



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena)

de 26 de abril de 2018 *

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Directiva 2006/112/CE — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Deducción del impuesto soportado — Derecho a la devolución del IVA — Operaciones efectuadas en un período impositivo que ya ha sido objeto de una inspección fiscal concluida — Legislación nacional — Posibilidad para el sujeto pasivo de corregir las declaraciones fiscales que ya han sido objeto de una inspección fiscal — Exclusión — Principio de efectividad — Neutralidad fiscal — Seguridad jurídica»

En el asunto C-81/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Curtea de Apel Suceava (Tribunal de Superior de Suceava, Rumanía), mediante resolución de 23 de enero de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de febrero de 2017, en el procedimiento entre

Zabrus Siret SRL

y

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por el Sr. C. Vajda, Presidente de Sala, y el Sr. E. Juhász (Ponente) y la Sra. K. Jürimäe, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Wahl;

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. Radu y las Sras. C. M. Florescu y R. Mangu, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y L. Radu Bouyon, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: rumano.

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

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de 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 del IVA»), y de los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad.
- 2 Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Zabrus Siret SRL (en lo sucesivo, «Zabrus») y la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Iași — Administrația Județeană a Finanțelor Publice Suceava (Dirección general de Hacienda de Iași — Administración Provincial de Hacienda de Suceava, Rumanía) (en lo sucesivo, «Dirección general»), acerca de la posibilidad para el sujeto pasivo de corregir las declaraciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA) para invocar el derecho a la deducción del IVA.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 El artículo 167 de la Directiva del IVA establece:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»
- 4 El artículo 168 de la citada Directiva dispone:

«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;

[...].»
- 5 A tenor de lo establecido en el apartado 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA, «la deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del impuesto devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el artículo 178, en el curso del mismo período impositivo».
- 6 El artículo 180 es del siguiente tenor:

«Los Estados miembros podrán autorizar a un sujeto pasivo a proceder a una deducción que no se haya efectuado conforme a los artículos 178 y 179».

7 Según el artículo 182 de la Directiva del IVA, «los Estados miembros determinarán las condiciones de aplicación y normas de desarrollo de los artículos 180 y 181».

8 El artículo 183 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«Cuando la cuantía de las deducciones supere la del IVA devengado durante un período impositivo, los Estados miembros podrán trasladar el excedente al período impositivo siguiente, o bien proceder a la devolución de acuerdo con las modalidades por ellos fijadas.

No obstante, los Estados miembros podrán negar el traslado o la devolución cuando el excedente sea insignificante».

9 El artículo 250 de la citada Directiva establece:

«1. Los sujetos pasivos deberán presentar una declaración de IVA en la que figuren todos los datos necesarios para determinar la cuota del impuesto exigible y las deducciones a practicar, incluyendo, en la medida en que sea necesario para la determinación de la base imponible, el importe global de las operaciones gravadas por el impuesto y de las operaciones relativas a dichas deducciones, así como el importe de las operaciones exentas.

2. Con arreglo a las condiciones que establezcan, los Estados miembros autorizarán, y podrán exigir, que la declaración a que se refiere el apartado 1 sea efectuada por vía electrónica.»

10 El artículo 252 de la citada Directiva establece:

«1. La declaración de IVA deberá presentarse dentro de un plazo que fijarán los Estados miembros. Este plazo no podrá exceder en más de dos meses al vencimiento de cada período impositivo.

2. El período impositivo se fijará por los Estados miembros en uno, dos o tres meses.

No obstante, los Estados miembros pueden establecer períodos diferentes que, en ningún caso, podrán exceder de un año.»

Derecho rumano

11 La Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (Decreto Legislativo n.º 92/2003 por el que se aprueba el Código de Procedimientos Tributarios, *Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 863 de 26 de septiembre de 2005), en su versión en vigor en la fecha de los hechos de litigio principal (en lo sucesivo, «Código de Procedimientos Tributarios»), prevé, en su artículo 84, titulado «Corrección de las declaraciones fiscales»:

«(1) El contribuyente podrá corregir *motu proprio* las declaraciones fiscales hasta el momento en que prescriban las obligaciones fiscales.

(2) Las declaraciones fiscales podrán corregirse tantas veces como el contribuyente advierta errores en la declaración inicial, mediante la presentación de una declaración rectificativa.

(3) La corrección de errores de las declaraciones-liquidaciones del [IVA] se realizará con arreglo a lo dispuesto en el Código Fiscal. Los errores materiales en las declaraciones-liquidaciones del [IVA] se corregirán según el procedimiento aprobado mediante orden del presidente de la Agenția Națională de Administrare Fiscală (Agencia Tributaria Nacional, ANAF).

- (4) Las declaraciones fiscales no podrán presentarse ni tampoco corregirse una vez anulada la reserva de verificación posterior, salvo en aquellos casos en que la corrección se deba al cumplimiento o al incumplimiento de un requisito legalmente establecido que exija la corrección de la base imponible o del correspondiente impuesto.
- (5) A efectos del presente artículo se entenderá por errores los que afectan al importe de los impuestos, tasas y contribuciones, a los bienes e ingresos gravados así como a otros elementos de la base imponible.
- (6) En caso de que el contribuyente presente o corrija, en el transcurso de la inspección fiscal, declaraciones fiscales relativas a los períodos y a los impuestos, tasas, contribuciones y otros ingresos que estén siendo inspeccionados, tales declaraciones no serán tomadas en consideración por el órgano tributario.»
- 12 El artículo 105 del Código de Procedimientos Tributarios, que incluye las «Reglas relativas a la inspección fiscal», establece:
- «[...]»
- (3) La inspección fiscal se llevará a cabo una sola vez por cada impuesto, tasa, contribución u otros importes debidos al presupuesto general consolidado y por cada período sujeto a tributación.
- [...]
- (5) La inspección fiscal se desarrollará sobre la base de los principios de independencia, unicidad, autonomía, jerarquía, territorialidad y descentralización.
- [...]
- (8) Al término de la inspección fiscal, el contribuyente deberá suscribir una declaración jurada de que ha puesto a disposición todos los documentos e informaciones solicitados para la inspección fiscal.
- (9) El contribuyente deberá cumplir las medidas establecidas en el acto adoptado con ocasión de la inspección fiscal, con sujeción a los plazos y condiciones establecidos por los órganos de inspección fiscal.»
- 13 El artículo 105 *bis* del citado Código, que se refiere a las «Reglas relativas a la nueva verificación», es del siguiente tenor:
- «(1) Como excepción a lo dispuesto en el artículo 105, apartado 3, el inspector encargado podrá decidir proceder a una nueva verificación de un período determinado.
- (2) Se entenderá por nueva verificación la inspección fiscal efectuada a raíz de la aparición de datos adicionales que fueran desconocidos por los inspectores fiscales en la fecha en que realizaron las verificaciones e influyan en el resultado de las mismas.
- (3) Se entenderá por datos adicionales las informaciones, documentos u otros escritos obtenidos a raíz de controles cruzados o sin previo aviso o comunicados al órgano tributario por los órganos competentes para ejercitar la acción penal o por otras autoridades públicas u obtenidos de cualquier modo por los órganos tributarios, que puedan modificar los resultados de la inspección fiscal anterior.

(4) Al inicio de las actuaciones de nueva verificación, el órgano de inspección fiscal deberá notificar al contribuyente la decisión de efectuar la nueva verificación, la cual podrá ser impugnada conforme a lo dispuesto en el presente Código. Las disposiciones sobre el contenido y la notificación del anuncio de inspección se aplicarán *mutatis mutandis* a la decisión de efectuar la nueva verificación.»

14 El artículo 106 del citado Código, titulado «Obligación de colaboración del contribuyente», prevé, en su apartado 1, que el contribuyente estará obligado a colaborar en la determinación de los hechos con relevancia fiscal. Deberá proporcionar información y presentar, en el lugar en que se desarrolle la inspección fiscal, todos los documentos y demás datos necesarios para el esclarecimiento de los hechos con relevancia fiscal.

15 El anexo 1 del Ordinul nr. 179 pentru aprobarea instrucțiunilor de corectare a erorilor materiale din deconturile de taxă pe valoarea adăugată (Orden ministerial n.º 179, por la que se aprueban las reglas de corrección de los errores materiales en las declaraciones del impuesto sobre el valor añadido), de 14 de mayo de 2007 (en lo sucesivo, «Orden ministerial n.º 179/2007») dispone, en sus apartados 1, 3.1, 4.1 y 4.2:

«1. El órgano tributario competente podrá corregir, de oficio o a instancia del sujeto pasivo, los errores materiales en las declaraciones-liquidaciones del [IVA] presentadas por sujetos pasivos registrados a efectos del IVA.

[...]

3.1. La corrección de los errores materiales en las declaraciones-liquidaciones del [IVA] se podrá realizar dentro del plazo de prescripción de cinco años a contar desde el 1 de enero del año siguiente a aquel en que se presentó la declaración-liquidación que se corrige.

[...]

4.1. La declaración-liquidación del [IVA] no podrá corregirse en virtud de las presentes instrucciones en relación con los períodos fiscales que estuvieron sometidos a inspección fiscal ni con aquellos en que se halle en curso una inspección fiscal.

4.2. No obstante lo dispuesto en el punto 4.1, en la declaración-liquidación del [IVA] se podrá realizar la corrección de los errores materiales en virtud de la disposición de medidas comunicada por el órgano de inspección fiscal. En tal caso, la solicitud de corrección de errores materiales presentada por el sujeto pasivo se acompañará de la disposición de medidas, en copia y en original.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

16 Zabrus fue sometida a una inspección en materia de IVA en relación con el período comprendido entre el 1 de mayo de 2014 y el 30 de noviembre de 2014. Dicha inspección concluyó con la elaboración de un informe el 26 de enero de 2015.

17 El 25 de mayo de 2015, Zabrus presentó una declaración del IVA, correspondiente al mes de abril de 2015, con opción de devolución de dicho impuesto. En esa ocasión, solicitó, en particular, la devolución de dos cantidades que se elevan, respectivamente, a 39 637 lei rumanos (RON) y a 26 627 RON. La primera cantidad se incluyó en dicha declaración a raíz de la corrección, a la conclusión de la inspección fiscal de que se trata, de una nota contable de compensación del IVA del mes de julio de 2014. El segundo importe resulta de la corrección, en el mes de febrero de 2015, de operaciones efectuadas en el año 2014, en relación con las cuales Zabrus solo identificó los documentos justificativos pertinentes, en su contabilidad, una vez concluida la citada inspección fiscal.

- 18 Seguidamente, Zabrus fue sometido a una inspección fiscal que cubría el período comprendido entre el 1 de diciembre de 2014 y el 30 de abril de 2015. Dicha inspección fiscal concluyó con la elaboración de un informe el 9 de julio de 2015.
- 19 Los órganos tributarios denegaron la devolución de los importes del IVA que se elevan a 39 637 y a 26 627 RON, por considerar que las cantidades reclamadas hacen referencia a operaciones realizadas en un período impositivo anterior al período verificado, que ya había sido sometido a una inspección fiscal en materia de IVA, que concluyó el 26 de enero de 2015. Dichos órganos indicaron que, con arreglo a la normativa nacional aplicable, el principio de unidad del control fiscal se opone a la devolución de los importes solicitados por Zabrus, toda vez que, en relación con el período que ya había sido sometido a una inspección, no se había detectado ninguna irregularidad en lo que atañe a las cuotas del IVA y los órganos de inspección no habían levantado un acta que estableciera las medidas que Zabrus debería adoptar.
- 20 Zabrus trató, en vano, por diferentes vías administrativas, de ejercer su derecho a la devolución del IVA. En particular, tanto su solicitud de nueva inspección fiscal del período del 1 de mayo de 2014 al 30 de noviembre de 2014 como su solicitud de corrección de error material en las declaraciones de IVA de los meses de mayo a octubre de 2014 fueron desestimadas.
- 21 El 22 de octubre de 2015, Zabrus presentó, ante el Tribunalul Suceava (Tribunal de Distrito de Suceava, Rumania), un recurso de anulación de la decisión de la Dirección General por la que se le denegaba la devolución del IVA correspondiente a tales importes. En su demanda, Zabrus señaló que la deducción del IVA es un derecho del contribuyente que no puede restringirse si concurren los requisitos materiales, aun cuando no se hayan cumplido determinadas exigencias formales. Asimismo, afirmó que la negativa de los órganos tributarios a verificar el IVA invocando el carácter único de la inspección fiscal equivale a anular el derecho a la deducción, al imponer requisitos adicionales materiales o formales incompatibles con el Derecho de la Unión, por lo que se trata de una medida desproporcionada y excesivamente onerosa para el contribuyente.
- 22 La Dirección general alegó que, con arreglo a lo dispuesto en el Código de Procedimientos Tributarios y en la Orden ministerial n.º 179/2007, las operaciones relativas a un período que ya ha sido objeto de una inspección fiscal solo pueden ser corregidas o de nuevo inspeccionadas cuando el órgano tributario así lo decida, en caso de que se obtenga información nueva en virtud de la cooperación con otras instituciones o que en el curso de las inspecciones anteriores se haya establecido qué medidas debían adoptarse. Sin embargo, en el caso que se plantea en el presente asunto no se trata de ninguno de esos supuestos.
- 23 Mediante sentencia de 31 de marzo de 2016, el Tribunalul Suceava (Tribunal de Distrito de Suceava) desestimó el recurso de Zabrus por infundado, por considerar que la nueva inspección de un período que ya ha sido objeto de una inspección fiscal exige que exista información nueva con respecto a la que ya ha sido fiscalizada, que las autoridades desconocían en el momento de la primera inspección y cuya presentación extemporánea no sea imputable al sujeto pasivo sometido a la inspección o al órgano tributario.
- 24 Dicho órgano jurisdiccional estimó que se vulnerarían el principio de unidad de la inspección fiscal y el de seguridad de las relaciones jurídicas si fuera posible, una vez terminada la inspección, presentar documentos justificativos o tomar en consideración errores de registro que modificaran la cantidad que debía devolverse, en condiciones distintas de las previstas restrictivamente por el legislador en la materia. Asimismo, indicó que la pérdida del derecho a la deducción no es desproporcionada, en la medida en que el error de registro y el descubrimiento posterior de los documentos justificativos son imputables a Zabrus.

- 25 Además, el citado órgano jurisdiccional señaló que el error de registro del IVA que debía devolverse, por un importe de 39 637 RON, y el descubrimiento posterior de documentos justificativos para la declaración del IVA, por un importe de 26 627 RON, no constituyen información adicional, en el sentido de la normativa nacional, sino errores materiales en las declaraciones del IVA, que no pueden ser corregidos, ya que, al no haberse constatado deficiencias que pudieran modificar la base imponible del IVA en la inspección fiscal del período comprendido entre el 1 de mayo de 2014 y el 30 de noviembre de 2014, que concluyó con el informe de 26 de enero de 2015, no se estableció seguidamente qué medidas debería adoptar Zabrus para poder efectuar una corrección.
- 26 El 31 de marzo de 2016, Zabrus interpuso un recurso de casación ante la Curtea de Apel Suceava (Tribunal Superior de Suceava) y alegó que el derecho a la devolución del IVA no puede soslayarse imponiendo requisitos adicionales de fondo o de forma, como los requisitos previstos en la normativa nacional, para corregir los errores materiales o proceder a una nueva inspección de un período que ya ha sido objeto de una inspección fiscal. Invocando los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad, Zabrus señaló que la solución excesiva adoptada por los órganos tributarios y confirmada por el órgano jurisdiccional de primera instancia anula su derecho a la deducción del IVA por motivos contrarios a la Directiva del IVA.
- 27 El órgano jurisdiccional remitente considera que Zabrus no puede basarse en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de neutralidad fiscal, ya que se le denegó el derecho a la deducción del IVA no por el incumplimiento de una exigencia formal del derecho a la deducción sino por el principio de unicidad de la inspección fiscal, que deriva del principio de seguridad jurídica, principio que está reconocido y amparado por el Derecho de la Unión y la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.
- 28 Según el órgano jurisdiccional remitente, es preciso tomar en consideración la posibilidad, prevista por la normativa nacional, de proceder a una nueva inspección de un período que ya ha sido sometido a una inspección fiscal, pero esa posibilidad existe únicamente cuando los órganos tributarios así lo decidan, en caso de información adicional obtenida posteriormente en virtud de la cooperación entre las instituciones estatales, disposición considerada conforme con el Derecho de la Unión por el Tribunal de Justicia en su sentencia de 6 de febrero de 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50).
- 29 El órgano jurisdiccional remitente estima que los principios de neutralidad, de proporcionalidad y de seguridad jurídica deben apreciarse asimismo, en el presente litigio, teniendo en cuenta no solo la falta de diligencia de Zabrus sino también la circunstancia de que las notas de compensación y de devolución han sido emitidas por un servicio tributario municipal.
- 30 En esas circunstancias, la Curtea de Apel Suceava (Tribunal Superior de Suceava) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) En circunstancias como las del litigio principal, ¿se opone la Directiva [del IVA] así como los principios de neutralidad fiscal y proporcionalidad a una práctica administrativa o interpretación de las disposiciones nacionales conforme a la cual se impide la verificación y el reconocimiento del derecho a la devolución del IVA resultante de regularizaciones por operaciones efectuadas en un período anterior al verificado y que estuvo sometido a una inspección fiscal en la que los órganos tributarios no constataron deficiencias que pudieran modificar la base imponible del IVA, si bien las mismas disposiciones se interpretan en el sentido de que los órganos tributarios pueden efectuar una nueva verificación de un período anteriormente sometido a una inspección fiscal basándose en datos e informaciones adicionales obtenidas posteriormente en virtud de la cooperación entre las autoridades e instituciones del Estado?
- 2) En circunstancias como las del litigio principal, ¿se opone la Directiva [del IVA] así como los principios de neutralidad fiscal y proporcionalidad a disposiciones nacionales de carácter normativo que impiden la corrección de los errores materiales en las declaraciones-liquidaciones

del IVA correspondientes a períodos fiscales que ya han sido objeto de una inspección fiscal, salvo en el supuesto de que la corrección se realice en virtud de un acta que disponga las medidas que hayan de adoptarse, notificada por el órgano de inspección fiscal a raíz de la inspección anterior?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

- 31 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que es preciso examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en esencia, si los artículos 167, 168, 179, 180 y 182 de la Directiva TVA y los principios de efectividad, de neutralidad fiscal y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que, como excepción al plazo de prescripción de cinco años establecido por el Derecho nacional para la corrección de las declaraciones-liquidaciones del IVA, impide, en circunstancias como las del litigio principal, a un sujeto pasivo proceder a dicha corrección para invocar su derecho de deducción solo porque esa corrección se refiere a un período que ya ha sido objetivo de una inspección fiscal.
- 32 En lo que atañe al derecho de deducción, ha de recordarse 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 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 37, y de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 35).
- 33 Como ha señalado el Tribunal de Justicia en reiteradas ocasiones, el derecho a la deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA 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 junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 38, y de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 36).
- 34 El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado 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 junio de 2012, Mahagében y Dávid, C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373, apartado 39, y de 19 de octubre de 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, apartado 37).
- 35 Si bien el derecho a la deducción del IVA está supeditado al respeto de los requisitos materiales y formales previstos por la Directiva del IVA, de la petición de decisión prejudicial resulta que las cuestiones del órgano jurisdiccional remitente obedecen tan solo al hecho de que el derecho a la deducción se ha denegado por la imposibilidad para el sujeto pasivo de corregir su declaración del IVA en la medida en que la solicitud de corrección se refería a un período que ya había sido objeto de una inspección fiscal concluida.
- 36 A este respecto, es preciso recordar que, como resulta del tenor de los artículos 167 y 179, párrafo primero, de la Directiva del IVA, el derecho a deducir se ejerce, en principio, durante el mismo período en el que se originó, es decir, en el momento en que el impuesto resulta exigible.
- 37 Sin embargo, en virtud de los artículos 180 y 182 de la citada Directiva, un sujeto pasivo puede ser autorizado a proceder a la deducción, aunque no haya ejercitado su derecho durante el período en el que nació este, siempre que se cumplan los requisitos y las reglas establecidas en la normativa nacional (véase la sentencia de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 46 y jurisprudencia citada).

- 38 A este respecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que la posibilidad de ejercitar el derecho a deducir sin ninguna limitación temporal sería contraria al principio de seguridad jurídica, que impide que pueda cuestionarse de forma indefinida la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria. Por consiguiente, un plazo de preclusión cuya terminación tiene el efecto de sancionar al contribuyente insuficientemente diligente, que haya omitido solicitar la deducción del IVA soportado, con la pérdida del derecho a deducir no puede considerarse incompatible con el régimen establecido por la Directiva del IVA, siempre que, por una parte, dicho plazo se aplique de igual forma a los derechos análogos en materia fiscal basados en el Derecho interno y a los basados en el Derecho de la Unión (principio de equivalencia) y, por otra parte, no haga en la práctica imposible o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducir (principio de efectividad) (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de julio de 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, apartados 48 y 49 y jurisprudencia citada).
- 39 En este caso, de la normativa nacional, citada en la resolución de remisión, se desprende que el derecho a deducir el IVA está sujeto, en Derecho rumano, al plazo general de prescripción de cinco años. Sin embargo, el ejercicio del derecho a deducción está sujeto a un plazo de preclusión más corto en caso de inspección fiscal. En efecto, en principio el sujeto pasivo no puede proceder a la corrección de las declaraciones del IVA en relación con los períodos imposables que ya han sido objeto de una inspección de los órganos tributarios. Así pues, en circunstancias como las del litigio principal, un sujeto pasivo no puede corregir sus declaraciones del IVA. El Gobierno rumano alega que dicha limitación resulta del principio de unicidad de la inspección fiscal y que el principio de seguridad jurídica exige el carácter único de dicha inspección.
- 40 Si bien no resulta de los datos facilitados por el órgano jurisdiccional remitente que la normativa nacional controvertida en el litigio principal prevea, en materia de IVA, un régimen diferente del establecido en otros ámbitos fiscales del Derecho interno, el principio de efectividad se opone, en cambio, a tal normativa en la medida en que esta puede privar, en circunstancias como las del litigio principal, a un sujeto pasivo de la posibilidad de corregir sus declaraciones del IVA cuando dicho sujeto pasivo haya sido sometido a una inspección fiscal correspondiente al período de imposición al que se refiere esa corrección, aun cuando el plazo de preclusión de cinco años fijado por esa normativa no haya transcurrido.
- 41 En efecto, cuando, como sucede en las circunstancias del litigio principal, la inspección fiscal se produzca inmediatamente después de la presentación de una declaración fiscal o en un corto espacio de tiempo, el sujeto pasivo se ve privado, conforme a la citada normativa, de la posibilidad de corregir su declaración del IVA, de modo que el ejercicio del derecho a deducir el IVA por el sujeto pasivo resulta en la práctica imposible o, como mínimo, excesivamente difícil.
- 42 Por consiguiente, el hecho de que una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, prive al sujeto pasivo de la posibilidad de corregir su declaración del IVA acortando el plazo de que disponía a tal efecto, es incompatible con el principio de efectividad.
- 43 Además, los principios de neutralidad fiscal y de proporcionalidad también se oponen a una normativa como la controvertida en el litigio principal.
- 44 Según reiterada jurisprudencia, el principio de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 45).

- 45 Sin embargo, en el litigio principal, es precisamente la omisión de determinadas exigencias formales previstas por la normativa nacional controvertida, la que provoca la denegación de la deducción del IVA a Zabrus, a pesar de que esta hubiera solicitado una corrección de sus declaraciones-liquidaciones para demostrar que concurrían los requisitos materiales exigidos para poder disfrutar de la deducción de los dos cantidades en cuestión.
- 46 El incumplimiento de exigencias formales que pueden subsanarse no desvirtúa el buen funcionamiento del sistema del IVA.
- 47 Así pues, aplicando una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, una parte del peso del IVA recaerá definitivamente sobre el sujeto pasivo, lo que es contrario a la jurisprudencia citada en el apartado 34 de la presente sentencia.
- 48 En cuanto al principio de proporcionalidad, ciertamente, 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.
- 49 En consecuencia, una sanción administrativa puede ser aplicada particularmente en el caso de un sujeto pasivo negligente, que corrija su declaración del IVA basándose en documentos que justifiquen su derecho a deducir el IVA que ya obraban en su poder en el momento en que presentó su declaración de ese impuesto, o después de descubrir un error de registro que modifique el importe del IVA que deba devolverse.
- 50 De conformidad con el principio de proporcionalidad, los Estados miembros deben recurrir a medios que, al tiempo que permitan alcanzar eficazmente tal objetivo, causen el menor menoscabo a los objetivos y principios establecidos por la legislación de la Unión, como el principio fundamental del derecho a la deducción del IVA (sentencia de 10 de julio de 2008, *Sosnowska*, C-25/07, EU:C:2008:395, apartado 23).
- 51 Así pues, en una situación como la del litigio principal, habida cuenta del lugar preponderante que ocupa el derecho a deducir en el sistema común del IVA, tal sanción parece desproporcionada en caso de que no se hayan demostrado fraude ni perjuicio alguno a la Hacienda Pública del Estado (sentencia de 12 de julio de 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, apartado 70 y jurisprudencia citada).
- 52 Pues bien, ningún dato de los autos en poder del Tribunal de Justicia indica que exista riesgo de fraude ni perjuicio alguno a la Hacienda Pública del Estado.
- 53 Por último, procede rechazar la alegación del Gobierno rumano de que la normativa controvertida en el litigio principal, justificada por el principio de unicidad del control fiscal, resulta del principio de seguridad jurídica.
- 54 Un régimen de inspección fiscal nacional, como el controvertido en el litigio principal, que no permite a un sujeto pasivo corregir su declaración del IVA, y prevé al mismo tiempo esa corrección cuando se efectúe en ejecución de un acto emanado de una autoridad tributaria y la posibilidad para las autoridades tributarias de que dispongan de nueva información de efectuar una nueva inspección, no persigue garantizar los derechos de los contribuyentes y no parece que contribuya a la aplicación del principio de seguridad jurídica. En realidad, dicho régimen, acompañado de las referidas excepciones, persigue principalmente la eficacia de las inspecciones fiscales y del funcionamiento de la administración nacional.

- 55 No puede extraerse ninguna otra conclusión de la sentencia de 6 de febrero de 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50). En efecto, de dicha sentencia resulta, ciertamente, que un sujeto pasivo pueda invocar, dentro de un plazo de preclusión, el principio de seguridad jurídica para oponerse a la revocación, por las autoridades fiscales, de una decisión por la que estas reconocieron al sujeto pasivo un derecho a la deducción del IVA, reclamándole, a raíz de una nueva inspección, dicho impuesto y recargos por demora (véase, en este sentido, la sentencia 6 de febrero de 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, apartado 51). En cambio, de esa misma sentencia no resulta que las autoridades fiscales puedan invocar, dentro del plazo de preclusión, ese mismo principio para oponerse a la corrección por el sujeto pasivo de una declaración del IVA relativa a un período que ya ha sido objeto de una inspección fiscal.
- 56 En tales circunstancias, procede responder a las cuestiones planteadas que los 167, 168, 179, 180 y 182 de la Directiva del IVA y los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que, como excepción al plazo de prescripción de cinco años establecido por el Derecho nacional para la corrección de las declaraciones-liquidaciones del IVA, impide, en circunstancias como las del litigio principal, a un sujeto pasivo proceder a dicha corrección para ejercer su derecho a deducción solo porque esa corrección se refiere a un período que ya ha sido objeto de una inspección fiscal.

Costas

- 57 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, 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:

Los artículos 167, 168, 179, 180 y 182 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 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010, y los principios de neutralidad fiscal, de efectividad y de proporcionalidad deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que, como excepción al plazo de prescripción de cinco años establecido por el Derecho nacional para la corrección de las declaraciones-liquidaciones del impuesto sobre el valor añadido (IVA), impide, en circunstancias como las del litigio principal, a un sujeto pasivo proceder a dicha corrección para ejercer su derecho de deducción solo porque esa corrección se refiere a un período que ya ha sido objeto de una inspección fiscal.

Firmas