

Asunto C-726/23**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:**

28 de noviembre de 2023

Órgano jurisdiccional remitente:

Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía)

Fecha de la resolución de remisión:

16 de septiembre de 2021

Parte demandante y recurrente:

SC Arcomet Towercranes SRL

Partes demandadas y recurridas:

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București
(Dirección General Regional de Hacienda de Bucarest, Rumanía)

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București
(Administración Tributaria de los Medianos Contribuyentes de Bucarest, Rumanía)

Objeto del procedimiento principal

Recurso de casación interpuesto contra la sentencia del Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest, Rumanía) mediante la cual se desestimó la demanda presentada por SC Arcomet Towercranes SRL (en lo sucesivo, «demandante») que tenía por objeto, por un lado, la anulación parcial de la resolución por la que se desestimó la reclamación administrativa presentada contra la liquidación tributaria por importe de 437 705 RON en concepto de IVA adicional y de 222 917 RON en concepto de obligaciones fiscales accesorias (recargos e intereses de demora) y, por otro lado, la anulación parcial del acta de inspección tributaria en la que se basó la emisión de dicha liquidación tributaria. La demandante solicita, asimismo, la exención del pago de las dos cantidades y el reconocimiento del derecho a la devolución del importe de 84 973 RON, así como la devolución efectiva de dicha cantidad.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

En virtud del artículo 267 TFUE, se solicita la interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra c), 168 y 178 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido.

Cuestiones prejudiciales

1) ¿Debe interpretarse el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en el sentido de que el importe facturado por una sociedad (matriz) a una sociedad vinculada (sociedad operativa), igual a la cantidad necesaria para alinear el beneficio de la sociedad operativa con las actividades realizadas y los riesgos asumidos, con arreglo al método del margen de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia, constituye el pago de un servicio que, por lo tanto, está comprendido en el ámbito de aplicación del IVA?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, por lo que respecta a la interpretación de los artículos 168 y 178 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, ¿están facultadas las autoridades tributarias para solicitar, además de la factura, otros documentos (tales como informes de actividad, certificaciones de obra, etc.) que acrediten la utilización de los servicios adquiridos para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo, o dicho examen del derecho a la deducción del IVA debe basarse únicamente en la relación directa entre las adquisiciones y las entregas o prestaciones o en la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Carta de los Derechos Fundamentales de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Carta»): artículo 41, apartados 1 y 2, letra a).

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva IVA»): artículos 2, apartado 1, letra c), 168 y 178.

Jurisprudencia de la Unión invocada

Sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman/Minister van Financiën, 268/83, EU:C:1985:74 apartado 24; de 29 de febrero de 1996, Inzo/Belgische Staat, C-110/94, EU:C:1996:67, apartados 23 y 24; de 5 de diciembre de 1996, Reisdorf/Finanzamt Köln-West, C-85/95, EU:C:1996:466, apartados 19, 26 y 29; de 18 de diciembre de 1997, Garage Molenheide y otros/Belgische Staat,

C-286/94, C-340/95, C-401/95 y C-47/96, EU:C:1996:623, apartado 48; de 8 de febrero de 2007, Investrand, C-435/05, EU:C:2007:87, apartados 22 a 24; de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, apartados 33, 34, 48 y 49; de 6 de diciembre de 2012, Bonik, EU:C:2012:774, apartados 25 a 27 y 29; de 21 de febrero de 2013, Becker, C-104/12, EU:C:2013:99, apartado 19; de 3 de septiembre de 2014, GMAC UK, C-589/12, EU:C:2014:2131, apartado 29; de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, apartado 59, y de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, apartados 26 a 29.

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003, sobre el Código Tributario, en lo sucesivo, «Código Tributario»):

- el artículo 11 establece que, para determinar el importe de un impuesto, de una tasa o de una cotización social obligatoria, las autoridades tributarias podrán no tener en cuenta aquellas operaciones que carezcan de objeto económico, ajustando los efectos fiscales de dichas operaciones, o podrán modificar la forma de una operación/actividad con el fin de reflejar su contenido económico (principio de prevalencia de lo económico sobre lo jurídico);
- el artículo 19, apartado 5, establece, por una parte, que las operaciones entre empresas vinculadas se realizarán con arreglo al principio del precio de mercado y en las condiciones fijadas o impuestas, que no pueden diferir de las relaciones comerciales o financieras establecidas entre empresas independientes y, por otra parte, que, para determinar los beneficios de las empresas vinculadas, se tendrán en cuenta los principios en materia de precios de transferencia;
- el artículo 126 establece que estarán sujetas las operaciones que constituyan o se asimilen a una entrega de bienes o a una prestación de servicios, comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA y efectuadas a título oneroso, y establece los requisitos cumulativos para que una operación sea considerada sujeta;
- con arreglo al artículo 129, serán consideradas prestaciones de servicios todas las operaciones que no constituyan una entrega de bienes;
- el artículo 145, apartado 2, establece el derecho del sujeto pasivo a deducir el IVA correspondiente a las adquisiciones si estas se utilizan para las necesidades de determinadas operaciones, entre las que se incluyen las «operaciones gravadas» [letra a)];
- el artículo 146, apartado 1, establece, entre otros aspectos, que, para ejercer el derecho a la deducción del impuesto debido o pagado correspondiente a los bienes que le han sido o le van a ser entregados y a los servicios que le han sido

o le van a ser prestados, el sujeto pasivo deberá estar en posesión de una factura expedida con arreglo a las disposiciones del artículo 155;

- el artículo 150 establece, en lo esencial, que el deudor del impuesto es la persona beneficiaria de los servicios que se presten en Rumanía, incluso cuando se presten por un sujeto pasivo que no esté establecido en el territorio de Rumanía;

Normele metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea nr. 44/2004 a Guvernului (Reglamento de aplicación de la Ley n.º 571/2003 sobre el Código Tributario, aprobado por el Decreto del Gobierno n.º 44/2004, en lo sucesivo «reglamento de aplicación»):

- punto 2, apartado 2, relativo al artículo 126 del Código Tributario:

«A los efectos del artículo 126, apartado 1, letra a), del Código Tributario, la entrega de bienes y/o la prestación de servicios deberá efectuarse a título oneroso. El requisito relativo al “título oneroso” implica la existencia de una relación directa entre la operación y la contraprestación obtenida. Una operación estará sujeta cuando genere una ventaja al cliente y la contraprestación obtenida se corresponda con la ventaja conseguida, de la siguiente forma:

a) el requisito relativo a la existencia de una ventaja para el cliente se cumple cuando el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios se compromete a entregar bienes y/o a prestar servicios determinables a la persona que realiza la contraprestación o, a falta de contraprestación, cuando la operación se haya realizado con el fin de permitir el establecimiento de tal compromiso. Este requisito es compatible con el hecho de que los servicios hayan sido colectivos, no se hayan podido medir con exactitud o hayan formado parte de una obligación legal;

b) el requisito relativo a la existencia de una relación directa entre la operación y la contraprestación obtenida se cumple aun cuando el precio no refleje el valor normal de la operación o adopte la forma de cotizaciones, bienes o servicios, rebajas de precio, o cuando no se abone directamente por el beneficiario, sino por un tercero».

- el punto 41, relativo al artículo 11 del Código Tributario, establece que, para aplicar las reglas relativas a los precios de transferencia, las autoridades tributarias rumanas deberán tener en cuenta los principios establecidos en las Directrices de la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos aplicables en materia de precios de transferencia a empresas multinacionales y administraciones tributarias («Directrices de la OCDE»). Según el punto 4.38 de las Directrices de la OCDE, se podrán realizar ajustes compensatorios: estos se refieren a un ajuste en el que el contribuyente declara, con fines tributarios, un precio de transferencia que estime conforme con el precio de la plena competencia, aun cuando este precio sea diferente del efectivamente cargado entre las empresas vinculadas.

Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 din 24 decembrie 2003 privind Codul de procedură fiscală (Decreto del Gobierno n.º 92/2003, de 24 de diciembre de 2003, relativo al Código de Procedimiento Tributario, en lo sucesivo, «Código de Procedimiento Tributario»):

- el artículo 6 establece que la autoridad tributaria estará facultada para apreciar, dentro de los límites de sus atribuciones y competencias, la pertinencia de los hechos fiscales, así como para resolver conforme a Derecho, basándose en las disposiciones legales y en comprobaciones completas sobre el conjunto de circunstancias del caso concreto;
- el artículo 64 establece que los documentos justificantes y los libros contables del contribuyente constituyen elementos de prueba para determinar la base imponible, teniéndose además en cuenta, en su caso, otros documentos justificantes;
- según el artículo 65, recae sobre el contribuyente la carga de probar los actos y los hechos que sirvan de fundamento a sus declaraciones y a cualesquiera pretensiones formuladas ante la administración tributaria (apartado 1), sobre la que recae la carga de motivar la liquidación tributaria sobre la base de sus propias pruebas o comprobaciones (apartado 2);
- el artículo 107 establece el derecho del contribuyente a ser informado a lo largo de la inspección tributaria, así como la posibilidad de expresar su punto de vista en relación con las comprobaciones del órgano tributario y sus consecuencias fiscales;
- el artículo 109 regula los requisitos y efectos del acta de la inspección tributaria que sirve de fundamento a la emisión de la liquidación tributaria en lo que se refiere a los saldos en las obligaciones tributarias correspondientes al período comprobado.

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La demandante forma parte del grupo Arcomet, un grupo mundial independiente que opera en el sector del arrendamiento de grúas. Dentro del grupo, la demandante adquiere o alquila grúas que posteriormente vende o alquila a los clientes. La sociedad matriz del grupo, Arcomet Service NV de Bélgica (en lo sucesivo, «Arcomet Bélgica») busca proveedores para la sociedad de Rumanía (así como para otras sociedades del grupo) y negocia con estos las cláusulas contractuales. La relación contractual con los proveedores y con los clientes finales se lleva a cabo posteriormente por la demandante.
- 2 En el mes de diciembre de 2010, Deloitte Belastingconsulenten (Bélgica) realizó para Arcomet Bélgica un estudio de los precios de transferencia relativo a la relación entre esta y las partes vinculadas, incluida la demandante. A raíz del análisis comparativo detallado en el estudio, se estimó que el resultado financiero

(el margen de beneficio operativo) en el mercado que las partes vinculadas (incluida la demandante) deberían contabilizar, en virtud de las normas sobre precios de transferencia, se sitúa entre — 0,71 % y 2,74 %.

- 3 En Rumanía, las conclusiones del estudio se plasmaron en el contrato celebrado el 24 de enero de 2012 entre Arcomet Bélgica y la demandante, por el que las partes asumían atribuciones y riesgos para llevar a cabo las actividades de compraventa y alquiler de grúas. Dicho contrato debía ser aplicable a las relaciones comerciales desarrolladas a partir del 1 de enero de 2011.
- 4 El artículo 3 de este contrato establece las atribuciones de la demandante (en lo sucesivo, «sociedad operativa») con el fin de determinar la estrategia local para lograr el mayor grado de ocupación de la flota de grúas y maximizar los precios ofrecidos a los clientes, que esta referirá a la sociedad matriz Arcomet Bélgica (en lo sucesivo, «mandante»).
- 5 El artículo 4 del contrato establece las atribuciones del mandante:
 - afrontar, desde el punto de vista operativo, las responsabilidades comerciales de estrategia y planificación, negociación de los contratos (marco) con terceros proveedores, negociación de los términos y condiciones de los contratos de financiación, ingeniería, finanzas, gestión de la flota a nivel central y gestión de la calidad y de la seguridad;
 - asumir los riesgos económicos mayores en relación con la actividad de la sociedad operativa, siempre que esta última respete las instrucciones, procedimientos y decisiones del mandante al respecto.
- 6 De conformidad con las conclusiones del estudio realizado en el mes de diciembre de 2010, el contrato estableció que se garantizaba a la demandante un margen de beneficios operativos de entre el — 0,71 % y el 2,74 %. A estos efectos, el artículo 5 del contrato de 24 de enero de 2012 reguló la remuneración de las partes y en el anexo 3 del contrato se establecieron las siguientes reglas:
 - a finales del año se analizaba si la sociedad operativa tenía un margen de beneficios antes de impuestos (profit before tax margin; en lo sucesivo, «PBTM») comprendido entre el — 0,71 % y el + 2,74 %;
 - si el margen de beneficios antes de impuestos (PBTM) de la sociedad operativa era inferior a — 0,71 %, esta emitía al mandante una factura por la diferencia entre los beneficios netos antes de impuestos (NPBT) obtenidos y un margen PBTM de — 0,71 %;
 - si el margen de beneficios antes de impuestos (PBTM) de la sociedad operativa era igual o superior a — 0,71 %, pero inferior a + 2,74 %, ninguna de las partes tenía derecho a remuneración;

- si el margen de beneficios antes de impuestos (PBTM) de la sociedad operativa era superior a + 2,74 %, el mandante emitía a dicha sociedad una factura por la diferencia entre los beneficios netos antes de impuestos (NPBT) obtenidos y un margen PBTM de 2,74 %.
 - el cálculo del margen de beneficios antes de impuestos (PBTM) obtenido conforme al principio de una situación de competencia plena, del — 0,71 % y del + 2,74 %, para cualquier ejercicio fiscal, debía ser analizado y acordado por las partes sobre la base de los estados financieros provisionales y, en su caso, se corregía posteriormente sobre la base de los estados financieros auditados y aprobados.
- 7 El contrato preveía la emisión anual de una factura de compensación para liberar a las partes de sus obligaciones recíprocas, en los siguientes términos:
- la demandante a Arcomet Bélgica para cubrir el exceso de pérdidas por debajo del margen de — 0,71 % o
 - Arcomet Bélgica a la demandante para recuperar el exceso de beneficios obtenidos sobre el margen del 2,74 %.
- 8 En 2011, 2012 y 2013, la demandante registró un exceso de beneficios por el que recibió de Arcomet Bélgica tres facturas de compensación, sin IVA, por importe de 250 937,77 euros (1 081 868 RON) («factura 1»), de 162 076,24 euros (741 905 RON) («factura 2») y de 281 769,66 euros (1 252 128 RON) («factura 3»).
- 9 En la declaración presentada ante las autoridades tributarias belgas, Arcomet Bélgica declaró inicialmente que las tres facturas correspondían a entregas intracomunitarias de bienes. Posteriormente, en el año 2015, Arcomet Bélgica corrigió la información de la declaración inicial, considerando las autoridades tributarias belgas que las facturas de «compensación» se referían a prestaciones de servicios.
- 10 A su vez, en sus declaraciones fiscales, la demandante declaró las facturas 1 y 2, emitidas en el año 2012, como facturas referidas a prestaciones intracomunitarias de servicios, a las que aplicó el mecanismo de inversión del sujeto pasivo. La demandante no declaró la factura 3, emitida en el año 2013, al considerar que la misma se refería a operaciones no comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA.
- 11 Entre el 28 de enero de 2015 y el 7 de julio de 2015, la demandante fue sometida a una inspección tributaria, siendo analizado el período comprendido entre el 1 de enero de 2011 y el 31 de diciembre de 2014. La inspección tuvo por objeto las declaraciones del IVA con importes negativos y opción por la devolución, en virtud de las cuales la demandante había solicitado la devolución de la cantidad de 84 973 RON.

- 12 Los inspectores tributarios concluyeron en el acta que las facturas de compensación mencionadas se referían a servicios de gestión prestados a la demandante por Arcomet Bélgica y solicitaron a este respecto la presentación de documentos justificantes que acreditaran la realidad de la prestación de los servicios y la necesidad de estos para las operaciones gravadas de la demandante.
- 13 Los inspectores tributarios también intercambiaron información con las autoridades tributarias belgas en relación con la declaración de las facturas de compensación en el sistema VIES, concluyendo de ello que las autoridades tributarias belgas consideraron que Arcomet Bélgica había declarado las facturas de compensación como emitidas por una prestación de servicios.
- 14 Por lo que respecta a las facturas 1 y 2, en relación con las cuales se aplicó la inversión del sujeto pasivo, los inspectores tributarios denegaron el derecho a la deducción del IVA correspondiente, pero mantuvieron el IVA devengado (ambas contabilizadas mediante el mecanismo de inversión del sujeto pasivo), al entender que no se había justificado la prestación de los servicios y la necesidad de estos para las operaciones gravadas.
- 15 Por lo que respecta a la factura 3, los inspectores tributarios constataron que esta también se refería a una prestación intracomunitaria de servicios de Arcomet Bélgica y calcularon el IVA devengado, sin conceder el derecho a la deducción del IVA correspondiente invocando el mismo motivo, a saber, que no se habían presentado los documentos justificantes de la prestación de los servicios y de la necesidad de estos para las operaciones gravadas.
- 16 Sobre la base del acta de inspección tributaria se establecieron, a cargo de la demandante, obligaciones tributarias de pago en concepto de IVA adicional por importe de 738 216 RON, más las obligaciones accesorias correspondientes (recargos e intereses de demora) por importe de 341 708 RON. El IVA adicional establecido a raíz de la inspección tributaria, por importe de 738 216 RON, incluye:
 - (i) 437 705 RON en concepto de IVA no deducible, compuesto por:
 - 259 648 RON en concepto de IVA correspondiente a la factura 1, con respecto a la cual los inspectores tributarios denegaron el derecho a la deducción del IVA;
 - 178 057 RON en concepto de IVA correspondiente a la factura 2, con respecto a la cual los inspectores tributarios denegaron el derecho a la deducción del IVA;
 - (ii) 300 511 RON en concepto de IVA devengado calculado adicionalmente y determinado como consecuencia de la emisión de la factura 3, a la que los inspectores tributarios añadieron el IVA devengado.

- 17 La demandante presentó una reclamación administrativa contra el acta de inspección y contra la liquidación tributaria. Dicha reclamación fue desestimada por infundada y no justificada documentalmente en lo que se refiere a la cantidad de 437 705 RON en concepto de IVA y a la cantidad de 222 917 RON en concepto de (recargos e intereses de demora).
- 18 La demandante interpuso una demanda de anulación de la liquidación tributaria ante el Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest, Rumanía), invocando los siguientes motivos:
 - el acta de inspección tributaria no cumplía los requisitos formales establecidos en la Ley y vulneraba el derecho de defensa de la demandante;
 - las actividades realizadas y los riesgos asumidos por Arcomet Bélgica en relación con la actividad de la demandante no están comprendidos en el ámbito de aplicación del IVA;
 - en el supuesto de que algún servicio esté comprendido en el ámbito de aplicación del IVA, el derecho a la deducción del IVA correspondiente a las actividades realizadas por la demandante fue denegado ilícitamente;
 - los órganos tributarios procedieron a una interpretación y aplicación erróneas del mecanismo de inversión del sujeto pasivo.
- 19 En el transcurso del procedimiento judicial, la demandante también formuló una solicitud de remisión prejudicial al Tribunal de Justicia sobre la interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra c), 168 y 178 de la Directiva IVA en relación con la situación de hecho y los fundamentos de Derecho del caso de autos.
- 20 El Tribunalul București desestimó por infundada la demanda por las siguientes razones.
- 21 Por lo que respecta al motivo basado en la inobservancia, en el acta de inspección tributaria, de los requisitos formales establecidos en la Ley y en la vulneración del derecho de defensa, el órgano jurisdiccional consideró que la supuesta irregularidad consistente en la motivación insuficiente, por parte del órgano tributario, en cuanto al punto de vista de la demandante sobre las conclusiones de la inspección tributaria solo puede dar lugar a la anulación de la liquidación tributaria cuando la demandante acredite haber sufrido un perjuicio que no podría repararse de otro modo; sin embargo, en el caso de autos, la demandante no acreditó la existencia de tal perjuicio.
- 22 En lo que atañe al motivo basado en que las actividades realizadas y los riesgos asumidos por Arcomet Bélgica en relación con la actividad en Rumanía no están comprendidos en el ámbito de aplicación del IVA, el órgano jurisdiccional se remitió al punto 2, apartado 2, del reglamento de aplicación y rechazó la alegación de que no existe un servicio claramente identificable prestado por Arcomet

Bélgica, sino solo una participación de Arcomet Bélgica en todas las operaciones económicas realizadas por Arcomet en Rumanía.

- 23 Por lo que respecta al motivo de la demanda basado en el derecho a la deducción del IVA correspondiente a las actividades realizadas por la demandante, en el supuesto de que dichas actividades constituyan servicios comprendidos en el ámbito de aplicación del IVA, el órgano jurisdiccional consideró, sobre la base de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que el ejercicio del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido está sujeto al requisito material de que los bienes o servicios invocados para justificar el derecho de que se trata sean utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus operaciones gravadas. En cuanto a los requisitos formales, entre ellos figura la exigencia de que el sujeto pasivo esté en posesión de una factura expedida de conformidad con las disposiciones legales.
- 24 Por consiguiente, el sujeto pasivo está obligado no solo a estar en posesión de la factura en la que figura el impuesto sobre el valor añadido supuestamente deducible, sino también a acreditar que los bienes o servicios facturados fueron entregados o prestados efectivamente y para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. La utilización de la expresión «para las necesidades [...]» a que se refiere el artículo 145, apartado 2, letra c), del Código Tributario, exige que los bienes/servicios por los que se ha pagado el impuesto cuya deducción se solicita sean idóneos para conferir una ventaja en relación con las operaciones que constituyen el objeto de actividad de la persona que solicita la deducción del IVA.
- 25 Por último, por lo que respecta al motivo basado en la interpretación y aplicación erróneas del mecanismo de inversión del sujeto pasivo, el órgano jurisdiccional declaró que la demandante no había conseguido acreditar, a los efectos del reconocimiento del derecho a la deducción del IVA, que las adquisiciones fueran necesarias para sus operaciones gravadas, de modo que no era aplicable el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.
- 26 La demandante ha interpuesto un recurso de casación contra la sentencia del Tribunalul București ante la Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía), órgano jurisdiccional remitente.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

- 27 En su recurso de casación, la *demandante* formula varias críticas a la sentencia dictada por el Tribunalul București, que se refieren a los siguientes aspectos:
- el órgano jurisdiccional interpretó erróneamente las disposiciones de los artículos 126, apartado 1, y 129, apartado 1, del Código Tributario, puesto que las actividades realizadas y los riesgos asumidos por Arcomet Bélgica en relación con la actividad en Rumanía no están comprendidos en el ámbito de aplicación del IVA;

- en el supuesto de que se aprecie que algún servicio está comprendido en el ámbito de aplicación del IVA, el órgano jurisdiccional interpretó erróneamente las disposiciones del artículo 145, apartado 2, del Código Tributario en lo que respecta el derecho de deducción del IVA correspondiente a las actividades realizadas por la demandante;
 - el requisito formal para la deducción del IVA se cumplió, ya que las facturas de compensación emitidas por Arcomet Bélgica contenían todos los elementos establecidos en el Código Tributario y, por lo tanto, fueron emitidas válidamente;
 - la demandante puso a disposición de los inspectores tributarios documentos suficientes para acreditar que Arcomet Bélgica había asumido los riesgos y había ejercido las atribuciones en relación con la actividad en Rumanía, de conformidad con las cláusulas contractuales;
 - si se considerara que los ajustes del resultado descritos se refieren a una prestación de servicios, el tratamiento del IVA correspondiente implicaría que la demandante contabilizara las facturas de compensación como referidas a prestaciones intracomunitarias de servicios, gravadas en Rumanía y a las que debería aplicar el mecanismo de inversión del sujeto pasivo.
- 28 En el recurso de casación, la demandante reitera su solicitud de remisión prejudicial al Tribunal de Justicia con varias cuestiones prejudiciales, de las cuales solo dos fueron admitidas por el órgano jurisdiccional remitente, que las ha reformulado y las plantea al Tribunal de Justicia.
- 29 *Las autoridades tributarias*, como partes demandadas y recurridas en el litigio principal, presentan observaciones, en particular, sobre las cuestiones prejudiciales propuestas por la demandante.
- 30 En cuanto a la primera cuestión prejudicial, las autoridades tributarias consideran que la invocación por la demandante de la normativa sobre precios de transferencia no puede tenerse en cuenta, puesto que las disposiciones de dicha normativa solo se aplican al ajuste de los ingresos o de los gastos. De hecho, el Código de Conducta sobre la documentación relacionada con los precios de transferencia (DO 2006, C 176, p. 1) establece que solo es aplicable en caso de que la normativa nacional no sea clara. Sin embargo, en Rumanía existe una regulación específica sobre el contenido de la documentación de los precios de transferencia. Por otra parte, la documentación de los precios de transferencia se realizó para Arcomet Bélgica, sin que pueda aplicarse, en el caso de la demandante, la legislación belga, que sirvió de base a dicha documentación.
- 31 En cuanto a la segunda cuestión prejudicial, las autoridades tributarias señalan, invocando la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (sentencia de 21 de marzo de 2000, *Gabalfrija y otros*, C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, apartado 46, que remite a los apartados 23 y 24 de la sentencia de 29 de febrero de 1996, *Inzo/Belgische Staat* C-110/94, EU:C:1996:67, y al apartado 24 de la sentencia de

14 de febrero de 1985, Rompelman/Minister van Financiën, 268/83, EU:C:1985:74), que incumbe al sujeto pasivo que solicita la devolución del IVA acreditar que se cumplen todos los requisitos legales para la concesión de la deducción y que las disposiciones pertinentes en la materia (el artículo 4 de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977), recogidas en la Directiva IVA, no se oponen a que las autoridades tributarias requieran pruebas objetivas que acrediten la intención declarada de la persona de que se trate de iniciar una actividad económica que dé lugar a operaciones sujetas.

- 32 Según las autoridades tributarias, los sujetos pasivos tienen derecho a la deducción del IVA correspondiente a las adquisiciones de bienes y a las prestaciones de servicios siempre que se cumplan dos requisitos cumulativos, a saber, que las adquisiciones se destinen a las necesidades de las operaciones gravadas y que se basen en facturas que deben contener todas las informaciones necesarias para establecer el derecho de deducción.
- 33 Las autoridades tributarias señalan a este respecto que, para acreditar que los servicios prestados se utilizan para las necesidades de las operaciones gravadas, el sujeto pasivo no solo está obligado a estar en posesión de la factura en la que figura el IVA deducible, sino también a probar que los servicios facturados se prestaron efectivamente para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. Ahora bien, en el caso de autos, aunque recaía sobre ella la carga de la prueba, la demandante no presentó los documentos justificantes de que los servicios se habían prestado para las necesidades de sus operaciones gravadas. Los documentos presentados por la demandante no son informes sobre su actividad que pongan de manifiesto la naturaleza de los servicios prestados, el número de horas prestadas para cada operación por separado, los recursos materiales y humanos utilizados o la forma de cálculo de las tarifas fijadas por los servicios facturados.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 34 En cuanto a la pertinencia de las cuestiones prejudiciales planteadas, el órgano jurisdiccional remitente considera, por una parte, que estas tienen por objeto la interpretación de disposiciones del Derecho de la Unión [los artículos 2, apartado 1, letra c), 168 y 178 de la Directiva IVA] y, por otra parte, que cumplen el requisito establecido en el artículo 267 TFUE, párrafo primero, puesto que la respuesta a estas cuestiones no se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en lo que atañe a la calificación de las operaciones como operaciones sujetas o al ejercicio del derecho a la deducción del IVA.
- 35 En cuanto a la necesidad de la remisión prejudicial al Tribunal de Justicia, el órgano jurisdiccional remitente señala, en primer lugar, que la disposición del Derecho de la Unión objeto de la primera cuestión prejudicial, [a saber, el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA, que debería interpretarse en el sentido de que el importe facturado por una sociedad (matriz) a una sociedad vinculada

(sociedad operativa), igual a la cantidad necesaria para alinear el beneficio de la sociedad operativa con las actividades realizadas y con los riesgos asumidos, con arreglo al método del margen de las Directrices de la OCDE, constituye el pago de un servicio que, por lo tanto, está comprendido en el ámbito de aplicación del IVA], nunca antes ha sido interpretado, de modo que el órgano jurisdiccional remitente no está exento de la obligación de someter la cuestión al Tribunal de Justicia (sentencia de 27 de marzo de 1963, *Da Costa en Schaake NV y otros/Administratie der Belastingen*, 28/62, 29/62 y 30/62, EU:C:1963:6).

- 36 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente considera que la aplicación correcta del Derecho de la Unión en el presente asunto no es tan evidente como para no suscitar ninguna duda razonable y, por consiguiente, para decidir no someter al Tribunal de Justicia la cuestión de interpretación del Derecho de la Unión que se le ha planteado (sentencia *Intermodal Transports*, C-495/03, EU:C:2005:552, apartado 37 y jurisprudencia citada) y para resolverla bajo su propia responsabilidad (sentencia de 6 de octubre de 1982, *CILFIT/Ministero della Sanità*, 283/81, EU:C:1982:335, apartado 16).
- 37 En efecto, las circunstancias específicas del presente asunto, relativas a la práctica administrativa expuesta anteriormente, conducen a una conclusión incierta en cuanto a la aplicación de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia invocada. En el caso de autos se plantean varias cuestiones, a saber, si las facturas de compensación descritas constituyen un modo formal de ajuste del resultado operativo o si no están guardan relación con ninguna prestación de servicios, sino que constituyen un ajuste del resultado, fuera del ámbito de aplicación del IVA, en caso de no existir ningún servicio claramente identificable prestado a la demandante por Arcomet Bélgica. Asimismo, en el supuesto de que Arcomet Bélgica preste algún servicio a la demandante y de que esté comprendido en el ámbito de aplicación del IVA, se plantea la cuestión de si el IVA correspondiente debe considerarse deducible por el hecho de estar destinado a las operaciones gravadas de la demandante.
- 38 Además, a falta de una regulación nacional específica (para ejercer el derecho a la deducción del IVA las disposiciones del Código Tributario solo exigen que exista una factura), mediante la segunda cuestión prejudicial se plantea la cuestión de si la exigencia de documentos adicionales distintos de las facturas respeta el principio de proporcionalidad, consagrado en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de IVA. También es necesario determinar si dicha práctica es compatible con las disposiciones y con la finalidad de la Directiva IVA, así como con los principios establecidos por el Tribunal de Justicia en su jurisprudencia, relativos a la relación entre el servicio y el pago, a fin de establecer si existe un servicio incluido en el ámbito de aplicación del IVA.
- 39 En tercer lugar, la sentencia que se pronuncie en este asunto no es susceptible de ulterior recurso judicial de Derecho interno, de modo que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 267 TFUE, párrafo tercero, el órgano jurisdiccional

remitente tiene la obligación de someter la cuestión al Tribunal de Justicia, para que este se pronuncie sobre la interpretación del Derecho de la Unión pertinente.

DOCUMENTO DE TRABAJO