

**Asunto C-527/23****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:**

16 de agosto de 2023

**Órgano jurisdiccional remitente:**

Tribunalul Prahova (Tribunal de Distrito de Prahova, Rumanía)

**Fecha de la resolución de remisión:**

30 de diciembre de 2022

**Parte demandante:**

Weatherford Atlas Gip SA

**Partes demandadas:**

Agencia Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Agencia Tributaria — Dirección General de Resolución de Reclamaciones, Rumanía)

Agencia Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Agencia Tributaria — Dirección General de Administración de los Grandes Contribuyentes, Rumanía)

**Objeto del procedimiento principal**

Demanda que tiene por objeto, por un lado, la anulación parcial de la resolución por la que se desestima la reclamación administrativa presentada por Weatherford Atlas Gip SA, en lo que respecta al importe de 1 774 410 RON en concepto de IVA, y, por otro, la anulación de la liquidación tributaria que contiene la obligación tributaria principal correspondiente a los saldos en las bases imponibles establecidos en el marco de una inspección tributaria a personas jurídicas. Se solicita, asimismo, que se declare la ilegalidad del acta de la inspección tributaria que sirvió de fundamento a la emisión de la liquidación tributaria y el reembolso de la cantidad abonada por la demandante en concepto de IVA.

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

En virtud del artículo 267 TFUE, se solicita la interpretación de los artículos 2 y 168 de la Directiva 2006/112.

### **Cuestiones prejudiciales**

1. ¿Debe interpretarse el artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a la luz del principio de neutralidad fiscal, en el sentido de que se opone, en unas circunstancias como las del litigio principal, a que la autoridad tributaria deniegue a un sujeto pasivo el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado por servicios administrativos adquiridos, cuando se constate que todos los gastos contabilizados por los servicios adquiridos han sido incluidos dentro de los gastos generales del sujeto pasivo, que este realiza únicamente operaciones gravadas, que la prestación de los servicios está expresamente confirmada por el órgano tributario y que el tratamiento fiscal aplicado es el de la inversión del sujeto pasivo (lo que excluye perjuicios para la Hacienda pública)?

2. ¿Deben interpretarse los artículos 2 y 168 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, en unas circunstancias como las del litigio principal, los servicios de administración y gestión (p.ej. servicios de asistencia y asesoramiento en diversos ámbitos, asesoría financiera y legal) prestados entre empresas de un mismo grupo en favor de varios de sus miembros pueden considerarse por cada miembro por separado como utilizados para las necesidades de sus operaciones gravadas, es decir, adquiridos para sus propias necesidades?

3. ¿Debe interpretarse el artículo 2 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 cuando se constate que los servicios prestados intragrupo no se prestan en favor de alguno de los miembros del grupo, dicha sociedad, que forma parte del grupo pero respecto de la que se considera que no se ha beneficiado de los servicios en cuestión, puede calificarse como sujeto pasivo que actúa como tal?

### **Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas y jurisprudencia invocada**

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, 9, apartado 1, 168, 178, 203 y 273.

Tratado sobre la Unión Europea: artículo 5, apartado 4.

Protocolo (n.º 2) sobre la aplicación de los principios de subsidiariedad y proporcionalidad, anexo al Tratado de la Unión Europea: artículo 5.

Asuntos: C-98/98, Midland Bank; C-408/98, Abbey National; C-153/11, Klub; C-465/03, Kretztechnik; C-29/08, SKF; C-435/05, Investrand.

### **Disposiciones de Derecho nacional invocadas**

Legea n.º 227/2015 privind Codul fiscal (Ley n.º 227/2015, sobre el Código Tributario): artículo 3, letra a), que establece el siguiente principio tributario: «la neutralidad de las medidas tributarias con respecto a las distintas categorías de inversores y de capitales y a la forma de la propiedad, garantizándose, a través de la carga impositiva, condiciones iguales para los inversores y para el capital rumano y extranjero».

Legea n.º 571/2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003 sobre el Código Tributario): artículo 126, apartado 1, [que establece los requisitos cumulativos de las operaciones sujetas y cuya letra a), se refiere a «las operaciones que, con arreglo a los artículos 128 a 130, constituyan o se asimilen a una entrega de bienes o a una prestación de servicios, comprendidas en el ámbito del IVA, efectuadas a título oneroso;»], artículo 145, apartado 2, [que establece el derecho del sujeto pasivo a deducir el impuesto soportado en las adquisiciones, cuando estas se utilicen para las necesidades de determinadas operaciones, entre las que la letra a), incluye «las operaciones gravadas»], artículo 146, apartado 1, [que establece los requisitos para el ejercicio del derecho a la deducción], y artículo 150, apartados 1 y 2.

Normele metodologice de aplicare a Legii n.º 571/2003 privind Codul fiscal, aprobate prin Hotărârea n.º 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):

– punto 2, apartado 2, relativo al artículo 126 del Código Tributario de 2003:

«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 a “a 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; [...]».

– punto 41, relativo al artículo 11 del Código Tributario de 2003:

«En el caso de los servicios de gestión y dirección intragrupo, se tendrán en cuenta los siguientes aspectos:

a) los gastos de administración, gestión, dirección, asesoramiento y similares entre los miembros se deducirán a nivel central o regional a través de la sociedad matriz, en nombre del grupo como una unidad. No podrá exigirse una remuneración por dichas actividades, en la medida en la que su base legal sea la relación jurídica que rijan la forma de organización de los negocios o cualesquiera otras normas que determinen las relaciones entre entidades. Los gastos de esta naturaleza solo podrán deducirse cuando tales entidades presten, además, servicios a los miembros o cuando los servicios o los gastos administrativos también se tengan en cuenta en la fijación del precio de los bienes y de las tarifas de los servicios prestados. No se podrán deducir gastos de esta naturaleza por una filial que utilice dichos servicios en atención a la relación jurídica entre ellas, únicamente por sus propias circunstancias, teniendo en cuenta que no habría utilizado dichos servicios si hubiera sido una entidad independiente;

b) los servicios deben prestarse efectivamente. La mera existencia de los servicios dentro del grupo no es suficiente, puesto que, como regla general, las entidades independientes únicamente pagan los servicios que se han prestado efectivamente [...].».

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

- 1 La demandante, Weatherford Atlas Gip SA, cuenta con más de cincuenta años de experiencia en la prestación de servicios de extracción de testigos, perforación y extracción en la industria petrolera, así como de servicios geológicos y de perforación direccional en Rumanía. La sociedad forma parte del Grupo Weatherford (en lo sucesivo, «Grupo»), grupo de empresas que ofrece, a nivel mundial, una amplia gama de servicios petrolíferos: perforación, evaluación, equipamiento de pozos, intervenciones, abandono, etc.
- 2 La demandante adquirió, mediante fusión por absorción, la sociedad Foserco SA, miembro del grupo, cuyo objeto de actividad consistía en la prestación de servicios auxiliares a la extracción del petróleo y del gas, incluidas las prospecciones.
- 3 A raíz de la fusión por absorción, los órganos tributarios comprobaron las obligaciones fiscales relativas al impuesto sobre sociedades y al IVA adeudados por Foserco SA y practicaron una liquidación de revisión de dichos impuestos. Durante el período objeto de la revisión, Foserco SA había prestado servicios de perforación a dos clientes. Para la prestación de dichos servicios, Foserco SA

adquirió de sociedades del Grupo servicios administrativos generales, a saber, servicios informáticos y de recursos humanos, de marketing, de mejora de los procesos financieros y contables, de finanzas y contabilidad, de protección del medio ambiente, de ventas, etc.

- 4 Tales servicios se prestaron por los departamentos especializados de distintas sociedades integrantes del Grupo a varios miembros de este, entre ellos la demandante. Habida cuenta de que las sociedades prestadoras de los servicios son de fuera de Rumanía, el tratamiento fiscal aplicado a dichas operaciones a efectos del IVA fue la inversión del sujeto pasivo.
- 5 A raíz de la inspección tributaria, los órganos de control emitieron la liquidación tributaria y el acta de inspección tributaria, mediante las cuales denegaron la deducción del IVA correspondiente a los servicios adquiridos, puesto que no se acreditó que dichos servicios se hubieran prestado para las necesidades de las operaciones gravadas. La demandante interpuso una reclamación administrativa contra dichos actos, que fue desestimada por los órganos tributarios en su resolución.

#### **Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal**

- 6 Proviene de **la demandante** la iniciativa de solicitar al Tribunalul Prahova (Tribunal de Distrito de Prahova, Rumanía) la remisión prejudicial al Tribunal de Justicia, con las cuestiones relativas a la interpretación del Derecho de la Unión.
- 7 Por lo que respecta a la primera cuestión prejudicial, la demandante sostiene que es necesario aclarar el concepto de utilización de los servicios para las necesidades de las operaciones gravadas, en la medida en que los órganos tributarios le denegaron el derecho a deducir el IVA correspondiente a estos servicios. Dichos órganos tributarios no niegan la prestación efectiva de los servicios ni su carácter real ni invocan fraude fiscal alguno, dado que en el caso de autos el IVA se aplicó mediante el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, sino que señalan que la demandante no demostró la existencia de una relación directa entre las prestaciones de servicios contabilizadas y sus operaciones gravadas. Más concretamente, teniendo en cuenta que los servicios adquiridos por la demandante son servicios administrativos y que sus empleados han mantenido varias conversaciones con el prestador sobre los servicios prestados o han asistido a diversos cursos de formación impartidos por los prestadores de servicios, las críticas de los órganos tributarios se refieren, en efecto, a la necesidad de la adquisición de estos servicios: de qué manera tales servicios han generado provecho a la demandante y cómo se han utilizado en sus operaciones gravadas.
- 8 La demandante señala que en la jurisprudencia del TJUE se han identificado dos reglas que deben examinarse para verificar el requisito de que los servicios se adquieran para las necesidades de las operaciones gravadas.

- 9 La primera regla consiste en que es necesaria, en principio, la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducción para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y que tal relación directa se da en caso de que los gastos en que se haya incurrido para su adquisición formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones sujetas a gravamen por las que se repercute el IVA. A este respecto, la demandante invoca la sentencia *Midland Bank*, C-98/98.
- 10 La segunda regla es que el derecho a deducción a favor del sujeto pasivo se reconoce incluso a falta de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute con derecho a deducción, cuando los costes de los servicios de que se trata forman parte de los gastos generales de dicho sujeto pasivo. La demandante cita, entre otras, las sentencias *Midland Bank*, C-98/98, y *Abbey National*, C-408/98, en las que se declara que dichos costes, como tales, son elementos integrantes del precio de los bienes que este entrega o de los servicios que presta. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto.
- 11 La demandante también cita los asuntos *Investrand*, *SKF*, *Kretztechnik*, *BLP Group*, *Cibo Participationis* y *Securenta*, pero la jurisprudencia en cuestión se refiere a operaciones económicas que, bien estaban exentas del IVA, bien quedaban excluidas del ámbito de aplicación del IVA, y que habían sido realizadas por cada una de esas entidades.
- 12 Así, la demandante no ha identificado ninguna sentencia del Tribunal de Justicia que interprete el Derecho de la Unión en el sentido de aclarar si existe una relación directa e inmediata entre una adquisición de servicios y las operaciones gravadas de los sujetos pasivos que realizan únicamente actividades sujetas a gravamen, cuando el coste íntegro de los servicios esté incluido bien en el precio de venta de los productos fabricados, bien en los gastos generales del sujeto pasivo.
- 13 Por lo que se refiere a la segunda cuestión prejudicial, la demandante considera necesario que el Tribunal de Justicia aclare si el derecho a la deducción del IVA puede denegarse sobre la base de una apreciación subjetiva del órgano tributario acerca de la necesidad y oportunidad de la adquisición de los servicios de que se trata, ya que el artículo 168 de la Directiva IVA no menciona que, para poder deducir el IVA soportado en las adquisiciones, deba acreditarse la necesidad de estas para la actividad económica, sino que solo establece el requisito de que dichas adquisiciones tengan como fin la utilización de los bienes y servicios adquiridos para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo.
- 14 Los servicios adquiridos por la demandante al Grupo comprenden, además del asesoramiento prestado directamente a esta, la elaboración de varios procedimientos, tales como el procedimiento de facturación electrónica de los

clientes, el de gestión del rendimiento de los empleados, etc., que se redactaron para varias sociedades del Grupo y fueron utilizados por estas, incluida la sociedad demandante, repartiéndose entre las empresas beneficiarias el coste de la redacción e implantación de dichos procedimientos.

- 15 Los órganos tributarios consideraron que no se acreditó que los servicios en cuestión se hubieran utilizado para las necesidades de la actividad de la demandante y en provecho de esta, dando a entender que, en realidad, no deberían haberse facturado a la demandante, por haber redundado en beneficio de otras entidades del Grupo, o incluso del Grupo como tal, siendo costes del accionista y, por lo tanto, innecesarios.
- 16 Ahora bien, en la sentencia de 26 de abril de 2012, *Balkan and Sea Properties y Provadinvest*, C-621/10 y C-129/11, el Tribunal de Justicia estableció que la base imponible en la entrega de un bien o la prestación de un servicio, realizadas a título oneroso, consiste en la contraprestación realmente obtenida al efecto por el sujeto pasivo.
- 17 Por consiguiente, la demandante considera necesario que el Tribunal de Justicia aclare si, además del requisito de que los servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo, el artículo 168 de la Directiva IVA también impone el requisito (distinto o subsumido en el concepto de «utilización para las necesidades de las operaciones gravadas») de que los servicios sean necesarios para el sujeto pasivo y, en particular, cuáles son los criterios con arreglo a los cuales puede efectuarse tal análisis.
- 18 Con respecto a la tercera cuestión prejudicial, la demandante alega que se fundamenta en la denegación, por parte de los órganos tributarios, del derecho a deducir el IVA correspondiente a los servicios adquiridos por la demandante al Grupo, al entender que no había acreditado que dichos servicios se hubieran prestado para las necesidades de sus operaciones gravadas y en su propio provecho.
- 19 A este respecto, la demandante cita la sentencia *Serebryannay vek*, C-283/12, en la que se señala que, para poder calificar una operación de operación a título oneroso, únicamente se exige que exista una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo.
- 20 En la medida en la que no exista una relación entre la prestación de servicios y la contraprestación recibida, la prestación no constituye una operación sujeta en el ámbito del IVA. En este caso se observa que, de no haberse prestado el servicio, no habría existido contraprestación, por lo que nunca habría sido una operación gravada a efectos del IVA.
- 21 Si bien los órganos tributarios niegan que la demandante sea la beneficiaria de la prestación de los servicios intragrupo, ella considera que el Tribunal de Justicia

debe aclarar si cumple los requisitos para ser sujeto pasivo obligado al pago del IVA, a la luz de los artículos 9 y siguientes del título III de la Directiva IVA.

- 22 **Las demandadas** han solicitado que se declare la inadmisibilidad de la petición de remisión prejudicial al Tribunal de Justicia formulada por la demandante, basándose en que las cuestiones prejudiciales pretenden, en realidad, obtener del Tribunal de Justicia una decisión orientativa para la resolución concreta del asunto por el órgano jurisdiccional remitente. Las demandadas consideran que corresponde al órgano jurisdiccional nacional que conoce del litigio apreciar la situación de hecho de que se trata y determinar la aplicación en el caso de autos de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de derecho a la deducción del IVA.

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

- 23 De acuerdo con la demandante y, en contra de las alegaciones de las demandadas a este respecto, el órgano jurisdiccional remitente considera necesario y útil, antes de pronunciarse sobre el fondo del asunto, que se elucide el Derecho europeo aplicable, y hace suyas plenamente las alegaciones de la demandante.
- 24 Al examinar la oportunidad de plantear dichas cuestiones prejudiciales al Tribunal de Justicia, el órgano jurisdiccional remitente tiene en cuenta el hecho de que las disposiciones del Derecho de la Unión reguladas por los artículos 2 y 168 de la Directiva IVA, que son objeto del análisis y cuya interpretación se solicita, son pertinentes para la resolución del asunto, habida cuenta de que el IVA es un impuesto derivado de la normativa europea y de que el sistema común del IVA se basa en una serie de principios generalmente vinculantes en la Unión Europea.
- 25 Dada la aplicación y la pertinencia en el caso de autos de dichas disposiciones del Derecho de la Unión, la resolución del presente litigio depende de manera determinante de su interpretación correcta por el Tribunal de Justicia, debiendo decidir el órgano jurisdiccional remitente, sobre la base de dicha interpretación, si la postura de los órganos tributarios en el presente asunto se ajusta al espíritu de la normativa europea o si, por el contrario, es errónea.
- 26 En este contexto, el Tribunalul Prahova considera que, en el caso de autos, no se trata estrictamente de una cuestión de interpretación del Derecho interno y que es necesario aclarar la interpretación de la Directiva 2006/112 desde los puntos de vista señalados.
- 27 Por lo tanto, el Tribunalul Prahova considera que, en el caso de autos, se cumplen los requisitos de admisibilidad, puesto que las respuestas a las cuestiones prejudiciales planteadas pueden aclarar al órgano jurisdiccional y a las partes aspectos relevantes para resolver este asunto, al tratarse de interpretación nueva.