

**Asunto C-621/19****Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

20 de agosto de 2019

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Tribunal Supremo de la República Eslovaca)

**Fecha de la resolución de remisión:**

16 de abril de 2019

**Parte recurrente:**

Weindel Logistik Service SR spol. s r.o.

**Parte recurrida:**

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Dirección de Tributos de la República Eslovaca)

**Objeto del procedimiento principal**

Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Interpretación de la Directiva 2006/112/CE — Artículo 167 y artículo 168, letra e) — Derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido — Denegación — Requisito del derecho de propiedad sobre los bienes importados o del derecho a disponer de dichos bienes como propietario — Requisito de utilización de los bienes importados en las operaciones gravadas del sujeto pasivo en forma de venta de esos bienes en el territorio nacional, entrega a otro Estado miembro o exportación a un país tercero — Necesidad de que se cumpla el requisito de existencia de un vínculo directo e inmediato entre los bienes adquiridos y las operaciones por las que se repercute el IVA.

**Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial**

Interpretación del Derecho de la Unión, artículo 267 TFUE.

## Cuestiones prejudiciales

- 1) ¿Deben interpretarse el artículo 167 y el artículo 168, letra e), 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 el sentido de que el derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido, que el sujeto pasivo debe pagar por los bienes importados, está supeditado al derecho de propiedad sobre tales bienes o al derecho a disponer de ellos como propietario?
- 2) ¿Debe interpretarse el artículo 168, letra e), de la Directiva 2006/112/CE [...] en el sentido de que el derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido, que el sujeto pasivo debe pagar por los bienes importados, solo se origina cuando los bienes importados se utilizan en operaciones gravadas del sujeto pasivo consistentes en la venta de esos bienes en el territorio nacional, su entrega a otro Estado miembro o la exportación a un país tercero?
- 3) ¿Se cumple en tales circunstancias el requisito de la existencia de un vínculo directo e inmediato entre los bienes adquiridos y las operaciones por las que se repercute el IVA y, más concretamente, es posible aplicar en el presente asunto la interpretación tradicional del derecho a deducción, basada en la existencia de un vínculo directo e inmediato entre los bienes adquiridos y las operaciones por las que se repercute el IVA, respecto a componentes del gasto no generados por tales bienes y que, por tanto, no podían estar reflejados en el precio de la prestación por la que se repercute el IVA?

## Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido: artículo 167 y artículo 168, letra e)

## Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov (Ley n.º 222/2004 del Impuesto sobre el Valor Añadido, en su versión modificada; en lo sucesivo, «Ley del IVA»)

Artículo 2, apartado 1, letra d)

«Estarán sujetas al impuesto:

- a) las entregas de bienes efectuadas a título oneroso;
- b) las prestaciones de servicios (en lo sucesivo, «prestaciones de servicios») efectuadas a título oneroso en el territorio nacional por un sujeto pasivo;

- c) las adquisiciones a título oneroso en el territorio nacional de bienes procedentes de otro Estado miembro de la Comunidad Europea (en lo sucesivo, «Estado miembro»);
- d) las importaciones de bienes en el territorio nacional.

#### Artículo 3, apartado 1

Se considerará sujeto pasivo a toda persona que ejerza cualquiera de las actividades económicas por cuenta propia previstas en el apartado 2, con independencia del fin o de los resultados de la actividad.

#### Artículo 3, apartado 2

Se entenderá por actividad económica (en lo sucesivo, «actividad económica») toda actividad que genere ingresos realizada por productores, operadores comerciales y prestadores de servicios, incluidas la actividad extractiva, la de construcción y la agraria, la actividad ejercida como profesión liberal conforme a la legislación específica, la actividad intelectual y creativa y la actividad deportiva. Se considerará asimismo actividad económica la explotación de un bien material o de un bien intangible con el fin de obtener un beneficio; cuando el bien forme parte de la sociedad de gananciales de los cónyuges, los ingresos resultantes de su explotación en una actividad económica se considerarán obtenidos a partes iguales por cada uno de los cónyuges, salvo en caso de que estos hubieran dispuesto otra cosa.

#### Artículo 21, apartado 1

En caso de importación de bienes, el impuesto se devengará:

- a) con la vinculación de los bienes al régimen aduanero de despacho a libre práctica;
- b) con la vinculación de los bienes al régimen aduanero de perfeccionamiento activo en el sistema de devolución;
- c) con la finalización del régimen aduanero de importación temporal;
- d) en caso de reimportación de los bienes, con la vinculación al régimen aduanero de despacho a libre práctica a partir del régimen aduanero de perfeccionamiento pasivo;
- e) con la importación ilegal de los bienes;
- f) con la sustracción de los bienes a un control aduanero;
- g) en los demás casos en los que se origine una deuda aduanera con ocasión de una importación de bienes.

Artículo 49, apartado 2, letra d)

El sujeto pasivo podrá deducir del impuesto adeudado la cuantía correspondiente a los bienes y servicios que utilice para la entrega de bienes y la prestación de servicios en condición de sujeto pasivo, con excepción de los mencionados en los apartados 3 y 7. El sujeto pasivo podrá deducir el impuesto cuando haya efectuado el pago a la Administración tributaria en el momento de la importación de los bienes en el territorio nacional.

Artículo 51, apartado 1, letra d)

El sujeto pasivo podrá ejercer el derecho a deducción con arreglo al artículo 49 si, en el momento de la deducción del impuesto conforme a lo establecido en el artículo 49, apartado 2, letra d), está en posesión del documento de importación confirmado por la autoridad aduanera en el que figure como destinatario e importador.

Artículo 69, apartado 8

En caso de importación, estará obligado al pago del impuesto quien tenga la condición de deudor con arreglo a la normativa aduanera o el destinatario de los bienes, si en el momento de la importación es deudor, de conformidad con la normativa aduanera, un nacional de otro Estado que esté en posesión de una autorización única con arreglo a disposiciones especiales expedida por la autoridad aduanera de otro Estado miembro, y dicho deudor no utiliza los bienes importados para su actividad económica.

Zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov (Ley n.º 511/1992 sobre la administración de los impuestos, tasas y otros tributos y de modificación del régimen de las autoridades fiscales territoriales, en su versión modificada)

Artículo 44, apartado 6, letra b), punto 1

En caso de que se realice una inspección tributaria al sujeto pasivo o de repetición de dicha inspección, la Administración tributaria emitirá en los quince días siguientes a su conclusión (artículo 15, apartado 13) una liquidación complementaria cuando la cuantía del impuesto que resulte de la inspección tributaria difiera de la indicada en la declaración sobre la renta, en la declaración sobre la renta complementaria, en el informe o en el informe complementario, o bien cuando en caso de repetición de la inspección tributaria de esta resulte una cuantía que difiera de la fijada por la Administración tributaria a raíz de la inspección tributaria o no coincida con la diferencia indicada en la liquidación complementaria.

**Jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada por el órgano jurisdiccional remitente**

C-98/98, Midland Bank plc.

C-408/98, Abbey National

C-465/03, Kretztechnik

**Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal**

- 1 La presente petición de decisión prejudicial ha sido planteada en el marco de un procedimiento entre la sociedad mercantil Weindel Logistik Service SR, spol. s.r.o. y la Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Dirección de Tributos de la República Eslovaca), en relación con la denegación a la recurrente del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») conforme al artículo 51, apartado 1, letra d), de la Ley n.º 222/2004.
- 2 La Daňový úrad Bratislava (Delegación de Hacienda de Bratislava; en lo sucesivo, «Delegación de Hacienda» o «Administración tributaria»), mediante decisión de 18 de julio de 2011, denegó a la recurrente el derecho a deducir el IVA correspondiente al período impositivo comprendido entre febrero y diciembre de 2008. La diferencia de impuesto respecto del período impositivo indicado asciende a un total de 198 322,25 euros.
- 3 La recurrente, como destinataria y declarante, importó a la República Eslovaca bienes procedentes de Suiza, de Hong Kong y de China para su reenvasado. En el momento del despacho a libre práctica de los bienes, se produjo el devengo del impuesto, a cuyo pago quedó obligada la recurrente, de conformidad con el artículo 21, apartado 1, letra a), de la Ley n.º 222/2004. Tras su reenvasado, los bienes fueron exportados o entregados desde el territorio de la República Eslovaca a un país tercero y los servicios de reenvasado se facturaron al mandante. Durante todo ese período, los bienes siguieron siendo propiedad de los mandantes extranjeros.
- 4 La recurrente pagó el impuesto e invocó el derecho a deducción con arreglo al artículo 51, apartado 1, letra d), de la Ley n.º 222/2004. La Delegación de Hacienda justificó la denegación de la deducción del impuesto pagado alegando la infracción por parte de la recurrente del artículo 49, apartado 2, y del artículo 51, apartado 1, letra d), de dicha Ley. Consideró, en primer lugar, que la recurrente no era la propietaria de los bienes importados ni tenía derecho a utilizar tales bienes como propietaria; en segundo lugar, que los gastos relativos a esos bienes no están vinculados directa e inmediatamente a su actividad económica y que la recurrente no realizó gastos para la adquisición de los bienes que posteriormente se incluyeran en el precio de las operaciones por las que se repercute el IVA y, por último, que la recurrente no ha utilizado los bienes importados para la entrega de los propios bienes o la prestación de servicios: no ha vendido los bienes

importados en el territorio nacional, no los ha entregado en otro Estado miembro de la Unión Europea ni los ha exportado a un país tercero y, por consiguiente, no ha utilizado los bienes para su actividad económica como sujeto pasivo.

- 5 Las citadas decisiones de primera instancia de la Delegación de Hacienda fueron confirmadas por la recurrida mediante decisiones de 13 de octubre de 2011.
- 6 El recurso de la recurrente fue desestimado mediante sentencia del Krajský súd v Bratislave (Tribunal Regional de Bratislava, Eslovaquia; en lo sucesivo, «Tribunal Regional») de 20 de junio de 2012.
- 7 A continuación, la sentencia del Tribunal Regional fue modificada por la sentencia del Najvyšší súd Slovenskej republiky (Tribunal Supremo de la República Eslovaca; en lo sucesivo, «Tribunal Supremo»), ref. 3Sžf/78-88/2012 de 15 de enero de 2013, en la medida en que se anularon las decisiones de la recurrida, así como las del órgano administrativo de primera instancia, y el asunto fue devuelto para que prosiguiera el procedimiento. El Tribunal Supremo declaró en dicha sentencia que la recurrente había actuado correctamente al invocar el derecho a deducción sobre el importe del impuesto que debía pagar por los bienes importados. Adujo que el vínculo económico estaba constituido por la circunstancia de que sin la efectiva importación de los bienes la recurrente no habría podido prestar los servicios acordados sobre tales bienes. Estimó que la Delegación de Hacienda y la recurrida actuaron de forma contraria a Derecho cuando, sin ningún fundamento jurídico, impusieron a la recurrente un requisito imposible de realizar. A juicio del Tribunal Supremo, la recurrente podía prestar los servicios de reenvasado de los bienes sin que existiera un derecho de propiedad sobre los mismos, puesto que ninguna disposición legal lo prohibía. Añadió que, en caso contrario, podría haberse aducido una violación del principio de neutralidad.
- 8 Mediante nuevas decisiones de 16 de enero de 2014, dictadas sin que se hubiera producido una modificación de los hechos, la Delegación de Hacienda volvió a denegar a la recurrente, basándose en los mismos motivos, el derecho a deducir el impuesto correspondiente al período impositivo comprendido entre febrero y diciembre de 2008 por el importe de 198 322, 25 euros. La Delegación de Hacienda corroboró su anterior razonamiento y lo amplió incorporando las conclusiones de la reunión 94 del «Comité del IVA» de 19 de octubre de 2011, de las que se desprende que la persona obligada a pagar el impuesto en el momento de la importación de los bienes no tiene derecho a deducir el impuesto abonado si no ha adquirido el derecho a utilizar los bienes como propietario y si los gastos relativos a los bienes no están vinculados directa e inmediatamente a su actividad económica. Asimismo, llamó la atención sobre las sentencias del Tribunal de Justicia C-98/98, Midland Bank plc., C-408/98, Abbey National, y C-465/03, Kretztechnik.
- 9 La recurrente presentó sendos recursos contra las decisiones de la Delegación de Hacienda de 16 de enero de 2014, en los que alegó que el derecho de propiedad,

concretamente la cesión del derecho a disponer de los bienes como propietario, como requisito resultante de la reunión del «Comité del IVA», se refiere exclusivamente a la entrega de bienes al comprador. Asimismo, la recurrente sostuvo que la expresión «que utilice para la entrega de bienes y la prestación de servicios», contenida en el artículo 49, apartado 2, de la Ley n.º 222/2004, debe interpretarse a la luz del artículo 3, apartado 3, de dicha Ley, de tal forma que la deducción del impuesto está supeditada al grado de utilización de los bienes en el ejercicio de la actividad económica del sujeto pasivo. La recurrente, a efectos del ejercicio de su actividad económica principal, importó bienes que, en efecto, posteriormente no vendió, pero que utilizó exclusivamente para el ejercicio de su actividad económica principal, es decir, para los servicios de reenvasado de los bienes.

- 10 La recurrida, mediante nuevas decisiones de 7 de abril de 2014, confirmó las decisiones de la Delegación de Hacienda de 16 de enero de 2014. En particular, hizo suyas las razones expuestas por esta última en primera instancia remitiéndose a las conclusiones resultantes de la reunión del «Comité del IVA».
- 11 El litigio fue llevado a continuación ante el Tribunal Regional, que anuló las decisiones de la recurrida de 7 de abril de 2014. El Tribunal Supremo de la República Eslovaca conoció del recurso presentado contra la sentencia de dicho órgano jurisdiccional y denegó la solicitud de examen de la legalidad de las decisiones de la recurrida, estimando en cambio las conclusiones jurídicas de la Delegación de Hacienda y de la recurrida. No obstante, después de que el Tribunal Supremo rechazara la propuesta de la recurrente de que el asunto se sometiera al Tribunal de Justicia, el expediente fue remitido al Ústavný súd Slovenskej republiky (Tribunal Constitucional de la República Eslovaca) que, a tal efecto, constató una violación de los derechos fundamentales de la recurrente a la tutela judicial efectiva e imparcial.

### **Principales alegaciones de las partes**

- 12 La recurrente afirma que tiene derecho a deducir el IVA en la medida en que el derecho de propiedad, concretamente la cesión del derecho a disponer de los bienes como propietario, se refiere exclusivamente a la entrega de bienes al comprador. Alega que ella no era el comprador, por lo que no es posible aplicar este requisito a su caso. La recurrente sostiene que en el momento de la importación de los bienes el devengo del impuesto y el derecho a deducción no están supeditados al nacimiento de un derecho de propiedad o de un derecho a disponer de los bienes como propietario. Añade que los bienes se importaron para su actividad económica principal.
- 13 La recurrida afirma que, aun en caso de importación de bienes, uno de los requisitos necesarios para invocar la deducción del IVA resulta de la adquisición del derecho de propiedad o del derecho a disponer de los bienes como propietario, así como de la existencia de un vínculo directo e inmediato con la actividad económica, de que se hayan generado gastos para la adquisición de los bienes y de

su utilización para la entrega de bienes o la prestación de servicios en el ejercicio de una actividad económica.

### **Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial**

- 14 La cuestión fundamental en el presente procedimiento es si, en una situación en la que la recurrente ha recibido los bienes importados en el territorio de la República Eslovaca para su almacenamiento y reenvasado y con la vinculación de los bienes al régimen de despacho a libre práctica ha adquirido la condición de deudor del impuesto con arreglo a la Ley n.º 222/2004 y, después del almacenamiento y del reenvasado, ha expedido dichos bienes a un país tercero o a otros Estados miembros, la recurrente adquiere, sobre la base de la factura emitida, el derecho a deducir el IVA de conformidad con dicha Ley.
- 15 El Tribunal Supremo declaró en la sentencia ref. 3Sžf/78-88/2012 que la recurrente resultaba obligada al pago del impuesto a título de las importaciones de bienes y no de la entrega de bienes o la prestación de servicios y que, por tanto, la recurrente actuó correctamente cuando, sobre el importe del IVA que debía abonar como sujeto pasivo por la importación de los bienes en el territorio nacional, invocó el derecho a deducir el impuesto respecto de la entrega de bienes y la prestación de servicios, con mayor motivo por cuanto en el presente asunto existe un vínculo económico, ya que, sin una importación efectiva de los bienes en su lugar de trabajo, la recurrente no habría podido realizar su actividad económica, es decir, el servicio de reenvasado de la mercancía.
- 16 Sin embargo, en la sentencia posterior en la materia, ref. 6Sžf/23/2016, el Tribunal Supremo, sin dejar de reconocer las conclusiones contenidas en la sentencia original en el sentido de que el devengo del impuesto se produjo, para la recurrente, el día de la admisión de la declaración en aduana relativa al despacho a libre práctica de los bienes, llegó a una conclusión jurídica diferente respecto de la cuestión del cumplimiento de los requisitos para la deducción del IVA. En su sentencia, el Tribunal Supremo hizo hincapié en que el requisito para la deducción íntegra del IVA es que los bienes y servicios se utilicen para la actividad económica del sujeto pasivo. Al mismo tiempo, llamó la atención sobre el hecho de que, en el momento de invocar el derecho a deducir el impuesto, debe existir en principio un vínculo directo entre el bien concreto adquirido o la prestación recibida sujetos al impuesto y el bien o la prestación facilitados. Los elementos del precio, por lo tanto, en general deben surgir antes de que el sujeto pasivo haya efectuado la operación imponible a la que están asociados. En caso de que invoque el derecho a deducir el impuesto íntegro, el sujeto pasivo debe poder demostrar la existencia de un vínculo directo e inmediato con la entrega o la prestación imponible efectuada respecto de la que la ley le permite deducir el impuesto.
- 17 A la luz de lo anterior, el Tribunal Supremo llegó a la conclusión de que no se cumplía en absoluto el requisito de que el bien o el servicio sean utilizados en la

actividad económica del sujeto pasivo y que tampoco existía un vínculo inmediato y directo entre la operación por la que se soporta el IVA y la operación por la que se repercute, en la medida en que la recurrente no entregó posteriormente los bienes, de los que ni siquiera era propietaria —la recurrente no podía efectuar la operación imponible, sino únicamente reenvasar los bienes y proceder a su exportación a terceros países determinados por la sociedad suiza propietaria de los bienes—. El Tribunal Supremo estimó que en caso de devolución a la recurrente del impuesto abonado no se produciría el ingreso del impuesto en el territorio nacional, puesto que la persona extranjera no estaba registrada como sujeto pasivo del impuesto en él. Señaló que el impuesto cuya deducción había solicitado la recurrente se aplicaba a los bienes y no formaba parte del servicio de reenvasado de tales bienes y añadió que la recurrente únicamente facturó a la persona extranjera los servicios de reenvasado de la mercancía efectuados y en el precio no se incluyeron los costes relativos a la adquisición de los bienes.

- 18 *Sic stantibus rebus*, el Tribunal Supremo, habida cuenta de las conclusiones del Tribunal Constitucional de la República Eslovaca, derivadas de su dictamen ref. II. ÚS-381/2018-49 de 11 de octubre de 2018, en el que, en particular, declaró que se habían violado los derechos fundamentales de la parte personada en el procedimiento como consecuencia de la falta de remisión al Tribunal de Justicia, considera que, para la continuación del procedimiento principal, es necesario plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales que se exponen anteriormente a efectos de la interpretación de las disposiciones pertinentes del Derecho de la Unión.