Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 19 de octubre de 2017*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Derecho a deducción — Requisitos para su ejercicio — Artículo 273 — Medidas nacionales — Lucha contra el fraude y la evasión fiscal — Factura emitida por un contribuyente declarado "inactivo" por la Administración tributaria — Riesgo de fraude — Denegación del derecho a deducción — Proporcionalidad — Negativa a tener en cuenta pruebas de la inexistencia de fraude o pérdida fiscal — Limitación de los efectos en el tiempo de la sentencia que se pronuncie — Inexistencia»

En el asunto C-101/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj, Rumanía), mediante resolución de 21 de enero de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 19 de febrero de 2016, en el procedimiento entre

SC Paper Consult SRL

y

Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de Sala, y el Sr. A. Rosas (Ponente), las Sras. C. Toader y A. Prechal y el Sr. E. Jarašiūnas, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sra. L. Carrasco Marco, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 26 de enero de 2017;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de SC Paper Consult SRL, por el Sr. A. Bora, avocat;

– en nombre del Gobierno rumano, por el Sr. R.H. Radu y por las Sras. M. Bejenar y E. Gane, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: rumano.

– en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. M. Owsiany-Hornung y por el Sr. G.-D. Balan, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 31 de mayo de 2017;

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 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»).

2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre, por un lado, SC Paper Consult SRL (en lo sucesivo, «Paper Consult») y, por otro lado, la Direcția Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Dirección Regional de Hacienda de Cluj-Napoca, Rumanía) y la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Bistrița-Năsăud (Administración Provincial de Hacienda de Bistrița-Năsăud, Rumanía), en el que Paper Consult impugna una resolución administrativa que le deniega el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) pagado por los servicios prestados por SC Rom Packaging SPRL (en lo sucesivo, «Rom Packaging»), por razón de que esta última había sido declarada contribuyente «inactiva» en la fecha de celebración del contrato.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 2006/112

3 El considerado 59 de la Directiva 2006/112 tiene el siguiente tenor:

«Conviene que, dentro de ciertos límites y en determinadas condiciones, los Estados miembros puedan adoptar o mantener medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva, en orden a simplificar la recaudación del impuesto o a evitar ciertos fraudes o evasiones fiscales.»

4 El artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112, que figura en su título I bajo la rúbrica «Objeto y ámbito de aplicación», establece lo siguiente:

«En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.»

5 El artículo 168 de la citada Directiva, que figura en su título X bajo la rúbrica «Deducciones», 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;

[…]»

6 De acuerdo con el artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112:

«Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:

a) para la deducción contemplada en el artículo 168, letra a), por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6».

7 El artículo 214, apartado 1, letra a), de esa Directiva establece:

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

a) todos aquellos sujetos pasivos, a excepción de los previstos en el apartado 2 del artículo 9, que efectúen en su territorio respectivo entregas de bienes o prestaciones de servicios que les confieran derecho a deducción y que no sean entregas de bienes o prestaciones de servicios en las que el deudor del IVA sea exclusivamente el destinatario, de conformidad con los artículos 194 a 197 y con el artículo 199».

8 En virtud del artículo 273, párrafo primero, de la Directiva 2006/112:

«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 que dichas obligaciones no den lugar, en los intercambios entre los Estados miembros, a formalidades relacionadas con el paso de una frontera.»

Reglamento (UE) n.º 904/2010

9 El Reglamento (UE) n.º 904/2010 del Consejo, de 7 de octubre de 2010, relativo a la cooperación administrativa y la lucha contra el fraude en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido (DO 2010, L 268, p. 1), refunde el Reglamento (CE) n.º 1798/2003 del Consejo, de 7 de octubre de 2003, relativo a la cooperación administrativa en el ámbito del impuesto sobre el valor añadido y por el que se deroga el Reglamento (CEE) n.º 218/92 (DO 2003, L 264, p. 1). En particular, amplía el contenido de la base de datos electrónica del sistema de intercambio de información en materia de IVA (*VAT Information Exchange System*, en lo sucesivo, «VIES»).

10 A tenor del considerando 16 de dicho Reglamento:

«La confirmación de la validez de los números de identificación a efectos del IVA en Internet es un instrumento cada vez más utilizado por los operadores. El sistema de confirmación de la validez de los números de identificación a efectos del IVA debe permitir la confirmación automatizada de la información pertinente en beneficio de los operadores.»

11 El artículo 17, apartado 1, letra c), del Reglamento n.º 904/2010 establece que los Estados miembros también almacenarán en el VIES los datos relativos a los números de identificación del IVA que han asignado y que han dejado de ser válidos.

12 Conforme al artículo 23 de dicho Reglamento, una Administración tributaria podrá presumir, en particular, que una persona ha cesado en su actividad económica cuando, a pesar de estar obligada a hacerlo, no haya presentado ni declaraciones del IVA ni declaraciones recapitulativas durante un año tras la expiración del plazo de presentación de la primera declaración del IVA o declaración recapitulativa omitida o, también, cuando las personas hayan declarado datos falsos o no hayan comunicado cambios en sus datos.

13 Según el artículo 62, párrafo cuarto, del Reglamento n.º 904/2010, el artículo 17 aún no había entrado en vigor cuando sucedieron los hechos del litigio principal.

Derecho rumano

14 En la fecha en que se produjeron los hechos de que trae causa el litigio principal, el artículo 78 *bis*, apartado 1, de la ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală, republicată, cu modificările și completările ulterioare (Decreto del Gobierno n.º 92/2003 sobre el Código de procedimientos tributarios, en su versión consolidada), establecía:

«Registro de contribuyentes inactivos/reactivados

Los contribuyentes que sean personas jurídicas o cualquier otra entidad sin personalidad jurídica serán declarados inactivos y se les aplicará el artículo 11, apartados 1 *bis* y 1 *ter* de la Ley n.º 571/2003, sobre el Código Tributario, en su versión consolidada [(en lo sucesivo, "Código Tributario")], si satisfacen alguno de los siguientes requisitos:

a) no haber cumplido, durante un semestre civil, ninguna de las obligaciones de declaración legalmente establecidas;

b) eludir la inspección tributaria declarando datos de identificación del domicilio social que no permiten al órgano tributario identificarle;

c) que los órganos tributarios hayan comprobado que tales contribuyentes no operan en el domicilio social o fiscal declarado.»

15 Conforme al artículo 11, apartado 1 *bis*, del Código Tributario:

«Los contribuyentes sujetos pasivos establecidos en Rumanía que hayan sido declarados inactivos con arreglo al artículo 78 del [Decreto n.º 92/2003] y desarrollen una actividad económica en el periodo de inactividad estarán sujetos a las obligaciones tributarias de pago establecidas en la presente Ley, pero no disfrutarán, en ese período, del derecho a deducir los gastos y el [IVA] correspondientes a las adquisiciones efectuadas.»

16 En virtud del artículo 11, apartado 1 *ter*, del Código Tributario:

«Los beneficiarios que adquieren bienes o servicios de contribuyentes sujetos pasivos establecidos en Rumanía después de que estos últimos hayan sido inscritos como inactivos en el Registro de contribuyentes inactivos/reactivados con arreglo al artículo 78 del [Decreto n.º 92/2003] no disfrutarán del derecho a deducir los gastos y el [IVA] correspondientes a tales adquisiciones, salvo en los casos de las adquisiciones de bienes efectuadas en el marco de un procedimiento de ejecución forzosa o de las adquisiciones de bienes o de servicios procedentes de sujetos pasivos incursos en el procedimiento de liquidación contemplado en la Ley n.º 85/2006, sobre procedimientos de insolvencia, en su versión consolidada.»

17 El artículo 21, apartado 4, letra r), del Código Tributario tiene el siguiente tenor:

«No serán deducibles los siguientes gastos: […]

(r) los gastos registrados en la contabilidad sobre la base de un documento emitido por un contribuyente inactivo cuyo certificado de inscripción fiscal haya sido suspendida en virtud de una Orden del Presidente de la Agencia Tributaria.»

18 El artículo 3 del ordinul Preşedintelui Agenţiei Naţionale de Administrare Fiscală («ANAF») nr. 819/2008 (Orden del Presidente de la Agencia Tributaria n.º 819/2008), dispone:

«1. Los contribuyentes serán declarados inactivos desde la fecha de entrada en vigor de la orden del Presidente de la [ANAF] por la que se aprueba el listado de contribuyentes declarados inactivos.

2. El listado de contribuyentes declarados inactivos se publicará en la sede de la [ANAF] y en el sitio web de ésta, en la sección de "Informaciones públicas e información sobre agentes económicos".

3. La orden del Presidente de la [ANAF] por la que se aprueba el listado de contribuyentes declarados inactivos entrará en vigor en el plazo de quince días desde la fecha de su publicación, según lo dispuesto en el artículo 44, apartado 3, del [Decreto n.º 92/2003].»

19 El anexo n.º 1 de la Decisión n.º 3347/2011 del Presidente de la ANAF, que precisa las obligaciones declarativas contempladas en el artículo 78 *bis*, apartado 1, letra a), del Decreto n.º 92/2003, enumera las siguientes obligaciones declarativas:

– 100 "Declaración sobre las obligaciones de pago al presupuesto del Estado";

– 112 "Declaración sobre las obligaciones de pago de las cotizaciones sociales y del impuesto sobre la renta y sobre el registro nominal de las personas aseguradas";

– 101 "Declaración sobre el impuesto de sociedades";

– 300 "Declaración relativa al [IVA]";

– 301 "Declaración especial relativa al [IVA]";

– 390 VIES "Declaración recapitulativa sobre las entregas/adquisiciones intracomunitarias de bienes";

– 394 "Declaración informativa sobre las entregas/prestaciones y las adquisiciones efectuadas en el territorio nacional".»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

20 Mediante resolución de 11 de mayo de 2012, las autoridades tributarias constataron que Rom Packaging, con sede en Bucarest (Rumanía), había prestado servicios a Paper Consult, con sede en Bistrița-Năsăud (Rumanía), por un importe de 190 340 lei rumanos (RON, aproximadamente 44 560 euros) excluido el IVA, sobre la base de un contrato de prestación de servicios celebrado el 3 de enero de 2011.

21 Al haber sido Rom Packaging declarada inactiva el 7 de octubre de 2010 y al estar excluida del registro de los sujetos pasivos del IVA desde el 1 de noviembre de 2010, por no haber presentado las declaraciones tributarias legalmente establecidas, las autoridades tributarias concluyeron, habida cuenta del artículo 11, apartado 1 *ter*, del Código Tributario, que Paper Consult no tenía derecho a deducir 45 680 RON (alrededor de 10 694 euros), esto es, el importe pagado en concepto de IVA por los servicios prestados por Rom Packaging.

22 La reclamación presentada por Paper Consult contra el acto administrativo de la autoridad de inspección fiscal fue desestimada por infundada mediante resolución de la Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca, emitida el 17 de julio de 2014. El recurso contencioso-administrativo en materia tributaria interpuesto por Paper Consult contra dicha resolución fue, a su vez, desestimado mediante la sentencia civil de 8 de julio de 2015, pronunciada por el Tribunalul Bistrița-Năsăud (Tribunal de distrito de Bistrița-Năsăud).

23 Paper Consult interpuso ante la Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj, Rumanía) un recurso de apelación contra dicha sentencia, en el que no rebatió los hechos constatados por las autoridades tributarias y por el Tribunalul Bistrița-Năsăud (Tribunal de distrito de Bistrița-Năsăud). Sí alegó, en cambio, que la decisión del presidente de la ANAF, de 21 de septiembre de 2010, por la que Rom Packaging fue declarada inactiva, no le fue notificada, sino que tan sólo se había publicado en la sede de la ANAF y en la página web de ésta. Paper Consult sostuvo que, en tales circunstancias, la citada resolución no podía invocarse contra ella ni tampoco podía considerarse que constituía un fundamento para denegar el derecho a la deducción del IVA, al ser tal medida contraria al Derecho de la Unión.

24 Paper Consult sostiene que, para poder disfrutar del derecho a la deducción del IVA, basta con reunir los requisitos establecidos en el artículo 178 de la Directiva 2006/112.

25 Sin embargo, el tribunal remitente sostiene que, conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la lucha contra la evasión fiscal, el fraude y los abusos es un objetivo que reconoce y fomenta la Directiva 2006/112, siempre que las medidas nacionales en cuestión sean proporcionadas. Según dicho tribunal, no sería una carga excesiva para los contribuyentes efectuar una verificación mínima, en el sitio de Internet de la ANAF, sobre las personas con las que tienen la intención de celebrar un contrato, con el fin de comprobar si éstas han sido o no declaradas «contribuyentes inactivos». No obstante, dicho tribunal señala la inexistencia de jurisprudencia del Tribunal de Justicia al respecto.

26 Dadas estas circunstancias, la Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Se opone la [Directiva 2006/112] a una normativa nacional en virtud de la cual se deniega el derecho a deducir el [IVA] a un sujeto pasivo por el hecho de que su proveedor, que emitió la factura en la que figuran desglosados los importes del gasto y del [IVA], fue declarado inactivo por la Administración tributaria?

2) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión prejudicial, ¿se opone la [Directiva 2006/112] a una normativa nacional en virtud de la cual basta con publicar el listado de los contribuyentes declarados inactivos en la sede de la [ANAF] y en la página web de esta última, en la sección de "Información pública — Información sobre operadores económicos", para poder denegar, en las circunstancias de la primera cuestión prejudicial, el derecho a deducir el IVA?»

Sobre la admisibilidad

27 El Gobierno rumano rebate la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales sosteniendo que el tribunal remitente no ha explicado las razones por las que considera necesaria que se responda a ellas para resolver el litigio de que conoce, puesto que las alegaciones de Paper Consult sólo versan sobre la imposibilidad de invocar contra ella la declaración de inactividad, y no sobre los efectos propios que se desprenden de esa inactividad según la normativa nacional.

28 Ha de recordarse que, según reiterada jurisprudencia, dentro del marco de la cooperación entre el Tribunal de Justicia y los órganos jurisdiccionales nacionales establecida por el artículo 267 TFUE, corresponde exclusivamente al órgano jurisdiccional nacional, que conoce del litigio y que debe asumir la responsabilidad de la decisión jurisdiccional que debe adoptarse, apreciar, a la luz de las particularidades del asunto, tanto la necesidad de una decisión prejudicial para poder dictar sentencia, como la pertinencia de las cuestiones que plantea al Tribunal de Justicia. Por consiguiente, cuando las cuestiones planteadas se refieren a la interpretación del Derecho de la Unión, el Tribunal de Justicia está, en principio, obligado a pronunciarse (sentencias de 15 de enero de 2013, Križan y otros, C-416/10, EU:C:2013:8, apartado 53, y de 21 de diciembre de 2016, Vervloet y otros, C-76/15, EU:C:2016:975, apartado 56).

29 De ello se deduce que las cuestiones relativas al Derecho de la Unión disfrutan de una presunción de pertinencia. La negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión prejudicial planteada por un órgano jurisdiccional nacional sólo es posible cuando resulte evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no guarda relación alguna ni con la realidad ni con el objeto del litigio principal, cuando el problema sea de naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no disponga de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder adecuadamente a las cuestiones que se le hayan planteado (sentencias de 15 de enero de 2013, Križan y otros, C-416/10, EU:C:2013:8, apartado 54, y de 21 de diciembre de 2016, Vervloet y otros, C-76/15, EU:C:2016:975, apartado 57).

30 En el caso de autos, el tribunal remitente indicó en su resolución que, aparte del motivo basado en la imposibilidad de oponer la decisión del presidente de la ANAF, Paper Consult también ha invocado un motivo basado en la concurrencia de los requisitos para poder disfrutar del derecho a la deducción del IVA. Tal es la razón por la que el tribunal remitente consideró necesario formular una petición de decisión prejudicial sobre la interpretación de la Directiva 2006/112.

31 En consecuencia, no resulta manifiesto que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada por el tribunal remitente carezca de relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal ni que sea hipotética.

32 Por tanto, procede declarar la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales planteadas por el tribunal remitente.

Sobre el fondo

33 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta, sustancialmente, si la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, que deniega el derecho a deducir el IVA a un sujeto pasivo por el hecho de que el operador que le ha prestado un servicio, emitiendo por ello una factura en la que están desglosados el gasto y el IVA, ha sido declarado inactivo por la Administración tributaria de un Estado miembro, siendo tal declaración de inactividad pública y accesible a través de Internet para cualquier sujeto pasivo en dicho Estado.

34 Tales cuestiones prejudiciales versan, en esencia, sobre la ponderación, por un lado, del derecho a deducción, elemento esencial del mecanismo del IVA y, por otro lado, de la lucha contra el fraude fiscal, objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112.

35 Por lo que respecta al derecho a deducción, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA soportado por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión (véanse, en particular, las sentencias de 25 de octubre de 2001, Comisión/Italia, C-78/00, EU:C:2001:579, apartado 28, y de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 37).

36 Como ha subrayado el Tribunal de Justicia en reiteradas ocasiones, el derecho a la deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. En concreto, puede ejercitarse inmediatamente respecto a la totalidad de las cuotas que hayan gravado las operaciones anteriores (véanse, en particular, las sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, apartado 43, y de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 38).

37 El régimen de deducciones 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 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, en principio, sujetas al IVA (véanse, en particular, las sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, apartado 44, y de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 39).

38 Sin embargo, el derecho a la deducción del IVA está supeditado al cumplimiento de exigencias o de requisitos tanto materiales como formales.

39 En cuanto a las exigencias o a los requisitos materiales, del tenor del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 se desprende que, para poder disfrutar de ese derecho, es necesario, por una parte, que el interesado sea un «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y, por otra parte, que los bienes o servicios invocados como base de ese derecho sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que hayan sido entregados o prestados por otro sujeto pasivo (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias de 6 de septiembre de 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, apartado 26, y de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, apartado 28 y la jurisprudencia citada).

40 En cuanto a las formas de ejercicio del derecho a deducción, que se asimilan a exigencias o a requisitos de naturaleza formal, el artículo 178, letra a), de la Directiva 2006/112 establece que el sujeto pasivo deberá estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238 a 240 de la citada Directiva.

41 Según reiterada jurisprudencia, el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del impuesto soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 62, y la jurisprudencia citada, y de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 45).

42 Sin embargo, cabría otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (sentencias de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 71, y de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 46). Ahora bien, tal como señaló el Abogado General en los puntos 40 a 43 de sus conclusiones, ello no sucede en el litigio principal.

43 Asimismo, según jurisprudencia consolidada, puede denegarse el derecho a deducir cuando resulte acreditado, mediante datos objetivos, que este derecho se invocó de forma fraudulenta o abusiva. En efecto, la lucha contra el fraude, la evasión fiscal y los eventuales abusos es un objetivo reconocido y promovido por la Directiva 2006/112, y los justiciables no pueden prevalerse de las normas del Derecho de la Unión de forma abusiva o fraudulenta (sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartados 42 y 43 y la jurisprudencia citada).

44 Consta en los autos en poder del Tribunal de Justicia que la normativa nacional controvertida en el litigio principal tiene por objeto luchar contra el fraude del IVA, sancionando, mediante la denegación del derecho a deducción, un comportamiento que puede contribuir a retrasar la detección de tal fraude o, al menos, de la falta de pago del IVA por parte de contribuyentes que no cumplen las obligaciones declarativas legalmente establecidas, o que eluden el control fiscal declarando datos de identificación del domicilio social que no permiten a la autoridad tributaria identificarlo, o incluso respecto de los cuales las autoridades tributarias han comprobado que no ejercen su actividad en el domicilio social o fiscal declarado.

45 La Comisión Europea señaló en sus observaciones, refiriéndose a datos que figuran en un comunicado de prensa que publicó el 4 de septiembre de 2015, que el fraude del IVA es especialmente acusado en Rumanía, ya que en 2013 la diferencia entre los ingresos esperados en materia de IVA y el IVA efectivamente percibido alcanzó el 41,1 %.

46 En este mismo sentido, el Gobierno rumano señaló en la vista que las dificultades a que las autoridades se habían enfrentado en la lucha contra el fraude del IVA llevaron al legislador rumano a establecer un mecanismo de prevención de la evasión fiscal mediante la declaración de inactividad de tales contribuyentes, cuyo comportamiento fiscal incorrecto impide detectar irregularidades en la percepción del IVA y constituye el indicio de fraude fiscal. Además, la falta de pago del IVA repercute en el precio de venta de los productos y de los servicios y proporciona al vendedor una ventaja competitiva que incrementa el volumen de las ventas, por lo que la imposición de sanciones pecuniarias no es suficiente para luchar contra el fraude del IVA.

47 No cabe duda de que la persecución de tal objetivo constituye la ejecución de la obligación de los Estados miembros, emanada del artículo 4 TUE, apartado 3, del artículo 325 TFUE y de los artículos 2, 250, apartado 1, y 273 de la Directiva 2006/112, de adoptar todas las medidas legislativas y administrativas necesarias para garantizar que el IVA debido se perciba íntegramente en su territorio y para luchar contra el fraude (sentencia de 17 de diciembre de 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, apartado 41 y jurisprudencia citada). Además, existe un vínculo directo entre la percepción de los ingresos procedentes del IVA respetando el Derecho de la Unión aplicable y la puesta a disposición del presupuesto de la Unión de los recursos IVA correspondientes, toda vez que cualquier omisión que pudiera producirse en la percepción de aquéllos puede causar una reducción de éstos (véase la sentencia de 26 de febrero de 2013, Åkerberg Fransson, C-617/10, EU:C:2013:105, apartado 26).

48 A este respecto, debe recordarse que los Estados miembros son responsables de comprobar las declaraciones de los sujetos pasivos, la contabilidad de éstos y los demás documentos apropiados, así como de calcular y recaudar el impuesto adeudado (véase la sentencia de 9 de julio de 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, apartado 26 y jurisprudencia citada).

49 Con arreglo al artículo 273, párrafo primero, de la Directiva 2006/112, los Estados miembros podrán establecer otras obligaciones, además de las previstas en dicha Directiva, cuando consideren que tales obligaciones son necesarias para garantizar la correcta recaudación del IVA y para prevenir el fraude.

50 Sin embargo, las medidas adoptadas por los Estados miembros no pueden ir más allá de lo que sea necesario para alcanzar tales objetivos. Por ello, no pueden ser utilizadas de forma que cuestionen sistemáticamente el derecho a deducir el IVA y, por tanto, la neutralidad del IVA (sentencias de 21 de marzo de 2000, Gabalfrisa y otros, C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, apartado 52, y de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 57).

51 El Tribunal de Justicia ha declarado en reiteradas ocasiones que la Administración no puede obligar a los sujetos pasivos a que lleven a cabo comprobaciones complejas y exhaustivas sobre sus proveedores, transfiriéndoles *de facto* los actos de control que le incumbe realizar (véanse, en este sentido, las sentencias de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 65, y de 31 de enero de 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, apartado 50).

52 Por el contrario, no es contrario al Derecho de la Unión exigir que el operador adopte toda medida que razonablemente pudiera exigírsele para asegurarse de que la operación que efectúa no le conduce a participar en un fraude fiscal (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de septiembre de 2007, Teleos y otros, C-409/04, EU:C:2007:548, apartados 65 y 68, así como de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 54).

53 A este respecto, procede señalar que la normativa nacional controvertida en el litigio principal no transfiere al sujeto pasivo los actos de control que incumben a la Administración, sino que le informa del resultado de una investigación administrativa de la que resulta que la Administración competente deja de controlar al contribuyente declarado inactivo, bien porque dicho contribuyente ha dejado de cumplir las obligaciones declarativas legalmente establecidas, bien porque ha declarado datos de identificación del domicilio social que no permiten a la autoridad tributaria competente identificarlo, o también porque no ejerce su actividad en el domicilio social o fiscal declarado.

54 La única obligación impuesta al sujeto pasivo consiste, en efecto, en consultar el listado de contribuyentes declarados inactivos exhibido en la sede de la ANAF y publicado en la página web de ésta, siendo tal verificación, por otra parte, sencilla de realizar.

55 De este modo, resulta que la normativa nacional, al obligar al sujeto pasivo a efectuar dicha verificación, persigue un objetivo que es legítimo y que viene incluso impuesto por el Derecho de la Unión, a saber, garantizar la exacta percepción del IVA y evitar el fraude, pudiendo razonablemente exigirse tal verificación a un operador económico. Sin embargo, es preciso examinar si dicha normativa no excede de lo necesario para alcanzar el objetivo perseguido.

56 Si bien la falta de presentación de las declaraciones tributarias legalmente establecidas puede considerarse un indicio de fraude, no prueba de manera irrefutable la existencia de un fraude del IVA. Además, sin perjuicio de las verificaciones que debe efectuar el tribunal remitente, de los autos en poder del Tribunal de Justicia se desprende que, aunque el contribuyente haya regularizado su situación y haya conseguido ser excluido del listado de los contribuyentes inscritos como inactivos, la sanción establecida en el artículo 11, apartado 1 *ter*, del Código Tributario se mantendría, por lo que el adquirente del bien o del servicio no podría recuperar el derecho a la deducción del IVA. En

cambio, el artículo 11, apartado 1 *bis*, del Código Tributario establece que el contribuyente «reactivado» está autorizado, tras su «reactivación», a recuperar el IVA cuya deducción fue denegada durante el periodo de inactividad.

57 A este respecto, el Gobierno rumano señaló que la Ley había sido modificada y que, desde el 1 de enero de 2017, en caso de reactivación de un contribuyente declarado inactivo se anulaban los efectos fiscales de la inactivación, tanto para el contribuyente afectado como para sus socios comerciales, que recuperan el derecho a la deducción del IVA correspondiente a las transacciones efectuadas durante el periodo de inactividad.

58 Según Paper Consult, Rom Packaging ingresó en el Tesoro Público el IVA percibido por el contrato celebrado con Paper Consult. Como respuesta a una pregunta planteada por el Tribunal de Justicia, el Gobierno rumano confirmó que, efectivamente, se habían pagado importes que coincidían con el IVA debido por Rom Packaging, pero que no era posible verificar si tales importes se referían a las transacciones efectuadas entre ambas sociedades, ya que Rom Packaging no había presentado sus liquidaciones de IVA.

59 Sin perjuicio de las verificaciones que ha de efectuar el tribunal remitente, el artículo 11, apartado 1 *ter*, del Código Tributario, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, no contempla una regularización en favor del sujeto pasivo cliente pese a la prueba del pago del IVA por el sujeto pasivo proveedor, ya que el no reconocimiento del derecho a deducción es definitivo.

60 Pues bien, la imposibilidad de que el sujeto pasivo demuestre que las transacciones celebradas con el operador declarado inactivo reúnen los requisitos establecidos por la Directiva 2006/112 y, en particular, que dicho operador ingresó el IVA en el Tesoro Público, excede de lo necesario para alcanzar el objetivo legítimo perseguido por la citada Directiva.

61 En consecuencia, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual se deniega el derecho a la deducción del IVA a un sujeto pasivo por razón de que el operador que le prestó un servicio, emitiendo por ello una factura en la que figuran desglosados el gasto y el IVA, fue declarado inactivo por la Administración tributaria de un Estado miembro, siendo dicha declaración de inactividad pública y accesible a través de Internet para cualquier sujeto pasivo en ese Estado, cuando dicha denegación del derecho a deducción es sistemática y definitiva, ya que no admite la prueba de la inexistencia de fraude o de pérdida de ingresos tributarios.

Sobre la pretensión de limitación en el tiempo de los efectos de la presente sentencia

62 El Gobierno rumano ha pedido al Tribunal de Justicia que, en el caso de que considere que el Derecho de la Unión es contrario a una ley como la controvertida en el litigio principal, limite en el tiempo los efectos de la sentencia que pronuncie.

63 En apoyo de su petición, dicho Gobierno invoca, en primer lugar, su buena fe que se desprende de las dudas objetivas acerca del alcance de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, así como del desenlace de un procedimiento «EU Pilot» sobre la normativa nacional controvertida en el litigio principal, cuyo expediente fue archivado por la Comisión basándose en la respuesta de las autoridades rumanas, lo que las llevó a suponer que dicha normativa era compatible con el Derecho de la Unión. En segundo lugar, el Gobierno rumano invoca las graves consecuencias económicas si, una vez pronunciada la sentencia del Tribunal de Justicia, debiera concederse la deducción del IVA al conjunto de operadores que hubieran realizado transacciones con otros declarados inactivos desde el año 2007.

64 A este respecto, cabe recordar que, según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, la interpretación que éste, en el ejercicio de la competencia que le confiere el artículo 267 TFUE, hace de una norma del Derecho de la Unión aclara y precisa el significado y el alcance de dicha norma, tal como debe o habría debido ser entendida y aplicada desde el momento de su entrada en vigor. De ello resulta que la norma así interpretada puede y debe ser aplicada por el juez incluso a relaciones jurídicas nacidas y constituidas antes de la sentencia que resuelva sobre la petición de interpretación, si además se reúnen los requisitos que permiten someter a los órganos jurisdiccionales competentes un litigio relativo a la aplicación de dicha norma (véanse las sentencias de 10 de mayo de 2012, Santander Asset Management SGIIC y otros, C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, apartado 58, y de 22 de septiembre de 2016, Microsoft Mobile Sales International y otros, C-110/15, EU:C:2016:717, apartado 59).

65 Sólo con carácter excepcional puede el Tribunal de Justicia, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico de la Unión, limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición por él interpretada con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Para poder decidir dicha limitación, es necesario que concurran dos criterios esenciales, a saber, la buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves (véanse las sentencias de 10 de mayo de 2012, Santander Asset Management SGIIC y otros, C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, apartado 59, y de 22 de septiembre de 2016, Microsoft Mobile Sales International y otros, C-110/15, EU:C:2016:717, apartado 60).

66 Más precisamente, el Tribunal de Justicia únicamente ha recurrido a esta solución en circunstancias muy concretas, cuando existía un riesgo de repercusiones económicas graves debidas, en particular, al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor y era patente que los particulares y las autoridades nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa de la Unión en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones del Derecho de la Unión, incertidumbre a la que habían contribuido eventualmente los mismos comportamientos observados por otros Estados miembros o por la Comisión (véanse las sentencias de 10 de mayo de 2012, Santander Asset Management SGIIC y otros, C-338/11 a C-347/11, EU:C:2012:286, apartado 60, y de 22 de septiembre de 2016, Microsoft Mobile Sales International y otros, C-110/15, EU:C:2016:717, apartado 61).

67 Por lo que respecta a las dudas invocadas por el Gobierno rumano sobre la interpretación del Derecho de la Unión, procede recordar que la denegación del derecho a la deducción del IVA opuesta a sujetos pasivos constituye una excepción a un principio fundamental del sistema común del IVA, cuya legalidad, según jurisprudencia consolidada, sólo se admite en circunstancias excepcionales.

68 No modifica este análisis la conclusión, por la Comisión, de un procedimiento «EU Pilot». En efecto, la conclusión de tal procedimiento informal, que no se rige en modo alguno por las disposiciones de los Tratados pero implica una cooperación voluntaria entre la Comisión y los Estados miembros dirigida generalmente tanto a verificar la correcta aplicación del Derecho de la Unión como a resolver en una fase temprana las cuestiones planteadas por dicha aplicación, no prejuzga en modo alguno la facultad de la Comisión de incoar el procedimiento formal del recurso por incumplimiento en virtud el artículo 258 TFUE. En todo caso, la actitud de la Comisión no puede, como tal, fundamentar la confianza legítima de un Estado miembro en la conformidad de su normativa nacional con el Derecho de la Unión cuando, como en este asunto, de la jurisprudencia se desprende que no existe una incertidumbre objetiva ni significativa sobre el alcance del Derecho de la Unión, en particular de lo dispuesto por la Directiva 2006/112.

69 Al no cumplir las autoridades rumanas el criterio de la buena fe de los círculos interesados, no procede verificar si concurre el relativo a la gravedad de las repercusiones económicas.

70 De las consideraciones anteriores resulta que no procede limitar en el tiempo los efectos de la presente sentencia.

Costas

71 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 Segunda) declara:

La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de se opone a una normativa nacional como la controvertida en el litigio principal, en virtud de la cual se deniega el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido a un sujeto pasivo por razón de que el operador que le prestó un servicio, emitiendo por ello una factura en la que figuran desglosados el gasto y el IVA, fue declarado inactivo por la Administración tributaria de un Estado miembro, siendo dicha declaración de inactividad pública y accesible a través de Internet para cualquier sujeto pasivo en ese Estado, cuando dicha denegación del derecho a deducción es sistemática y definitiva y no admite la prueba de la inexistencia de fraude o de pérdida de ingresos tributarios.

Firmas