

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ086722

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 30 de junio de 2022

Sala 7.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-146/21

### SUMARIO:

**IVA. Sujeto pasivo. Deduciones.** *Requisito de identificación a efectos del IVA para la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo. Principio de neutralidad fiscal.* El mecanismo de inversión del sujeto pasivo constituye una excepción al principio que figura en el art.193 de la Directiva del IVA, según el cual son deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, por lo que debe ser objeto de una interpretación estricta. El Tribunal de Justicia ha declarado que no se puede impedir que un sujeto pasivo del IVA ejerza su derecho a deducir por el hecho de que no se haya identificado a efectos del IVA antes de utilizar los bienes adquiridos en el marco de su actividad gravada [Vid., STJUE de 18 de noviembre d 2021, asunto C-358/20 (NFJ084050)], al objeto de garantizar el respeto del principio fundamental de neutralidad fiscal, al exigir que el sujeto pasivo pueda practicar la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales de tal deducción, aun cuando dicho sujeto pasivo haya omitido determinados requisitos formales. En el caso de autos, el criterio que justifica la limitación de la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo tiene carácter objetivo, ya que la normativa nacional controvertida en el litigio principal obliga indistintamente a todos los sujetos pasivos, tanto vendedores como compradores, implicados en una entrega de los productos de la madera a identificarse a efectos del IVA. El objetivo perseguido por esta limitación es la seguridad jurídica y la claridad jurídica. En circunstancias como las del litigio principal, el destinatario de una entrega de bienes es deudor del IVA si la operación está sujeta a dicho impuesto, lo que depende, en particular, del volumen de negocios del proveedor, que puede acogerse al régimen especial de exención previsto por la normativa rumana relativa a las pequeñas empresas. Ahora bien, ese requisito resulta difícil de comprobar para el destinatario de la entrega. Al imponer a los sujetos pasivos un requisito de identificación a efectos del IVA, el destinatario de la operación gravada dispone de un criterio más accesible para conocer, de manera exacta, el alcance de sus obligaciones fiscales, ya que el Derecho rumano excluye de la obligación de identificación a efectos del IVA a los sujetos pasivos que pueden acogerse a la franquicia aplicable a las pequeñas empresas y, por tanto, que no efectúan operaciones que den derecho a la deducción. La diferencia de trato resulta proporcionada al objetivo perseguido por la normativa nacional controvertida en el litigio principal, en la medida en que, por un lado, la identificación a efectos del IVA se deriva del propio Derecho de la Unión, a saber, el artículo 214 de la Directiva del IVA, y, por otro lado, el derecho a la deducción de los sujetos pasivos afectados no queda, en principio, puesto en tela de juicio. Conforme a ello el Tribunal responder a la cuestión prejudicial planteada que la Directiva del IVA y el principio de neutralidad fiscal no se oponen a una normativa nacional según la cual el mecanismo de inversión del sujeto pasivo no es aplicable a un sujeto pasivo que, antes de la realización de las operaciones gravadas, no había solicitado ni obtenido de oficio su identificación a efectos del IVA.

### PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts 9, 14, 193, 199, 213, 214 y 395.

### PONENTE:

*Don M. L. Arastey Sahún.*

En el asunto C-146/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía), mediante resolución de 9 de diciembre de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 3 de marzo de 2021, en el procedimiento entre

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice**

y

**VB,**

**Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul Soluționare Contestații 1,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. J. Passer, Presidente de Sala, y el Sr. F. Biltgen y la Sra. M. L. Arastey Sahún (Ponente),  
Jueces;

Abogado General: Sr. P. Pikamäe;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de VB, por la Sra. A. Arseni, el Sr. C. Chiriac, la Sra. C.-L. Dobrinescu y el Sr. S. Ilie, avocați;
- en nombre del Gobierno rumano, por las Sras. E. Gane y A. Rotăreanu, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno checo, por los Sres. O. Serdula, M. Smolek y J. Vláčil, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia y L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

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

juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

### 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 lo sucesivo, «Directiva del IVA»), así como del principio de neutralidad fiscal.

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre, por un lado, la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Sector 1 a Finanțelor Publice (Dirección General Regional de Hacienda de Bucarest – Administración de Hacienda del Sector 1, Rumanía) y, por otro, VB y la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Serviciul Soluționare Contestații 1 (Dirección General Regional de Hacienda de Bucarest – Servicio de Resolución de Reclamaciones n.º 1, Rumanía), en relación con la decisión de la administración tributaria competente de exigir a VB el pago retroactivo del impuesto sobre el valor añadido (IVA) por ventas de madera en pie, denegándole la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

### Marco jurídico

#### *Derecho de la Unión*

##### *Directiva del IVA*

3. El artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas.

En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

4. A tenor del artículo 14, apartado 1, de esa Directiva:

«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

5. El artículo 193 de la referida Directiva establece lo siguiente:

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

6. A tenor del artículo 199, apartados 1 y 2, de la misma Directiva:

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

[...]

2. Cuando se haga uso de la ejecución de la posibilidad prevista en el apartado 1, los Estados miembros podrán limitar las entregas de bienes y las prestaciones de servicios cubiertas así como las categorías de proveedores o de destinatarios de la prestación a quienes pueden aplicarse estas medidas.»

7. El artículo 213 de la Directiva del IVA dispone lo siguiente:

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

Con arreglo a las condiciones que establezcan, los Estados miembros autorizarán, y podrán exigir, que la declaración sea efectuada por vía electrónica.

2. Sin perjuicio de lo dispuesto en el párrafo primero del apartado 1, los sujetos pasivos o personas jurídicas que no sean sujetos pasivos que efectúen adquisiciones intracomunitarias de bienes no sujetos al IVA en virtud del apartado 1 del artículo 3 deberán declarar que efectúan tales adquisiciones cuando dejen de cumplirse las condiciones para no someterlas al impuesto, establecidas con arreglo a lo dispuesto en dicho artículo.»

8. En virtud del artículo 214 de dicha Directiva:

«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;

b) los sujetos pasivos o las personas jurídicas que no sean sujetos pasivos que efectúen adquisiciones intracomunitarias de bienes sujetas al IVA de conformidad con la letra b) del apartado 1 del artículo 2 o que hayan ejercitado la opción prevista en el apartado 3 del artículo 3 de someter al IVA sus adquisiciones intracomunitarias;

c) los sujetos pasivos que efectúen en su territorio respectivo adquisiciones intracomunitarias de bienes para la realización, fuera de ese territorio, de operaciones comprendidas en las actividades a que se refiere el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9.

2. Los Estados miembros podrán no proceder a la identificación de determinados sujetos pasivos que efectúen operaciones con carácter ocasional como las previstas en el artículo 12.»

9. El artículo 395, apartado 1, de la citada Directiva tiene el tenor siguiente:

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

Las medidas cuyo propósito sea la simplificación del procedimiento de cobro del impuesto, no podrán afectar, salvo que sea de forma poco significativa, a la cuantía global de los ingresos fiscales del Estado miembro recaudados en la fase de consumo final.»

*Decisión de Ejecución 2010/583/UE*

**10.** Los considerandos 6 a 8 de la Decisión de Ejecución 2010/583/UE del Consejo, de 27 de septiembre de 2010, 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 2010, L 256, p. 27), enunciaban lo siguiente:

«(6) El sector maderero de Rumanía registra problemas derivados de la particular naturaleza del mercado y de las empresas que operan en él. Dicho mercado cuenta con un número considerable de pequeñas empresas difíciles de controlar por las autoridades rumanas. La forma más común de fraude fiscal consiste en la facturación de suministros por parte del proveedor, seguida de la desaparición de este último sin haber pagado el impuesto pero dejando al cliente en posesión de una factura válida que le permite ejercer el derecho a deducción.

(7) Al designar al destinatario como responsable del pago del IVA tanto en el caso de las entregas de productos de la madera efectuadas por sujetos pasivos como en el de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas por sujetos pasivos inmersos en un procedimiento concursal, a excepción de los minoristas, la excepción permite resolver los problemas planteados sin que ello incida en el importe del impuesto adeudado. Con ello se evitan determinados tipos de evasión y elusión fiscales.

(8) La medida es proporcionada a los objetivos perseguidos puesto que no está previsto que se aplique de forma general, sino exclusivamente a determinadas operaciones y sectores específicos que plantean problemas considerables en materia de percepción de impuestos y con respecto a la evasión o el fraude fiscales.»

**11.** El artículo 1 de esta Decisión de Ejecución establecía lo siguiente:

«No obstante lo dispuesto en el artículo 193 de la Directiva [del IVA], se autoriza a Rumanía hasta el 31 de diciembre de 2013 a designar como responsable del pago del IVA al sujeto pasivo destinatario de las entregas de bienes o las prestaciones de servicios mencionadas en el artículo 2 de la presente Decisión.»

**12.** A tenor del artículo 2 de dicha Decisión de Ejecución:

«La excepción establecida en el artículo 1 se aplicará a:

a) las entregas, por parte de sujetos pasivos, de productos de la madera, incluida la madera en pie, la madera en rollo o en raja, la madera para calefacción, la madera para construcción, así como la madera en escuadra o en astillas y la madera en bruto, y la madera semitransformada o transformada;

b) las entregas de bienes y las prestaciones de servicios realizadas por sujetos pasivos inmersos en un procedimiento concursal, a excepción de los minoristas.»

*Decisión de Ejecución 2013/676*

**13.** El considerando 5 de la Decisión de Ejecución 2013/676/UE del Consejo, de 15 de noviembre de 2013, por la que se autoriza a Rumanía a seguir aplicando una medida especial de excepción al artículo 193 de la Directiva 2006/112 (DO 2013, L 316, p. 31), en su versión modificada por la Decisión de Ejecución (UE) 2016/1206 del Consejo, de 18 de julio de 2016 (DO 2016, L 198, p. 47) (en lo sucesivo, «Decisión de Ejecución 2013/676»), enuncia lo siguiente:

«Antes de la primera autorización para aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo a las entregas de madera, Rumanía había tenido problemas en el mercado de la madera debido a la naturaleza del mercado y de las empresas en cuestión. En este sector hay un gran número de pequeñas empresas que las autoridades rumanas tienen dificultades para controlar. Según las autoridades rumanas, la designación del destinatario como la persona responsable del pago del IVA tuvo el efecto de impedir la evasión y la elusión fiscales en este sector y, por lo tanto, sigue estando justificada.»

**14.** El artículo 1 de la Decisión de Ejecución 2013/676 establece lo siguiente:

«No obstante lo dispuesto en el artículo 193 de la Directiva [del IVA], se autoriza a Rumanía hasta el 31 de diciembre de 2019 a designar como responsable del pago del IVA al sujeto pasivo destinatario de las entregas de bienes o las prestaciones de servicios mencionadas en el artículo 2 de la presente Decisión.»

**15.** A tenor del artículo 2 de dicha Decisión de Ejecución:

«La excepción establecida en el artículo 1 se aplicará a las entregas de productos de madera realizadas por sujetos pasivos, incluidos la madera en pie, la madera en rollo o en raja, la madera para calefacción, los productos de madera, así como la madera en escuadra o en astillas y la madera en bruto, semitransformada o transformada.»

## **Derecho rumano**

**16.** El artículo 127, apartado 1, de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003, por la que se aprueba el Código Tributario) (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927 de 23 de diciembre de 2003), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Código Tributario»), establece lo siguiente:

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

**17.** El artículo 160 del Código Tributario dispone:

«1. No obstante lo dispuesto en el artículo 150, apartado 1, el destinatario será el responsable del pago del impuesto para las operaciones contempladas en el apartado 2, en el caso de operaciones gravadas. Será requisito imprescindible para la aplicación de la inversión del sujeto pasivo que tanto el proveedor como el destinatario estén identificados como sujetos pasivos a efectos del IVA [...].

2. Las operaciones para las que se aplica la inversión del sujeto pasivo son las siguientes:

[...]

b) la entrega de madera y de materias leñosas [...]

[...]»

## **Litigio principal y cuestión prejudicial**

**18.** VB es propietaria de terrenos forestales en Rumanía.

**19.** Entre los años 2011 a 2017 explotó dichos terrenos sobre la base de contratos de venta de madera en pie celebrados con varias sociedades especializadas en la explotación forestal.

**20.** A raíz de una inspección fiscal efectuada entre el 5 de diciembre de 2017 y el 2 de febrero de 2018, la administración tributaria competente comprobó que el volumen de negocios de VB alcanzado en el mes de septiembre de 2011 había superado el límite fijado por el «régimen especial de exención» previsto por el Código Tributario en favor de las pequeñas empresas. De los autos remitidos al Tribunal de Justicia se desprende que cuando, en el curso de un año natural, un sujeto pasivo alcance o supere ese límite máximo exento deberá identificarse a efectos del IVA en el plazo de diez días a partir del final del mes en el que haya alcanzado o superado ese límite máximo.

**21.** Dado que VB no se había identificado a efectos del IVA durante el período objeto de la inspección fiscal, a saber, entre el 1 de octubre de 2011 y el 30 de septiembre de 2017, los inspectores revisaron retroactivamente el cálculo del IVA adeudado a partir del 1 de noviembre de 2011, aplicando el método de cálculo inverso, que consiste en considerar que en el precio de venta también estaba incluido el IVA.

**22.** Dicha inspección fiscal concluyó con la elaboración de la correspondiente acta y la práctica de una liquidación de fecha 16 de febrero de 2018, sobre la base de las cuales se exigía a VB el pago de 196 634 leus rumanos (RON) (alrededor de 41 300 euros), además de los correspondientes intereses y sanciones.

**23.** VB presentó una reclamación contra dicha liquidación alegando que las ventas de madera en pie estaban sujetas al mecanismo de inversión del sujeto pasivo, cuya aplicación únicamente estaba supeditada al hecho de que ambos operadores afectados fueran sujetos pasivos, pero no necesariamente a la existencia de un número de identificación a efectos del IVA a nombre del proveedor.

**24.** Mediante resolución de 12 de julio de 2018 se desestimó la reclamación de VB, debido a que la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo está supeditada al requisito, en virtud del artículo 160 del Código Tributario, de que tanto el proveedor como el comprador estén previamente identificados a efectos del IVA.

**25.** Mediante sentencia de 24 de junio de 2019, el Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest, Rumanía) estimó el recurso interpuesto por VB solicitando la anulación de la liquidación tributaria de 16 de febrero de 2018 y de la resolución de 12 de julio de 2018.

**26.** Dicha sentencia ha sido impugnada mediante un recurso de casación interpuesto ante el órgano jurisdiccional remitente, la Curtea de Apel Bucuresti (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía), por la Dirección General Regional de Hacienda de Bucarest – Administración de Hacienda del Sector 1.

**27.** Dicho órgano jurisdiccional señala que, si VB hubiera estado identificada a efectos del IVA en el mes de septiembre de 2011, habría estado sujeta al mecanismo de inversión del sujeto pasivo, de conformidad con la excepción —autorizada a Rumanía sobre la base de las Decisiones de Ejecución 2010/583 y 2013/676— al sistema de percepción del IVA contemplado en el artículo 193 de la Directiva del IVA. Con ello VB no habría sido deudora del IVA por las ventas de madera en pie, ya que ese impuesto habría sido adeudado, en virtud del citado mecanismo, por los adquirentes sujetos pasivos.

**28.** En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente observa que el Tribunal de Justicia declaró, en particular en su sentencia de 7 de marzo de 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161), apartados 32 y 33, que la identificación a efectos del IVA solo constituye un requisito formal del derecho a la deducción del IVA y, por consiguiente, no puede constituir un requisito material que impida que el sujeto pasivo ejerza ese derecho.

**29.** El órgano jurisdiccional remitente añade que el hecho de denegar a una persona como VB la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo también tiene como consecuencia que los sujetos pasivos que han adquirido de ella madera en pie no pueden deducir el IVA correspondiente a esas operaciones, en la medida en que dicho impuesto no se facturó correctamente en el momento de su devengo. Por lo tanto, dicho órgano jurisdiccional se pregunta si la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se opone a que la identificación a efectos del IVA constituya un requisito para la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

**30.** En estas circunstancias, la Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Se oponen la Directiva [del IVA] y el principio de neutralidad, en circunstancias como las del litigio principal, a una normativa nacional o a una práctica tributaria según la cual a una persona sometida a inspección e identificada a efectos del IVA tras la inspección no se le aplica el mecanismo de la autofactura (medidas de simplificación) establecido imperativamente para la venta de madera en pie, basándose en que la persona inspeccionada no había solicitado ni obtenido la identificación a efectos del IVA antes de realizar las operaciones o de superar el límite máximo exento?»

### **Sobre la cuestión prejudicial**

**31.** Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva del IVA y el principio de neutralidad fiscal se oponen a una normativa nacional según la cual el mecanismo de inversión del sujeto pasivo no es aplicable a un sujeto pasivo que, antes de la realización de las operaciones sujetas, no había solicitado ni obtenido de oficio su identificación a efectos del IVA.

**32.** Con carácter preliminar, procede recordar que el mecanismo de inversión del sujeto pasivo constituye una excepción al principio que figura en el artículo 193 de la Directiva del IVA, según el cual son deudores del IVA los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada, por lo que debe ser objeto de una interpretación estricta (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de febrero de 2019, Human Operator, C-434/17, EU:C:2019:112, apartado 30 y jurisprudencia citada).

**33.** Así, en aplicación de dicho mecanismo, no procede ningún pago de IVA entre el proveedor y el adquirente de los bienes, el cual es deudor del IVA soportado por las operaciones realizadas, a la vez que, en principio, si tiene la condición de sujeto pasivo, puede deducir tal impuesto, de manera que, en tal caso, no se debe ningún importe a la Administración tributaria (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).

**34.** A este respecto, es preciso señalar que el artículo 1, respectivamente, de las Decisiones de Ejecución 2010/583 y 2013/676 autoriza a Rumanía a no aplicar, de conformidad con el artículo 395 de la Directiva del IVA, el principio de tributación que figura en el artículo 193 de dicha Directiva, designando como deudor del IVA al sujeto pasivo destinatario de la entrega de productos de madera a la que se refiere el artículo 2 de cada una de esas

Decisiones de Ejecución, habida cuenta de que tales actividades no figuran entre las operaciones mencionadas en el artículo 199, apartado 1, de la Directiva del IVA.

**35.** Pues bien, en el caso de autos, la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo está supeditada, en virtud de la normativa nacional controvertida en el litigio principal, a saber, el artículo 160, apartado 1, del Código Tributario, al requisito de que los sujetos pasivos a los que afecta dicho mecanismo estén identificados a efectos del IVA antes de que se realicen las operaciones gravadas. El Gobierno rumano ha subrayado, en sus observaciones escritas, que las dificultades en cuanto a la lucha contra el fraude fiscal que presenta el mercado rumano de la madera fueron las que llevaron al legislador nacional a imponer este requisito. La exigencia de identificación a efectos del IVA garantiza, por otra parte, el control eficaz del cumplimiento de las obligaciones tributarias y la recaudación exacta del IVA.

**36.** A este respecto, procede señalar, en primer lugar, que ni de la Directiva del IVA ni de las Decisiones de Ejecución 2010/583 o 2013/676 se desprende que, cuando un Estado miembro esté autorizado para establecer excepciones al artículo 193 de la Directiva del IVA, designando como persona responsable del pago del IVA al sujeto pasivo destinatario de la entrega de bienes de que se trate y aplicando con ello el mecanismo de inversión del sujeto pasivo a determinadas operaciones gravadas, el legislador nacional de ese Estado miembro no pueda, al hacer uso de esa excepción, establecer requisitos para la aplicación del citado mecanismo, siempre que estos no contravengan el principio de neutralidad fiscal.

**37.** Por una parte, corrobora tal interpretación el artículo 199, apartado 2, de la Directiva del IVA, que permite a los Estados miembros definir las categorías de proveedores, prestadores de servicios, adquirentes o destinatarios a los que puede aplicarse el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.

**38.** Por otra parte, dado que el mecanismo de inversión del sujeto pasivo constituye una excepción al principio establecido en el artículo 193 de la Directiva del IVA, debe ser objeto de interpretación estricta, como se desprende del apartado 32 de la presente sentencia. Pues bien, la limitación prevista por la normativa nacional controvertida en el litigio principal, al supeditar la aplicación de dicho mecanismo al requisito de que los sujetos pasivos estén previamente identificados a efectos del IVA, produce precisamente el efecto de circunscribir el alcance de esa excepción.

**39.** En segundo lugar, contrariamente a lo que han alegado VB y la Comisión en sus observaciones escritas, la normativa nacional controvertida en el litigio principal no es contraria a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción de dicho impuesto soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales [sentencia de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a deducción), C-895/19, EU:C:2021:216, apartado 47 y jurisprudencia citada].

**40.** Ciertamente, de esa jurisprudencia se desprende que la identificación a efectos del IVA prevista en el artículo 214 de la Directiva del IVA, al igual que la obligación del sujeto pasivo de declarar el comienzo, la modificación y el cese de sus actividades, prevista en el artículo 213 de dicha Directiva, no son más que requisitos formales con fines de control, que no pueden poner en tela de juicio, en particular, el derecho a deducción del IVA cuando se cumplan los requisitos materiales que dan lugar a ese derecho (sentencia de 18 de noviembre de 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, apartado 35 y jurisprudencia citada).

**41.** De este modo, el Tribunal de Justicia ha declarado que no se puede impedir que un sujeto pasivo del IVA ejerza su derecho a deducir por el hecho de que no se haya identificado a efectos del IVA antes de utilizar los bienes adquiridos en el marco de su actividad gravada (sentencia de 18 de noviembre de 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, apartado 36 y jurisprudencia citada).

**42.** No obstante, es preciso subrayar que esa jurisprudencia pretende garantizar el respeto del principio fundamental de neutralidad fiscal, al exigir que el sujeto pasivo pueda practicar la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales de tal deducción, aun cuando dicho sujeto pasivo haya omitido determinados requisitos formales.

**43.** Pues bien, el derecho a la deducción del destinatario de la entrega debe, en principio, respetarse de la misma manera tanto en el marco del mecanismo de inversión del sujeto pasivo como en el sistema común del IVA. Por lo tanto, ese derecho no se ve afectado por la negativa opuesta al prestador a someter una entrega al mecanismo de inversión del sujeto pasivo. A este respecto, procede señalar que una facturación errónea del IVA en el momento del devengo, en particular cuando, como en este caso, se ha efectuado sin incluir el IVA, no puede bastar, por sí

sola, para privar a un sujeto pasivo de su derecho a la deducción (véase, por analogía, la sentencia de 21 de marzo de 2018, Volkswagen C-533/16, EU:C:2018:204, apartado 47).

**44.** Por consiguiente, ha de señalarse que la jurisprudencia derivada de la sentencia de 18 de marzo de 2021, A. (Ejercicio del derecho a deducción) (C-895/19, EU:C:2021:216), no es aplicable a una situación como la del litigio principal, puesto que la denegación de la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo no menoscaba ni el derecho a deducir el IVA soportado por el destinatario de la prestación de que se trata ni, por tanto, el principio de neutralidad fiscal.

**45.** En tercer y último lugar, procede recordar que el principio de neutralidad fiscal, que constituye la traducción por el legislador de la Unión, en materia de IVA, del principio general de igualdad de trato, se opone, en concreto, a que mercancías o prestaciones de servicios similares, que por tanto compiten entre sí, sean tratadas de manera distinta desde el punto de vista del IVA (sentencia de 17 de diciembre de 2020, Weg Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, apartado 48 y jurisprudencia citada).

**46.** Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el referido principio general exige que no se traten de manera diferente situaciones que son comparables y que situaciones diferentes no sean tratadas de manera idéntica, salvo que este trato esté justificado objetivamente. Una diferencia de trato está justificada cuando se basa en un criterio objetivo y razonable, es decir, cuando se relaciona con un fin legalmente admisible perseguido por la legislación en cuestión, y esta diferencia es proporcionada al objetivo perseguido por dicho trato (sentencia de 3 de febrero de 2021, Fussl Modestraße Mayr, C-555/19, EU:C:2021:89, apartado 95 y jurisprudencia citada).

**47.** Ha de señalarse que, en el caso de autos, el criterio que justifica la limitación de la aplicación del mecanismo de inversión del sujeto pasivo tiene carácter objetivo, ya que la normativa nacional controvertida en el litigio principal obliga indistintamente a todos los sujetos pasivos, tanto vendedores como compradores, implicados en una entrega de los productos de la madera a los que se refiere el artículo 2, respectivamente, de las Decisiones de Ejecución 2010/583 y 2013/676, a identificarse a efectos del IVA.

**48.** El objetivo perseguido por esta limitación es la seguridad jurídica y la claridad jurídica. En circunstancias como las del litigio principal, el destinatario de una entrega de bienes es deudor del IVA si la operación está sujeta a dicho impuesto, lo que depende, en particular, del volumen de negocios del proveedor, que puede acogerse al régimen especial de exención previsto por la normativa rumana relativa a las pequeñas empresas. Ahora bien, ese requisito resulta difícil de comprobar para el destinatario de la entrega. A este respecto, es preciso destacar, en el caso de autos, que del considerando 6 de la Decisión de Ejecución 2010/583 se desprende, en particular, que el mercado rumano de la madera se compone de un elevado número de pequeñas empresas que a las autoridades rumanas les resulta difícil controlar.

**49.** Al imponer a los sujetos pasivos un requisito de identificación a efectos del IVA, el destinatario de la operación gravada dispone de un criterio más accesible para conocer, de manera exacta, el alcance de sus obligaciones fiscales, ya que el Derecho rumano excluye de la obligación de identificación a efectos del IVA a los sujetos pasivos que pueden acogerse a la franquicia aplicable a las pequeñas empresas y, por tanto, que no efectúan operaciones que den derecho a la deducción.

**50.** Por lo tanto, la diferencia de trato resulta proporcionada al objetivo perseguido por la normativa nacional controvertida en el litigio principal, en la medida en que, por un lado, la identificación a efectos del IVA se deriva del propio Derecho de la Unión, a saber, el artículo 214 de la Directiva del IVA, y, por otro lado, el derecho a la deducción de los sujetos pasivos afectados no queda, en principio, puesto en tela de juicio.

**51.** Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que la Directiva del IVA y el principio de neutralidad fiscal no se oponen a una normativa nacional según la cual el mecanismo de inversión del sujeto pasivo no es aplicable a un sujeto pasivo que, antes de la realización de las operaciones gravadas, no había solicitado ni obtenido de oficio su identificación a efectos del IVA.

## Costas

**52.** Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Séptima) declara:

**La Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, y el principio de neutralidad fiscal no se oponen a una normativa nacional según la cual el mecanismo de inversión del sujeto pasivo no es aplicable a un sujeto pasivo que, antes de la realización de las operaciones gravadas, no había solicitado ni obtenido de oficio su identificación a efectos del impuesto sobre el valor añadido.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: rumano.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.