



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)

de 2 de julio de 2020*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Rectificación de factura — Impuesto erróneamente facturado — Devolución del impuesto indebidamente abonado — Mecanismo de inversión del sujeto pasivo del IVA — Operaciones efectuadas en un período impositivo que ya ha sido objeto de una inspección fiscal — Neutralidad fiscal — Principio de efectividad — Proporcionalidad»

En el asunto C-835/18,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Curtea de Apel Timișoara (Tribunal Superior de Timisoara, Rumanía), mediante resolución de 21 de noviembre de 2018, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de diciembre de 2018, en el procedimiento entre

SC Terracult SRL

y

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad — Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5,

ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. E. Regan, Presidente de Sala, y los Sres. I. Jarukaitis, E. Juhász (Ponente), M. Ilešič y C. Lycourgos, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Bobek;

Secretario: Sr. R. Schiano, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 5 de febrero de 2020;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de SC Terracult SRL, por la Sra. I. Kocsis-Josan, avocată;
- en nombre del Gobierno rumano, inicialmente por las Sras. E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman y O.-C. Ichim y el Sr. C.-R. Canțăr, posteriormente por las Sras. E. Gane, R. I. Hațieganu, A. Wellman y O. C. Ichim, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: rumano.

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia y N. Gossement, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 26 de marzo de 2020;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación 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 su versión modificada por la Directiva 2013/43/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013 (DO 2013, L 201, p. 4) (en lo sucesivo, «Directiva IVA»), y de los principios de neutralidad fiscal, efectividad y proporcionalidad.
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre SC Terracult SRL, sociedad mercantil rumana (en lo sucesivo, «Terracult»), por una parte, y la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Arad — Serviciul Inspecție Fiscală Persoane Juridice 5 (Dirección General Regional de Hacienda de Timisoara — Administración Provincial de Hacienda de Arad — Servicio de Inspección Fiscal para Personas Jurídicas n.º 5, Rumanía) y la ANAF Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Timișoara Serviciul de Soluționare a Contestațiilor (Agencia Tributaria — Dirección General Regional de Hacienda de Timisoara — Servicio de Resolución de Reclamaciones, Rumanía), por otra, en relación con el recurso de anulación de una liquidación por la que se denegó a dicha sociedad el derecho a la devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y se le obligó a abonar una cuota adicional del impuesto.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 El artículo 193 de la Directiva IVA tiene el siguiente tenor:

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

- 4 El artículo 199 *bis* de esta Directiva, resultante de la Directiva 2013/43 —que entró en vigor el 15 de agosto de 2013—, establecía:

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

[...]

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

[...]

1 *bis*. Los Estados miembros podrán establecer las condiciones de aplicación del mecanismo previsto en el apartado 1.

1 *ter*. La aplicación del mecanismo previsto en el apartado 1 a la entrega o prestación de cualquiera de los bienes o servicios enumerados en las letras c) a j) de dicho apartado estará supeditada a la condición de que se impongan obligaciones de información adecuadas y efectivas a los sujetos pasivos que realicen entregas de bienes o prestaciones de servicios a las que sea aplicable el mecanismo previsto en el apartado 1.»

- 5 En virtud de la Decisión de Ejecución del Consejo, de 20 de junio de 2011, por la que se autoriza a Rumanía a aplicar una medida especial de excepción a lo dispuesto en el artículo 193 de la Directiva 2006/112 (DO 2011, L 163, p. 26), aplicable hasta el 31 de mayo de 2013, y, posteriormente, en virtud del artículo 199 *bis*, apartado 1, de la Directiva IVA, resultante de la Directiva 2013/43, dicho Estado miembro aplicaba el mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinados cereales, incluida la colza.

Derecho rumano

- 6 De conformidad con el artículo 7, apartado 2, del Ordonanța Guvernului nr. 92 privind Codul de procedură fiscală (Decreto-ley n.º 92, por el que se aprueba el Código de Procedimientos Tributarios), de 24 de diciembre de 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 941 de 29 de diciembre de 2003):

«La autoridad tributaria tendrá derecho a examinar de oficio los hechos y a recabar y utilizar toda la información y los documentos necesarios para la determinación correcta de la situación fiscal del contribuyente e identificará y tendrá en cuenta todas las circunstancias concurrentes en cada caso.»

- 7 El artículo 205 del citado Código, titulado «Posibilidad de reclamar», establece, en su apartado 1:

«De conformidad con la ley, podrá formularse reclamación contra el título de crédito y contra cualquier otro acto administrativo en materia tributaria. La reclamación es un recurso administrativo y no impide que quien se considere perjudicado en sus derechos por un acto administrativo en materia tributaria o por la omisión del mismo ejerza el derecho a un recurso judicial en las condiciones previstas por la ley.»

- 8 A tenor del artículo 207, apartado 1, de dicho Código:

«La reclamación se presentará en los 30 días siguientes a la notificación del acto administrativo tributario, so pena de caducidad.»

- 9 El artículo 213 de ese Código, titulado «Sustanciación de la reclamación», dispone, en sus apartados 1 y 4, lo siguiente:

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

[...]

(4) El reclamante, las partes coadyuvantes o sus mandatarios podrán presentar nuevas pruebas en apoyo de su pretensión. En este caso, la autoridad tributaria autora del acto administrativo en materia tributaria impugnado o el órgano que haya efectuado la actuación inspectora, según el caso, podrá pronunciarse sobre estas nuevas pruebas.»

10 El artículo 159 de la Legea nr. 571 privind Codul fiscal (Ley n.º 571, sobre el Código Tributario), de 22 de diciembre de 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927 de 23 de diciembre de 2003), modificada y completada por la Legea nr. 343 (Ley n.º 343), de 17 de julio de 2006 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 662 de 1 de agosto de 2006), que transpuso al Derecho rumano la Directiva IVA, dispone:

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

- (a) en caso de que el documento no haya sido transmitido al beneficiario, se anulará y se emitirá un nuevo documento;
- b) en caso de que el documento se haya transmitido al beneficiario, bien se emitirá un nuevo documento que deberá incluir, por un lado, las menciones del documento inicial, el número y la fecha del documento rectificado y los valores con signo negativo y, por otro lado, las menciones y valores correctos, o bien se emitirán dos documentos, uno que contendrá las menciones y valores correctos, y el otro con valores con signo negativo, en el que se hará constar el número y la fecha del documento rectificado.

[...]

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

Litigio principal y cuestión prejudicial

- 11 Entre el 10 y el 14 de octubre de 2013, Donauland SRL, sociedad mercantil rumana, suministró colza a Almos Alfons Mosel Handels GmbH (en lo sucesivo, «Almos»), sociedad mercantil alemana. Consideró que las operaciones correspondientes eran entregas intracomunitarias.
- 12 Al no haber podido presentar Donauland, en la inspección fiscal a la que fue sometida, documentos que acreditasen que la colza suministrada había abandonado el territorio rumano, la autoridad tributaria competente consideró que la exención del IVA establecida para las entregas intracomunitarias de bienes no era aplicable a esas operaciones. Por consiguiente, dicha autoridad exigió a Donauland, mediante liquidación de 4 de marzo de 2014 (en lo sucesivo, «liquidación de 4 de marzo de 2014»), el importe de 440 241 lei rumanos (RON) (unos 100 000 euros) en concepto del IVA correspondiente a las entregas de colza destinadas a Almos de octubre de 2013, calificadas de entregas nacionales sometidas al tipo normal del 24 %. Donauland no impugnó esta liquidación, que, en consecuencia, devino firme.
- 13 El 27 de marzo de 2014, Donauland, de conformidad con la liquidación de 4 de marzo de 2014, recalificó las entregas intracomunitarias en cuestión, clasificándolas en la categoría de entregas nacionales sometidas al tipo normal del IVA, y emitió al efecto facturas rectificativas, las cuales ponían de manifiesto la anulación y recalificación de las citadas entregas intracomunitarias. Mencionaban su carácter rectificativo y especificaban que se habían emitido sobre la base de la liquidación de 4 de marzo de 2014.

- 14 El 28 de marzo de 2014, Almos informó a Donauland de que había observado que dichas facturas rectificativas incluían su número de identificación fiscal alemán y solicitó una rectificación de esas facturas que recogiese sus datos identificativos en Rumanía. Almos también indicó a Donauland que la colza en cuestión no había abandonado el territorio rumano y que a las entregas de que se trata debía aplicárseles el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.
- 15 Así pues, el 31 de marzo de 2014, Donauland emitió nuevas facturas rectificativas, recalificando las entregas nacionales en cuestión, sujetas al tipo ordinario del IVA, para clasificarlas en la categoría de las entregas de bienes a las que era aplicable el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, como consecuencia de la errónea identificación del comprador, detectada a raíz de la comunicación de Almos de 28 de marzo de 2014. Como estas nuevas facturas rectificativas se computaron en la declaración del IVA relativa a marzo de 2014, Donauland dedujo el IVA correspondiente a esas facturas del IVA adeudado relativo al período en curso. Al haberse determinado un importe negativo de IVA, Donauland solicitó la devolución del IVA, que ascendía a 440 241 RON (unos 100 000 euros), correspondiente a la cuota adicional de IVA mencionada en la liquidación de 4 de marzo de 2014.
- 16 Una vez verificada, entre el 28 de noviembre de 2016 y el 10 de febrero de 2017, la mencionada solicitud de devolución del IVA, la autoridad tributaria competente, mediante liquidación de 10 de febrero de 2017 (en lo sucesivo, «liquidación de 10 de febrero de 2017»), exigió con carácter definitivo a Terracult —que había adquirido Donauland, por absorción, el 1 de agosto de 2016— dicho importe de 440 241 RON (unos 100 000 euros), en concepto de cuota adicional de IVA correspondiente a las entregas de colza realizadas en octubre de 2013. Dicha autoridad tributaria consideró, en particular, que la recalificación de esas entregas de colza y su clasificación en la categoría de entregas de bienes a las que era aplicable el mecanismo de inversión del sujeto pasivo dejaba sin efecto, contrariamente a Derecho, la liquidación de 4 de marzo de 2014, a pesar de que esta ya era firme.
- 17 La liquidación de 10 de febrero de 2017 fue objeto de reclamación administrativa por parte de Terracult, que fue desestimada el 14 de julio de 2017.
- 18 El 2 de febrero de 2018, Terracult interpuso ante el Tribunalul Arad (Tribunal de Distrito de Arad, Rumanía) un recurso en el que solicitaba, en particular, la anulación de la decisión de 14 de julio de 2017 por la que se desestimaba su reclamación, la anulación parcial de la liquidación de 10 de febrero de 2017 y la devolución del importe abonado al amparo de la liquidación de 4 de marzo de 2014. Terracult señaló que procedía esa devolución debido a que Donauland se había simplemente atenido, en primer lugar, a la información facilitada por Almos, según la cual la colza suministrada iba a abandonar el territorio rumano, en segundo lugar, a la liquidación de 4 de marzo de 2014 que declaraba que la colza no había abandonado dicho territorio y obligaba al pago de una cuota adicional de IVA por entregas nacionales y, por último, a la realidad de los hechos, que conllevaba la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo a esas entregas. Terracult alegó que la normativa relativa a dicho mecanismo y el principio de neutralidad del IVA exigían que se permitiese la rectificación de las facturas en cuestión, que se llevó a cabo el 31 de marzo de 2014 con arreglo a la realidad de los hechos, y la devolución de la cuota adicional de IVA indebidamente abonada.
- 19 El 18 de mayo de 2018, dicho tribunal desestimó el recurso de Terracult por no haber presentado Donauland la reclamación administrativa que le habría permitido modificar la situación tributaria indicada en la liquidación de 4 de marzo de 2014. El 29 de junio de 2018, Terracult recurrió en apelación la resolución que desestimaba su recurso ante la Curtea de Apel Timișoara (Tribunal Superior de Timisoara, Rumanía).

- 20 Al albergar dudas en cuanto a la compatibilidad con el Derecho de la Unión de la normativa nacional pertinente y de su aplicación por las autoridades nacionales, la Curtea de Apel Timișoara (Tribunal Superior de Timisoara) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

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

Sobre la cuestión prejudicial

- 21 Mediante su cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si las disposiciones de la Directiva IVA y los principios de neutralidad fiscal, efectividad y proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional o a una práctica administrativa nacional que no permiten que un sujeto pasivo, que realizó operaciones a las que posteriormente resultó serles de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, rectifique las facturas relativas a esas operaciones y, para la devolución del IVA que indebidamente facturó y abonó, se sirva de ellas rectificando una declaración tributaria anterior o presentando una nueva declaración tributaria que tenga en cuenta dicha rectificación debido a que el período en el que se realizaron dichas operaciones ya había sido objeto de una inspección fiscal a cuyo término la autoridad tributaria competente había emitido una liquidación que, al no haber sido impugnada por dicho sujeto pasivo, había devenido firme.
- 22 Es pacífico entre las partes interesadas que han presentado observaciones escritas en el presente asunto que a todas las entregas de colza realizadas en octubre de 2013 en Rumanía por un sujeto pasivo proveedor a otro sujeto pasivo —ambos con número de identificación fiscal rumano— debía aplicárseles el régimen de inversión del sujeto pasivo. Pues bien, con arreglo a este régimen, no procede ningún pago del IVA entre el proveedor y el sujeto pasivo destinatario de las entregas, el cual es deudor del IVA soportado por las operaciones realizadas (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de abril de 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, apartado 41 y jurisprudencia citada).
- 23 Al no adeudar ese proveedor el IVA, de conformidad con los artículos 193, 199 y 199 *bis* de la Directiva IVA, no puede ser considerado deudor del IVA y la circunstancia de que dicho proveedor haya pagado el IVA basándose en la suposición errónea de que la entrega en cuestión no estaba sometida al régimen de inversión del sujeto pasivo no permite establecer una excepción a esa regla (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de abril de 2015, GST — Sarviz Germania, C-111/14, EU:C:2015:267, apartados 28 y 29), de modo que, en principio, debe devolverse a dicho proveedor ese IVA erróneamente facturado y pagado.
- 24 En efecto, según jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, el derecho a obtener la devolución de los impuestos recaudados en un Estado miembro en contra de las normas del Derecho de la Unión es la consecuencia y el complemento de los derechos conferidos a los justiciables por las disposiciones del Derecho de la Unión, tal como han sido interpretadas por el Tribunal de Justicia. Por lo tanto, en principio, el Estado miembro en cuestión está obligado a devolver los tributos recaudados en contra de lo dispuesto en el Derecho de la Unión. La solicitud de devolución del IVA indebidamente pagado pertenece al ámbito del derecho a la devolución de las cantidades abonadas indebidamente, que, según reiterada jurisprudencia, tiene como finalidad remediar las consecuencias de la incompatibilidad

del tributo con el Derecho de la Unión, neutralizando la carga económica que este tributo impuso indebidamente al operador económico que, en definitiva, la soportó efectivamente (sentencia de 14 de junio de 2017, *Compass Contract Services*, C-38/16, EU:C:2017:454, apartados 29 y 30 y jurisprudencia citada).

- 25 A este respecto, procede recordar que el principio de neutralidad del IVA, que es un principio fundamental del sistema común del IVA, tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA en el marco de sus actividades económicas. Por tanto, dicho sistema garantiza la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén, en principio, a su vez sujetas al IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de marzo de 2014, *Malburg*, C-204/13, EU:C:2014:147, apartado 41 y jurisprudencia citada).
- 26 En lo que atañe a la devolución del IVA facturado por error, el Tribunal de Justicia ya ha señalado que la Directiva IVA no prevé ninguna disposición sobre la regularización, por parte de quien expide la factura, del IVA indebidamente facturado y que, en estas circunstancias, corresponde en principio a los Estados miembros determinar las condiciones en que puede regularizarse el IVA indebidamente facturado (sentencia de 11 de abril de 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, apartado 25 y jurisprudencia citada).
- 27 Para garantizar la neutralidad del IVA, corresponde a los Estados miembros prever en su ordenamiento jurídico interno la posibilidad de regularizar todo impuesto indebidamente facturado, siempre que el emisor de la factura demuestre su buena fe (sentencia de 11 de abril de 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, apartado 26 y jurisprudencia citada).
- 28 Sin embargo, cuando quien expide la factura haya eliminado por completo, y en tiempo oportuno, el riesgo de pérdida de ingresos fiscales, el principio de neutralidad del IVA exige que el impuesto indebidamente facturado pueda ser regularizado, sin que los Estados miembros puedan supeditar dicha regularización a la buena fe de quien expide la factura. Esta regularización no puede depender de la facultad de apreciación discrecional de la Administración tributaria (sentencia de 11 de abril de 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, apartado 27 y jurisprudencia citada).
- 29 Pues bien, en caso de entregas de bienes a las que sea aplicable el régimen de inversión del sujeto pasivo, el riesgo de pérdida de ingresos tributarios ligado al ejercicio del derecho a devolución queda eliminado. En efecto, si bien el sujeto pasivo destinatario de esas entregas es deudor del IVA soportado, puede, en principio, deducir tal impuesto, de manera que no se debe ningún importe a la Administración tributaria (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de abril de 2019, *PORR Építési Kft.*, C-691/17, EU:C:2019:327, apartado 30 y jurisprudencia citada).
- 30 Por consiguiente, si no existe riesgo de pérdida de ingresos fiscales, la negativa a devolver a un proveedor el IVA indebidamente abonado, facturado a pesar de que, en lugar de las normas relativas al régimen ordinario del IVA, eran las correspondientes al mecanismo de inversión del sujeto pasivo las que se aplicaban a una entrega realizada por ese proveedor en el marco de sus actividades económicas sometidas al IVA, equivaldría a obligarle a soportar una carga fiscal en violación del principio de neutralidad del IVA.
- 31 Además, los principios de efectividad y de proporcionalidad también se oponen a una normativa o a una práctica administrativa como las controvertidas en el litigio principal.
- 32 Por lo que respecta al principio de efectividad, que exige que una disposición procesal nacional no haga imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos a los particulares por el Derecho de la Unión, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la posibilidad de presentar una solicitud de devolución del IVA sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en

lo que se refiere a sus derechos y obligaciones frente a la Administración tributaria, no pueda cuestionarse indefinidamente. El Tribunal de Justicia ha reconocido que es compatible con el Derecho de la Unión establecer plazos razonables de recurso de carácter preclusivo en interés de la seguridad jurídica, que protege tanto al contribuyente como a la Administración afectados. En efecto, tales plazos no hacen imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión, aun cuando, por definición, el transcurso de estos plazos dé lugar a la desestimación, total o parcial, de la acción ejercitada (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de febrero de 2019, *Nestrade*, C-562/17, EU:C:2019:115, apartados 41 y 42 y jurisprudencia citada).

- 33 De la resolución de remisión se desprende que, en el litigio principal, las autoridades tributarias y el órgano jurisdiccional que se pronunció en primera instancia denegaron al proveedor el derecho a acogerse a las disposiciones de la normativa tributaria nacional que regulan la posibilidad de obtener la devolución del IVA erróneamente facturado y abonado, en un plazo de cinco años, rectificando las facturas que había emitido, debido a que, de conformidad con la normativa nacional controvertida en el litigio principal, a efectos de la citada devolución, dicho proveedor debería haber hecho uso de la posibilidad de impugnar la primera liquidación antes de que adquiriera firmeza.
- 34 Sin embargo, como indicó el Abogado General en el punto 47 de sus conclusiones, aunque la normativa nacional establece que el sujeto pasivo dispone de 30 días desde la comunicación de la liquidación para presentar reclamación, podría suceder que el sujeto pasivo apenas disponga de tiempo para dicha reclamación, o incluso que el plazo haya prescrito, cuando los datos en virtud de los cuales sería posible impugnar esa liquidación se descubran una vez emitida esta, de modo que el ejercicio del derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA se haga en la práctica imposible o, cuando menos, excesivamente difícil. En el caso de autos, según la información con la que cuenta el Tribunal de Justicia, el predecesor de Terracult solo dispuso de algunos días para impugnar válidamente la primera liquidación mediante el procedimiento de reclamación que tenía a su disposición.
- 35 En estas circunstancias, el principio de efectividad se opone a normativas o prácticas administrativas nacionales de este tipo, en la medida en que pueden privar a un sujeto pasivo de la posibilidad de rectificar las facturas relativas a algunas de sus operaciones y de servirse de ellas para la devolución del IVA que indebidamente facturó y abonó, aun cuando el plazo de preclusión de cinco años fijado por esa normativa no haya transcurrido (véase, por analogía, la sentencia de 26 de abril de 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, apartado 40).
- 36 En lo que respecta a las dudas del tribunal remitente relativas al principio de proporcionalidad, procede recordar que el legislador nacional tiene la posibilidad de acompañar las obligaciones formales de los sujetos pasivos de sanciones que estimulen el cumplimiento de tales obligaciones por parte de estos para garantizar el buen funcionamiento del sistema del IVA y que, por consiguiente, una sanción administrativa de carácter pecuniario puede ser aplicada particularmente en el caso de un sujeto pasivo cuya solicitud de devolución del IVA indebidamente abonado resulte de su propia negligencia (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de abril de 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, apartados 48 y 49).
- 37 Es preciso señalar que, en caso de que se demuestre la negligencia del sujeto pasivo, lo que corresponde determinar al tribunal remitente, el Estado miembro interesado debe recurrir a medios que, al tiempo que permitan alcanzar eficazmente el objetivo perseguido por la normativa nacional, causen el menor menoscabo posible a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión, como el principio de neutralidad del IVA. Así pues, habida cuenta del lugar que ocupa dicho principio en el sistema común del IVA, una sanción consistente en la denegación absoluta del derecho a la devolución del IVA erróneamente facturado e indebidamente abonado parece desproporcionada (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de abril de 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, apartados 50 y 51 y jurisprudencia citada).

- 38 Ha de añadirse también que, como ha puesto de relieve el Gobierno rumano, el derecho a la devolución del IVA debe denegarse si se invoca de manera fraudulenta o abusiva. En efecto, la lucha contra el fraude y los posibles abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva IVA y los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva y fraudulenta (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de octubre de 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, apartado 29 y jurisprudencia citada). Sin embargo, en el caso de autos, el tribunal remitente en modo alguno pone de manifiesto en su petición de decisión prejudicial la existencia de fraude o abuso.
- 39 A la luz de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que las disposiciones de la Directiva IVA y los principios de neutralidad fiscal, efectividad y proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional o a una práctica administrativa nacional que no permiten que un sujeto pasivo, que realizó operaciones a las que posteriormente resultó serles de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo del IVA, rectifique las facturas relativas a esas operaciones y, para la devolución del IVA que indebidamente facturó y abonó, se sirva de ellas rectificando una declaración tributaria anterior o presentando una nueva declaración tributaria que tenga en cuenta dicha rectificación debido a que el período en el que se realizaron dichas operaciones ya había sido objeto de una inspección fiscal a cuyo término la autoridad tributaria competente había emitido una liquidación que, al no haber sido impugnada por dicho sujeto pasivo, había devenido firme.

Costas

- 40 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso.

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

Las disposiciones 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 2013/43/UE del Consejo, de 22 de julio de 2013, y los principios de neutralidad fiscal, efectividad y proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional o a una práctica administrativa nacional que no permiten que un sujeto pasivo, que realizó operaciones a las que posteriormente resultó serles de aplicación el mecanismo de inversión del sujeto pasivo del impuesto sobre el valor añadido (IVA), rectifique las facturas relativas a esas operaciones y, para la devolución del IVA que indebidamente facturó y abonó, se sirva de ellas rectificando una declaración tributaria anterior o presentando una nueva declaración tributaria que tenga en cuenta dicha rectificación debido a que el período en el que se realizaron dichas operaciones ya había sido objeto de una inspección fiscal a cuyo término la autoridad tributaria competente había emitido una liquidación que, al no haber sido impugnada por dicho sujeto pasivo, había devenido firme.

Firmas