

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ088733

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 16 de febrero de 2023

Sala 7.^a

Asunto n.º C-519/21

SUMARIO:

IVA. Sujeto pasivo. Deducciones. *Construcción de un complejo inmobiliario de apartamentos por una asociación carente de personalidad jurídica y venta de apartamentos por algunos asociados.* En el marco de la cooperación establecida en virtud del artículo 267 TFUE, para determinar si una operación comercial consiste en varias prestaciones independientes o en una única prestación a efectos del IVA, corresponde al juez nacional identificar los elementos característicos de la operación considerada, teniendo en cuenta el objetivo económico de esa operación y el interés de sus destinatarios, y realizando todas las apreciaciones de hecho definitivas al respecto [Vid., STJUE de 18 de octubre de 2018, asunto C-153/17 (NFJ071640)]. En la medida en que las operaciones correspondientes, por una parte, a la construcción del complejo inmobiliario de que se trata en el litigio principal y, por otra parte, a la venta de los bienes inmuebles parecen tener un carácter distinto, ya que cada una de ellas tiene una característica económica propia y no puede considerarse que una sea la principal —o la accesoria— respecto a la otra, procede tratarlas como operaciones distintas gravadas por separado, extremo que, no obstante, corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente a la luz de las circunstancias de hecho del litigio principal. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar que la exigencia de una declaración previa de registro por los miembros del grupo fiscal ante la autoridad tributaria competente, La declaración previa del grupo fiscal de que se trata ante la autoridad tributaria competente, impuesta por la normativa nacional controvertida en el litigio principal, parece referirse a la llevanza por dicha autoridad de un registro de las personas que deben pagar el impuesto sobre la renta o sobre sociedades, de modo que no cabe interpretar que esta exigencia sea contraria al principio de neutralidad fiscal. Suponiendo que las disposiciones del Derecho nacional constituyan la transposición del art. 11 de la Directiva IVA y que esas disposiciones fueran aplicables a las partes del contrato de asociación de que se trata en el litigio principal, ese art. 11 no se opondría a que tal asociación, carente de personalidad jurídica y que no ha sido registrada ante la autoridad tributaria antes de las operaciones de que se trata, no pudiera acogerse a dichas disposiciones. Los arts. 9 y 11 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que las partes de un contrato de asociación carente de personalidad jurídica que no ha sido registrado ante la autoridad tributaria competente antes del inicio de la actividad económica de que se trate no pueden ser considerados «sujetos pasivos» junto al sujeto pasivo obligado a pagar el impuesto por la operación gravada. Aunque la aplicación estricta de la exigencia formal de presentar facturas contravendría los principios de neutralidad y proporcionalidad, dado que tendría como efecto impedir de manera desproporcionada al sujeto pasivo beneficiarse de la neutralidad fiscal con respecto a sus operaciones, incumbe al sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA probar que cumple los requisitos previstos para tener derecho a ella [Vid., STJUE de 21 de noviembre de 2018, asunto C-664/16 (NFJ072023)]. Por tanto, la Directiva IVA y los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no obligan a conceder a un sujeto pasivo, cuando no disponga de facturas a su nombre, el derecho a la deducción del IVA soportado por otra parte de una asociación carente de personalidad jurídica a efectos de la realización de la actividad económica de esa asociación, aunque el sujeto pasivo sea deudor del impuesto en relación con dicha actividad, si no existen pruebas objetivas de que los bienes y servicios controvertidos en el litigio principal le han sido efectivamente suministrados con anterioridad por sujetos pasivos para la realización de sus propias operaciones sujetas al IVA.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 9, 11, 12, 14, 62, 65, 73, 78, 167, 168, 178, 179 y 226.

PONENTE:

Doña M. L. Arastey Sahún.

En el asunto C-519/21,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj, Rumanía), mediante resolución de 28 de junio de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de agosto de 2021, en el procedimiento entre

ASA

y

DGRFP Cluj,

con intervención de:

BP,

MB,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por la Sra. M. L. Arastey Sahún (Ponente), Presidenta de Sala, y los Sres. F. Biltgen y J. Passer, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Emiliou;
Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;
consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de ASA, por el Sr. S. I. Put, avocat;
- en nombre del Gobierno rumano, por las Sras. E. Gane, A. Rotareanu y A. Wellman, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia y J. Jokubauskaite, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1, en lo sucesivo, «Directiva IVA»), así como de los principios de proporcionalidad, de neutralidad fiscal y de seguridad jurídica.

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre ASA, persona física, y la Directia Generala Regionala a Finantelor Publice Cluj-Napoca (Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca, Rumanía) (en lo sucesivo, «autoridad tributaria»), en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de operaciones de venta de apartamentos.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. A tenor del artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva IVA:

«En cada operación será exigible el IVA, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio.»

4. El artículo 9, apartado 1, de esa Directiva dispone:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5. El artículo 11 de dicha Directiva establece:

«Prevía consulta al Comité consultivo del impuesto sobre el valor añadido [...], cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

Un Estado miembro que ejerza la facultad contemplada en el párrafo primero podrá adoptar todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación de dicha disposición haga posibles el fraude o la evasión fiscales.»

6. El artículo 12 de la misma Directiva establece:

«1. Los Estados miembros podrán considerar sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional una operación relacionada con las actividades mencionadas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9 y en especial alguna de las operaciones siguientes:

- a) la entrega anterior a su primera ocupación de un edificio o parte del mismo y de la porción de terreno sobre la que estos se levantan;
- b) la entrega de un terreno edificable.

2. A efectos de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1, se considerará como “edificio” toda construcción incorporada al suelo.

Los Estados miembros podrán definir las modalidades de aplicación del criterio contemplado en la letra a) del apartado 1 a las transformaciones de inmuebles y al terreno sobre el que estos se levantan.

Los Estados miembros podrán aplicar criterios distintos al de la primera ocupación, tales como el del plazo transcurrido entre la fecha de terminación del inmueble y la de la primera entrega, o el del plazo transcurrido entre la fecha de la primera ocupación y la de la entrega ulterior, en tanto que estos plazos no rebasen, respectivamente, cinco y dos años.

3. A efectos de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1, serán considerados como terrenos “edificables” los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros.»

7. Con arreglo al artículo 14, apartado 1, de la Directiva IVA:

«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

8. El artículo 62 de esta Directiva dispone:

«Se considerarán:

1) “devengo del impuesto”, el hecho mediante el cual quedan cumplidas las condiciones legales precisas para la exigibilidad del impuesto;

2) “exigibilidad del impuesto” el derecho que el Tesoro Público puede hacer valer, en los términos fijados en la Ley y a partir de un determinado momento, ante el deudor para el pago del impuesto, incluso en el caso de que el pago pueda aplazarse.»

9. A tenor del artículo 63 de dicha Directiva:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios.»

10. El artículo 65 de la misma Directiva establece:

«En aquellos casos en que las entregas de bienes o las prestaciones de servicios originen pagos anticipados a cuenta, anteriores a la entrega o a la prestación de servicios, la exigibilidad del impuesto procederá en el momento del cobro del precio y en las cuantías efectivamente cobradas.»

11. El artículo 73 de la Directiva IVA dispone:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

12. El artículo 78 de la citada Directiva tiene el siguiente tenor:

«Quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

- a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA;
- b) los gastos accesorios, tales como los de comisiones, embalaje, transporte y seguro, exigidos por el proveedor al adquirente o al destinatario del servicio.

A efectos de lo dispuesto en la letra b) del párrafo primero, los Estados miembros podrán considerar como gastos accesorios los que sean objeto de pacto especial entre las partes.»

13. A tenor del artículo 167 de dicha Directiva:

«El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.»

14. El artículo 168 de la misma Directiva establece:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

- a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo; [...]

15. El artículo 178 de la Directiva IVA dispone:

«Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:

- a) para la deducción contemplada en la letra a) del artículo 168, por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en los artículos 220 a 236 y en los artículos 238, 239 y 240; [...]

16. El artículo 179 de esta Directiva establece:

«La deducción se practicará globalmente por los sujetos pasivos mediante imputación, sobre las cuotas del IVA devengado en cada período impositivo, de las cuotas del impuesto que tengan reconocido el derecho a la deducción, ejercitado en virtud de lo dispuesto en el artículo 178, en el curso del mismo período impositivo.

Sin embargo, los Estados miembros podrán obligar a los sujetos pasivos que efectúen las operaciones ocasionales definidas en el artículo 12 a no ejercitar el derecho a la deducción más que en el momento de la entrega.»

17. Con arreglo al artículo 226 de la citada Directiva:

«Sin perjuicio de las disposiciones particulares previstas por la presente Directiva, solamente serán obligatorias las menciones siguientes a efectos del IVA en las facturas emitidas en aplicación de las disposiciones de los artículos 220 y 221:

- 1) la fecha de expedición de la factura;
 - 2) un número secuencial, basado en una o varias series, que identifique la factura de forma única;
 - 3) el número de identificación a efectos del IVA, citado en el artículo 214, con el que el sujeto pasivo ha efectuado la entrega de bienes o la prestación de servicios;
 - 4) el número de identificación del adquirente o del destinatario a efectos del IVA citado en el artículo 214, con el cual se haya recibido una entrega de bienes o una prestación de servicios por la que sea deudor del impuesto, o una entrega de bienes citada en el artículo 138;
 - 5) el nombre completo y la dirección del sujeto pasivo y del adquirente o del destinatario;
 - 6) la cantidad y la naturaleza de los bienes suministrados o el alcance y la naturaleza de los servicios prestados;
 - 7) la fecha en que se ha efectuado o concluido la entrega de bienes o la prestación de servicios o en la que se ha abonado el pago anticipado mencionado en los puntos 4) y 5) del artículo 220, en la medida en que se trate de una fecha determinada y distinta de la fecha de expedición de la factura;
 - 8) la base de imposición para cada tipo o exoneración, el precio unitario sin el IVA, así como cualquier descuento, rebaja o devolución que no esté incluido en el precio unitario;
 - 9) el tipo de IVA aplicado;
 - 10) el importe del IVA pagadero, salvo en caso de aplicación de un régimen especial para el que la presente Directiva excluye esta mención;
- [...]

Derecho rumano

18. El artículo 86, apartados 2 a 5, de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003, relativa al Código Tributario) (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 927 de 23 de diciembre de 2003), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Código Tributario»), disponía:

«(2) En el marco de toda asociación carente de personalidad jurídica constituida con arreglo a la ley, los asociados deberán celebrar por escrito, al inicio de la actividad, contratos de asociación que incluyan, en particular, los siguientes datos:

- a) las partes contratantes;
- b) el objeto de la actividad y la sede de la asociación;
- c) las aportaciones de los asociados en bienes y derechos;
- d) el porcentaje de participación de cada asociado en los beneficios o pérdidas en el seno de la asociación, correspondiente a la aportación de cada uno de ellos;
- e) la designación del asociado responsable del cumplimiento de las obligaciones de la asociación frente a las autoridades públicas;
- f) las condiciones en las que se pone fin a la asociación. Las aportaciones de los asociados con arreglo al contrato de asociación no tendrán la consideración de rendimientos para la asociación. El contrato de asociación se registrará ante la autoridad tributaria competente dentro de los quince días siguientes a la fecha de su celebración. La autoridad tributaria podrá denegar el registro de los contratos cuando estos no contengan los datos exigidos en virtud del presente apartado.

(3) Cuando entre los miembros asociados existan vínculos de parentesco hasta el cuarto grado inclusive, las partes deberán demostrar que participan en la obtención de beneficios con bienes o derechos de su propiedad. También podrán ser miembros asociados las personas físicas dotadas de una capacidad de obrar limitada.

(4) Las asociaciones estarán obligadas a presentar ante la autoridad tributaria competente, a más tardar el 15 de marzo del año siguiente, declaraciones anuales de renta, con arreglo al modelo establecido por el Ministerio de Hacienda, que incluirán asimismo la distribución del beneficio neto o de las pérdidas entre los asociados.

(5) El beneficio o pérdida anual, obtenidos en el seno de la asociación, se distribuirá a los asociados proporcionalmente al porcentaje de participación correspondiente a la aportación, de conformidad con el contrato de asociación.»

19. Con arreglo al artículo 125 *bis*, apartado 1, del Código Tributario:

«A efectos del presente título, los términos y expresiones que figuran a continuación se definen como sigue:

[...]

18. "sujeto pasivo" tiene el mismo significado que el definido en el artículo 127, apartado 1, y representa a la persona física, el grupo de personas, la institución pública, la persona jurídica y cualquier otra entidad capaz de ejercer una actividad económica;

[...]»

20. El artículo 127, apartados 8 y 9, de dicho Código establece:

«(8) En las condiciones y límites establecidos por las normas de desarrollo, se considera sujeto pasivo único a un grupo de sujetos pasivos establecidos en Rumanía que, siendo jurídicamente independientes, se hallen firmemente vinculados entre sí en los órdenes organizativo, financiero y económico.

(9) Todo asociado o miembro de una agrupación o de una organización carente de personalidad jurídica se considerará sujeto pasivo independiente respecto de las actividades económicas que no se ejerzan en nombre de la agrupación o de la organización de que se trate.»

21. Con arreglo al artículo 152, apartado 1, de dicho Código:

«Todo sujeto pasivo establecido en Rumanía cuyo volumen de negocios anual, declarado o alcanzado, sea inferior al límite máximo de 35 000 euros, cuyo equivalente en RON se fijará según el tipo de cambio comunicado por la Banca Nationala a României [(Banco Nacional de Rumanía)] en la fecha de adhesión y redondeado a la milésima siguiente, podrá solicitar la exención del impuesto, denominada, en lo sucesivo, "régimen especial de exención", para las operaciones previstas en el artículo 126, apartado 1, salvo para las entregas intracomunitarias de medios de transporte nuevos, exentas de conformidad con el artículo 143, apartado (2), letra b).»

22. El Hotarârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Decreto del Gobierno n.º 44/2004, por el que se aprueba el Reglamento de aplicación de la Ley n.º 571/2003 relativa al Código Tributario) (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 112 de 6 de febrero de 2004), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Decreto del Gobierno n.º 44/2004»), disponía, en su punto 4, adoptado en aplicación de lo dispuesto en el artículo 127 del Código Tributario:

«(1) A efectos del artículo 127, apartado (8), del Código Tributario, un grupo de sujetos pasivos establecidos en Rumanía, independientes desde el punto de vista jurídico y firmemente vinculados en los órdenes financiero, económico y de organización, podrá optar por ser tratado como un sujeto pasivo único, denominado grupo fiscal, con las condiciones siguientes:

- a) un sujeto pasivo solo podrá formar parte de un único grupo fiscal; y
- b) la opción deberá referirse a un período mínimo de dos años; y
- c) todos los sujetos pasivos del grupo deberán aplicar el mismo período impositivo.

(2) El grupo fiscal podrá estar constituido por entre dos y cinco sujetos pasivos.

(3) Hasta el 1 de enero de 2009, un grupo fiscal solo podrá estar constituido por sujetos pasivos que sean considerados grandes contribuyentes.

(4) Se considerarán firmemente vinculados en los órdenes financiero, económico y de organización en el sentido del apartado (1) los sujetos pasivos cuyo capital pertenezca directa o indirectamente en más de un 50 % a los mismos accionistas.

(5) A efectos de la creación del grupo fiscal, se presentará ante la autoridad tributaria competente una solicitud firmada por todos los miembros del grupo, en la que constará la siguiente información:

- a) el nombre, la dirección, el objeto de la actividad y el número de identificación a efectos del IVA de cada miembro;
- b) los elementos que demuestren que los miembros están firmemente vinculados en el sentido del apartado (2);
- c) el nombre del miembro designado como representante.

(6) La autoridad tributaria competente emitirá una resolución oficial por la que se apruebe o deniegue la constitución del grupo fiscal y comunicará dicha resolución al representante del grupo, así como a cada autoridad tributaria en cuyo ámbito de competencia territorial se encuentren los miembros del grupo fiscal, en un plazo de 60 días a partir de la recepción de la solicitud a que se refiere el apartado (5).

(7) La creación del grupo fiscal entrará en vigor el primer día del segundo mes siguiente a la fecha de la resolución a la que hace referencia el apartado (6).
[...]]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

23. Las hermanas ASA y PP eran copropietarias de un terreno en Rumanía.

24. A finales del año 2006, celebraron un contrato de asociación carente de personalidad jurídica con BP y MB, otras dos personas físicas, para la construcción de un complejo inmobiliario integrado por ocho inmuebles residenciales con 56 apartamentos, destinados a la venta a terceros.

25. El contrato de asociación estipulaba, en particular, que BP y MB se harían cargo conjuntamente de los gastos correspondientes a la construcción del complejo inmobiliario y que, por lo que respecta a los beneficios, ASA y PP disfrutarían de un porcentaje del 16,67 % cada una, y BP y MB del 33 % cada uno.

26. Además, con arreglo a dicho contrato de asociación, el diseño, la obtención de las licencias de obras y de todos los documentos administrativos necesarios, el cumplimiento de todas las formalidades y trámites necesarios para la inscripción en el Registro de la Propiedad de los inmuebles y de los apartamentos, así como la venta de los apartamentos que debían construirse constituían obligaciones conjuntas.

27. Por último, tanto MB como BP recibieron el mandato de transmitir, en nombre y por cuenta de ASA y de PP, el derecho de propiedad que estas tenían sobre todos los apartamentos que debían construirse.

28. Una vez construidos, se inscribieron los 56 apartamentos en el Registro de la Propiedad, en el que figuraban, respectivamente, como propietarias o copropietarias de dichos apartamentos, bien ASA, bien PP, bien ASA y PP por mitades.

29. Durante el período comprendido entre el 13 de mayo de 2008 y el 28 de noviembre de 2008, se vendieron 53 de esos apartamentos, de los cuales 13 fueron vendidos por ASA, 14, por PP, y 26 apartamentos en copropiedad, por ASA y PP (de los cuales 3 fueron vendidos a BP y MB).

30. En los respectivos contratos de compraventa celebrados, solo ASA y PP aparecían como propietarias de los bienes y no se hacía mención alguna a BP y MB. Además, dichos contratos no contenían ninguna referencia al IVA ni al contrato de asociación celebrado.

31. A raíz de una inspección fiscal, la autoridad tributaria giró, el 26 de octubre de 2011, una liquidación a ASA por la que se declaraba a esta última deudora de 537 287 lei rumanos (RON) (aproximadamente 109 000 euros) en concepto de IVA y de 482 269 lei rumanos (RON) (aproximadamente 98 000 euros) en concepto de intereses y recargos de demora.

32. La autoridad tributaria consideró que ASA había ejercido, durante el año 2008, sola o conjuntamente con PP, una actividad económica con el fin de obtener ingresos; que, en particular, las ventas celebradas en el marco de dicha actividad constituían operaciones sujetas al IVA, y que, por consiguiente, pertenecía a la categoría de los sujetos pasivos, de conformidad con el Derecho nacional. Además, dado que la cantidad percibida por ASA y PP por las ventas de que se trata superaba el límite máximo exento del IVA previsto en el artículo 152, apartado 1, del Código Tributario, ASA y PP deberían haberse identificado a efectos del IVA el 1 de julio de 2008. De este modo, la autoridad tributaria concluyó que ASA era deudora del IVA aplicable a dichas ventas después de esa fecha.

33. Para llegar a estas conclusiones, la autoridad tributaria se basó en el contrato de asociación, que no había sido registrado formalmente y que no se le había presentado hasta el comienzo de la inspección tributaria.

34. La reclamación presentada por ASA contra dicha liquidación fue desestimada por la autoridad tributaria en 2012.

35. ASA interpuso en primera instancia ante la Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj, Rumanía), el tribunal remitente, un recurso que tenía por objeto, con carácter principal, la anulación de la resolución desestimatoria de la reclamación y de la liquidación tributaria. Durante el año 2014, en el marco de ese litigio, solicitó la intervención en garantía de BP y MB para que, en caso de perder el proceso, estos estuvieran obligados a soportar

el pago de una cantidad equivalente a dos tercios de la deuda tributaria que se le había impuesto mediante la liquidación.

36. Mediante sentencia de 28 de enero de 2016, dicho órgano jurisdiccional estimó parcialmente el recurso de ASA, anulando en parte la resolución desestimatoria de la reclamación, la liquidación y la correspondiente acta de inspección tributaria, debido al modo de cálculo del IVA y de los gastos accesorios.

37. Mediante sentencia dictada en 2016, la Înalta Curte de Casatie si Justitie (Tribunal Supremo, Rumanía) estimó los recursos de casación interpuestos por ASA y por la autoridad tributaria contra dicha sentencia de 28 de enero de 2016 y devolvió el asunto al órgano jurisdiccional remitente para que lo examinara de nuevo.

38. Mediante sentencia de 14 de marzo de 2019, el órgano jurisdiccional remitente estimó parcialmente el recurso interpuesto por ASA contra la autoridad tributaria, anulando parcialmente la resolución desestimatoria de la reclamación, la liquidación y el acta de inspección tributaria correspondiente, al considerar que el precio acordado en el marco de las operaciones realizadas con ASA ya incluía el IVA.

39. ASA y la autoridad tributaria interpusieron recurso de casación contra dicha sentencia.

40. Mediante sentencia de 23 de julio de 2020, la Înalta Curte de Casatie si Justitie (Tribunal Supremo) anuló dicha sentencia y devolvió de nuevo el asunto al órgano jurisdiccional remitente para que lo examinara de nuevo.

41. A este respecto, este último órgano jurisdiccional indica de entrada que, en el marco del litigio principal, la apreciación según la cual, por una parte, ASA pertenece a la categoría de los sujetos pasivos y, por otra parte, la actividad económica ejercida por esta, sola o conjuntamente con PP, constituye una operación sujeta al IVA, ha adquirido fuerza de cosa juzgada.

42. En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente desea saber, en primer término, si BP y MB también tienen la condición de sujetos pasivos respecto de las operaciones de venta de los apartamentos de que se trata en el litigio principal.

43. Dicho órgano jurisdiccional señala que solo ASA y PP participaron en el devengo del IVA al efectuar, mediante ventas, la entrega de los bienes y la percepción del precio. Además, indica que la participación de BP y de MB era esencial para la edificación de los ocho inmuebles y, por tanto, para la actividad económica como tal.

44. A este respecto, el mencionado órgano jurisdiccional considera que, dado que la autoridad tributaria tuvo en cuenta el contrato de asociación para justificar el gravamen impuesto a ASA, no podía aducir que ignoraba las disposiciones de ese contrato alegando que este no se había registrado a efectos fiscales antes del inicio de la actividad económica y que no respetaba los requisitos de forma previstos en el artículo 86, apartado 2, del Código Tributario. Además, estima que podría considerarse, a la luz de la sentencia de 9 de abril de 2013, Comisión/Irlanda (C-85/11, EU:C:2013:217), que las personas contempladas en el artículo 11 de la Directiva IVA no están obligadas a responder individualmente a la definición de sujeto pasivo que figura en el artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva, ya que la articulación entre estas dos disposiciones parece permitir que personas consideradas conjuntamente, que estén firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, respondan acumulativamente a esta definición. En otras palabras, el hecho de que no se tuviera en cuenta el contrato de asociación podría llevar a establecer una situación tributaria irreal. Por lo tanto, habida cuenta de las sentencias de 15 de julio de 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, apartado 43), y de 8 de mayo de 2013, Petroma Transports y otros (C-271/12, EU:C:2013:297, apartado 34), la cuestión decisiva debería ser determinar si la Administración tributaria tuvo conocimiento de dicho contrato de asociación antes de girar la liquidación.

45. En segundo término, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre el alcance del derecho a deducción del que debe disfrutar una persona que se encuentre en la situación de ASA. Como primera hipótesis, este órgano jurisdiccional considera, basándose en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, que no podía denegarse a ASA el derecho a deducir el IVA por lo que se refiere a la carga de este impuesto sobre las operaciones de inversión realizadas a efectos de la actividad de la asociación, incluido el IVA correspondiente a las facturas emitidas a nombre de BP, MB y PP, por el mero hecho de que ASA no fuera deudora ni hubiera abonado personalmente el IVA soportado por los bienes y servicios utilizados en las operaciones controvertidas en el litigio principal. No obstante, dicho órgano jurisdiccional considera, por lo que respecta al IVA soportado por PP, que se puede denegar a ASA el derecho a deducir el IVA, debido a que la propia PP fue objeto de un gravamen tributario, razón por la cual procede reconocer a PP el derecho a deducir el IVA por ella soportado.

46. Como segunda hipótesis, el órgano jurisdiccional remitente se basa en la sentencia de 21 de noviembre de 2018, Vadan (C-664/16, EU:C:2018:933, apartado 44), en la que el Tribunal de Justicia declaró que el sujeto pasivo está obligado a aportar pruebas objetivas de que recibió efectivamente, con anterioridad, bienes y servicios de sujetos pasivos para las necesidades de sus propias operaciones sujetas al IVA y con respecto a los cuales abonó efectivamente el IVA. De ello se deduce, según ese órgano jurisdiccional, que ASA no puede deducir el IVA de las facturas emitidas a nombre de PP, ya que esta misma invocó ante los tribunales el derecho a deducción y dicho derecho no puede ejercerse dos veces. En cuanto al IVA correspondiente a las facturas emitidas a nombre de BP y de MB, ese mismo órgano jurisdiccional parte del principio de que el IVA tampoco puede ser deducido por ASA, dado que no abonó el IVA soportado y que BP y MB no tenían la condición de sujetos pasivos.

47. En tercer término, el órgano jurisdiccional remitente alberga dudas en cuanto a la posibilidad de que ASA pueda solicitar la intervención en garantía de BP y MB para que estos se hagan cargo del IVA soportado en proporción a sus derechos a los beneficios previsto en el contrato de asociación. Observa que tal solicitud de intervención en garantía, si se considera fundada, podría tener como consecuencia modificar la liquidación y, de este modo, privar a BP y MB de los derechos que les reconoce el Codul de procedura fiscală (Código de Procedimiento Tributario) en el caso de que la Administración tributaria hubiera actuado directamente contra ellos.

48. En estas circunstancias, la Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) En circunstancias específicas como las del litigio principal, ¿deben interpretarse la Directiva [IVA], en general, y sus artículos 9, 12, 14, 62, 63, 65, 73 y 78, en particular, en el sentido de que, a la vista del devengo del impuesto producido en las operaciones gravadas de entrega de bienes inmuebles y del modo de cálculo de la base imponible correspondiente, también tienen la condición de sujetos pasivos las personas físicas que, junto con el sujeto pasivo obligado a pagar el IVA devengado por operaciones por las que debería haberlo repercutido, son partes en un contrato de asociación carente de personalidad jurídica, contrato que no se registró ante las autoridades tributarias con anterioridad al inicio de la actividad pero que fue presentado ante ellas antes de que emitieran los actos administrativos tributarios?

2) En circunstancias específicas como las del litigio principal, ¿deben interpretarse la Directiva [IVA], en general, y sus artículos 167, 168, letra a), 178, letra a), y 179, en particular, así como los principios de proporcionalidad y de neutralidad, en el sentido de que:

a) reconocen la posibilidad de conceder el derecho a la deducción del IVA a un sujeto pasivo, aun cuando este no haya soportado o satisfecho personalmente el IVA por los bienes y servicios utilizados en el marco de las operaciones gravadas y tal IVA haya sido soportado o satisfecho por personas físicas que no han sido consideradas sujetos pasivos, pero que, junto con el sujeto pasivo obligado a pagar el IVA devengado por operaciones por las que debería haberlo repercutido, son partes en un contrato de asociación carente de personalidad jurídica, contrato que no se registró ante las autoridades tributarias con anterioridad al inicio de la actividad [;]

b) reconocen la posibilidad de conceder el derecho a la deducción del IVA a un sujeto pasivo, aun cuando este no haya soportado o satisfecho personalmente el IVA por los bienes y servicios utilizados en el marco de las operaciones gravadas, y tal IVA haya sido soportado o satisfecho por una persona física que ha sido considerada sujeto pasivo, que es parte en un contrato de asociación carente de personalidad jurídica, contrato que no se registró ante las autoridades tributarias con anterioridad al inicio de la actividad, y que también pretende ejercer, junto con el sujeto pasivo, el derecho a la deducción, o podía haberlo ejercitado, estando ambos obligados a pagar el impuesto devengado por operaciones por las que debieron haberlo repercutido?

3) En caso de respuesta negativa y también en relación con el principio de seguridad jurídica: ¿es admisible la pretensión del sujeto pasivo al que se ha impuesto la obligación de pago del IVA y de las correspondientes obligaciones accesorias de repetir contra personas físicas que no han sido consideradas sujetos pasivos y que, junto con el sujeto pasivo obligado a pagar el impuesto devengado por operaciones por las que debería haberlo repercutido, son partes en un contrato de asociación carente de personalidad jurídica, contrato que no se registró ante las autoridades tributarias con anterioridad al inicio de la actividad, una parte proporcional, según el porcentaje previsto en el contrato de asociación para el reparto de los beneficios, de las obligaciones de pago del IVA y de las correspondientes obligaciones accesorias impuestas al sujeto pasivo?»

Sobre la solicitud de procedimiento acelerado

49. El órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que tramite la presente petición de decisión prejudicial mediante el procedimiento acelerado previsto en el artículo 105, apartado 1, del Reglamento de

Procedimiento del Tribunal de Justicia. En apoyo de su solicitud, dicho órgano jurisdiccional alega que el litigio principal está pendiente ante los órganos jurisdiccionales nacionales desde el 2 de julio de 2012.

50. El artículo 105, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento establece que, a instancia del órgano jurisdiccional remitente o, excepcionalmente, de oficio, el Presidente del Tribunal de Justicia podrá, tras oír al Juez Ponente y al Abogado General, decidir tramitar una petición de decisión prejudicial mediante un procedimiento acelerado cuando la naturaleza del asunto exija resolverlo en breve plazo.

51. Ha de recordarse que tal procedimiento acelerado constituye un instrumento procesal destinado a dar respuesta a una situación de extraordinaria urgencia (sentencia de 16 de junio de 2022, Port de Bruxelles y Région de Bruxelles-Capitale, C-229/21, EU:C:2022:471, apartado 40 y jurisprudencia citada).

52. Así, por una parte, el hecho de que el órgano jurisdiccional remitente deba hacer todo lo necesario para garantizar una rápida resolución del litigio principal no basta por sí solo para justificar el recurso a un procedimiento acelerado en virtud del artículo 105, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento [sentencia de 14 de julio de 2022, CC (Traslado de la residencia habitual del menor a un tercer Estado), C-572/21, EU:C:2022:562, apartado 22 y jurisprudencia citada].

53. Por otra parte, la incertidumbre que afecta a las partes de un litigio pendiente desde hace varios años y su interés, ciertamente legítimo, en conocer lo más rápidamente posible el alcance de los derechos que les confiere el Derecho de la Unión no pueden constituir, habida cuenta del carácter excepcional del procedimiento acelerado, una circunstancia excepcional que justifique el recurso a dicho procedimiento (véase, en este sentido, el auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 19 de septiembre de 2017, Magamadov, C-438/17, no publicado, EU:C:2017:723, apartado 21 y jurisprudencia citada).

54. En el presente caso, mediante decisión de 4 de noviembre de 2021, el Presidente del Tribunal de Justicia, tras oír a la Juez Ponente y al Abogado General, desestimó la solicitud de que el presente asunto se tramitara mediante un procedimiento acelerado.

55. En efecto, el interés de los justiciables, por notable y legítimo que sea, en que se determine lo antes posible el alcance de los derechos que les confiere el Derecho de la Unión no comporta la necesidad de resolverlo en breve plazo, en el sentido del artículo 105, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Observaciones preliminares

56. Con carácter preliminar, procede determinar si, desde el punto de vista del IVA, las diferentes operaciones relativas a la construcción de un complejo inmobiliario y a la venta de los apartamentos construidos, efectuadas sobre la base de un contrato de asociación, deben ser tratadas como operaciones distintas sujetas al impuesto por separado o como operaciones únicas, compuestas por varios elementos.

57. A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla para determinar si dicha operación da lugar, a efectos del IVA, a dos o más prestaciones distintas o a una prestación única (sentencia de 4 de septiembre de 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, apartado 35 y jurisprudencia citada).

58. El Tribunal de Justicia también ha declarado que, por una parte, del artículo 1, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva IVA resulta que cada operación ha de considerarse normalmente distinta e independiente y que, por otra parte, la operación consistente en una única prestación en el plano económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA (sentencia de 4 de septiembre de 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, apartado 36 y jurisprudencia citada).

59. En consecuencia, en determinadas circunstancias, varias prestaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (sentencia de 4 de septiembre de 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, apartado 37 y jurisprudencia citada).

60. Una prestación debe considerarse única cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza se encuentran tan estrechamente ligados entre sí que objetivamente forman una sola prestación económica indisoluble cuya división resultaría artificial. Así ocurre también cuando una o varias prestaciones constituyen una prestación principal y la otra o las otras prestaciones constituyen una o varias prestaciones accesorias que comparten el tratamiento fiscal de la prestación principal. En particular, una prestación debe considerarse accesoria de una prestación principal cuando no constituye para la clientela un fin en sí mismo, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal del prestador (sentencia de 4 de septiembre de 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, apartado 38 y jurisprudencia citada).

61. Sin embargo, no existe una regla absoluta sobre la determinación de la amplitud de una prestación desde el punto de vista del IVA y, por tanto, para determinar la amplitud de una prestación es preciso considerar todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión (sentencia de 4 de septiembre de 2019, KPC Herning, C-71/18, EU:C:2019:660, apartado 39 y jurisprudencia citada).

62. En el marco de la cooperación establecida en virtud del artículo 267 TFUE, para determinar si una operación comercial consiste en varias prestaciones independientes o en una única prestación a efectos del IVA, corresponde al juez nacional identificar los elementos característicos de la operación considerada, teniendo en cuenta el objetivo económico de esa operación y el interés de sus destinatarios, y realizando todas las apreciaciones de hecho definitivas al respecto [véase, en este sentido, la sentencia de 18 de octubre de 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, apartados 32 y 33, y jurisprudencia citada].

63. En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que la operación controvertida en el litigio principal consistió en la construcción de un complejo de inmuebles residenciales para la venta a terceros de los apartamentos construidos.

64. En primer lugar, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia resulta que ASA y PP participaron en dicha operación aportando un terreno del que eran propietarias por mitades, mientras que BP y MP suministraron los materiales de construcción y asumieron los gastos relativos a la construcción de dicho complejo también por mitades, incluidos los gastos ocasionados para la obtención de los documentos administrativos necesarios. Por consiguiente, BP y MB disponían de facturas emitidas a su nombre por los bienes y servicios adquiridos para la construcción del complejo de que se trata en el litigio principal.

65. En segundo lugar, es preciso subrayar que, con arreglo al contrato de asociación, la venta de los bienes inmuebles construidos formaba parte de las obligaciones conjuntas de las partes contratantes. Ahora bien, como se desprende asimismo de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia, por una parte, con arreglo a los contratos de compraventa celebrados mediante escritura pública ante notario, los propietarios de los bienes inmuebles de que se trata en el litigio principal eran ASA y PP, sin que se hiciera mención alguna, en los contratos, de BP y de MB ni del contrato de asociación. Por otra parte, BP y MB actuaron sobre la base de un mandato que les permitía transmitir, en nombre y por cuenta de ASA y de PP, a las personas de su elección y al precio acordado con el comprador, el derecho de propiedad que ASA y PP tenían sobre los apartamentos en cuestión.

66. En la medida en que las operaciones correspondientes, por una parte, a la construcción del complejo inmobiliario de que se trata en el litigio principal y, por otra parte, a la venta de los bienes inmuebles parecen tener un carácter distinto, ya que cada una de ellas tiene una característica económica propia y no puede considerarse que una sea la principal —o la accesoria— respecto a la otra, procede tratarlas como operaciones distintas gravadas por separado, extremo que, no obstante, corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente a la luz de las circunstancias de hecho del litigio principal.

Primera cuestión

67. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 9 y 11 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que las partes de un contrato de asociación carente de personalidad jurídica que no ha sido registrado ante la autoridad tributaria competente antes del inicio de la actividad económica de que se trate deben considerarse «sujetos pasivos» junto al sujeto pasivo obligado a pagar el impuesto por la operación gravada.

68. Por lo que respecta, en primer lugar, al artículo 9, apartado 1, de esta Directiva, es preciso recordar que esta disposición define el concepto de «sujetos pasivos» como «quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad».

69. Conforme a una jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, los términos utilizados en el artículo 9 de la Directiva IVA, en especial el término «quienes», dan al concepto de «sujeto pasivo» una definición muy amplia centrada en la independencia en el ejercicio de una actividad económica, en el sentido de que se deberá considerar sujetos pasivos del IVA a todas las personas físicas o jurídicas, tanto públicas como privadas, incluso entidades carentes de personalidad jurídica, que se ajusten objetivamente a los criterios enunciados en esa disposición [sentencia de 16 de septiembre de 2020, Valstybine mokesciu inspekcija (Contrato de actividad conjunta), C-312/19, EU:C:2020:711, apartado 39 y jurisprudencia citada].

70. Para determinar, en circunstancias como las que son objeto del litigio principal, quién debe ser considerado «sujeto pasivo» del IVA por las entregas controvertidas, es necesario verificar quién desarrolló con carácter independiente la actividad económica en cuestión. En efecto, el criterio de la independencia concierne a la cuestión de la imputación de una determinada operación a una persona o a una entidad concreta, garantizando, además, que el adquirente pueda ejercer con seguridad jurídica su eventual derecho a deducción [sentencia de 16 de septiembre de 2020, Valstybine mokesciu inspekcija (Contrato de actividad conjunta), C-312/19, EU:C:2020:711, apartado 40].

71. A tal efecto, ha de comprobarse si la persona considerada ejerce una actividad económica en su nombre, por cuenta propia y bajo su plena responsabilidad, y si soporta el riesgo económico ligado al desarrollo de esas actividades [sentencia de 16 de septiembre de 2020, Valstybine mokesciu inspekcija (Contrato de actividad conjunta), C-312/19, EU:C:2020:711, apartado 41 y jurisprudencia citada].

72. En el presente asunto, corresponde en último término al juez nacional, que es el único competente para apreciar los hechos, determinar, a la luz de las consideraciones expuestas en los apartados 56 a 60 de la presente sentencia, si debe considerarse que BP y MP ejercían «con carácter independiente» una actividad económica habida cuenta del contrato de asociación controvertido en el litigio principal.

73. Sin embargo, el Tribunal de Justicia, que debe proporcionar respuestas útiles al órgano jurisdiccional remitente, es competente para proporcionar indicaciones, basadas en los autos del litigio principal de que se trata y en las observaciones escritas que le han sido presentadas, que permitan a este último dictar sentencia en el litigio concreto del que conoce (véase, por analogía, la sentencia de 17 de diciembre de 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, apartado 31).

74. Por lo que respecta a la operación gravada controvertida en el litigio principal, a saber, la entrega de bienes inmuebles, es cierto, como se ha recordado en el apartado 65 de la presente sentencia, que la venta de los apartamentos construidos formaba parte, según las cláusulas del contrato de asociación, de las obligaciones conjuntas de las partes contratantes.

75. Sin embargo, por una parte, de la resolución de remisión se desprende que los contratos de compraventa celebrados mediante escritura pública ante notario estipulaban que el beneficio de la venta estaba destinado a integrarse en el patrimonio de ASA y de PP como propietarias de los bienes inmuebles de que se trata en el litigio principal, sin que se hiciera mención alguna en dichos contratos de BP y de MB ni del contrato de asociación.

76. Por otra parte, si bien, como se desprende de la resolución de remisión, BP y MB actuaban sobre la base de un mandato que les permitía transmitir, en nombre y por cuenta de ASA y de PP, a las personas de su elección y al precio acordado con el comprador, el derecho de propiedad que estas tenían sobre los apartamentos, no es menos cierto que los efectos jurídicos de los contratos de compraventa celebrados por alguno de los mandatarios con un tercero atañían únicamente a ASA y a PP, ya que la entrega de los bienes inmuebles se efectuaba exclusivamente sobre la base de los contratos de compraventa y no sobre la base de las promesas de venta realizadas por MB en su propio nombre como mandatario de ASA y de PP.

77. De ello se deduce que no puede considerarse que BP y MB, en lo que atañe a la entrega de los bienes inmuebles, hayan ejercido con carácter independiente una actividad económica con arreglo al artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA, de modo que no son «sujetos pasivos» en el sentido de este precepto.

78. En segundo lugar, es preciso comprobar si las partes de un contrato de asociación como el controvertido en el litigio principal deben ser consideradas como un solo sujeto pasivo, en el sentido del artículo 11 de la Directiva IVA.

79. A este respecto, el artículo 11 de la Directiva IVA establece, en su párrafo primero, que cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en su territorio y que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización, y precisa, en su párrafo segundo, que un Estado miembro que haga uso de esta facultad podrá adoptar todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación de dicha disposición haga posibles el fraude o la evasión fiscales.

80. Mediante esta disposición, el legislador de la Unión pretendía permitir que los Estados miembros no vincularan sistemáticamente la condición de sujeto pasivo al concepto de «independencia» puramente jurídica, bien con ánimo de simplificación administrativa, bien para evitar ciertos abusos, como por ejemplo el fraccionamiento de una empresa entre varios sujetos pasivos con el fin de beneficiarse de un régimen específico (sentencia de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285, apartado 35 y jurisprudencia citada).

81. La asimilación a un sujeto pasivo único en virtud del artículo 11, párrafo primero, de la Directiva IVA excluye que las personas subordinadas continúen haciendo por separado declaraciones del IVA y sigan siendo identificadas, dentro de su grupo y fuera de él, como sujetos pasivos, dado que tan solo el sujeto pasivo único está facultado para efectuar dichas declaraciones (sentencia de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285, apartado 36 y jurisprudencia citada).

82. En el presente asunto, el Gobierno rumano sostiene que el legislador nacional no ha hecho uso de la facultad de que disponen los Estados miembros en virtud del artículo 11 de la Directiva IVA, de modo que esta disposición no es aplicable al litigio principal. La Comisión afirma, por su parte, que, con arreglo al Derecho rumano, hasta el 1 de enero de 2009, la posibilidad de constituir un grupo como el contemplado en dicha disposición solo estaba abierta a los grandes contribuyentes, lo que excluía, por tanto, a personas físicas como las partes del contrato de asociación controvertido en el litigio principal.

83. Debe recordarse, a este respecto, que, dado que el Tribunal de Justicia no es competente para interpretar el Derecho nacional, corresponde al propio órgano jurisdiccional remitente determinar si del tenor de los artículos 125 *bis*, apartado 18, y 127, apartado 8, del Código Tributario, así como del Decreto del Gobierno n.º 44/2004, resulta que el legislador rumano ha hecho uso de esa facultad y si esta podía, en el momento que se producen los hechos que dan lugar al litigio principal, ser aplicable a las partes del contrato de asociación de que se trata.

84. Suponiendo que ese hubiera sido el caso, y para dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, el Tribunal de Justicia ha de proporcionarle elementos que le permitan apreciar la compatibilidad de la legislación nacional controvertida en el litigio principal con los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal.

85. En efecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que los Estados miembros, en el marco de su margen de apreciación, pueden someter la aplicación del régimen previsto en el artículo 11 de la Directiva IVA a ciertas limitaciones, siempre que estas respondan a los objetivos de esa Directiva consistentes en prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o en luchar contra el fraude o la evasión fiscales, y que se observen el Derecho de la Unión y sus principios generales, en particular los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal (sentencia de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285, apartado 57 y jurisprudencia citada).

86. Por lo tanto, incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar que la exigencia de una declaración previa de registro por los miembros del grupo fiscal ante la autoridad tributaria competente, incluida en el punto 4, apartado 5, del Decreto del Gobierno n.º 44/2004, constituye una medida necesaria y apropiada para lograr los objetivos consistentes en prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o en luchar contra el fraude o la evasión fiscales (véase, por analogía, la sentencia de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285, apartado 58 y jurisprudencia citada).

87. Por lo que respecta al principio de proporcionalidad, procede señalar que una normativa nacional que exige el registro de los miembros del grupo fiscal ante la autoridad tributaria competente antes de que se realicen operaciones gravadas no parece ir más allá de lo necesario para alcanzar la finalidad del artículo 11 de la Directiva IVA, que consiste en prevenir las prácticas o los comportamientos abusivos o luchar contra el fraude o la evasión fiscales, dado que permite a la Administración tributaria identificar al sujeto pasivo antes de que realice dichas operaciones, facilitando así la inspección fiscal.

88. Por lo que respecta al principio de neutralidad fiscal, este, que es la concreción por el legislador de la Unión, en materia de IVA, del principio general de igualdad de trato, se opone, en particular, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la recaudación del IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de diciembre de 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, apartado 48 y jurisprudencia citada, y de 15 de abril de 2021, Finanzamt für Körperschaften Berlin, C-868/19, no publicada, EU:C:2021:285, apartado 65 y jurisprudencia citada).

89. En el presente asunto, la declaración previa del grupo fiscal de que se trata ante la autoridad tributaria competente, impuesta por la normativa nacional controvertida en el litigio principal, parece referirse a la llevanza por dicha autoridad de un registro de las personas que deben pagar el impuesto sobre la renta o sobre sociedades, de modo que no cabe interpretar que esta exigencia sea contraria al principio de neutralidad fiscal.

90. De ello resulta que, suponiendo que las disposiciones del Derecho nacional mencionadas en el apartado 83 de la presente sentencia constituyan la transposición del artículo 11 de la Directiva IVA y que esas disposiciones fueran aplicables a las partes del contrato de asociación de que se trata en el litigio principal, ese artículo 11 no se opondría a que tal asociación, carente de personalidad jurídica y que no ha sido registrada ante la autoridad tributaria antes de las operaciones de que se trata, no pudiera acogerse a dichas disposiciones.

91. Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la primera cuestión prejudicial que los artículos 9 y 11 de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que las partes de un contrato de asociación carente de personalidad jurídica que no ha sido registrado ante la autoridad tributaria competente antes del inicio de la actividad económica de que se trate no pueden ser consideradas «sujetos pasivos» junto al sujeto pasivo que está obligado a abonar el impuesto por la operación gravada.

Segunda cuestión prejudicial

92. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si la Directiva IVA y los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que obligan a conceder a un sujeto pasivo, cuando no disponga de facturas a su nombre, el derecho a la deducción del IVA soportado por otra parte de una asociación carente de personalidad jurídica a efectos de la realización de la actividad económica de esa asociación.

93. En virtud de reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho a deducir el IVA constituye un principio fundamental del sistema común del IVA, que, en principio, no puede limitarse y que se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores por el sujeto pasivo (sentencia de 10 de febrero de 2022, Grundstücksgemeinschaft Kollastraße 136, C-9/20, EU:C:2022:88, apartado 47 y jurisprudencia citada).

94. Este sistema tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA (sentencia de 10 de febrero de 2022, Grundstücksgemeinschaft Kollastraße 136, C-9/20, EU:C:2022:88, apartado 48 y jurisprudencia citada).

95. En virtud del artículo 167 de la Directiva IVA, el derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible. Los requisitos materiales exigidos para que nazca el derecho a la deducción figuran en el artículo 168, letra a), de esta Directiva. Así, para poder disfrutar del expresado derecho, es necesario, por una parte, que el interesado sea un sujeto pasivo en el sentido de dicha Directiva y, por otra parte, que los bienes o servicios invocados para fundamentar ese derecho sean utilizados, en una fase posterior, por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y que esos bienes o servicios hayan sido entregados o prestados, en una fase anterior, por otro sujeto pasivo (sentencia de 21 de noviembre de 2018, Vadan, C-664/16, EU:C:2018:933, apartado 39 y jurisprudencia citada).

96. En lo que concierne a los requisitos formales del derecho a deducción, del artículo 178, letra a), de la Directiva IVA resulta que para poder ejercitar tal derecho es necesario estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el artículo 226 de esa Directiva (sentencia de 21 de noviembre de 2018, Vadan, C-664/16, EU:C:2018:933, apartado 40 y jurisprudencia citada).

97. Ahora bien, el Tribunal de Justicia ha declarado que el principio fundamental de neutralidad del IVA exige que se conceda la deducción del IVA soportado si se cumplen los requisitos materiales, aun cuando los sujetos pasivos hayan omitido determinados requisitos formales. Por consiguiente, la Administración tributaria no puede denegar el derecho a la deducción del IVA basándose únicamente en que una factura incumple los requisitos exigidos por el artículo 226, puntos 6 y 7, de la Directiva IVA si tiene a su disposición toda la información necesaria para verificar que se cumplen los requisitos materiales para ejercitar ese derecho (sentencia de 21 de noviembre de 2018, Vadan, C-664/16, EU:C:2018:933, apartado 41 y jurisprudencia citada).

98. Así pues, la aplicación estricta de la exigencia formal de presentar facturas contravendría los principios de neutralidad y proporcionalidad, dado que tendría como efecto impedir de manera desproporcionada al sujeto pasivo beneficiarse de la neutralidad fiscal con respecto a sus operaciones (sentencia de 21 de noviembre de 2018, Vadan, C-664/16, EU:C:2018:933, apartado 42 y jurisprudencia citada).

99. Sin embargo, incumbe al sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA probar que cumple los requisitos previstos para tener derecho a ella (sentencia de 21 de noviembre de 2018, Vadan, C-664/16, EU:C:2018:933, apartado 43 y jurisprudencia citada).

100. Por tanto, el sujeto pasivo está obligado a aportar pruebas objetivas de que recibió efectivamente, con anterioridad, bienes y servicios de sujetos pasivos para las necesidades de sus propias operaciones sujetas al IVA y con respecto a los cuales abonó efectivamente el IVA (sentencia de 21 de noviembre de 2018, Vadan, C-664/16, EU:C:2018:933, apartado 44 y jurisprudencia citada).

101. En el presente asunto, de la resolución de remisión se desprende que BP y MB, que estaban encargados de la construcción del complejo inmobiliario de que se trata en el litigio principal, disponen de las facturas emitidas a su nombre por los bienes y servicios adquiridos personalmente para dicha operación de construcción, en el sentido de los artículos 168, letra a), y 178, letra a), de la Directiva IVA, mientras que ASA, que participó en la asociación aportando con PP el terreno sobre el que se construyó dicho complejo inmobiliario, solo dispone de facturas emitidas a su nombre por servicios de electricidad y de recibos fiscales que presentó indicando que habían sido pagados por BP.

102. A la luz de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada en los apartados 98 a 100 de la presente sentencia, incumbe a ASA aportar pruebas objetivas de que le fueron suministrados efectivamente con anterioridad por sujetos pasivos bienes y servicios relacionados con la construcción del complejo inmobiliario de que se trata en el litigio principal para las necesidades de sus propias operaciones sujetas al IVA, a saber, la entrega de bienes inmuebles, y con respecto a los cuales abonó efectivamente el IVA, evitando así el riesgo de una doble deducción del mismo importe del IVA por ASA y por BP y MB, contraria al principio de neutralidad.

103. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que la Directiva IVA y los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no obligan a conceder a un sujeto pasivo, cuando no disponga de facturas a su nombre, el derecho a la deducción del IVA soportado por otra parte de una asociación carente de personalidad jurídica a efectos de la realización de la actividad económica de esa asociación, aunque el sujeto pasivo sea deudor del impuesto en relación con dicha actividad, si no existen pruebas objetivas de que los bienes y servicios controvertidos en el litigio principal le han sido efectivamente suministrados con anterioridad por sujetos pasivos para la realización de sus propias operaciones sujetas al IVA.

Tercera cuestión prejudicial

104. Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, en caso de respuesta negativa a la segunda cuestión, si el principio de seguridad jurídica se opone a que el sujeto pasivo deudor del IVA pueda solicitar la intervención en garantía de otros asociados de un contrato de asociación con el fin de obligarles a soportar el IVA en proporción a sus derechos a los beneficios con arreglo a dicho contrato de asociación.

105. A este respecto, procede recordar que el principio de seguridad jurídica, que forma parte de los principios generales del Derecho de la Unión, exige que las normas jurídicas sean claras, precisas y de efectos previsibles, en especial cuando puedan tener consecuencias desfavorables para los particulares y las empresas, con el fin de que los justiciables puedan conocer sin ambigüedad sus derechos y obligaciones y adoptar las medidas oportunas en consecuencia (sentencia de 25 de enero de 2022, VYSOCINA WIND, C-181/20, EU:C:2022:51, apartado 47 y jurisprudencia citada).

106. Dicho principio de seguridad jurídica debe ser respetado por una normativa nacional que esté comprendida en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión o que aplique este último (véase, en ese sentido, el auto de 17 de julio de 2014, Yumer, C-505/13, no publicado, EU:C:2014:2129, apartado 37 y jurisprudencia citada).

107. Ahora bien, el órgano jurisdiccional remitente no acredita que el recurso de un sujeto pasivo contra un tercero para obtener, mediante una solicitud de intervención en garantía, la devolución del IVA soportado, esté comprendido en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión o lo aplique, siendo así que tal solicitud de intervención en garantía se rige exclusivamente por el Derecho nacional.

108. En estas circunstancias, a falta de elementos que permitan concluir que la Directiva IVA es aplicable a la situación contemplada en la tercera cuestión prejudicial, esta es inadmisibile.

Costas

109. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a este resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Séptima) declara:

1) Los artículos 9 y 11 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que las partes de un contrato de asociación carente de personalidad jurídica que no ha sido registrado ante la autoridad tributaria competente antes del inicio de la actividad económica de que se trate no pueden ser consideradas «sujetos pasivos» junto al sujeto pasivo que está obligado a abonar el impuesto por la operación gravada.

2) La Directiva 2006/112 y los principios de proporcionalidad y de neutralidad fiscal deben interpretarse en el sentido de que no obligan a conceder a un sujeto pasivo, cuando no disponga de facturas a su nombre, el derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado por otra parte de una asociación carente de personalidad jurídica a efectos de la realización de la actividad económica de esa asociación, aunque el sujeto pasivo sea deudor del impuesto en relación con dicha actividad, si no existen pruebas objetivas de que los bienes y servicios controvertidos en el litigio principal le han sido efectivamente suministrados con anterioridad por sujetos pasivos para la realización de sus propias operaciones sujetas al impuesto sobre el valor añadido.

Firmas

*Lengua de procedimiento: rumano.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.