

Asunto C-234/24**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:**

27 de marzo de 2024

Órgano jurisdiccional remitente:

Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria)

Fecha de la resolución de remisión:

27 de marzo de 2024

Parte recurrente en casación:

Brose Prievidza spol.

Parte recurrida en casación:

Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika Sofia (director de la Dirección Recursos y Prácticas en Materia de Fiscalidad y Seguridad Social para la Ciudad de Sofía, Bulgaria)

Objeto del procedimiento principal

El objeto del recurso de casación es la sentencia del Administrativen sad Sofia-grad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de la Ciudad de Sofía, Bulgaria) n.º 4639, de 11 de julio de 2023, dictada en el asunto contencioso-administrativo n.º 10613/2022, mediante la cual se desestimó el recurso contencioso-administrativo interpuesto por la sociedad Brose Prievidza contra la decisión de compensación y reembolso n.º P-222211122043497-004-001 de 15 de julio de 2022 (en lo sucesivo, «Decisión»), confirmada mediante la decisión n.º 1568, de 3 de octubre de 2022, del Direktor na Direktsia Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika Sofia (director de la Dirección Recursos y Prácticas en Materia de Fiscalidad y Seguridad Social para la Ciudad de Sofía; en lo sucesivo, «Director»), y la Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Administración Central de la Agencia Nacional de Recaudación, Bulgaria). Mediante la Decisión se denegó la devolución de un importe de 24 251,92 levas (BGN) pagado en concepto del impuesto sobre el valor añadido (IVA),

correspondiente al período impositivo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2021, en virtud de la factura n.º 703047 de 7 de junio de 2021 emitida a la demandante por la sociedad BROSE FAHRZEUGTEILE SE & Co. KG Coburg (en lo sucesivo, «Brose Coburg»), registrada en Bulgaria, de conformidad con la Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido; en lo sucesivo, «Ley sobre el IVA»), por la venta de un equipo de herramientas (herramientas, *tooling*) — «Juego de husillos según el Anexo S-T 08-P-9965 — Portapiezas automático en sistema de soldadura».

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación del Derecho de la Unión; artículo 267 TFUE

Cuestión prejudicial

¿Existe, de conformidad con la Directiva 2008/9, un derecho a la devolución del IVA pagado, que solicita el destinatario de una entrega de utillaje (*tooling*), si el objeto de la entrega no ha salido del territorio del Estado miembro del proveedor y la entrega del *tooling* se ha separado artificialmente de las entregas intracomunitarias de bienes fabricados con este utillaje, dirigidas al mismo destinatario?

Disposiciones y jurisprudencia 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 138, apartado 1, letras a) y b), y artículos 168 a 171

Directiva 2008/9/CE del Consejo, de 12 de febrero de 2008, por la que se establecen disposiciones de aplicación relativas a la devolución del impuesto sobre el valor añadido, prevista en la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de devolución, pero establecidos en otro Estado miembro: artículos 3 y 4

Sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea de 25 de febrero de 1999, CCP (C-349/96, EU:C:1999:93); de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank (C-41/04, EU:C:2005:49); de 21 de febrero de 2008, Part Service (C-425/06, EU:C:2008:108), y de 21 de octubre de 2021, Wilo Salmson France (C-80/20, EU: C:2021:870)

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley sobre el IVA), en vigor desde el 1 de enero de 2007: artículo 53, apartados 1 a 3; artículo 68, apartados 1 y 2; artículo 69, apartados 1 y 2; artículo 81, apartados 1 y 2, y artículo 128

Naredba (Reglamento) n.º N-9, de 16 de diciembre de 2009, sobre la devolución del IVA, de conformidad con la Directiva 2006/112/CE, a sujetos pasivos no establecidos en el Estado miembro de la devolución, sino en otro Estado miembro de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Reglamento n.º N-9»): artículo 1, apartados 1 y 2, y artículo 2, apartado 1

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 Brose Prievidza es una sociedad constituida, registrada a efectos del IVA y con domicilio social en Eslovaquia. Fabrica mandos para ventanas, módulos para puertas y dispositivos de elevación. Esta sociedad compra a la sociedad búlgara Integrated Micro-Electronics Bulgaria EOOD (en lo sucesivo, «IME Bulgaria»), con domicilio social en Botevgrad, componentes para sus actividades, que constituyen el objeto de entregas intracomunitarias.
- 2 IME Bulgaria recibió de Brose Coburg (sociedad domiciliada en Alemania, que está registrada a efectos del IVA tanto en Alemania como en Bulgaria y que está asociada a Brose Prievidza) un pedido para la fabricación de utillaje especial (tooling) para la fabricación de los componentes que debían suministrarse a la demandante.
- 3 Una vez ejecutado el pedido, IME Bulgaria expidió a Brose Coburg, el 14 de mayo de 2020, la factura n.º 4921038649 por importe de 62 000 euros netos más el IVA por un importe de 24 000 levas, en la que se indicaba el número a efectos del IVA búlgaro de la destinataria. El utillaje especial objeto de la factura pasó a ser propiedad del cliente, pero permaneció en poder del proveedor, IME Bulgaria, que únicamente fabrica con él productos para Brose Prievidza.
- 4 El 7 de junio de 2021, Brose Coburg transmitió el utillaje a Brose Prievidza y emitió la factura n.º 703047 de que se trata, por importe de 62 000 euros netos más el IVA por un importe de 24 251,92 levas.
- 5 El 10 de marzo de 2022, Brose Prievidza solicitó, al amparo de la Directiva 2008/9 y del Reglamento n.º N-9, respecto al período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2021, que se le devolviera el IVA pagado con arreglo a la factura, por importe de 24 251,92 levas.
- 6 La solicitud de Brose Prievidza fue denegada mediante la decisión impugnada ante el Administrativen sad Sofia-grad por los motivos siguientes, recogidos tanto en la Decisión como en la decisión del director que confirmaba aquella: la entrega del utillaje y la entrega de los productos finales constituyen una entrega inescindible desde un punto de vista económico, en la que el utillaje (tooling), una vez fabricado el producto final, pierde su valor económico. Dado que la demandante recibió los productos finales fabricados por IME Bulgaria como entrega intracomunitaria, la prestación accesoria de la entrega del tooling ha de tener la misma consideración en cuanto tal.

- 7 Se dio por cierto que la emisión de una factura por la entrega del utillaje no modifica la finalidad económica de Brose Priedviza de recibir los componentes que constituyen el objeto de entregas intracomunitarias. La factura en cuestión emitida por el utillaje situado y utilizado en Bulgaria no constituye un contrato relativo a una entrega, sino, en esencia, un contrato de financiación de la compra de tal utillaje. Ello se deduce del hecho de que el negocio jurídico no está asociado a un pago: la contraparte contractual búlgara no adeuda contraprestación alguna por la recepción y la utilización del utillaje. A tal respecto, la parte contractual extranjera no es ni destinataria ni usuaria efectiva del utillaje fabricado, pese a que ha pagado su precio. Se asumió que el comprador es el propietario desde un punto de vista formal, dado que el proveedor (la sociedad búlgara IME Bulgaria) utiliza el utillaje especial para la fabricación de los productos finales y ejerce el control y el dominio sobre el mismo.
- 8 En el procedimiento contencioso-administrativo, el órgano jurisdiccional de primera instancia (el Administrativen sad Sofia-grad) fundamentó la desestimación del recurso contencioso-administrativo interpuesto contra la Decisión señalando que, pese a que la demandante cumple los requisitos para la devolución del IVA repercutido sobre un sujeto pasivo establecido en otro Estado miembro de la Unión y registrado a efectos del IVA con arreglo a la Directiva 2008/9 y al artículo 1, apartado 2, del Reglamento n.º N-9, estas normas no se aplican a los importes que constituyen un IVA indebidamente indicado en la factura, incluidas las correspondientes a las entregas intracomunitarias efectuadas.
- 9 El órgano jurisdiccional de primera instancia basa sus conclusiones en la interpretación de la Directiva sobre el IVA recogida en las sentencias del Tribunal de Justicia dictadas en los asuntos C-349/96 y C-41/04. El Administrativen sad Sofia-grad dio por cierto, como se afirma en estas sentencias, que una operación que consiste en una única prestación desde un punto de vista económico no debe ser desglosada artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA. En particular, una prestación debe ser considerada accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí mismo, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador.
- 10 El Administrativen sad Sofia-grad hizo suya la afirmación de las autoridades tributarias de que tal es la situación que se da en el presente asunto, pues la entrega del tooling constituye una prestación accesoria de las entregas intracomunitarias de los componentes fabricados por IME Bulgaria para Brose Priedviza y entregados a esta última. A su juicio, así queda acreditado por el pedido, obrante en autos, dirigido al fabricante de herramientas IME Bulgaria, del que se desprende con claridad que la fabricación del utillaje fue encargada por una persona del grupo Brose, vinculada al destinatario, con el único fin de fabricar herramientas de trabajo necesarias para la actividad de Brose Priedviza, de modo que es un mismo proveedor, la sociedad IME Bulgaria, el que fabrica el utillaje y las piezas. La propiedad sobre el utillaje fabricado se transmitió en un primer momento, tras su fabricación, a Brose Coburg y, posteriormente, por esta última a la demandante, pero el utillaje no salió de Bulgaria e IME Bulgaria los utilizó

única y exclusivamente para la ejecución de los pedidos de la demandante relativos a la fabricación de las piezas.

- 11 Por consiguiente, la fabricación y la entrega de las piezas constituyen el fin principal de las operaciones entre Brose Priedviza e IME Bulgaria, mientras que la entrega del utillaje constituye una prestación accesorio que contribuye a la realización de las entregas intracomunitarias que constituyen la prestación principal; la herramienta pierde su significado económico tras la fabricación de los productos finales. Debe dispensarse a la prestación accesorio el mismo trato fiscal que se da a la prestación principal. Este régimen de trato fiscal se basa en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, según la cual dos o más entregas formalmente independientes, que pueden efectuarse por separado unas de otras y, de este modo, son impondibles o están exentas de forma independiente, se considerará, si concurren determinadas circunstancias, que constituyen una única operación si no son independientes entre sí. En estos casos, la prestación accesorio comparte la misma suerte, desde un punto de vista fiscal, de la prestación principal (observaciones formuladas a partir de la sentencia dictada en el asunto C-41/04, apartado 21). A este respecto, carece de relevancia que el pago de la prestación principal y de la prestación accesorio no se efectúe como un importe total, aunque los proveedores de la prestación principal y de la prestación en cuestión sean distintos desde un punto de vista formal.
- 12 A su juicio, si la entrega de los productos finales es una entrega intracomunitaria, la entrega del tooling facturado constituirá también una entrega intracomunitaria, de modo que quedará sujeta a un tipo impositivo del 0 % conforme al artículo 53, apartado 1, de la Ley sobre el IVA. Por consiguiente, es correcta la decisión de las autoridades tributarias de que el proveedor no podía indicar el IVA en la factura en cuestión relativa al suministro del utillaje, habida cuenta de las entregas intracomunitarias de los productos finales para los que se utilizó este utillaje. En consecuencia, el demandante no tiene derecho a la devolución del IVA pagado de conformidad con el artículo 1, apartado 2, del Reglamento n.º N-9, de 16 de diciembre de 2009 (que transpone al Derecho nacional el artículo 4 de la Directiva 2008/9).

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 13 En el recurso de casación, Brose Priedviza formula las objeciones siguientes: el órgano jurisdiccional de primera instancia (el Administrativen sad Sofia-grad) aceptó infundadamente la tesis de las autoridades tributarias según la cual el proveedor directo, Brose Coburg, indicó indebidamente el IVA en la factura en cuestión. Dado que el utillaje suministrado no había sido transportado a otro Estado miembro, se trata de una entrega impondible cuyo lugar de cumplimiento se encuentra en el territorio nacional.
- 14 El órgano jurisdiccional de primera instancia supuso infundadamente que la entrega del utillaje constituye una prestación accesorio de la entrega de las piezas

fabricadas con aquellas como objeto de las entregas intracomunitarias a un destinatario que fue objeto a una inspección fiscal, puesto que ha de considerarse que ambas operaciones constituyen una única entrega desde un punto de vista económico, y que fueron desglosadas artificialmente. A tal fin —alega Brose Prievidza— se ha invocado la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea recogida en las sentencias dictadas en los asuntos C-41/04 y C-349/96, que no es extrapolable al caso de autos. Dicho órgano jurisdiccional incurrió igualmente en un error al invocar los fundamentos de sentencias del Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) dictadas en asuntos contencioso-administrativos, que han puesto fin a litigios sobre la obligación de pago del IVA del proveedor y fabricante de equipos, situado en una fase anterior, al igual que el proveedor que es parte del presente litigio (IME Bulgaria).

- 15 El órgano jurisdiccional de primera instancia no tuvo en cuenta que, en el caso de autos, IME Bulgaria transmitió el utillaje a Brose Coburg, que a su vez lo transmitió, junto a la factura en cuestión, a Brose Prievidza, pero sin que se transportase el objeto de la entrega a Eslovaquia. Tampoco tuvo en consideración que para que exista una prestación accesoria es necesario que el proveedor de ambas prestaciones sea el mismo, cosa que no ocurre en el presente asunto.
- 16 Por último, a juicio de Brose Prievidza, tampoco se ha procedido al pago conjunto, por un lado, por el suministro de las piezas fabricadas y, por otro lado, por el utillaje, tal como exige el artículo 128 de la Ley sobre el IVA para clasificar una prestación como accesoria. A su juicio, carece de pertinencia la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea según la cual la calificación de una prestación como accesoria no depende de que se efectúe un pago conjunto, debido al modo en que se ha transpuesto al Derecho interno la Directiva sobre el IVA, que no puede interpretarse en perjuicio de un sujeto pasivo.
- 17 En contra de la reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, el Administrativen sad Sofia-grad dio por sentado que la entrega en cuestión está gravada a un tipo impositivo del 0 %, máxime cuando la exención del IVA contemplada en el artículo 138 de la Directiva sobre IVA es un derecho que asiste al sujeto pasivo, cuyo ejercicio no puede imponerse al sujeto pasivo. Tampoco se da un pago conjunto por el suministro, por un lado, de las piezas fabricadas y, por otro, del utillaje.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 18 El órgano jurisdiccional remitente considera correctas las apreciaciones fácticas realizadas por el órgano jurisdiccional de primera instancia en el sentido de que se da un desglose artificial de los suministros de los componentes para la actividad de Brose Prievidza, por un lado, y los del tooling, por otro, sin el cual no sería posible fabricar los componentes. Esta conclusión se basa en las precisiones

destinadas a orientar la interpretación, a que se hace referencia en los apartados 56 y 57 de la sentencia de 21 de febrero de 2008 dictada en el asunto C-425/06.

- 19 En la aplicación de estas precisiones al caso de autos, han de formularse las consideraciones siguientes: la vinculación efectiva entre Brose Coburg y Brose Prievidza; la circunstancia de que las entregas de IME Bulgaria a Brose Prievidza están desglosadas en partes, puesto que el proveedor vende directamente a la demandante los componentes fabricados, mientras que el utillaje indispensable para su fabricación se lo vende a Brose Prievidza a través de un intermediario asociado al destinatario; visto de forma aislada, parece que tienen poca lógica, desde un punto de vista económico, el suministro del tooling, pues el utillaje permanece en poder del proveedor, IME Bulgaria, no siendo posible sin él la fabricación de los componentes, que se suministran a Brose Prievidza en cuanto entregas intracomunitarias.
- 20 A juicio del órgano jurisdiccional remitente, no se ha alegado ni probado que la única finalidad que se persigue con el desglose de las entregas estriba en obtener una ventaja fiscal para Brose Prievidza ni tampoco en qué consiste tal supuesta ventaja.
- 21 A la vista de que la cuestión controvertida en el presente asunto radica en saber si Brose Coburg actuó conforme a Derecho al indicar el impuesto en la factura relativa a la entrega del tooling, y si, en última instancia, Brose Prievidza tiene derecho, al amparo de la Directiva 2008/9, a que se le devuelva el IVA pagado por dicha entrega, el órgano jurisdiccional remitente considera acreditado lo siguiente:
- 22 Como admite el Administrativen sad Sofia-grad, de conformidad con el artículo 1, apartado 2, del Reglamento n.º N-9, que transpone al Derecho interno el artículo 4, letra b), de la Directiva 2008/9, la Directiva (o, en su caso, el Reglamento) no se aplica a los importes del IVA facturados por entregas de bienes que están o puedan quedar exentos del impuesto de conformidad con el artículo 138 o el artículo 146, apartado 1, letra b), de la Directiva sobre el IVA.
- 23 En primer lugar, es dudoso que la prestación accesoria de la entrega del tooling pueda calificarse de exenta o de sujeta a esta exención si consta con seguridad que su objeto no ha salido del territorio del Estado del proveedor.
- 24 Asimismo, se ha constatado que existe jurisprudencia del Varhoven administrativen sad (que ha invocado también el Administrativen sad Sofia-grad) con la que se ha puesto fin a litigios relativos a la sujeción al IVA del proveedor, situado en una fase anterior y fabricante de equipos como el aquí en cuestión (IME Bulgaria). A la vista de los fundamentos de estas sentencias, las entregas de utillaje como de las que se trata aquí constituyen una prestación accesoria de las entregas intracomunitarias de las piezas fabricadas con estos equipos, por lo que están gravadas a un tipo impositivo del 0 %. Este razonamiento se basa también en la interpretación de la Directiva sobre el IVA realizada en las sentencias dictadas en los asuntos C-425/06, apartados 48, C-349/96, apartado 26, y C-41/04.

- 25 Asimismo, existe jurisprudencia del Varhoven administrativen sad en asuntos similares, según la cual una sociedad establecida en otro Estado miembro de la Unión Europea que sea destinataria de un tooling no tiene derecho en Bulgaria, de conformidad con la Directiva 2008/9, a la devolución del IVA pagado por la adquisición del utillaje, pues las entregas del tooling constituyen una prestación accesoria a las entregas intracomunitarias de las piezas fabricadas con dicho utillaje por la misma sociedad. La única diferencia con los hechos del presente asunto radica en que falta una sociedad interpuesta en la transmisión de la propiedad sobre el utillaje; en aquellos asuntos, el utillaje se transmitió directamente por el fabricante a la sociedad que presentaba la solicitud de devolución y era destinataria de las piezas fabricadas.
- 26 De seguirse la lógica de que las entregas desglosadas de forma artificial deben estar sujetas a un único régimen de tributación, esto es, el aplicable a la prestación principal, la entrega del tooling quedará sujeta a un tipo impositivo del 0 %, al igual que las entregas de los componentes fabricados con aquel utillaje. Por consiguiente, de conformidad con la disposición de la Directiva 2008/9 transpuesta al Derecho interno, Brose Priedviza no tendría derecho a que se le devolviera el impuesto pagado por la entrega del utillaje, tal como resolvió el órgano jurisdiccional de primera instancia.
- 27 A la luz de la interpretación de la Directiva sobre el IVA la realizada por el Tribunal de Justicia en la sentencia dictada en el asunto C-80/20, parece dudoso que este resultado sea efectivamente compatible con el Derecho de la Unión en el caso de autos. En el procedimiento principal en aquel asunto se debatía sobre el derecho, contemplado en la Directiva 2008/9, a la devolución del IVA pagado por la entrega de tooling, devolución esta que había solicitado el destinatario, residente en Francia, que también era destinatario de las entregas intracomunitarias de los bienes fabricados por el proveedor del utillaje, registrado a efectos del IVA y con domicilio en Rumanía, por medio precisamente de este utillaje. Como en el caso de autos, el objeto del suministro del tooling en cuestión no salió del territorio del Estado del proveedor y la mercancía con él fabricada era objeto de entregas intracomunitarias.
- 28 Si bien las cuestiones prejudiciales planteadas al Tribunal de Justicia en aquel asunto y las respuestas que dio este último versaban sobre los requisitos del ejercicio del derecho de devolución contemplado en la Directiva 2008/9, no parece que se pusiera en duda la existencia de este derecho en un asunto que es similar al de autos.
- 29 El órgano jurisdiccional remitente se remite a la opinión motivada de la recurrente en casación, según la cual los procedimientos principales en los asuntos C-41/04, C-572/07 y C-392/11 se distinguen del de autos en la medida en que las entregas allí calificadas de prestaciones accesorias se efectuaron entre las mismas partes. Lo mismo cabe afirmar, a su juicio, respecto al procedimiento principal en el asunto C-80/20, en el que el fabricante del tooling y de las piezas fabricadas con el mismo había suministrado directamente tanto uno como otras a una persona

establecida fuera de Rumanía, que reclamó la devolución del IVA correspondiente a la adquisición del utillaje. Por otro lado, en el asunto C-425/06, como en el caso de autos, participaron varios proveedores y un destinatario de las entregas, pero en aquel asunto el eventual desglose de las entregas perseguía el objetivo de cometer un abuso fiscal, mientras que en el caso de autos no se ha afirmado ni probado que exista tal abuso.

- 30 Por estos motivos, el órgano jurisdiccional remitente suspende el procedimiento de casación y plantea una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

DOCUMENTO DE TRABAJO