



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 167, 168, 179 y 213 — Recalificación de una operación por la autoridad fiscal nacional como actividad económica sujeta al IVA — Principio de seguridad jurídica — Principio de protección de la confianza legítima — Normativa nacional que supedita el ejercicio del derecho a deducción al registro del operador a efectos de IVA y a la presentación de la declaración de este impuesto»

En el asunto C-183/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Curtea de Apel Cluj (Rumanía), mediante resolución de 28 de febrero de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 11 de abril de 2014, en el procedimiento entre

Radu Florin Salomie,

Nicolae Vasile Oltean

y

Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj,

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. N. Jääskinen;

Secretario: Sra. L. Carrasco Marco, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 11 de marzo de 2015;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de los Sres Salomie y Oltean, por M^{es} C.F. Costaș, L. Dobrinescu y T.-D. Vidrean Căpușan, avocats;
- en nombre del Gobierno rumano, por el Sr. R.-H. Radu y por las Sras. D.M. Bulancea y R.I. Hațieganu, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. C. Soulay y el Sr. A. Ștefănuț, 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 167, 168, 179 y 213 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).
- 2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre los Sres. Salomie y Oltean, por una parte, y la Direcția Generală a Finanțelor Publice Cluj (Dirección General de Hacienda de Cluj; en lo sucesivo, «autoridad fiscal»), por otra, relativo a la aplicación del impuesto sobre el valor añadido (IVA) a ventas de bienes inmuebles realizadas en el año 2009.

Marco jurídico

Directiva 2006/112

- 3 El artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 establece lo siguiente:

«1. 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 [...]. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»
- 4 A tenor del artículo 12, apartado 1, de esa Directiva:

«1. Los Estados miembros podrán considerar sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional una operación relacionada con las actividades mencionadas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9 y en especial alguna de las operaciones siguientes:

 - a) la entrega anterior a su primera ocupación de un edificio o parte del mismo y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan;

[...]»
- 5 El artículo 167 de dicha Directiva dispone:

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

6 El artículo 168 de la citada Directiva tiene la siguiente redacción:

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

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]»

7 Conforme al artículo 169 de la Directiva 2006/112:

«Además de la deducción contemplada en el artículo 168, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el IVA a que se refiere dicho artículo en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de las siguientes operaciones:

[...]»

8 El artículo 179 de la Directiva 2006/112 dispone:

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

[...]»

9 El artículo 213, apartado 1, de dicha Directiva establece:

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

[...]»

10 El artículo 214, apartado 1, letra a), de la citada 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 [...].

[...]»

11 El artículo 273 de la misma Directiva está redactado en los siguientes términos:

«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.

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

Derecho rumano

- 12 El artículo 77 *bis*, apartado 1, 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»), establece lo siguiente:

«En caso de transmisión, mediante acto jurídico *inter vivos*, del derecho de propiedad y de desmembraciones del mismo sobre construcciones de todo tipo y sobre los terrenos anexos a éstas, así como sobre terrenos sin edificar de todo tipo, los sujetos pasivos deberán abonar un impuesto calculado del siguiente modo:

[...]»

- 13 El artículo 127 del Código Fiscal dispone:

«(1) Serán considerados sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica contemplada en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

(2) A efectos del presente título, las actividades económicas comprenderán 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 incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

[...]»

- 14 El Decreto del Gobierno con carácter de urgencia n° 109, de 7 de octubre de 2009, por el que se modifica y completa la Ley n° 571/2003, por la que se aprueba el Código Fiscal, que entró en vigor el 1 de enero de 2010, añadió un apartado 2 *bis* al artículo 127 del Código Fiscal cuya redacción es la siguiente:

«Por ley se establecerán las circunstancias en las que las personas físicas que efectúan entregas de bienes inmuebles se convierten en sujetos pasivos.»

- 15 A tenor del artículo 141, apartado 2, de dicho Código, en su versión en vigor hasta el 31 de diciembre de 2007:

«Las siguientes operaciones están, asimismo, exentas del IVA:

[...]

- f) la entrega por cualquier persona de una construcción o de una parte de ella y del terreno en que se asienta, así como de cualquier otro terreno. Como excepción, la exención no se aplica a la entrega de una construcción nueva, de una parte de ella o de un terreno edificable, cuando se efectúe por un sujeto pasivo que ha ejercitado o pudo haber ejercitado el derecho a deducir total o parcialmente el impuesto por la adquisición, transformación o construcción de tal inmueble. [...]»

- 16 El artículo 141, apartado 2, letra f), de dicho Código, en su versión vigente desde el 1 de enero de 2008 hasta el 31 de diciembre de 2009, disponía que estaba exenta del IVA:

«la entrega por cualquier persona de una construcción o de una parte de ella y del terreno en que se asienta, así como de cualquier otro terreno. Como excepción, la exención no se aplica a la entrega de una construcción nueva, de una parte de ella o de un terreno edificable. [...]»

- 17 El punto 3, apartado 1, del 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 lo siguiente:

«A efectos del artículo 127, apartado 2, del Código Fiscal, la obtención por personas físicas de rentas derivadas de la venta de viviendas de su patrimonio personal o de otros bienes que emplean con fines personales no se considerará una actividad económica, salvo que se compruebe que tal actividad se desarrolla con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo, en el sentido del artículo 127, apartado 2, del Código Fiscal. [...]»

- 18 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, el punto 3 del Reglamento n° 44/2004 establece lo siguiente:

«(1) A efectos del artículo 127, apartado 2, del Código Fiscal, cualquier tipo de transacción, con independencia de su forma jurídica, será constitutiva de explotación de bienes tangibles o intangibles, conforme al principio fundamental de neutralidad del sistema del IVA [...].

(2) A efectos del apartado 1, cuando las personas físicas obtienen rentas por la venta de viviendas de su patrimonio personal o de otros bienes que han sido utilizados por ellos con fines personales no se considera que realizan una actividad económica en el ámbito de aplicación del impuesto. [...]

(3) La persona física que no haya adquirido la condición de sujeto pasivo por otras actividades se considera que realiza una actividad económica por la explotación de bienes tangibles o intangibles si actúa como tal y desarrolla dicha actividad de manera independiente, con el ánimo de obtener ingresos continuados en el tiempo, en el sentido del artículo 127, apartado 2, del Código Fiscal.

(4) En el supuesto de construcción de bienes inmuebles por personas físicas con el propósito de venderlos, la actividad económica se considerará iniciada en el momento en que dicha persona física pretende efectuar tal actividad, debiendo apreciarse su intención sobre la base de elementos objetivos, por ejemplo el hecho de que comience a incurrir en gastos o a efectuar inversiones preparatorias para el inicio de la actividad económica. La actividad económica se considera continua desde su inicio, incluyendo asimismo la entrega del bien o de las partes del bien construido, aun cuando se trate de un solo bien inmueble.

(5) En el supuesto de adquisición de terrenos o construcciones por personas físicas con el propósito de venderlos, la entrega de dichos bienes se considera una actividad económica de carácter permanente si la persona física realiza más de una operación en el mismo año natural. Sin embargo, si la persona física ya construye el bien inmueble con el propósito de venderlo, conforme al apartado 4, de modo que la actividad económica se considere ya iniciada y permanente, cualquier otra operación efectuada posteriormente ya no podrá considerarse de carácter ocasional. [...].

[...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 19 En el año 2007, los Sres. Salomie y Oltean se asociaron con otras cinco personas físicas para realizar un proyecto de construcción y venta de cuatro inmuebles en Rumanía. Dicha asociación carecía de personalidad jurídica y no se declaró ni registró a efectos del IVA.
- 20 Durante los años 2008 y 2009, de los 132 apartamentos construidos en el terreno perteneciente al patrimonio privado de una de esas personas se vendieron 122 por un importe total de 10 902 275 leus rumanos (RON), y 23 plazas de garaje, sin que dichas ventas tributaran por IVA.
- 21 En el año 2010, a raíz de una inspección realizada por la autoridad fiscal, ésta consideró que dichas operaciones constituían una actividad económica continua, por lo que deberían haber estado sujetas al IVA desde el 1 de octubre de 2008, al haber sobrepasado, desde el mes de agosto de 2008, el umbral de 35 000 euros por debajo del cual las actividades económicas están exentas del IVA en Rumanía.
- 22 Por consiguiente, la autoridad fiscal exigió el pago del IVA adeudado por las operaciones realizadas en 2009 y los recargos de demora correspondientes, y practicó a este respecto distintas liquidaciones tributarias.
- 23 De la resolución de remisión se desprende también que las ventas de bienes inmuebles realizadas en 2008 y 2009 tributaron por el impuesto sobre la «transmisión de propiedades inmuebles del patrimonio personal» regulado en el artículo 77 *bis* del Código Fiscal.
- 24 Los Sres. Salomie y Oltean presentaron respectivamente ante el Tribunalul Cluj (tribunal de primera instancia de Cluj) una demanda de anulación parcial de dichas liquidaciones tributarias, que éste desestimó por infundadas.
- 25 La Curtea de Apel Cluj (tribunal de apelación de Cluj), que conoce del recurso de casación, se pregunta sobre la conformidad con el principio de seguridad jurídica de las liquidaciones tributarias practicadas por la autoridad fiscal, dado que, por una parte, la legislación rumana no adoptó las disposiciones de aplicación de las normas de aplicación del IVA a las operaciones inmobiliarias hasta el 1 de enero de 2010 y, por otra parte, la práctica de la autoridad fiscal consistió más bien, hasta esa fecha, en no someter al IVA este tipo de operaciones. Además, considera que dicha autoridad disponía de información suficiente para determinar la condición de sujetos pasivos de los Sres. Salomie y Oltean desde 2008, al haber sido informada de la existencia de las ventas que habían realizado, aunque fuera por la circunstancia de que esas operaciones habían sido gravadas con arreglo al artículo 77 *bis* del Código Fiscal.
- 26 El órgano jurisdiccional remitente manifiesta también sus dudas acerca de la compatibilidad con la Directiva 2006/112 del derecho a deducción del IVA soportado previsto por el Derecho rumano, en virtud del cual una persona registrada tardíamente como sujeto pasivo del IVA sólo puede ejercer el derecho a deducción del IVA después de haber regularizado su situación mediante su registro a efectos de este impuesto y la presentación de la declaración correspondiente.
- 27 En estas circunstancias, la Curtea de Apel Cluj decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
 - «1) ¿Puede considerarse sujeto pasivo del IVA, en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva [2006/112], en las circunstancias del litigio principal, una persona física que celebra un contrato de sociedad con otras personas físicas, careciendo tal sociedad de personalidad jurídica y no habiéndose declarado ni registrado fiscalmente, con el ánimo de construir un bien futuro (edificación) en un terreno que forma parte del patrimonio personal de uno de los contratantes,

si en un principio las entregas de las edificaciones construidas en el terreno que forma parte del patrimonio personal de algún contratante fueron tratadas por [las autoridades fiscales] como ventas efectuadas en el marco de la gestión del patrimonio personal de tales personas?

- 2) ¿Deben interpretarse, en las circunstancias del litigio principal, los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima así como los demás principios generales aplicables en materia de IVA, tal como se desprenden de la Directiva 2006/112, en el sentido de que se oponen a una práctica nacional en virtud de la cual [la autoridad fiscal], dos años después de haber percibido de la persona física el impuesto sobre la renta por la transmisión de propiedades que forman parte de su patrimonio personal, sin que medie modificación legal sustancial del Derecho primario y sobre la base de los mismos elementos fácticos, reconsidera su postura y califica tales operaciones de actividades económicas sujetas a IVA, calculando retroactivamente las deudas accesorias?
- 3) ¿Deben interpretarse, a la luz del principio de neutralidad fiscal, los artículos 167, 168 y 213 de la Directiva [2006/112] en el sentido de que se oponen a que, en las circunstancias del litigio principal, [la autoridad fiscal] niegue a un sujeto pasivo el derecho a deducir el [IVA] debido o pagado por bienes y servicios utilizados con el fin de realizar operaciones gravadas, por el mero hecho de que no estaba registrado como pagador de IVA cuando tales servicios se le prestaron?
- 4) ¿Puede interpretarse, en las circunstancias del litigio principal, el artículo 179 de la Directiva [2006/112] en el sentido de que se opone a una normativa nacional que exige al sujeto pasivo que aplica el régimen especial de exención y que ha solicitado fuera de plazo el registro a efectos del IVA el pago del impuesto que debía haber repercutido, sin permitirle sustraer el importe del IVA deducible en cada período fiscal, de manera que el derecho a deducir sólo puede ejercitarse posteriormente, a través de la declaración del impuesto presentada una vez registrado como sujeto pasivo a efectos del IVA, con las consecuencias que ello puede tener para el cálculo de las deudas fiscales accesorias?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre las cuestiones prejudiciales primera y segunda

- 28 Mediante sus dos primeras cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima se oponen, en circunstancias como las del litigio principal, a que una autoridad fiscal nacional decida, con motivo de una inspección fiscal, que determinadas operaciones deberían haber estado sujetas al IVA e imponga además el pago de recargos.
- 29 Por lo que se refiere, en primer lugar, al principio de seguridad jurídica, los Sres. Salomie y Oltean cuestionan esa decisión alegando la vulneración de este principio debido a que, cuando efectuaron las operaciones inmobiliarias afectadas por esa decisión, ni la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), que estaba en vigor antes del 1 de enero de 2007, ni la jurisprudencia del Tribunal de Justicia pertinente en la materia habían sido publicadas en lengua rumana. Afirman también que, hasta el año 2010, las autoridades fiscales nacionales no consideraban que este tipo de operaciones estuvieran sujetas a dicho impuesto.

- 30 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 Europea 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 Elmeka NE, C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563, apartado 31).
- 31 Como el Tribunal de Justicia ha declarado en reiteradas ocasiones, de ello 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).
- 32 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).
- 33 En el presente asunto, es indiscutible que disposiciones como las descritas en la resolución de remisión revisten dicho carácter.
- 34 En efecto, de la resolución de remisión se desprende, en particular, que la definición del «sujeto pasivo», que figura en el artículo 127 del Código Fiscal, que transpone en el Derecho nacional el artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112, se refiere a 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, y que deben considerarse «actividades económicas» las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluida la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.
- 35 Por otra parte, el punto 3, apartado 2, del Reglamento n° 44/2004, por el que se aprueban las disposiciones de aplicación del Código Fiscal, indica que, conforme al artículo 127, apartado 2, del Código Fiscal, la obtención por personas físicas de rentas derivadas de la venta de viviendas de su patrimonio personal o de otros bienes que empleen con fines personales no se considerará una actividad económica, salvo que se compruebe que tal actividad se desarrolla con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.
- 36 Por último, el artículo 141 del Código Fiscal, en su versión vigente en 2008 y 2009, establecía que la exención del IVA aplicada a la entrega de construcciones o partes de construcciones y del terreno en que se asientan no es aplicable a la entrega de construcciones nuevas, de partes de construcciones o de terrenos edificables, lo que se ajusta además a los principios que regulan el IVA en el Derecho de la Unión.
- 37 En consecuencia, no puede sostenerse razonablemente que dichas disposiciones de Derecho nacional no establecen de manera suficientemente clara y precisa que la entrega de construcciones o de partes de construcciones y del terreno en el que se asientan puede estar sujeta al IVA en determinados casos.
- 38 Por lo tanto, los Sres. Salomie y Oltean no pueden invocar válidamente, en apoyo de su alegación de que el marco jurídico nacional aplicable no era suficientemente claro en el momento de los hechos del litigio principal, la falta de publicación en lengua rumana de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia pertinente en la materia y de la Sexta Directiva 77/388, que, en cualquier caso, ya no estaba en vigor desde la adhesión de Rumanía a la Unión el 1 de enero de 2007.

- 39 Así pues, las circunstancias del litigio principal no pueden compararse con las del asunto que dio lugar a la sentencia *Skoma-Lux* (C-161/06, EU:C:2007:773), en la que el Tribunal de Justicia declaró que un reglamento de la Unión no publicado en la lengua de un Estado miembro no es oponible a los particulares en dicho Estado.
- 40 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).
- 41 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).
- 42 Por lo tanto, la mera circunstancia de que la autoridad fiscal recalifique una operación determinada como actividad económica sujeta al IVA durante el plazo de prescripción no puede vulnerar por sí sola este principio cuando no concurren otras circunstancias.
- 43 Por consiguiente, no puede alegarse fundadamente que, en circunstancias como las del litigio principal, el principio de seguridad jurídica se opone a que la autoridad fiscal estime, a raíz de una inspección fiscal, que las operaciones inmobiliarias de que se trata en este asunto deberían haber tributado por IVA.
- 44 En segundo lugar, en lo que respecta 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).
- 45 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 *Elmeke*, C-181/04 a C-183/04, EU:C:2006:563, apartado 32 y jurisprudencia citada).
- 46 Sin embargo, según se describe en la resolución de remisión, la práctica administrativa de las autoridades fiscales nacionales no permite demostrar que concurren esos requisitos en el litigio principal.
- 47 En particular, pese a que el Gobierno rumano lo negó en la vista, el hecho de que hasta el año 2010 las autoridades fiscales nacionales no hubieran sometido de manera sistemática al IVA operaciones inmobiliarias como las controvertidas en el litigio principal 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 operaciones, teniendo en cuenta no sólo la claridad y la previsibilidad del Derecho nacional aplicable, sino también que en el presente asunto se trata de profesionales del sector inmobiliario.
- 48 En efecto, no puede considerarse *a priori* que una práctica de este tipo, por lamentable que sea, pueda hacer concebir a los sujetos pasivos afectados garantías concretas sobre la no aplicación del IVA a operaciones inmobiliarias como las controvertidas en el litigio principal.

- 49 Ha de añadirse que, dada la dimensión de la operación inmobiliaria en cuestión, consistente en la construcción y venta de cuatro inmuebles que comprenden más de 130 apartamentos, un operador económico prudente y dirigente no podía haber concluido razonablemente que dicha operación no estaba sujeta al IVA sin haber recibido, o al menos tratado de obtener, garantías expresas en este sentido por parte de las autoridades fiscales nacionales competentes.
- 50 Por lo que respecta, en tercer y último lugar, a la conformidad con el Derecho de la Unión de los recargos aplicados en el presente asunto por la autoridad fiscal, procede recordar que, a falta de armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de inobservancia de los requisitos fijados por un régimen establecido mediante dicha legislación, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas. Sin embargo, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad (véase la sentencia Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 50 y jurisprudencia citada).
- 51 Así, aunque para garantizar la recaudación exacta del impuesto y evitar el fraude los Estados miembros pueden, en particular, establecer legalmente en sus respectivas normativas nacionales sanciones apropiadas para penalizar el incumplimiento de la obligación de inscripción en el registro de sujetos pasivos del IVA, tales sanciones no deben ir más allá de lo necesario para alcanzar dichos objetivos. Incumbe al órgano jurisdiccional nacional comprobar si la cuantía de la sanción no va más allá de lo necesario para alcanzar los objetivos consistentes en garantizar la recaudación exacta del impuesto y evitar el fraude, vistas las circunstancias del caso de autos y, en particular, la cantidad concretamente imputada, así como la posible existencia de un fraude o de una elusión de la normativa aplicable imputables al sujeto pasivo cuya falta de inscripción se sanciona (véase, en este sentido, la sentencia Rēdlihs, C-263/11, EU:C:2012:497, apartados 45, 46 y 54).
- 52 Los mismos principios son válidos para recargos que, aunque tengan carácter de sanciones fiscales — extremo que debe comprobar el órgano jurisdiccional remitente—, no deben ser excesivos con respecto a la gravedad del incumplimiento de las obligaciones del sujeto pasivo.
- 53 Por consiguiente, debe responderse a las dos primeras cuestiones prejudiciales que los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima no se oponen a que, en circunstancias como las del litigio principal, una autoridad fiscal nacional decida, a raíz de una inspección fiscal, someter determinadas operaciones al IVA e imponga el pago de recargos, siempre que esa decisión se base en normas claras y precisas 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 operaciones, extremo que debe comprobar el órgano jurisdiccional remitente. Los recargos aplicados en tales circunstancias deben respetar el principio de proporcionalidad.

Sobre las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta

- 54 Mediante sus cuestiones prejudiciales tercera y cuarta, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 2006/112 se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el derecho a deducción del IVA adeudado o soportado por bienes y servicios utilizados en el marco de operaciones gravadas se deniega al sujeto pasivo, que debe abonar el impuesto que debería haber repercutido, por el mero hecho de que no estaba registrado a efectos del IVA cuando realizó estas operaciones, mientras no se haya registrado debidamente a efectos del IVA y no se haya presentado la declaración del impuesto adeudado.
- 55 Los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 regulan el nacimiento y el alcance del derecho a deducción. En particular, debe recordarse que, en virtud del artículo 167 de esa Directiva, dicho derecho nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

- 56 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a deducción constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, que, en principio, no puede limitarse y se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (véanse en este sentido, en particular, las sentencias *Gabalfrisa y otros*, C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, apartado 43, e *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, apartados 30 y 31).
- 57 Este régimen tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA (véanse, en este sentido, las sentencias *Gabalfrisa y otros*, C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, apartado 44, e *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, apartado 32).
- 58 Por otra parte, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (véanse, en este sentido, las sentencias *Ecotrade*, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartado 63; *Uszodaépítő*, C-392/09, EU:C:2010:569, apartado 39; *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, apartados 42 y 43, e *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, apartado 38).
- 59 En consecuencia, desde el momento en que la autoridad tributaria dispone de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, no puede imponer —por lo que respecta al derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA— requisitos adicionales cuyo efecto pueda ser la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (véase la sentencia *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, apartado 40).
- 60 La identificación a efectos del IVA prevista en el artículo 214 de la Directiva 2006/112, al igual que la obligación del sujeto pasivo de declarar el comienzo, la modificación y el cese de sus actividades, prevista en el artículo 213 de dicha Directiva, no son más que requisitos formales con fines de control, que no pueden poner en tela de juicio, en particular, el derecho a deducción del IVA cuando se cumplan los requisitos materiales que dan lugar a esos derechos (véanse en este sentido, en particular, las sentencias *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, apartado 50; *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, apartado 32, y *Ablessio*, C-527/11, EU:C:2013:168, apartado 32).
- 61 De ello resulta, en particular, que no se puede impedir que un sujeto pasivo del IVA ejerza su derecho a deducir por el hecho de que no se haya identificado a efectos del IVA antes de utilizar los bienes adquiridos en el marco de su actividad gravada (véase en este sentido, en particular, la sentencia *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, apartado 51).
- 62 Además, las medidas que los Estados miembros están facultados para adoptar en virtud del artículo 273 de la Directiva 2006/112 para garantizar la correcta recaudación del impuesto y evitar el fraude no deben ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos ni cuestionar la neutralidad del IVA (véanse en este sentido, en particular, las sentencias *Gabalfrisa y otros*, C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, apartado 52; *Collée*, C-146/05, EU:C:2007:549, apartado 26; *Nidera Handelscompagnie*, C-385/09, EU:C:2010:627, apartado 49, e *Idexx Laboratories Italie*, EU:C:2014, 2429, apartados 36 y 37).
- 63 Así, el hecho de sancionar la inobservancia por el sujeto pasivo de obligaciones de contabilidad y de declaración con la denegación del derecho a deducir va manifiestamente más allá de lo necesario para lograr el objetivo de asegurar la correcta ejecución de tales obligaciones, toda vez que el Derecho de la Unión no impide que los Estados miembros impongan, en su caso, una multa o una sanción pecuniaria proporcionada a la gravedad de la infracción. Dicha práctica va también más allá de lo necesario para

garantizar la correcta recaudación del IVA y para evitar el fraude en el sentido del artículo 273 de la Directiva 2006/112, ya que puede llevar incluso a la pérdida del derecho a deducir si la rectificación de la declaración por la autoridad fiscal tiene lugar una vez finalizado el plazo de caducidad del que dispone el sujeto pasivo para proceder a la deducción (véase, por analogía, la sentencia Ecotrade, C-95/07 y C-96/07, EU:C:2008:267, apartados 67 y 68).

- 64 En el presente asunto, de los autos trasladados al Tribunal de Justicia se desprende que se cumplen los requisitos materiales del derecho a deducción del IVA soportado y que los demandantes en el litigio principal fueron considerados sujetos pasivos del IVA con motivo de una inspección fiscal. Por lo tanto, el aplazamiento de la aplicación del derecho a deducción del IVA hasta la presentación de una primera declaración de este impuesto por dicho sujetos pasivos por el único motivo de que no estaban registrados a efectos de IVA cuando efectuaron las operaciones sujetas al IVA, debiendo pagar estos últimos además el impuesto correspondiente, va más allá de lo necesario para garantizar la recaudación exacta del impuesto y evitar el fraude.
- 65 De ello resulta que procede responder a las cuestiones prejudiciales tercera y cuarta que, en circunstancias como las del litigio principal, la Directiva 2006/112 se opone a una normativa nacional en virtud de la cual el derecho a deducción del IVA adeudado o soportado por bienes y servicios utilizados en el marco de operaciones gravadas se deniega al sujeto pasivo, que debe abonar el impuesto que debería haber repercutido, por el mero hecho de que no estaba registrado a efectos del IVA cuando realizó estas operaciones, mientras no se haya registrado debidamente a efectos del IVA y no se haya presentado la declaración del impuesto adeudado.

Costas

- 66 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) **Los principios de seguridad jurídica y de protección de la confianza legítima no se oponen a que, en circunstancias como las del litigio principal, una autoridad fiscal nacional decida, a raíz de una inspección fiscal, someter determinadas operaciones al impuesto sobre el valor añadido e imponga el pago de recargos, siempre que esa decisión se base en normas claras y precisas 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 operaciones, extremo que debe comprobar el órgano jurisdiccional remitente. Los recargos aplicados en tales circunstancias deben respetar el principio de proporcionalidad.**
- 2) **La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, se opone, en circunstancias como las del litigio principal, a una normativa nacional en virtud de la cual el derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido adeudado o soportado por bienes y servicios utilizados en el marco de operaciones gravadas se deniega al sujeto pasivo, que debe abonar el impuesto que debería haber repercutido, por el mero hecho de que no estaba registrado a efectos del IVA cuando realizó estas operaciones, mientras no se haya registrado debidamente a efectos del IVA y no se haya presentado la declaración del impuesto adeudado.**

Firmas