



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena)

de 6 de julio de 2017*

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 199, apartado 1, letra c) — No identificación a efectos del IVA — Autoliquidación — Carácter hipotético de la cuestión prejudicial — Inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial»

En el asunto C-392/16,

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 25 de abril de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 13 de julio de 2016, en el procedimiento entre

Dumitru Marcu

y

Agencia Națională de Administrare Fiscală (ANAF),

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por el Sr. E. Juhász, Presidente de Sala, y los Sres. C. Vajda y C. Lycourgos (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. M. Bobek;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno Rumano, por el Sr. R.-H. Radu y las Sras. L. Lițu y C.M. Florescu, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y L. Radu Bouyon, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

* Lengua de procedimiento: rumano.

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), y de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en particular de sus disposiciones relativas a los requisitos de aplicación del mecanismo de autoliquidación.
- 2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre el Sr. Dumitru Marcu y la Agenția Națională de Administrare Fiscală (ANAF) — Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București [Agencia Tributaria (ANAF) — Dirección General Regional de Hacienda de Bucarest, Rumanía; en lo sucesivo, «Administración tributaria»], a propósito de un recurso de anulación de la resolución de esta última por la que exigía al demandante el pago con carácter retroactivo del impuesto sobre el valor añadido (IVA) por operaciones inmobiliarias y le denegaba la aplicación del mecanismo de autoliquidación.

Marco jurídico

- 3 El artículo 2 del Acta relativa a las condiciones de adhesión de la República de Bulgaria y de Rumanía y a las adaptaciones de los Tratados en los que se fundamenta la Unión Europea (DO 2005, L 157, p. 203) establece lo siguiente:

«Desde la fecha de la adhesión, las disposiciones de los Tratados originarios y los actos adoptados con anterioridad a la adhesión por las instituciones y el Banco Central Europeo serán vinculantes para Bulgaria y Rumanía y aplicables en ambos Estados en las condiciones establecidas en dichos Tratados y en la presente Acta.»

Directiva 2006/112

- 4 El artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112 dispone:

«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 incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

- 5 El artículo 12 de dicha Directiva establece:

«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;
- b) la entrega de un terreno edificable.

2. A efectos de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1, se considerará como “edificio” toda construcción incorporada al suelo.

Los Estados miembros podrán definir las modalidades de aplicación del criterio contemplado en la letra a) del apartado 1 a las transformaciones de inmuebles y al terreno sobre el que éstos se levantan.

[...]

3. A efectos de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1, serán considerados como terrenos “edificables” los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros.»

6 El artículo 135, apartado 1, de misma Directiva tiene el siguiente tenor:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

j) las entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten, distintas a las contempladas en la letra a) del apartado 1 del artículo 12;

k) las entregas de bienes inmuebles no edificados, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 1 del artículo 12;

[...]».

7 A tenor del artículo 137, apartado 1, de esta misma Directiva:

«Los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las operaciones siguientes:

[...]

b) las entregas de edificios o de partes de los mismos y del terreno sobre el que éstos se levantan distintas de las contempladas en la letra a) del apartado 1 del artículo 12;

c) las entregas de bienes inmuebles no edificados, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 1 del artículo 12;

[...]».

8 El artículo 193 de la Directiva 2006/112 tiene la siguiente redacción:

«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 y del artículo 202.»

9 El artículo 199, apartado 1, de dicha Directiva establece:

«Los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las siguientes operaciones:

[...]

c) la entrega de bienes inmuebles, prevista en el artículo 135, apartado 1, letras j) y k), cuando el proveedor haya optado por la imposición de la entrega con arreglo a lo dispuesto en el artículo 137;

[...]».

10 El artículo 395, apartado 1, de la citada Directiva dispone:

«El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a cualquier Estado miembro a que introduzca medidas especiales de excepción a lo dispuesto en la presente Directiva para simplificar el procedimiento de cobro del impuesto o para impedir ciertos tipos de evasión o elusión fiscal.

[...]»

11 El artículo 411 de la Directiva anterior tiene el siguiente tenor:

«1. Quedan derogadas la Directiva 67/227/CEE y la [Directiva 77/388], sin perjuicio de las obligaciones de los Estados miembros respecto a los plazos de incorporación al Derecho interno y de aplicación de dichas Directivas que figuran en la parte B del anexo XI.

2. Las referencias a las Directivas derogadas se entenderán como referencias a la presente Directiva y deberán leerse conforme al cuadro de correspondencia que figura en el anexo XII.»

12 En virtud del artículo 413 de la Directiva 2006/112:

«La presente Directiva entrará en vigor el 1 de enero de 2007.»

Derecho rumano

Ley n.º 571/2003 por la que se aprueba el Código Fiscal

13 El artículo 127 de la Ley n.º 571/2003, por la que se aprueba el Código Fiscal (en lo sucesivo, «Código Fiscal»), establece lo siguiente:

«Sujetos pasivos y actividad económica

1) Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas contempladas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2) Serán consideradas como “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. Asimismo, será considerada como actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

14 El artículo 160 del Código Fiscal, en su versión vigente durante el año 2007, disponía lo siguiente:

«Medidas de simplificación»

1) Los proveedores y los destinatarios de los bienes o de los servicios contemplados en el apartado 2 están obligados a aplicar las medidas de simplificación del presente artículo. La aplicación de tales medidas estará supeditada al requisito imperativo de que tanto el proveedor como el adquirente estén identificados a efectos del IVA conforme al artículo 153.

2) Los bienes y los servicios a cuya entrega o a cuya prestación se aplican las medidas de simplificación son los siguientes:

[...]

b) los edificios, las partes de edificios y los terrenos de cualquier tipo cuya entrega esté gravada;

[...]

3) Los proveedores deberán incluir, en las facturas emitidas por las entregas de bienes contempladas en el apartado 2, la mención “autoliquidación”, sin indicar el impuesto correspondiente. Los adquirentes indicarán el impuesto correspondiente en las facturas recibidas de los proveedores y lo incluirán en la declaración del IVA como impuesto devengado y también como impuesto deducible. Por las operaciones sujetas a medidas de simplificación no se efectuará ningún pago de IVA entre el proveedor y el adquirente. [...]

5) La aplicación de lo dispuesto por el presente artículo incumbe tanto al proveedor como al adquirente. Si el proveedor no ha incluido la mención “autoliquidación” en las facturas emitidas por los bienes o servicios contemplados en el apartado 2, el destinatario deberá aplicar el sistema de autoliquidación, abstenerse de pagar el IVA al proveedor, añadir *motu proprio* la mención “autoliquidación” en la factura y cumplir las obligaciones establecidas en el apartado 3.»

Decreto del Gobierno n.º 44/2004 por el que se aprueba el Reglamento de aplicación del Código Fiscal

15 En su versión modificada durante el año 2007, el punto 62, apartado 2, del Decreto del Gobierno n.º 44/2004, por el que se aprueba el Reglamento de aplicación del Código Fiscal, establecía lo siguiente:

«En caso de que el sujeto pasivo haya alcanzado o superado el límite de exención y no haya solicitado su identificación conforme al artículo 153 del Código Fiscal, las autoridades tributarias competentes procederán como sigue:

a) si las autoridades tributarias competentes constataran el incumplimiento de las disposiciones legales antes de que el sujeto pasivo se haya identificado a efectos del IVA conforme al artículo 153 del Código Fiscal, exigirán al sujeto pasivo el pago del impuesto del que habría sido deudor si hubiera estado regularmente identificado a efectos del IVA conforme al artículo 153 del Código Fiscal, por el período comprendido entre la fecha en la que dicha persona habría estado identificada a efectos del IVA de haberlo solicitado en el plazo legalmente establecido y la fecha en la que se haya comprobado el incumplimiento de las disposiciones legales. El órgano de inspección identificará inmediatamente de oficio a la citada persona a efectos del IVA conforme al artículo 153, apartado 7, del Código Fiscal.

[...]»

- 16 El punto 82 del referido Reglamento de aplicación, en su versión vigente durante el año 2007, tenía el siguiente tenor:

«El requisito imperativo al que el artículo 160, apartado 1, del Código Fiscal supedita la aplicación de las medidas de simplificación, es decir, la autoliquidación, consiste en que tanto el proveedor como el adquirente estén identificados a efectos del IVA conforme al artículo 153 del Código Fiscal y en que la operación de que se trata esté gravada. [...]

[...]

- 9) Las autoridades tributarias sancionarán a los proveedores y adquirentes por no aplicar las medidas de simplificación legalmente establecidas, obligándoles a rectificar las operaciones y a aplicar la autoliquidación conforme a lo dispuesto por el presente Reglamento.

[...]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 17 Entre los meses de agosto de 2005 y diciembre de 2009, el Sr. Marcu celebró, como vendedor, treinta y cinco transacciones inmobiliarias sobre terrenos y apartamentos que formaban parte de su patrimonio personal, tanto con personas físicas no identificadas a efectos del IVA como con personas jurídicas rumanas, identificadas a efectos del IVA. No percibió ningún IVA por tales transacciones, ni tampoco transfirió IVA alguno al Estado.
- 18 Según el tribunal remitente, sólo siete de las treinta y cinco transacciones inmobiliarias son pertinentes en el asunto de que conoce. Se trata de siete contratos de compraventa celebrados entre septiembre de 2006 y noviembre de 2007 con personas jurídicas rumanas identificadas a efectos del IVA.
- 19 A raíz de una inspección efectuada durante el año 2010, la Administración tributaria comprobó que tales transacciones inmobiliarias reunían los requisitos legales para estar gravadas por el IVA y que el Sr. Marcu tenía la condición de sujeto pasivo, al haber superado el límite de exención y al ejercer una actividad económica consistente en la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.
- 20 A este respecto, el 29 de septiembre de 2010, la Administración tributaria declaró que el Sr. Marcu había incumplido la obligación de identificarse a efectos del IVA dentro de los diez días siguientes a la fecha en que superó el límite de exención. Además, dicha Administración consideró que el Sr. Marcu era deudor del IVA desde el 1 de febrero de 2006 y le practicó una liquidación del IVA devengado retroactivamente por todas las transacciones inmobiliarias que había celebrado desde esa fecha como vendedor.
- 21 El Sr. Marcu impugnó la legalidad de dicha liquidación ante la Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Agencia Tributaria — Dirección General de Resolución de Reclamaciones, Rumanía) y solicitó que se aplicara a las transacciones celebradas durante los años 2006 y 2007 con personas identificadas a efectos del IVA el mecanismo de tributación simplificada, a saber, el mecanismo de autoliquidación, que entonces era obligatorio, con arreglo a la normativa nacional, en el caso de las transacciones inmobiliarias entre sujetos pasivos.
- 22 Según el Sr. Marcu, en la medida en que la Administración tributaria declaró retroactivamente, desde el 1 de febrero de 2006, su condición de sujeto pasivo, también debía haber aplicado el mecanismo de la autoliquidación a tales transacciones. El Sr. Marcu añadió que la identificación a efectos del IVA es un requisito formal para garantizar el control de la aplicación del mecanismo de autoliquidación y no debe incidir en modo alguno en el reconocimiento del derecho a estar sujeto a tal mecanismo.

- 23 La Agencia Tributaria — Dirección General de Resolución de Reclamaciones desestimó las alegaciones del Sr. Marcu sobre la aplicación retroactiva del mecanismo de autoliquidación arguyendo que, conforme a la normativa tributaria nacional en su versión vigente durante los años 2006 y 2007, la aplicación de dicho mecanismo estaba sujeta al requisito imperativo de que tanto el proveedor como el adquirente estuvieran identificados a efectos del IVA. Ahora bien, tal requisito no concurría en el caso del Sr. Marcu.
- 24 En el procedimiento judicial que se sustanció a raíz de la mencionada resolución de la Agencia Tributaria — Dirección General de Resolución de Reclamaciones, la Administración tributaria mantuvo su postura sobre la base de los mismos razonamientos. El Sr. Marcu adujo ante el tribunal remitente la conveniencia de plantear al Tribunal de Justicia una cuestión prejudicial para que éste dilucidara si tal postura es compatible con el Derecho de la Unión en materia de IVA.
- 25 A este respecto, el tribunal remitente señala que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la identificación a efectos del IVA constituye un requisito formal que no puede poner en cuestión el derecho a la deducción del IVA, en la medida en que se cumplan los requisitos materiales que dan origen a dicho derecho. El tribunal remitente considera que, en circunstancias como las del litigio principal, ello suscita la cuestión de si el hecho de disponer de un número de identificación a efectos del IVA válido en el momento de la entrega de los bienes inmuebles constituye también un requisito formal para la aplicación del mecanismo de autoliquidación o si se trata de un requisito material, de tal modo que necesariamente provoca la inaplicabilidad de dicho mecanismo, siendo así que, según el Derecho rumano, la aplicación del mecanismo de autoliquidación es obligatoria para las transacciones inmobiliarias.
- 26 Dadas estas circunstancias, la Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:
- «En circunstancias como las del litigio principal ¿se oponen [la Directiva 77/388 y la Directiva 2006/112] a una normativa nacional o a una práctica tributaria en virtud de la cual el mecanismo de autoliquidación (medidas de simplificación), que entonces era obligatorio para las transacciones inmobiliarias entre sujetos pasivos a efectos del IVA, no se aplica a una persona que fue identificada de oficio a efectos del IVA a raíz de la inspección fiscal de la que fue objeto, por el hecho de que dicha persona no había solicitado ni obtenido su identificación a efectos del IVA antes de efectuar la transacción o en la fecha en la que sobrepasó el límite máximo?»

Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial

- 27 Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si la Directiva 77/388 y la Directiva 2006/112 se oponen a una norma de Derecho nacional o a una práctica tributaria nacional en virtud de la cual el mecanismo de autoliquidación sólo es aplicable si concurre el requisito de que tanto el proveedor como el adquirente del bien de que se trata estén identificados a efectos del IVA en el momento en que ha tenido lugar la transacción, de manera que si no concurre este requisito el deudor del IVA será el proveedor, en aplicación del régimen ordinario de dicho impuesto.
- 28 Por lo que respecta a la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial, procede señalar, en primer lugar, que una de las siete transacciones inmobiliarias controvertidas en el litigio principal consiste en un contrato de compraventa celebrado el 13 de septiembre de 2006, esto es, antes de la adhesión de Rumanía a la Unión Europea, que tuvo lugar el 1 de enero de 2007.
- 29 Ahora bien, el Tribunal de Justicia tiene competencia para interpretar el Derecho de la Unión, por lo que respecta a su aplicación en un nuevo Estado miembro, únicamente a partir de la fecha de adhesión de éste a la Unión (véase, en este sentido, la sentencia de 10 de enero de 2006, Ynos, C-302/04, EU:C:2006:9, apartado 36 y la jurisprudencia citada).

- 30 En consecuencia, el Tribunal de Justicia carece de competencia para responder a la cuestión prejudicial en la medida en que ésta se refiere al contrato de compraventa de 13 de septiembre de 2006.
- 31 En segundo lugar, debe señalarse que la cuestión prejudicial hace referencia tanto a la Directiva 77/388 como a la Directiva 2006/112.
- 32 A este respecto, cabe indicar que los hechos pertinentes en el litigio principal son posteriores al 1 de enero de 2007, fecha en la que la Directiva 2006/112, conforme a sus artículos 411 y 413, entró en vigor y derogó la Directiva 77/388. Además, del artículo 411, apartado 2, de la Directiva 2006/112 se desprende que, desde esa fecha, las referencias a la Directiva 77/388 se entenderán hechas a la Directiva 2006/112.
- 33 Por ello, sólo es pertinente para responder a la cuestión prejudicial el examen de lo dispuesto por la Directiva 2006/112.
- 34 En tercer lugar, procede señalar que la Comisión manifiesta dudas sobre la utilidad de la respuesta a la cuestión prejudicial para resolver el litigio principal y, por tanto, sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial. En efecto, no es seguro que el Sr. Marcu, en su condición de vendedor de terrenos y apartamentos que formaban parte de su patrimonio personal, pueda calificarse de «sujeto pasivo» en el sentido del artículo 9 de la Directiva 2006/112. Ahora bien, si el Sr. Marcu no pudiera ser calificado de sujeto pasivo, procedería, según la Comisión, anular la liquidación controvertida en el litigio principal, sin que se suscitara la cuestión prejudicial planteada al Tribunal de Justicia.
- 35 A este respecto, debe recordarse que no corresponde al Tribunal de Justicia pronunciarse sobre la interpretación y la aplicabilidad de disposiciones nacionales ni determinar los hechos pertinentes para la resolución del litigio principal. En efecto, en el marco del reparto de competencias entre los tribunales de la Unión y los órganos jurisdiccionales nacionales, incumbe al Tribunal de Justicia tener en cuenta el contexto fáctico y normativo en el que se inscribe la cuestión prejudicial, tal como lo define la resolución de remisión (véase, en este sentido, en particular, la sentencia de 13 de junio de 2013, Kostov, C-62/12, EU:C:2013:391, apartado 25).
- 36 En estas circunstancias, aparte del hecho de que el Sr. Marcu no parece haber rebatido, en el procedimiento nacional, su calificación de sujeto pasivo, procede tener en cuenta que, en la petición de decisión prejudicial, el tribunal remitente considera sujeto pasivo al Sr. Marcu basándose en las normas del Derecho rumano que transponen el artículo 9 de la Directiva 2006/112.
- 37 De cuanto precede resulta que, desde este punto de vista, la petición de decisión prejudicial es admisible.
- 38 En cuarto y último lugar, según la jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, cuando resulta patente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder eficazmente a las cuestiones planteadas, el Tribunal de Justicia declara la inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial formulada por el órgano jurisdiccional nacional (véase, en este sentido, la sentencia de 2 de marzo de 2017, Pérez Retamero, C-97/16, EU:C:2017:158, apartado 22 y jurisprudencia citada).
- 39 A este respecto, debe señalarse que la cuestión prejudicial se basa en la premisa de que el mecanismo de autoliquidación, tal como está previsto en la Directiva 2006/112, es aplicable a las operaciones a que se refiere el litigio principal.

- 40 Ahora bien, en la documentación remitida al Tribunal de Justicia no consta que Rumanía haya obtenido, en virtud del artículo 395 de la Directiva 2006/112, la autorización para aplicar el mecanismo de autoliquidación en casos no expresamente establecidos por dicha Directiva.
- 41 En consecuencia, procede examinar si las operaciones inmobiliarias de que se trata en el litigio principal pueden estar sujetas al mecanismo de autoliquidación sobre la base del artículo 199, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112.
- 42 El artículo 199 de la Directiva 2006/112 constituye una excepción al principio formulado en su artículo 193, conforme al cual el deudor del IVA es el sujeto pasivo que efectúa una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada. En efecto, dicho artículo 199 permite a los Estados miembros recurrir, en las situaciones contempladas en su apartado 1, letras a) a g), al mecanismo de autoliquidación, en virtud del cual el deudor del IVA es el sujeto destinatario de la operación sometida al impuesto (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de junio de 2013, Promociones y Construcciones BJ 200, C-125/12, EU:C:2013:392, apartado 23).
- 43 De este modo, conforme al artículo 199, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de las entregas de bienes inmuebles, en el sentido del artículo 135, apartado 1, letras j) y k), de dicha Directiva, cuando el proveedor haya optado por la tributación de la operación con arreglo a lo dispuesto en el artículo 137 de la misma.
- 44 Cabe indicar que el artículo 135, apartado 1, letras j) y k), de la Directiva 2006/112 obliga a los Estados miembros a eximir la entregas de edificios o de partes de los mismos y del terreno sobre el que se levantan distintas a las contempladas en la letra a) del apartado 1 de su artículo 12 así como las entregas de bienes inmuebles no edificadas, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 1 del artículo 12 de dicha Directiva. Dicho artículo 12, apartado 1, letras a) y b), al que remite el artículo 135, apartado 1, letras j) y k), de la Directiva 2006/112 contempla la entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de los mismos y del terreno sobre el que se levantan, así como las entregas de terrenos edificables.
- 45 Por tanto, de la interpretación combinada de ambas disposiciones se desprende que deben, en principio, estar exentas de IVA, por un lado, las entregas de edificios o de partes de los mismos y de la porción de terreno sobre la que se levantan distintas de las efectuadas antes de su primera ocupación y, por otro lado, las entregas de bienes inmuebles no edificadas distintas a las de los terrenos edificables.
- 46 Sin embargo, el artículo 137 de la Directiva 2006/112 permite que los Estados miembros concedan a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de determinadas operaciones, entre las que se encuentran las contempladas en el artículo 135, apartado 1, letras j) y k), de dicha Directiva, a saber, las operaciones enunciadas en el apartado anterior.
- 47 Sólo cuando el Estado miembro en cuestión ha decidido conceder a sus sujetos pasivos la opción establecida en el artículo 137 de la Directiva 2006/112 y uno de esos sujetos pasivos ha ejercido dicha opción para operaciones que entran en el ámbito del artículo 135, apartado 1, letras j) y k), de esta Directiva puede aplicarse el mecanismo de autoliquidación a tales operaciones, sobre la base del artículo 199, apartado 1, letra c), de la misma Directiva.
- 48 A este respecto, cabe indicar que la petición de decisión prejudicial no precisa la naturaleza exacta de los bienes inmuebles de que se trata en el litigio principal.
- 49 Sin embargo, suponiendo, en primer lugar, que las operaciones controvertidas en el litigio principal se refirieran a bienes inmuebles en el sentido del artículo 135, apartado 1, letras j) y k), de la Directiva 2006/112, sería necesario además que, en su normativa, Rumanía hubiera establecido la posibilidad —

prevista en el artículo 137 de dicha Directiva— de conceder a los sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las entregas de tales bienes inmuebles. Ahora bien, sin perjuicio de la oportuna comprobación por parte del tribunal remitente, no parece desprenderse de la resolución de remisión que Rumanía haya contemplado tal posibilidad en su normativa.

- 50 A este respecto, aun suponiendo que esta última posibilidad exista en la normativa rumana, de la resolución de remisión se deduce claramente que el Sr. Marcu no optó por la tributación de las operaciones controvertidas en el litigio principal, ya que en un primer momento no estaba identificado a efectos del IVA y, posteriormente, cuando fue considerado de oficio como sujeto pasivo por la Administración tributaria y se le practicó una liquidación por las operaciones de que se trata, impugnó la legalidad de dicha liquidación.
- 51 En consecuencia, aunque las operaciones controvertidas en el litigio principal, o algunas de ellas, se refieran a bienes inmuebles en el sentido del artículo 135, apartado 1, letras j) y k), de la Directiva 2006/112, al no haber hecho uso Rumanía, en su normativa, de la facultad —establecida por el artículo 137, apartado 1, letras b) y c), de la Directiva 2006/112— de conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de tales operaciones o al no haber solicitado expresamente el Sr. Marcu, conforme al referido artículo 137, la aplicación del IVA a tales operaciones, no concurren los requisitos de aplicación del artículo 199, apartado 1, letra c), de dicha Directiva y, en consecuencia, no puede aplicarse el mecanismo de autoliquidación, tal como está previsto en la propia Directiva.
- 52 Suponiendo, en segundo lugar, que las operaciones controvertidas en el litigio principal se refieran a los bienes inmuebles del artículo 12, apartado 1, letras a) y b), de la Directiva 2006/112, el mecanismo de autoliquidación tampoco puede aplicarse a tales operaciones, pues no figuran entre las operaciones contempladas taxativamente en el artículo 199, apartado 1, letras a) a g), de la Directiva 2006/112.
- 53 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede declarar que del análisis de las disposiciones de la Directiva 2006/112 se deduce que el mecanismo de autoliquidación que establece no puede aplicarse a las operaciones controvertidas en el litigio principal. De ello resulta que la cuestión prejudicial, que versa sobre las condiciones de aplicación de este mecanismo, tiene carácter hipotético y que no es necesario darle respuesta para la resolución del litigio principal. Por consiguiente, la cuestión prejudicial es inadmisibile.
- 54 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede declarar que la presente petición de decisión prejudicial es inadmisibile.

Costas

- 55 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 Novena) declara:

La petición de decisión prejudicial formulada por la Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía) es inadmisibile.

Firmas