujeto pasivo que aplique el régimen especial de exención y cuyo volumen de negocios, de conformidad con lo previsto en el apartado 2, sea superior o igual al límite máximo exento durante un año natural deberá solicitar el registro a efectos del IVA, conforme al artículo 153, en un plazo de diez días desde la fecha en que alcance o sobrepase dicho límite máximo. [...] El régimen especial de exención se aplica hasta la fecha de registro a efectos del IVA, conforme al artículo 153. Si el sujeto pasivo no solicita el registro o lo solicita tardíamente, las autoridades fiscales competentes pueden exigirle el pago del impuesto y de los importes accesorios que correspondan a partir de la fecha en que debía haberse registrado efectos del impuesto, conforme al artículo 153.

[...]»

- 13 El artículo 153 del Código Fiscal, en su versión modificada por la Ley n° 343/2006, tiene la siguiente redacción:

«(1) El sujeto pasivo establecido en Rumanía [...] y que desarrolle o pretenda desarrollar una actividad económica que conlleve operaciones sujetas al IVA y/o exentas de éste con derecho a deducción deberá solicitar el registro a efectos del IVA ante la autoridad fiscal competente, como sigue:

- a) antes de realizar tales operaciones, en los siguientes casos:

1. si declara que va a alcanzar un volumen de negocios igual o superior al límite máximo exento previsto en el artículo 152, apartado 1, por lo que respecta al régimen especial de exención para pequeñas empresas;
2. si declara que va a alcanzar un volumen de negocios inferior al límite máximo exento previsto en el artículo 152, apartado 1, pero opta por la aplicación del régimen ordinario del IVA;

[...]

(7) Las autoridades fiscales competentes registrarán de oficio a efectos del IVA a quienes, estando obligados a registrarse según lo dispuesto en los apartados 1, 2, 4 o 5, no hayan solicitado el registro.

[...]»

- 14 El Reglamento n° 44/2004, de 22 de enero de 2004, por el que se aprueban las disposiciones de aplicación de la Ley n° 571/2003, por la que se aprueba el Código Fiscal (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n° 112, de 6 de febrero de 2004), en su versión vigente del 1 de julio de 2007 al 31 de diciembre de 2009, establecía en su anexo lo siguiente:

«Disposiciones de aplicación:

[...]

24. La exención prevista en el artículo 141, apartado 1, letra a), del Código Fiscal:

- a) se aplica a las operaciones que están estrechamente relacionadas con la hospitalización y los cuidados médicos, incluida la entrega a los pacientes de medicamentos, vendajes, prótesis y sus accesorios, productos ortopédicos y otros similares durante un tratamiento, así como a la provisión de comida y alojamiento a los pacientes durante la hospitalización y los cuidados médicos;
- b) no se aplica a la entrega de medicamentos, vendajes, prótesis médicas y sus accesorios, productos ortopédicos y otros que no se efectúen en el marco de un tratamiento médico o de una hospitalización, como la realizada por las farmacias, ni siquiera cuando éstas se sitúan en el recinto de un hospital o de una clínica o bajo su dirección.

[...]»

- 15 El Reglamento n° 1620/2009, de 29 de diciembre de 2009 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n° 927 de 31 de diciembre de 2009), completó y modificó las disposiciones de aplicación del Código Fiscal establecidas por el Reglamento n° 44/2004. A partir del 1 de enero de 2010, dichas disposiciones establecen lo siguiente:

«Disposiciones de aplicación:

24. (1) La exención prevista en el artículo 141, apartado 1, letra a), del Código Fiscal:

[...]

- c) no se aplica a la prestación de servicios veterinarios, tal como declaró la sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea [Comisión/Italia (122/87, EU:C:1988:256)].

[...]»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

- 16 A raíz de una inspección fiscal, la autoridad fiscal reclamó, en mayo de 2011, al consultorio veterinario el pago del IVA, más los recargos e intereses correspondientes, por los servicios de medicina veterinaria que había prestado entre el 1 de octubre de 2007 y el 31 de diciembre de 2010.
- 17 El consultorio veterinario impugnó esa resolución ante el Tribunalul Maramureş (tribunal de primera instancia de Maramureş) alegando que, hasta el 1 de enero de 2010, la legislación rumana eximía esas actividades del IVA o que, cuando menos, existía una duda a este respecto que sólo el Reglamento n° 1620/2009, que entró en vigor el 1 de enero de 2010, permitió despejar.

- 18 La autoridad fiscal alega, en cambio, que esa exención ya no era aplicable desde el 1 de enero de 2007, fecha de entrada en vigor de la Ley n° 343/2006, que suprimió la mención de las actividades médicas veterinarias de la lista de servicios exentos del IVA. Además, dicha autoridad sostiene que el Reglamento n° 1620/2009 no podía, en cualquier caso, modificar una norma jurídica nacional de rango superior, es decir, una norma con rango de ley, y que el citado Reglamento únicamente aclaró el régimen jurídico aplicable.
- 19 El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre las obligaciones que el artículo 273 de la Directiva 2006/112 impone a las autoridades fiscales en el contexto del litigio principal y, en particular, sobre si ese artículo obliga a la autoridad fiscal a registrar de oficio a efectos del IVA a un sujeto pasivo desde el momento en que el interesado ha presentado declaraciones fiscales de las que resultan unos ingresos que sobrepasan el límite máximo exento del IVA.
- 20 Dicho órgano jurisdiccional se pregunta también si el principio de seguridad jurídica se opone a que se exija el pago del IVA en circunstancias como las del litigio principal, en las que la autoridad fiscal no cumplió la obligación de registrar de oficio al sujeto pasivo a efectos del IVA ni aplicó en la práctica ese impuesto a los servicios de medicina veterinaria durante el período comprendido entre el 1 de octubre de 2007 y el 31 de diciembre de 2010. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta también sobre las consecuencias que deben extraerse del hecho de que no se publicara en rumano la sentencia Comisión/Italia (122/87, EU:C:1988:256) durante ese mismo período.
- 21 En estas circunstancias, el Tribunalul Maramureș decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Deben interpretarse los artículos 273 y 287, punto 18, de la Directiva [2006/112] en el sentido de que la obligación de registrar al sujeto pasivo a efectos del IVA y de exigirle el pago del impuesto y de los importes accesorios correspondientes por haber sobrepasado el límite máximo exento recae en la autoridad fiscal desde la fecha en que el sujeto pasivo presentó ante la autoridad fiscal competente declaraciones fiscales de las que resulta que ha sobrepasado el límite máximo exento del pago del IVA?
- 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, ¿se opone el principio de seguridad jurídica a una práctica nacional consistente en que la autoridad fiscal exige al sujeto pasivo el pago del IVA retroactivamente al no estar exenta del pago del IVA la prestación de servicios veterinarios y haberse sobrepasado el límite máximo exento, cuando:
- la autoridad fiscal no registró de oficio al sujeto pasivo a efectos del IVA ni le exigió el pago del IVA cuando éste presentó las declaraciones fiscales de las que resulta que había sobrepasado el límite máximo exento, sino sólo posteriormente, una vez que el Reglamento n° 1620/2009 modificó las modalidades de aplicación del Código Fiscal en el sentido de que la exención prevista en el artículo 141, apartado 1, letra a), del Código Fiscal no se aplica a la prestación de servicios veterinarios, tal como se desprende de la sentencia [Comisión/Italia (122/87, EU:C:1988:256)] tampoco en un periodo anterior a dicha modificación;
  - la autoridad fiscal tuvo conocimiento de que se había sobrepasado el límite máximo exento antes de que el Reglamento n° 1620/2009 modificase las modalidades de aplicación del Código Fiscal en el sentido señalado anteriormente, a través de las declaraciones fiscales presentadas por el sujeto pasivo;
  - antes de publicarse el Reglamento n° 1620/2009, la autoridad fiscal no había adoptado, en su ámbito de competencia —en el que también está comprendido el sujeto pasivo del procedimiento principal— actos administrativos en materia fiscal mediante los que constatará

que sujetos pasivos con la condición de consultorios veterinarios no se habían registrado a efectos del IVA tras haber sobrepasado el límite máximo exento del IVA y, en consecuencia, les impusiera obligaciones de pago;

- con anterioridad a la adopción y entrada en vigor del Reglamento n° 1620/2009, no se había publicado ninguna versión en rumano de la sentencia Comisión/Italia [(122/87, EU:C:1988:256)]?»

## Sobre las cuestiones prejudiciales

### *Primera cuestión prejudicial*

- 22 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 273, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 obliga a los Estados miembros a registrar de oficio a un sujeto pasivo con vistas a la recaudación del IVA únicamente sobre la base de declaraciones fiscales distintas de las relativas a ese impuesto, cuando éstas hayan permitido constatar que el sujeto pasivo ha sobrepasado el límite máximo exento de dicho impuesto.
- 23 Ha de recordarse, por una parte, que, en virtud del artículo 287, punto 18, de la Directiva 2006/112, al que el órgano jurisdiccional remitente hace referencia en su primera cuestión prejudicial, Rumanía puede conceder una franquicia del IVA a los sujetos pasivos cuyo volumen de operaciones anual sea como máximo igual a 35 000 euros.
- 24 Por otra parte, el artículo 273, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 indica que los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones que estimen necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y prevenir el fraude, siempre que se 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.
- 25 El Tribunal de Justicia ha señalado que de esta disposición, así como de los artículos 2 y 250, apartado 1, de la Directiva 2006/112 y del artículo 4 TUE, apartado 3, resulta que cada uno de los Estados miembros tiene la obligación de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA se percibe íntegramente en su territorio y para luchar contra el fraude (véanse, en este sentido, las sentencias Comisión/Italia, C-132/06, EU:C:2008:412, apartados 37 y 46, y Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, apartado 25).
- 26 De ello se deriva, en particular, que los Estados miembros son responsables de la comprobación de las declaraciones de los sujetos pasivos, la contabilidad de éstos y los demás documentos apropiados, así como del cálculo y la recaudación del impuesto (véanse las sentencias Comisión/Italia, C-132/06, EU:C:2008:412, apartado 37; Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, C-188/09, EU:C:2010:454, apartado 21, y Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, apartado 52).
- 27 Sin embargo, no cabe deducir de estas consideraciones que los Estados miembros estén obligados a registrar de oficio a efectos del IVA a un sujeto pasivo desde el momento en que se le transmiten declaraciones fiscales distintas de las relativas a ese impuesto, pero que permiten constatar que se ha sobrepasado el límite máximo exento de éste.
- 28 En primer lugar, si bien es cierto que el artículo 214, apartado 1, de la Directiva 2006/112 dispone que los Estados miembros adoptarán las medidas necesarias para el registro de los sujetos pasivos a efectos del IVA, no lo es menos que, en virtud del artículo 213, apartado 1, de dicha Directiva, incumbe al interesado declarar el comienzo, la modificación y el cese de su actividad como sujeto pasivo. Por otra

parte, el Tribunal de Justicia ha considerado también que de la redacción del artículo 214, apartado 1, de la misma Directiva resulta que los Estados miembros disponen de un cierto margen de apreciación cuando adoptan medidas para garantizar el registro de los sujetos pasivos a efectos del IVA (véase la sentencia *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, apartado 22).

- 29 En segundo lugar, los Estados miembros deben garantizar el cumplimiento de las obligaciones a las que están sometidos los sujetos pasivos y disponen, a este respecto, de un cierto margen de apreciación en lo que se refiere, en particular, a la forma de utilizar los recursos con los que cuentan (véanse las sentencias *Comisión/Italia*, C-132/06, EU:C:2008:412, apartado 38, y *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, C-188/09, EU:C:2010:454, apartado 22), siempre que se garantice que los recursos propios de la Unión Europea se perciben de forma eficaz, y no se creen diferencias significativas en el trato que se da a los sujetos pasivos dentro de un mismo Estado miembro o con respecto a los otros Estados miembros (sentencia *Comisión/Italia*, C-132/06, EU:C:2008:412, apartado 39).
- 30 De lo anterior se deduce que, aunque la Directiva 2006/112 exige a los Estados miembros que adopten todas las medidas necesarias para registrar, en su caso de oficio, a un sujeto pasivo a efectos del IVA, no les obliga a adoptar medidas legislativas y administrativas para garantizar que, al gestionar las declaraciones fiscales distintas de las relativas al IVA, se verifique al mismo tiempo el cumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo derivadas de este impuesto, teniendo en cuenta además que tales declaraciones no contienen necesariamente todos los datos que pueden presentarse en una declaración de IVA conforme al artículo 250, apartado 1, de la Directiva 2006/112, y que son necesarios para determinar ese impuesto.
- 31 Por consiguiente, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 273, párrafo primero, de la Directiva 2006/112 no obliga a los Estados miembros a registrar de oficio a un sujeto pasivo con vistas a la recaudación del IVA únicamente sobre la base de declaraciones fiscales distintas de las relativas a ese impuesto, aun cuando éstas hayan permitido constatar que el sujeto pasivo ha sobrepasado el límite máximo exento de dicho impuesto.

#### *Sobre la segunda cuestión prejudicial*

- 32 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima se oponen a que una autoridad fiscal nacional decida que los servicios de medicina veterinaria están sujetos al IVA en circunstancias como las del litigio principal.
- 33 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima deben ser respetados por las instituciones de la Unión y también por los Estados miembros en el ejercicio de las facultades que les confieren las directivas de la Unión (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias *Gemeente Leusden y Holin Groep*, C-487/01 y C-7/02, EU:C:2004:263, apartado 57; «*Goed Wonen*», C-376/02, EU:C:2005:251, apartado 32, y *Elmeke NE*, C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563, apartado 31).
- 34 Por lo que se refiere, en primer lugar, al principio de seguridad jurídica, como el Tribunal de Justicia ha declarado en reiteradas ocasiones, de éste resulta, en particular, que la legislación de la Unión debe ser precisa y su aplicación previsible para los justiciables, y que este imperativo de seguridad jurídica se impone con especial rigor cuando se trata de una normativa que puede implicar consecuencias económicas, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que se les imponen (sentencia *Irlanda Comisión*, 325/85, EU:C:1987:546, apartado 18).



- 35 Asimismo, en los ámbitos regulados por el Derecho de la Unión, las normas jurídicas de los Estados miembros deben formularse de una manera inequívoca que permita a las personas interesadas conocer sus derechos y obligaciones de forma clara y precisa y a los órganos jurisdiccionales nacionales garantizar su cumplimiento (véase la sentencia Comisión/Italia, 257/86, EU:C:1988:324, apartado 12).
- 36 En el presente asunto, de la resolución de remisión resulta que el legislador rumano suprimió la referencia a los cuidados veterinarios de la lista de operaciones exentas del IVA desde la fecha de adhesión de Rumanía a la Unión, el 1 de enero de 2007, mencionando a este respecto la necesidad de garantizar la conformidad del Derecho nacional con el Derecho de la Unión.
- 37 Por consiguiente, incluso con independencia del hecho de que no se publicase en rumano la sentencia Comisión/Italia (122/87, EU:C:1988:256), en la que se declaraba que ese impuesto se aplica a los servicios de cuidados veterinarios, ha de considerarse que un régimen jurídico como el que se ha descrito anteriormente parece suficientemente claro y previsible en lo que respecta a la aplicación del IVA a dichos servicios en el período en que se produjeron los hechos del litigio principal, extremo que, no obstante, debe comprobar el órgano jurisdiccional remitente.
- 38 A este respecto, ha de señalarse, en particular, que el IVA es de aplicación general y sólo están excluidas de su ámbito de aplicación las operaciones expresamente exentas. Así pues, la mera supresión de una operación de la lista de aquellas que están exentas basta, desde el punto de vista de la exigencia de seguridad jurídica, para que dicha operación se cuente entre las operaciones imponibles.
- 39 Es cierto que del principio de seguridad jurídica se desprende también que la situación fiscal del sujeto pasivo no puede cuestionarse de forma indefinida (véase, en este sentido, la sentencia Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 46).
- 40 Sin embargo, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el principio de seguridad jurídica no se opone a una práctica de las autoridades fiscales nacionales consistente en revocar, dentro del plazo de preclusión, una decisión por la que éstas reconocieron al sujeto pasivo un derecho a la deducción del IVA, reclamándole, a raíz de una nueva inspección, dicho impuesto e incrementos por demora (véase, en este sentido, la sentencia Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 51).
- 41 Por lo tanto, la mera circunstancia de que la autoridad fiscal vuelva a calificar una operación determinada como actividad económica sujeta al IVA durante el plazo de prescripción no puede vulnerar por sí sola este principio cuando no concurran otras circunstancias.
- 42 Por consiguiente, no puede alegarse válidamente que, en circunstancias como las del litigio principal, el principio de seguridad jurídica se opone a que la autoridad fiscal practique, en el plazo de prescripción, una liquidación de IVA correspondiente a servicios de medicina veterinaria ya prestados que deberían haberse gravado con este impuesto.
- 43 En lo que respecta, en segundo lugar, al principio de protección de la confianza legítima, el derecho a invocar este principio se extiende a todo justiciable al que una autoridad administrativa haya hecho concebir esperanzas fundadas basadas en las garantías concretas que le dio (véase, en este sentido, la sentencia Europäisch Iranische Handelsbank/Consejo, C-585/13 P, EU:C:2015:145, apartado 95).
- 44 A este respecto, procede comprobar si los actos de una autoridad administrativa generaron, en un operador económico prudente y diligente, una confianza razonable y, de ser así, determinar el carácter legítimo de esta confianza (véase, en este sentido, la sentencia Elmeka, C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563, apartado 32 y jurisprudencia citada).

- 45 Sin embargo, de los autos trasladados al Tribunal de Justicia se desprende que la práctica administrativa de las autoridades fiscales nacionales en lo que respecta a la sujeción de los médicos veterinarios al IVA no permite demostrar que concurren esos requisitos en el litigio principal.
- 46 En particular, el hecho de que las autoridades fiscales nacionales no hubieran sometido de manera sistemática los servicios de medicina veterinaria al IVA en el período en que se produjeron los hechos del litigio principal, además de ser negado por el Gobierno rumano, no puede bastar *a priori*, salvo en circunstancias muy particulares, para generar en un operador económico normalmente prudente y diligente una confianza razonable en que este impuesto no se aplica a tales servicios cuando, como se ha indicado antes, el IVA es un impuesto de aplicación general y los servicios de medicina veterinaria habían sido suprimidos de la lista de operaciones exentas desde el 1 de enero de 2007.
- 47 En efecto, no puede considerarse que una práctica de este tipo, por lamentable que sea, pueda hacer concebir a los contribuyentes garantías concretas en ese sentido.
- 48 De las consideraciones anteriores resulta que debe responderse a la segunda cuestión prejudicial que los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima no se oponen a que una autoridad fiscal nacional decida que los servicios de medicina veterinaria están sujetos al IVA en circunstancias como las del litigio principal cuando esa decisión se base en normas claras y la práctica de esa autoridad no haya generado en un operador económico prudente y diligente una confianza razonable en que este impuesto no se aplica a tales servicios, extremo que debe verificar el órgano jurisdiccional remitente.

### Costas

- 49 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste 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 Séptima) declara:

- 1) **El artículo 273, párrafo primero, 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 2009/162/UE del Consejo, de 22 de diciembre de 2009, no obliga a los Estados miembros a registrar de oficio a un sujeto pasivo con vistas a la recaudación del impuesto sobre el valor añadido únicamente sobre la base de declaraciones fiscales distintas de las relativas a ese impuesto, aun cuando éstas hayan permitido constatar que el sujeto pasivo ha sobrepasado el límite máximo exento de dicho impuesto.**
- 2) **Los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima no se oponen a que una autoridad fiscal decida que los servicios de medicina veterinaria están sujetos al impuesto sobre el valor añadido en circunstancias como las del litigio principal cuando esa decisión se base en normas claras y la práctica de esa autoridad no haya generado en un operador económico prudente y diligente una confianza razonable en que este impuesto no se aplica a tales servicios, extremo que debe verificar el órgano jurisdiccional remitente.**

Firmas