

**SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)**

de 6 de febrero de 2014 (\*)

«Procedimiento prejudicial – IVA – Directiva 2006/112/CE – Autoliquidación – Derecho a deducción – Pago del impuesto al prestador de servicios – Omisión de menciones obligatorias – Pago de un IVA indebido – Pérdida del derecho a deducción – Principio de neutralidad fiscal – Principio de seguridad jurídica»

En el asunto C-424/12,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Curtea de Apel Oradea (Rumanía), mediante resolución de 26 de junio de 2012, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de septiembre de 2012, en el procedimiento entre

**SC Fatorie SRL**

y

**Direcția Generală a Finanțelor Publice Bihor,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. J.L. da Cruz Vilaça, G. Arestis (ponente), J.-C. Bonichot y A. Arabadjiev, Jueces;

Abogado General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de SC Fatorie SRL, por el Sr. C. Costa, avocat;
- en nombre del Gobierno rumano, por los Sres. R.H. Radu y V. Angelescu y por la Sra. I. Bara-Bușilă, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno estonio, por la Sra. M. Linntam, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Keppenne y L. Lozano Palacios, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oída la 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 L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»), en particular la interpretación de las disposiciones relativas al derecho a la deducción cuando se aplica el sistema de la autoliquidación, así como de los principios de neutralidad fiscal del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») y de seguridad jurídica.

2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre SC Fatorie SRL (en lo sucesivo, «Fatorie») y la Direc?ia General? a Finan?elor Publice Bihor (Dirección General de Hacienda de Bihor; en lo sucesivo, «Direc?ia») a propósito de la denegación de la deducción del IVA a Fatorie por la inaplicación de las normas sobre el sistema de la autoliquidación.

## **Marco jurídico**

### *Derecho de la Unión*

3 El artículo 178, letras a) y f), de la Directiva IVA establece:

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

a) para la deducción contemplada en la letra a) del artículo 168, 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 los artículos 220 a 236 y en los artículos 238, 239 y 240;

[...]

f) cuando esté obligado a pagar el impuesto por ser el destinatario o adquiriente por aplicación de los artículos 194 a 197 y del artículo 199, cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro.»

4 El artículo 199, apartado 1, de la citada Directiva establece que, para algunas prestaciones de servicios, los Estados miembros podrán disponer que el deudor del impuesto sea el sujeto pasivo destinatario de tales prestaciones. Dicho sistema, conocido con la denominación de «autoliquidación», puede aplicarse, en particular, según dicho artículo 199, apartado 1, letra a), a «la prestación de servicios de construcción, incluidos los servicios de reparación, limpieza, mantenimiento, modificación o demolición relacionados con bienes inmuebles, así como [a] la entrega de obras en inmuebles».

5 El artículo 226, punto 11, de la misma Directiva tiene el siguiente tenor:

«Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221:

[...]

11) en caso de exención o cuando el adquiriente o el destinatario sea deudor del impuesto, la referencia a las disposiciones aplicables de la presente Directiva, a las disposiciones nacionales correspondientes o a cualquier otra indicación de que la entrega de bienes o la prestación de servicios está exenta o sujeta a la autoliquidación».

### *Derecho rumano*

6 El artículo 146, apartado 1, letra a), de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Ley nº

571/2003 relativa al Código Fiscal), de 22 de diciembre de 2003 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, nº 927 de 23 de diciembre de 2003; en lo sucesivo, «Código Fiscal»), establece:

«Para ejercitar el derecho a la deducción del impuesto, el sujeto pasivo deberá cumplir los siguientes requisitos:

a) por el impuesto debido o pagado correspondiente a los bienes que se le hayan entregado o se le vayan a entregar o a los servicios que se hayan prestado o se vayan a prestar en su favor, estar en posesión de una factura que incluya las menciones previstas en el artículo 155, apartado 5».

7 El artículo 155, apartado 5, letra n), punto 2, del Código Fiscal, establece:

«La factura incluirá obligatoriamente las siguientes menciones:

[...]

2. en caso de que el destinatario sea deudor del impuesto con arreglo al artículo 150, apartado 1, letras b) a d), y g), una referencia a lo dispuesto en el presente título o a la Directiva 112 o la mención “autoliquidación” para las operaciones previstas en el artículo 160».

8 El artículo 160 del Código Fiscal, en su versión vigente en el momento de los hechos del litigio principal, tiene el siguiente tenor:

«(1) Los proveedores y los destinatarios de los bienes y servicios previstos en el apartado 2 están obligados a aplicar las medidas de simplificación del presente artículo. Es requisito imprescindible para aplicar las medidas de simplificación que tanto el proveedor como el destinatario estén identificados a efectos del IVA, conforme al artículo 153.

(2) Los bienes y servicios para cuya entrega o prestación se aplicarán las medidas de simplificación son los siguientes:

[...]

b) los edificios, las partes de edificios y toda clase de terrenos cuya entrega esté sujeta al impuesto;

c) las obras de construcción y de montaje;

[...]

(3) En las facturas emitidas por las entregas de bienes previstas en el apartado 2, los proveedores deberán hacer constar la mención «autoliquidación», sin incluir el impuesto correspondiente. Los destinatarios indicarán en las facturas recibidas de los proveedores el impuesto correspondiente, el cual incluirán en la declaración del impuesto como impuesto devengado y también como impuesto deducible. En las operaciones sujetas a medidas de simplificación no procede el pago del impuesto entre el proveedor y el destinatario.

[...]

(5) La aplicación del presente artículo incumbe tanto a los proveedores o prestadores como a los destinatarios. Si el proveedor o prestador no ha incluido la mención “autoliquidación” en las facturas emitidas por los bienes o servicios referidos en el apartado 2, el destinatario deberá aplicar el sistema de la autoliquidación, no pagar el impuesto al proveedor o prestador, inscribir *motu proprio*

la mención “autoliquidación” en la factura y cumplir las obligaciones establecidas en el apartado 3.»

9 El punto 82 de la Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Decisión Gubernamental nº 44/2004 de aplicación de la Ley nº 571/2003 relativa al Código Fiscal), en su versión en vigor en el momento de los hechos del litigio principal, establece:

«(1) El requisito obligatorio previsto en el artículo 160, apartado 1, del Código Fiscal para la aplicación de las medidas de simplificación y de autoliquidación es que tanto el proveedor o prestador como el destinatario estén identificados a efectos del IVA conforme al artículo 153 del Código Fiscal y que la operación en cuestión esté gravada por el impuesto. Las medidas de simplificación sólo se aplicarán a las operaciones realizadas en el interior del país, en el sentido del artículo 125 *ter* del Código Fiscal.

[...]

(3) En el caso de las entregas o prestaciones previstas en el artículo 160, apartado 2, del Código Fiscal, los proveedores o prestadores emitirán facturas sin el impuesto, inclusive por los pagos a cuenta recibidos, y harán constar en ellas la mención “autoliquidación”. El destinatario calculará el impuesto y lo anotará en las facturas y en el diario de compras, incluyéndolo en la declaración del impuesto a la vez como impuesto devengado y como impuesto deducible. A efectos contables, durante el ejercicio fiscal el destinatario contabilizará el importe del impuesto tanto en la cuenta 4426 [IVA deducible] como en la cuenta 4427 [IVA devengado].

[...]

(12) En el caso de las obras de construcción y de montaje por las que se hayan recibido pagos a cuenta y/o se hayan emitido facturas por el importe total o parcial en el sistema de la autoliquidación hasta el 31 de diciembre de 2007 incluido, pero cuyo hecho imponible se produce durante el año 2008, a saber, en la fecha de emisión de las certificaciones de obra y, en su caso, de la aceptación de éstas por los destinatarios, el régimen ordinario del impuesto sólo se aplica a la diferencia entre el valor de las obras cuyo hecho imponible se produce durante el año 2008 y el valor de los pagos a cuenta recibidos o los importes que figuran en las facturas emitidas hasta el 31 de diciembre de 2007 incluido. [...]

10 El artículo 105, apartados 1 y 3, de la Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (Decreto Gubernamental nº 92/2003 sobre el Código de Procedimiento Tributario), en su versión publicada en el *Monitorul Oficial al României* (parte I, nº 513 de 31 de julio de 2007), establece:

«Normas sobre la inspección fiscal

(1) La inspección fiscal tiene por objeto examinar la totalidad de los elementos de hecho y de Derecho pertinentes para la tributación.

[...]

(3) La inspección fiscal se realizará una sola vez para cada impuesto, exacción, contribución u otros importes debidos al presupuesto general consolidado y para cada período de gravamen. Excepcionalmente, el inspector fiscal competente podrá resolver realizar una nueva inspección sobre un periodo determinado si entre la fecha de conclusión de la inspección fiscal y el término del plazo de prescripción aparecen datos adicionales desconocidos por los inspectores fiscales en

la fecha de sus verificaciones o errores de cálculo que influyen en los resultados de estas últimas.»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

11 El 3 de enero de 2007, Fatorie suscribió con SC Megasal Construc?ii SRL (en lo sucesivo, «Megasal») un contrato marco para la realización de obras de construcción y montaje de una nave para la cría de ganado porcino y de obras de modernización de una granja porcina. Tales obras finalizaron en febrero de 2008.

12 Durante el año 2007, Megasal, como prestador de los servicios de que se trata, emitió varias facturas conforme al sistema de la autoliquidación para obtener pagos a cuenta, aplicando las medidas de simplificación previstas por el artículo 82 de la Decisión Gubernamental n° 44/2004 de aplicación del Código Fiscal. El importe total de las facturas extendidas sin IVA ascendió a 1.017.834,37 lei rumanos (RON).

13 El 3 de marzo de 2008, Megasal emitió una factura que englobaba el valor total de las obras realizadas y que ascendía a 1.052.840,10 RON, correspondiendo al IVA 168.101 RON y 884.740 RON al precio de las obras. Fatorie pagó a Megasal el IVA indicado.

14 A raíz de la solicitud de devolución del IVA dirigida por Fatorie al Estado Rumano, la Direc?ia autorizó, mediante decisión de 2 de julio de 2008, la devolución del IVA por importe de 173.057 RON, que incluía los 168.101 RON del IVA correspondiente a la factura de 3 de marzo de 2008, conforme al acta de la inspección fiscal de 13 de junio de 2008 que abarcaba el periodo comprendido entre el 1 de julio de 2007 y el 31 de marzo de 2008.

15 En 2009, a raíz de una segunda inspección fiscal relativa al IVA pagado por Fatorie entre el 1 de enero de 2007 y el 31 de marzo de 2008, la Direc?ia ordenó la recaudación del IVA correspondiente a la factura de 3 de marzo de 2008, al no haberse respetado las medidas de simplificación por las que se regula el sistema de la autoliquidación. Por ello, la Direc?ia reclamó a Fatorie, mediante liquidación de 18 de mayo de 2009, el ingreso al erario público de 221.221 RON, de los cuales 168.101 RON correspondían al IVA y 53.120 RON a los intereses de demora.

16 Por los datos comunicados al Tribunal de Justicia se advierte que Megasal quebró y no ingresó a la Administración tributaria rumana el IVA que figuraba en la factura de 3 de marzo de 2008, que Fatorie le había pagado.

17 El 15 de julio de 2009, Fatorie presentó una demanda contra la Direc?ia, solicitando la anulación tanto de la orden de recaudación como de la liquidación de 18 de mayo de 2009.

18 Mediante sentencia de 22 de septiembre de 2010, el Tribunalul Bihor desestimó dicha demanda por infundada. Por el mismo motivo fue desestimado, mediante sentencia de 9 de marzo de 2011, el recurso de casación interpuesto contra dicha sentencia, adquiriendo esta última firmeza.

19 El 17 de mayo de 2011, Fatorie solicitó la revisión de la sentencia de 22 de septiembre de 2010, argumentando que infringía el Derecho de la Unión. Su pretensión fue declarada inadmisibile mediante sentencia de 7 de noviembre de 2011.

20 El 12 de enero de 2012, Fatorie recurrió en casación esta última sentencia ante la Curtea de Apel Oradea.

21 Fatorie sostiene que procede aplicar, en el litigio principal, en particular, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia emanada de la sentencia de 1 de abril de 2004, Bockemühl (C?90/02,

Rec. p. I?3303), según la cual, cuando el mecanismo de la autoliquidación es aplicable, el incumplimiento de los requisitos exigidos en la facturación no afecta en modo alguno al derecho a la deducción. Por ello las irregularidades cometidas por el proveedor al extender la factura de 3 de marzo de 2008 y la falta de regularización de ésta por Fatorie no influyen en el derecho de esta última a la deducción del IVA correspondiente a tal factura.

22 La Dirección considera que Fatorie ha perdido el derecho a la deducción del IVA mencionado en la factura de 3 de marzo de 2008, pues, por una parte, la sociedad emisora de la factura, Megasal, la extendió de manera errónea, aplicando el régimen ordinario en materia de IVA cuando debería haberla emitido conforme a las medidas de simplificación establecidas por el artículo 160, apartado 2, letra b), del Código Fiscal, y, por otra parte, Fatorie incumplió la obligación prevista en el artículo 160, apartado 5, de dicho Código, al no inscribir *motu proprio* en la factura la mención «autoliquidación» y al pagar el impuesto al prestador de servicios.

23 En tales circunstancias, la Curtea de Apel Oradea decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Permite la [Directiva IVA] aplicar a un sujeto pasivo una sanción consistente en la pérdida del derecho a la deducción del IVA cuando:

a) la factura presentada por el sujeto pasivo para ejercitar el derecho a la deducción ha sido extendida de manera errónea por un tercero, al no haber aplicado las medidas de simplificación;

b) el sujeto pasivo ha pagado el IVA mencionado en la factura?

2) ¿Es contraria al principio europeo de seguridad jurídica la práctica administrativa de los órganos fiscales de Rumanía, que:

a) en un primer momento, mediante decisión administrativa definitiva, reconocieron el derecho a la deducción del IVA;

b) posteriormente rectificaron tal decisión e impusieron al sujeto pasivo la obligación de ingresar al erario público el IVA previamente deducido más los intereses y recargos de demora?

3) ¿Permite el principio de neutralidad fiscal del IVA privar al sujeto pasivo del derecho a la deducción del IVA en el supuesto de que:

a) el sujeto pasivo haya pagado el IVA incluido erróneamente por un tercero en una factura;

b) los órganos fiscales no hayan tomado ninguna medida para ordenar al tercero la corrección de la factura extendida incorrectamente;

c) de resultas de la quiebra del tercero, la corrección de la factura ya no sea posible en el momento presente?»

### **Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial**

24 La Comisión Europea, sin proponer expresamente una excepción de inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial, expresa dudas sobre su admisibilidad por no haber expuesto el órgano jurisdiccional remitente ni los motivos que le llevaron a interrogarse sobre la interpretación o la validez de determinadas disposiciones del Derecho de la Unión, ni la relación que él aprecia entre tales disposiciones y la normativa nacional aplicable al litigio.

25 Según reiterada jurisprudencia, 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 11 de septiembre de 2008, *Eckelkamp* y otros, C?11/07, Rec. p. I?6845, apartado 28, y de 20 de junio de 2013, *Rodopi-M* 91, C?259/12, apartado 27).

26 Ahora bien, debe señalarse que ello no sucede en el presente asunto. En efecto, la interpretación solicitada sobre el alcance del derecho a la deducción del IVA así como de los principios de neutralidad fiscal y seguridad jurídica está directamente relacionada con el objeto del litigio principal, cuyo carácter real no parece cuestionable. Además, la resolución de remisión contiene elementos suficientes de hecho y de Derecho para que el Tribunal de Justicia pueda responder eficazmente a las cuestiones prejudiciales planteadas.

27 Por consiguiente, la petición de decisión prejudicial debe declararse admisible.

### **Cuestiones prejudiciales**

#### *Sobre las cuestiones prejudiciales primera y tercera*

28 Mediante sus cuestiones prejudiciales primera y tercera, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva IVA y el principio de neutralidad fiscal se oponen, en el marco de una operación sujeta al sistema de la autoliquidación, a que el destinatario quede privado de servicios del derecho a la deducción del IVA que pagó indebidamente al prestador de servicios sobre la base de una factura extendida de manera errónea, incluso cuando la corrección de tal error sea imposible por la quiebra de dicho prestador.

29 En primer lugar, cabe recordar que, en aplicación del sistema de la autoliquidación, no procede ningún pago de IVA entre el prestador y el destinatario de servicios, el cual es deudor del IVA soportado por las operaciones realizadas, a la vez que, en principio, puede deducir tal impuesto, de manera que no se debe ningún importe a la Administración tributaria.

30 También procede señalar, por una parte, que el derecho a la deducción forma parte integrante del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse (sentencias *Bockemühl*, antes citada, apartado 38, y de 15 de julio de 2010, *Pannon Gép Centrum*, C?368/09, Rec. p. I?7467, apartado 37 y jurisprudencia citada).

31 El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo 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 las sentencias de 22 de febrero de 2001, *Abbey National*, C?408/98, Rec. p. I?1361, apartado 24, y de 6 de julio de 2006, *Kittel y Recolta Recycling*, C?439/04 y C?440/04, Rec. p. I?6161, apartado 48).

32 Por otra parte, en cuanto a las condiciones de ejercicio del derecho a la deducción del IVA enumeradas en el artículo 178 de la Directiva IVA, sólo son aplicables las previstas en la letra f), de dicho artículo, al tratarse de un procedimiento de autoliquidación comprendido en el ámbito del artículo 199, apartado 1, letra a), de la citada Directiva.

33 A este respecto, cabe recordar que un sujeto pasivo que, por su condición de destinatario de servicios, es deudor del IVA correspondiente a éstos, no está obligado a poseer una factura expedida con arreglo a los requisitos formales de la Directiva IVA, para poder ejercer su derecho a deducción, y únicamente debe cumplir las formalidades establecidas por el Estado miembro de que se trate si ejerce la opción que le ofrece dicho artículo 178, letra f) (véase, en este sentido, la sentencia Bockemühl, antes citada, apartado 47).

34 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia también se desprende que la amplitud de las formalidades establecidas de este modo por el Estado miembro en cuestión y que deben ser respetadas por el sujeto pasivo para poder ejercitar el derecho a la deducción del IVA no puede exceder de lo estrictamente necesario para comprobar si el procedimiento de autoliquidación se ha aplicado correctamente y para garantizar la percepción del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias Bockemühl, antes citada, apartado 50, y de 30 de septiembre de 2010, *Uszodaépit?*, C?392/09, Rec. p. I?8791, apartado 38).

35 De este modo, el Tribunal de Justicia ya ha considerado que, en el marco del régimen de autoliquidación, el principio de neutralidad fiscal 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 (sentencia de 8 de mayo de 2008, *Ecotrade*, C?95/07 y C?96/07, Rec. p. I?3457, apartado 63, y sentencia *Uszodaépit?*, antes citada, apartado 39).

36 Ahora bien, las circunstancias del litigio principal, en contra de lo que Fatorie sostiene, difieren de las del asunto Bockemühl, antes citado.

37 En el litigio principal, de la petición de decisión prejudicial se desprende que la factura de 3 de marzo de 2008 carece de la mención «autoliquidación», en contra de lo exigido por el artículo 160, apartado 3, del Código Fiscal, y que Fatorie no tomó las medidas necesarias, previstas en el apartado 5 de dicho artículo, para suplir tal carencia. Cabe añadir que Fatorie pagó a Megasal erróneamente el IVA mencionado incorrectamente en la citada factura, cuando, en aplicación de dicho sistema, como destinataria de los servicios, debería haber pagado el IVA a las autoridades fiscales, conforme al artículo 199 de la Directiva IVA. De este modo, al margen de que la factura controvertida no cumple con las exigencias formales previstas por la normativa nacional, no se respetó un requisito material del sistema de la autoliquidación.

38 Tal situación impidió que la Administración tributaria verificara la aplicación del sistema de la autoliquidación y conllevó un riesgo de pérdida de ingresos fiscales para el Estado miembro de que se trata.

39 Por otra parte, según reiterada jurisprudencia, el ejercicio del derecho a la deducción del IVA se limita únicamente a los impuestos devengados, es decir, a los impuestos que corresponden a una operación sujeta al IVA o ingresados en la medida en que se hayan devengado (sentencias de 13 de diciembre de 1989, *Genius Holding*, C?342/87, Rec. p. 4227, apartado 13, y de 19 de septiembre de 2000, *Schmeink & Cofreth y Strobel*, C?454/98, Rec. p. I?6973, apartado 53).

40 Por tanto, al no haberse devengado el IVA pagado por Fatorie a Megasal y al no respetar dicho pago un requisito material del sistema de la autoliquidación, Fatorie no puede invocar un derecho a la deducción de dicho IVA.



41 A este respecto, la situación de quiebra de Megasal no puede cuestionar la denegación de la deducción del IVA, imputable al incumplimiento por Fatorie de las obligaciones esenciales para la aplicación del sistema de la autoliquidación.

42 Sin embargo, el destinatario de los servicios que pagó indebidamente el IVA al prestador de dichos servicios puede reclamarle la devolución de éste, conforme al Derecho nacional.

43 En cuanto al hecho de que la Administración tributaria no ordenara a Megasal la corrección de la factura extendida de manera errónea, cabe señalar que el litigio principal versa sobre la denegación por la Dirección a Fatorie del derecho a la deducción, y que para responder a las cuestiones prejudiciales planteadas no procede pronunciarse sobre una obligación que la Administración tributaria pudiera tener hacia un tercero.

44 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales primera y tercera que, en el marco de una operación sujeta al sistema de la autoliquidación, en circunstancias como las del litigio principal, la Directiva IVA y el principio de neutralidad fiscal no se oponen a que el destinatario de servicios quede privado del derecho a la deducción del IVA que pagó indebidamente al prestador de servicios sobre la base de una factura emitida de manera errónea, inclusive cuando la corrección del tal error sea imposible por la quiebra de dicho prestador.

#### *Sobre la segunda cuestión prejudicial*

45 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el principio de seguridad jurídica se opone a una práctica de las autoridades fiscales nacionales consistente en revocar una decisión por la que éstas han reconocido al sujeto pasivo un derecho a la deducción del IVA, reclamándole, a raíz de una nueva inspección, dicho IVA más incrementos por demora.

46 En primer lugar, debe admitirse que el principio de seguridad jurídica exige que la situación fiscal del sujeto pasivo, en lo que se refiere a sus derechos y obligaciones en relación con la Administración tributaria, no pueda cuestionarse de forma indefinida (véase, en este sentido, la sentencia Ecotrade, antes citada, apartado 44).

47 A este respecto, el Gobierno rumano se refiere, en sus observaciones escritas, al artículo 105, apartado 3, del Decreto Gubernamental nº 92/2003 sobre el Código de Procedimiento Tributario, que permite realizar, con carácter excepcional y dentro del plazo de prescripción, una nueva inspección que abarque un periodo determinado si aparecen datos adicionales desconocidos por los inspectores fiscales en la fecha de las verificaciones o errores de cálculo que influyan en los resultados de estas últimas.

48 Cabe admitir que tal normativa, cuya claridad y previsibilidad para el sujeto pasivo no han sido seriamente cuestionadas, respeta el principio de seguridad jurídica.

49 Sin embargo, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si la disposición nacional mencionada en el apartado 47 de la presente sentencia es aplicable al litigio de que conoce.

50 Por lo que respecta a los incrementos por demora, procede recordar que, a falta de armonización de la legislación de la Unión en el ámbito de las sanciones aplicables en caso de inobservancia de los requisitos fijados por un régimen establecido mediante dicha legislación, los Estados miembros son competentes para establecer las sanciones que les parezcan adecuadas.

Sin embargo, están obligados a ejercer esta competencia respetando el Derecho de la Unión y sus principios generales y, por consiguiente, respetando el principio de proporcionalidad (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias de 16 de diciembre de 1992, Comisión/Grecia, C?210/91, Rec. p. I?6735, apartado 19 y jurisprudencia citada; de 7 de diciembre de 2000, de Andrade, C?213/99, Rec. p. I?11083, apartado 20, y Rodopi-M 91, antes citada, apartado 31).

51 Habida cuenta de todo lo anterior, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el principio de seguridad jurídica no se opone a una práctica de las autoridades fiscales nacionales consistente en revocar, dentro de un plazo de preclusión, una decisión por la que éstas reconocieron al sujeto pasivo un derecho a la deducción del IVA, reclamándole, a raíz de una nueva inspección, dicho impuesto e incrementos por demora.

### **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 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:

**1) En el marco de una operación sujeta al sistema de la autoliquidación, en circunstancias como las del litigio principal, 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 que el destinatario de servicios quede privado del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido que pagó indebidamente al prestador de servicios sobre la base de una factura emitida de manera errónea, inclusive cuando la corrección del tal error sea imposible por la quiebra de dicho prestador.**

**2) El principio de seguridad jurídica no se opone a una práctica de las autoridades fiscales nacionales consistente en revocar, dentro de un plazo de preclusión, una decisión por la que éstas reconocieron al sujeto pasivo un derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido, reclamándole, a raíz de una nueva inspección, dicho impuesto e incrementos por demora.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: rumano.