

Asunto C-624/23**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:**

10 de octubre de 2023

Órgano jurisdiccional remitente:

Administrativen sad Varna (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Varna, Bulgaria)

Fecha de la resolución de remisión:

27 de septiembre de 2023

Parte demandante:

SEM Remont EOOD

Parte demandada:

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Sección «Recursos y Gestión en materia de Fiscalidad y de Seguridad Social» de Varna, adscrita a la Administración Central de la Agencia Nacional de Recaudación)

Objeto del procedimiento principal

Es objeto de recurso ante el Administrativen sad Varna (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Varna) la resolución de la inspección fiscal n.º R — 03000322001265-091-001, de 25 de agosto de 2022, del organismo competente en materia de recaudación, adscrito a la Dirección Territorial de Varna de la Agencia Nacional de Recaudación (en lo sucesivo, «NAP»), por la que se denegó a la demandante, SEM Remont EOOD el derecho a deducción del impuesto soportado respecto al período impositivo comprendido entre el 1 de diciembre de 2021 y el 31 de diciembre de 2021.

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Petición de decisión prejudicial en virtud del artículo 267 TFUE sobre la interpretación de los artículos 63, 167, 168, letra a); 176, 178, letra a); 218, 219, 220, 203, 226 y 228 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. ¿Es admisible, con arreglo a los artículos 63, 167, 168, letra a), 178, letra a), 218, 219, 220, 226 y 228 de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, una práctica observada por el organismo competente en materia de recaudación en cuanto a la aplicación de disposiciones nacionales, en particular el artículo 71, apartado 1, de la Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA»), en relación con el artículo 25, apartado 1, de esa misma Ley, en relación con los artículos 102, apartado 4, 114, 116 y 117 de esta, y en relación con artículos 125 y 126 de la misma Ley, con arreglo a la cual se deniega al destinatario de una prestación de servicios sujeta al IVA el derecho a deducción tanto respecto del período en que se produjo la prestación del servicio como respecto del período en que la incluyó en su declaración del impuesto, debido a que la factura expedida a su favor por el prestador del servicio no contenía la mención del IVA y en un momento posterior (con motivo de la inspección fiscal efectuada sobre el prestador del servicio) se redactó un documento que no cumplía los requisitos de contenido de una factura (se levantó un acta en la que su autor era designado tanto prestador del servicio como destinatario de este conforme al acta) y en el que se indicaba la factura expedida al destinatario del servicio y se calculaba el importe del IVA a partir de la base imponible que allí constaba, IVA que fue satisfecho, y que el destinatario del servicio solo posteriormente declaró el derecho a deducción («derecho a reclamar un crédito fiscal», con arreglo a la Ley del IVA) sobre la base de dicha acta, y hace esta manera de proceder imposible en la práctica o excesivamente difícil el ejercicio del derecho a deducción por parte del sujeto pasivo?

2. En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿en qué momento ha de ejercerse el derecho a deducción: en el de expedición de la factura sin mención del IVA o en el de levantamiento del acta por el prestador del servicio?

3. ¿Son admisibles, con arreglo al artículo 203 en relación con los artículos 178, letra a), y 176 de la Directiva del IVA y con arreglo al principio de neutralidad fiscal, una disposición como el artículo 102, apartado 4, de la Ley del IVA y una práctica de la Administración tributaria nacional según las cuales el prestador de un servicio sujeta al IVA que no haya presentado una solicitud de registro con arreglo a la Ley del IVA dentro del plazo legalmente establecido a partir de la fecha en que quedó obligado a registrarse en virtud de dicha Ley únicamente está obligado a satisfacer el IVA correspondiente a las prestaciones de

servicios que haya realizado durante el período comprendido entre el momento en que quedó obligado a registrarse y la fecha en que se registró ante el organismo competente en materia de recaudación, sin que se prevea ninguna posibilidad de que el prestador del servicio para el cual se haya apreciado una deuda del IVA en virtud del artículo 102, apartado 4, de la Ley del IVA expida facturas rectificativas (u otros documentos) al destinatario del servicio, para que este pueda ejercer su derecho a deducción?

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»): artículos 63, 167, 168, letra a); 176, 178, letra a); 218, 219, 220, 203, 226 y 228

Sentencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Tribunal de Justicia») de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373)

Sentencia del Tribunal de Justicia de 6 de febrero de 2014, Spasic (C-424/12, EU:C:2014:50)

Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691)

Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Inwestycje Nieruchomości i Turystyka (C-516/14, EU:C:2016:690)

Sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de abril de 2018, Biosafe — Industria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249)

Sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de diciembre de 2022, Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales) (C-378/21, EU:C:2022:968)

Sentencia del Tribunal de Justicia de 15 de septiembre de 2022, HA.EN. (C-227/21, EU:C:2022:687)

Sentencia del Tribunal de Justicia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454)

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (Ley del impuesto sobre el valor añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA»): artículos 25, apartado 1; 71, apartado 1; 102, apartado 4; 114, 116, 117, 125 y 126

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 Es objeto de examen en el procedimiento que se sigue ante el Administrativen sad Varna la resolución de la inspección fiscal n.º R — 03000322001265-091-001, de 25 de agosto de 2022, del organismo competente en materia de recaudación adscrito a la Dirección Territorial de Varna de la NAP.
- 2 Con la expedición de esta resolución, el organismo competente en materia de recaudación declaró que SEM Remont EOOD había cometido irregularidades en la aplicación de ciertas disposiciones de la Ley del IVA, motivo por el cual le denegó el derecho a deducción por importe de 752 305,05 levas búlgaras (BGN).
- 3 SEM Remont EOOD es un sujeto pasivo a efectos del artículo 3 de la Ley del IVA.
- 4 Gidrostroy-Rusia OOD es una sociedad registrada en la Federación Rusa, pero también con arreglo a la Ley del IVA, y que opera en el sector del arrendamiento de buques con tripulación técnica para la realización de trabajos de dragado en proyectos de ingeniería hidráulica.
- 5 SEM Remont EOOD y Gidrostroy-Rusia OOD no son empresas vinculadas entre sí.
- 6 El 4 de agosto de 2020, Gidrostroy-Rusia OOD suscribió con SEM Remont EOOD un contrato relativo a la realización de trabajos de dragado en el puerto de Varna, canales 1 y 2. DE conformidad con dicho contrato, Gidrostroy-Rusia OOD es el prestador del servicio, y SEM Remont EOOD, el destinatario de este.
- 7 Gidrostroy-Rusia OOD expidió a favor de SEM Remont EOOD las facturas n.º 1010 de 31 de octubre de 2020 y n.º 1017 de 15 de noviembre de 2020, en relación con las actividades contractuales realizadas. En ninguna de las dos facturas se expresó el IVA correspondiente al importe de la prestación de servicios.
- 8 Ya antes de que se prestasen los servicios y se expidieran las facturas, Gidrostroy-Rusia OOD había alcanzado con SEM Remont EOOD un volumen de negocio que la obligaba a registrarse con arreglo a la Ley del IVA, obligación que, sin embargo, no había cumplido aún cuando expidió las facturas a favor de SEM Remont EOOD.
- 9 SEM Remont EOOD presentó declaraciones relativas a los trabajos de dragado y excavación concluidos y recibidos.
- 10 Mediante escrito de 12 de julio de 2021, con motivo de una inspección fiscal que se le realizó, Gidrostroy-Rusia OOD levantó el acta n.º 1 de 29 de junio de 2021 con arreglo al artículo 117, apartado 1, de la Ley del IVA, en que se mencionaba como entidad prestadora del servicio y como destinataria de este a Gidrostroy-Rusia OOD, es decir, a una misma persona, y en que se mencionaban

las facturas n.º 1010 de 31 de octubre de 2020 y n.º 1017 de 15 de noviembre de 2020, con sus respectivas bases imponibles y con el correspondiente IVA calculado.

- 11 En virtud de dicha acta, SEM Remont EOOD incluyó en su declaración del IVA y en su libro de compras las prestaciones de servicios referidas en las mencionadas facturas como prestaciones de servicios por las cuales le asistía el derecho a deducción respecto al período comprendido entre el 1 y el 31 de diciembre de 2021.
- 12 Los organismos competentes en materia de recaudación apreciaron que EIS-Stroitelna kompania AD era una representante autorizada de Hidrostroy-Rusia OOD y que aquella había suscrito con SEM Remont EOOD, el 13 de julio de 2021, un contrato de préstamo por un importe de 752 303,05 BGN, es decir, el mismo importe por el cual se había denegado el derecho a deducción mediante la resolución controvertida.
- 13 Con escrito de 13 de julio de 2021, EIS-Stroitelna kompania AD comunicó a SEM Remont EOOD que el mencionado importe se utilizaría para satisfacer el IVA adeudado, calculado en el acta n.º 1 de 29 de junio de 2021 respecto a las dos facturas expedidas a favor de SEM Remont EOOD.

Alegaciones esenciales de las partes en el procedimiento principal

Postura de SEM Remont EOOD

- 14 La sociedad impugna la resolución de la inspección fiscal y alega que esta ha sido regularizada al incluir en la declaración del impuesto el acta n.º 1 levantada por la prestadora de servicios, por las siguientes razones: **1)** La prestadora de servicios es una persona registrada a efectos de la Ley del IVA; **2)** el impuesto adeudado se calculó por medio del acta n.º 1 de 29 de junio de 2021; **3)** la destinataria de los servicios, SEM Remont EOOD, es una persona registrada con arreglo a la Ley del IVA; **4)** las prestaciones de servicios están sujetas al impuesto y su lugar de cumplimiento se sitúa en el territorio de la República de Bulgaria; **5)** las prestaciones de servicios fueron efectivamente realizadas; **6)** la destinataria de los servicios, SEM Remont EOOD, utilizó el producto de los servicios recibidos en su propia actividad empresarial, es decir, para la ulterior prestación de servicios sujetos al impuesto, y **7)** el IVA adeudado fue declarado por la prestadora, Hidrostroy, en su declaración del IVA y fue debidamente ingresado en la Hacienda Pública.

Postura del Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Director de la Sección «Recursos y Gestión en materia de Fiscalidad y de Seguridad Social» de Varna, adscrita a la Administración Central de la Agencia Nacional de Recaudación; en lo sucesivo, «Director»)

- 15 El Director considera que en el momento de levantarse el acta n.º 1 de 29 de junio de 2021 aún no se había producido el devengo del impuesto, ni este se había hecho exigible. SEM Remont EOOD no cumplía los requisitos del artículo 71 de la Ley del IVA, ya que no se hallaba en posesión de una factura con mención del IVA, sino tan solo de un acta que regula exclusivamente entre Gidrostroy-Rusia OOD y la NAP las estimaciones del IVA adeudado con demora tras el registro de dicha sociedad con arreglo a la Ley del IVA, por lo que no constituye una prueba válida de la existencia del derecho a deducción. A su parecer, las disposiciones citadas del Derecho nacional son conformes con las de la Directiva 2006/112/CE.
- 16 Habida cuenta de que la empresa prestadora de servicios no emitió ninguna factura de regularización, sino que con el acta por ella levantada calculó el impuesto íntegramente conforme al mecanismo de inversión del sujeto pasivo, pues este había sido liquidado por el organismo competente en materia de recaudación en su informe de inspección, se ha de considerar que la prestadora de servicios no habría levantado el acta si no hubiera sido objeto de una inspección. Por otro lado, el acta no genera ninguna deuda del IVA para la destinataria de los servicios, pues, de acuerdo con los datos que constan en el acta, SEM Remont EOOD no figura allí como tal destinataria. El acta es un documento autónomo, diferente de la factura, con el que la prestadora de servicios calcula el IVA correspondiente al período [pertinente] conforme al mecanismo de inversión del sujeto pasivo y se compromete a satisfacer el impuesto incluyéndolo en su declaración del IVA. El acta correspondiente no puede entenderse como factura, ni a efectos de la Directiva ni a efectos de la Ley del IVA, pues no contiene los datos necesarios para ello ni constituye un fundamento válido para que la destinataria de los servicios adeude el impuesto. Por el contrario, es la autora del acta quien lo adeuda, por las mencionadas razones.
- 17 De todo ello se concluye que el contrato de préstamo se suscribió para justificar el pago de las deudas de la prestadora de servicios, Gidrostroy-Rusia OOD, a la NAP por parte de un tercero, concretamente EIS-Stroitelna kompania AD, y que este contrato entre EIS-Stroitelna kompania AD y SEM Remont EOOD es un contrato ficticio.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 18 En el procedimiento que se sigue ante el Administrativen sad Varna se discute si la Directiva del IVA admite unas disposiciones nacionales y una práctica de la Administración tributaria nacional como la del presente procedimiento, en virtud de las cuales se denegó a la destinataria de los servicios el derecho a deducción

por los siguientes motivos: **1)** se ha acreditado que se produjo la prestación de servicios; **2)** por la prestación del servicio se expidió una factura en que la prestadora de servicios no hizo mención del IVA; **3)** la deuda del IVA que incumbía a la prestadora de servicios se determinó con motivo de una inspección fiscal a que fue sometida sobre la base de la disposición especial del artículo 102, apartado 4, de la Ley del IVA (antes de prestar los servicios y de expedir la factura sin mención del IVA, la prestadora de servicios alcanzó un volumen de negocio que hacía obligatorio para ella el registro con arreglo a la Ley del IVA); **4)** tras la prestación de los servicios, la prestadora de servicios se registró con arreglo a la Ley del IVA, a requerimiento del organismo competente en materia de recaudación; **5)** en el curso de la inspección fiscal a que fue sometida, la prestadora de servicios levantó un acta en que se declaraba a sí misma tanto prestadora de los servicios como destinataria de estos; además, en el acta se indicaron las facturas expedidas a favor de la destinataria de los servicios y se calculó el IVA correspondiente a la base imponible de ellas; **6)** la representante autorizada de la prestadora de servicios abonó a la Hacienda Pública el IVA correspondiente a la prestación de servicios con fondos procedentes de un préstamo que había obtenido de la destinataria de los servicios, y **7)** el fundamento para el ejercicio del derecho a deducción por parte de la destinataria de los servicios es la citada acta, y no una factura rectificativa expedida por la prestadora de servicios.

- 19 El presente litigio se diferencia de los asuntos en que recayeron las citadas sentencias del Tribunal de Justicia, de manera que las orientaciones impartidas por este sobre la interpretación y aplicación de las disposiciones nacionales que transponen las disposiciones de la Directiva del IVA no son aquí totalmente pertinentes. En consecuencia, resulta necesario remitir la presente petición de decisión prejudicial.
- 20 Es el caso de la sentencia de 21 de junio de 2012, Mahagében y Dávid (C-80/11 y C-142/11, EU:C:2012:373), relativa a la comisión de una irregularidad por el prestador de servicios o por uno de sus proveedores, y referente también a la obligación que incumbe al destinatario de los servicios de cerciorarse, a la hora de ejercer el derecho a deducción, de que su proveedor es un sujeto pasivo.
- 21 En la sentencia de 6 de febrero de 2014, Spasic (C-424/12, EU:C:2014:50), se examinó si la Administración tributaria nacional podía denegar el derecho a deducción a una persona que, pese a estar sujeta al mecanismo de inversión del sujeto pasivo, había pagado el IVA al proveedor, debido a que este lo había mencionado en la factura por él expedida.
- 22 De la motivación y del fallo de la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), se deduce que aquel asunto trataba sobre la rectificación de datos concretos de la factura, concretamente el número de identificación a efectos del IVA y el plazo para ejercer el derecho a deducción en relación con la rectificación de la factura efectuada.

- 23 En la sentencia de 15 de septiembre de 2016, *Barlis 06 — Inwestimentos Imobiliários e Turísticos* (C-516/14, EU:C:2016:690), se examinó la cuestión del contenido de las facturas, en particular con respecto a la omisión de datos, mientras que el presente litigio versa sobre un documento fiscal diferente expedido con arreglo a la Ley del IVA (un acta), y no se trata de la omisión de datos, sino de la forma de expedición de dicho documento y del hecho de que en él constase la misma persona como prestadora de los servicios y como su destinataria.
- 24 En la sentencia de 12 de abril de 2018, *Biosafe — Indústria de Reciclagens* (C-8/17, EU:C:2018:249), se interpretaron las disposiciones relativas al plazo de ejercicio del derecho a deducción en caso de expedición de facturas rectificativas de facturas anteriormente expedidas, tras comprobarse una deuda tributaria adicional por parte del proveedor. El presente asunto se diferencia de aquel en el documento rectificativo expedido, en su contenido y en la disposición nacional del artículo 102, apartado 4, de la Ley del IVA.
- 25 En la sentencia de 8 de diciembre de 2022, *Finanzamt Österreich (IVA facturado por error a consumidores finales)* (C-378/21, EU:C:2022:968), se examinaron las consecuencias que había de tener para el expedidor de las facturas la rectificación del IVA calculado según un tipo impositivo erróneo.
- 26 En la sentencia de 15 de septiembre de 2022, *HA.EN* (C-227/21, EU:C:2022:687), se analizó la práctica de la Administración tributaria relativa a la denegación del derecho a deducción del IVA por no haber abonado el impuesto el proveedor.
- 27 En la sentencia de 9 de julio de 2015, *Salomie y Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454), se examinaron las normas de registro del titular del derecho con arreglo a la Ley del IVA y su derecho a deducción tras registrarse con arreglo a dicha Ley, respecto a las operaciones efectuadas antes de su registro, pero utilizadas en el marco de su actividad económica.