

Asunto C-475/23

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

25 de julio de 2023

Órgano jurisdiccional remitente:

Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj, Rumanía)

Fecha de la resolución de remisión:

3 de julio de 2023

Parte demandante y recurrente:

Voestalpine Giesserei Linz

Partes demandadas y recurridas:

Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Administración Provincial de Hacienda de Cluj, Rumanía)

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca, Rumanía)

[omissis]

CURTEA DE APEL CLUJ

SECȚIA A III-A CONTENCIOS ADMINISTRATIV ȘI FISCAL

(Tribunal Superior de Cluj, Rumanía, Sección Tercera de lo Contencioso-Administrativo)

[omissis] **AUTO**

Audiencia pública de 3 de julio de 2023

[omissis]

En trámite el recurso de casación interpuesto por la recurrente VOESTALPINE GIESSEREI LINZ GMBH contra la sentencia civil n.º 9/2023 dictada el 9 de

enero de 2023 por el Tribunalul Cluj (Tribunal de Distrito de Cluj, Rumanía) [*omissis*], que tiene por objeto la impugnación de un acto tributario — la resolución n.º 35/03.02.2022, la liquidación tributaria F-CJ 855/11.10.2021 y el acta de inspección tributaria, siendo partes recurridas la ADMINISTRAȚIA JUDEȚEANĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ (Administración Provincial de Hacienda de Cluj, Rumanía) y la DIREȚIA GENERALĂ REGIONALĂ A FINANȚELOR PUBLICE CLUJ-NAPOCA (Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca, Rumanía).

Del desarrollo del procedimiento, las alegaciones de las partes y sus conclusiones queda constancia en la providencia de 19 de junio de 2023, fecha en la que, el órgano jurisdiccional, al necesitar más tiempo para deliberar y para dar a las partes la oportunidad de presentar conclusiones por escrito, ha decidido aplazar para el día 3 de julio de 2023 el pronunciamiento sobre la petición de remisión prejudicial al TJUE [*omissis*].

LA CURTEA DE APEL

I. Objeto del litigio principal y hechos relevantes

1. Mediante la demanda objeto del presente procedimiento, la demandante VOESTALPINE GIESSEREI LINZ GMBH (en lo sucesivo, «Voestalpine») solicitó la anulación de la liquidación tributaria n.º F-CJ 855/11.10.2021, por la que se desestimó su solicitud de devolución del IVA por importe de 282 601 RON, siendo partes demandadas la Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca y la Administración Provincial de Hacienda de Cluj.

2. En efecto, la demandante es una persona jurídica residente en Austria, que forma parte del grupo Voestalpine, cuyo objeto de actividad es la producción de diversas piezas de fundición de peso superior a 10 toneladas. La demandante está registrada a efectos del IVA en Rumanía. La demandante envía piezas a Rumanía para su procesamiento y declara adquisición intracomunitaria. Las piezas son procesadas en Rumanía por un subcontratista de Austrex Handels GmbH (en lo sucesivo, «Austrex»), la sociedad rumana Global Energy Products S.A. (en lo sucesivo, «GEP»), con personal propio. Tras la realización de las operaciones por GEP, las piezas se envían y facturan por Voestalpine [*omissis*] a Voestalpine Austria y a otros clientes de la UE.

3. El 24/03/2021 la demandante fue registrada de oficio con establecimiento permanente a partir del 24/03/2021. Al no estar de acuerdo con dicha decisión de los órganos tributarios, la demandante presentó una demanda ante los órganos jurisdiccionales y, mediante la sentencia civil n.º 2014/21.07.2022, dictada por el Tribunalul Cluj [*omissis*], que adquirió firmeza a raíz de la sentencia civil n.º 1135/10.11.2022 de la Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj, Rumanía), se estableció que el registro de la demandante como titular de un establecimiento permanente en Rumanía era legal.

4. La demandante y la sociedad vinculada Austrex celebraron un contrato marco de ajuste, en virtud del cual Austrex, como prestador de actividades de procesamiento de productos siderúrgicos, en particular de los productos de fundición de Voestalpine Giesserei en Austria y en Rumanía, se comprometía a satisfacer los pedidos de bienes y servicios de la recurrente, pudiendo utilizar, a tal fin, otra sociedad, a saber, GEP. Para llevar a cabo la prestación de dichos servicios, la demandante concedió a [la sociedad] Austrex el derecho de uso, transferible a favor de GEP, sobre un inmueble ubicado en Cluj-Napoca que la recurrente, a su vez, arrendó de Voestalpine România S.R.L. (posteriormente, en el año 2016, la demandante compró el inmueble). El objeto del contrato consistía, en particular, en el procesamiento, el ensayo, el rectificado, el acoplamiento arco-aire, la soldadura, el lijado y el tratamiento térmico de los productos de fundición.

5. La demandante y Austrex celebraron un contrato de comodato que tenía por objeto el inmueble ubicado en Cluj-Napoca, calle Bd. Muncii n.º 18. De acuerdo con las estipulaciones del contrato, Austrex se encargaba de los trabajos de mantenimiento corriente del inmueble y de los equipos allí situados, mientras que los trabajos de reparación de los deterioros graves o sustanciales recaían sobre la demandante.

6. Habida cuenta de que, en relación con el mes de junio de 2021, la demandante presentó una declaración negativa con opción a devolver, fue sometida a una inspección tributaria previa. La devolución del IVA se refería a las siguientes facturas: entrega puente-grúa de 50 toneladas; montaje, puesta en marcha y autorización de la ISCIR [Inspección del Estado para el Control de las Calderas, de los Aparatos a Presión y de las Instalaciones Elevadoras] para el puente-grúa de 50 toneladas; renta peso stand prueba final; quinta inspección de la grúa de 50 toneladas; reparación grúa en la nave ubicada en la calle Bd. Muncii n.º 18. En concreto, la devolución solicitada se refería a la adquisición de una grúa que la demandante instaló en el inmueble que puso a disposición de [las sociedades] Austrex y GEP y que se utilizaba en las operaciones efectuadas por los empleados de [la sociedad] GEP sobre las piezas de la demandante.

7. Los órganos de inspección tributaria constataron que, pese a que en el momento de la solicitud de devolución la demandante estaba registrada con establecimiento permanente en Rumanía, no había actuado debidamente desde el punto de vista contable y tributario y no había llevado los estados contables justificativos de los ingresos y de los gastos registrados. Teniendo en cuenta este aspecto, así como el hecho de que el local se puso a disposición de la sociedad Austrex a título gratuito, el equipo de inspección tributaria apreció que la demandante no había acreditado que las adquisiciones controvertidas se realizaron en el ejercicio de su actividad económica, razón por la cual no se concedió el derecho a deducir para la cantidad de 282 601 RON.

8. La demandante impugnó la liquidación tributaria por la que se desestimó la solicitud de devolución del IVA, como se indica en el punto 1.

9. Mediante la sentencia civil n.º 9/2023 del Tribunalul Cluj, el recurso de la demandante fue desestimado en primera instancia. Para llegar a esta conclusión, el órgano jurisdiccional consideró, en lo esencial, que la demandante no acreditó que las adquisiciones por las que solicitó la deducción del IVA se destinaron al ejercicio de sus operaciones gravadas, habida cuenta de que, de los documentos puestos a disposición del órgano tributario, no se desprenden ingresos de la demandante procedentes de la actividad que ejerce en Rumanía. El órgano jurisdiccional consideró, asimismo, que la actividad que se ejerce en Rumanía genera ingresos a la demandante solo de forma indirecta, siendo los beneficiarios directos Austrex y su subcontratista, GEP, ya que las dos facturan operaciones para las que se utiliza la grúa.

10. La demandante interpuso recurso de casación contra la sentencia civil n.º 9/2023 del Tribunalul Cluj. En la tramitación del recurso de casación, el órgano jurisdiccional se cuestionó sobre la forma de interpretación del Derecho europeo aplicable al caso de autos y planteó a las partes la necesidad de presentar una remisión prejudicial al TJUE.

II. Contenido de las disposiciones de Derecho nacional aplicables

11. Según el artículo 297, apartado 4, letra a) del Código Tributario:

Todo sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el impuesto correspondiente a las adquisiciones si estas últimas se utilizan para las necesidades de las siguientes operaciones: las operaciones gravadas.

12. Según el punto 67 del Decreto-ley n.º 1/2016, por el que se aprueba el Reglamento de aplicación del Título VII del Código Tributario:

1. El derecho de los sujetos pasivos a deducir el impuesto abonado o debido por los bienes/servicios adquiridos que se utilicen para la realización de las operaciones a que se refiere el artículo 297, apartado 4, del Código Tributario, constituye un principio fundamental del sistema del IVA. El derecho a deducir previsto en el artículo 297 del Código Tributario forma parte integrante del mecanismo del IVA y, en principio, no podrá ser limitado. Este derecho se ejercerá de forma inmediata por el importe total del impuesto soportado en las operaciones realizadas. Para disfrutar del derecho a deducir deberán cumplirse, en primer lugar, los requisitos materiales que se desprenden de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, a saber, por una parte, que el interesado sea un sujeto pasivo en el sentido del título VII del Código Tributario y, por otra parte, que los bienes o servicios invocados para justificar ese derecho sean utilizados por el sujeto pasivo en las operaciones a que se refiere el artículo 297, apartado 4, del Código Tributario y que sean suministrados por otro sujeto pasivo.

2. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea, los órganos tributarios competentes podrán denegar la concesión del

derecho a deducir cuando constaten, sobre la base de elementos objetivos, que dicho derecho se solicita de forma fraudulenta o abusiva.

3. *La jurisprudencia del Tribunal de Justicia [de la Unión] Europea pertinente para la aplicación del apartado 2 incluye, a título de ejemplo, las sentencias pronunciadas en los asuntos Bonik, C-285/11 y C-277/14 PPUH.*

13. Según el artículo 8, apartados 1 y 6, del Código Tributario:

1. *A efectos del presente Código, se entenderá por establecimiento permanente el lugar en el que un no residente realice toda o parte de su actividad bien directamente, bien por medio de un agente dependiente. Al definir el establecimiento permanente se tendrán en cuenta los comentarios al artículo 5, «Establecimiento permanente», del modelo de convenio de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos para evitar la doble imposición.*

6. *Se considerará que un no residente no tiene un establecimiento permanente en Rumanía si ejerce su actividad en Rumanía solo por medio de un bróker, agente, comisionista general o agente intermediario que tenga estatuto independiente, cuando dicha actividad sea la habitual del agente, de conformidad con la descripción que se desprenda de los documentos constitutivos. Si las actividades de tal agente se realizan de forma integral o casi integral por cuenta del no residente y en las relaciones comerciales y financieras entre el no residente y el agente existen condiciones distintas de las que existirían entre personas independientes, se considerará que el agente no tiene estatuto independiente.*

III. Fundamentos de la petición de decisión prejudicial

14. La Curtea de Apel constata que en el caso de autos la negativa de los órganos tributarios a reconocer el derecho a deducir el IVA se basó en dos motivos principales: el primero, que los gastos respecto de los cuales se ejerció el derecho a deducir se utilizaban para las operaciones gravadas de los subcontratistas de la demandante y no para las operaciones gravadas de la demandante; el segundo, que la demandante no llevó una contabilidad separada para el establecimiento permanente en Rumanía y, por este motivo, los órganos tributarios no pueden comprobar ni los costes de la mano de obra aplicados a las piezas de fundición cuyo propietario es la demandante, ni la totalidad de la actividad de procesamiento que se realiza en el territorio de Rumanía.

15. En este contexto, la Curtea de Apel considera que se plantean dos cuestiones sobre cómo deben interpretarse las disposiciones del título X de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativas al derecho a deducir el IVA.

16. En efecto, una primera cuestión se refiere al sujeto que tiene derecho a deducir el IVA en el caso de autos, en el que la demandante adquirió un bien que puso a disposición de un subcontratista que realizó trabajos en beneficio de la demandante y que posteriormente le factura a esta, siendo posibles dos

interpretaciones: la primera, según la cual la demandante adquirió el bien para realizar sus operaciones gravadas, siendo necesario que sea ella quien ponga el bien a disposición del subcontratista para que este pueda prestar sus servicios; la segunda, según la cual el bien no se destina a las operaciones gravadas de la demandante, sino a las operaciones gravadas del subcontratista, que prácticamente fue ayudado a título gratuito por la demandante a realizar los trabajos que posteriormente facturaba a esta última, percibiendo la misma remuneración que si hubiera sido él el quien hubiera estado en posesión del bien desde el principio.

17. La posibilidad de limitar el derecho a deducir debido a que la demandante se negó a llevar una contabilidad separada para su establecimiento permanente en Rumanía también está estrechamente relacionada con esta cuestión. En efecto, los órganos tributarios sostienen que dicha omisión de la demandante imposibilitó la comprobación de los costes de la mano de obra para las piezas introducidas en Rumanía. En este contexto, debe señalarse que una posible respuesta a la cuestión que figura en el punto anterior, a saber, si de la adquisición de la grúa se beneficia la demandante, quien soporta costes de mano de obra más reducidos que si el subcontratista hubiera adquirido la grúa o, por el contrario, si soporta los mismos costes, de modo que es el subcontratista quien se beneficia de la adquisición de la grúa, depende precisamente de la comprobación de los costes de la mano de obra.

IV. Cuestiones prejudiciales:

1[8]. En el contexto ya indicado, la Curtea de Apel considera necesario plantear al TJUE las siguientes cuestiones prejudiciales:

[*omissis*] [texto de las cuestiones prejudiciales, que se reproduce en la parte dispositiva]

RESUELVE

En virtud del artículo 267 del TFUE, plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. *¿Se oponen las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativas al derecho a deducir el IVA, a la práctica nacional en virtud de la cual, cuando una sociedad adquiere un bien que posteriormente pone a disposición de un subcontratista a título gratuito con el fin de realizar determinados trabajos en beneficio de la primera sociedad, se deniega a esta sociedad el derecho a deducir el IVA correspondiente al bien adquirido por considerar que la adquisición no se utiliza para sus operaciones gravadas, sino para las operaciones gravadas del subcontratista?*

2. *¿Se oponen las disposiciones de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativas al derecho a deducir el IVA, a una práctica nacional en virtud de la cual se deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA por no haber llevado una contabilidad separada para el establecimiento permanente en Rumanía y, por*

este motivo, los órganos tributarios no pueden comprobar ni los costes de la mano de obra aplicados a las piezas de fundición cuyo propietario es [dicho sujeto pasivo], ni la totalidad de la actividad de procesamiento que se realiza en el territorio de Rumanía?

[omissis] [diligencias del procedimiento; firmas]

DOCUMENTO DE TRABAJO