

BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ094280

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 4 de octubre de 2024

Sala 9.^a

Asunto n.º C-475/23

SUMARIO:

IVA. Deducciones. *Puesta a disposición, a título gratuito, de un bien en favor de un subcontratista para la realización de determinados trabajos en beneficio del sujeto pasivo.* Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, si la puesta a disposición de la grúa se limitó a lo que era necesario para tal fin, el derecho a deducir debería reconocerse para el conjunto de los gastos en que se haya incurrido por su adquisición. No obstante, si dicha puesta a disposición fue más allá de lo que era necesario para garantizar el procesamiento de las piezas moldeadas, se rompe parcialmente la existencia de una relación directa e inmediata entre la adquisición de la grúa, por un lado, y las operaciones posteriores sujetas a gravamen efectuadas, por otro, de manera que solo debe reconocerse el derecho a la deducción por el IVA soportado que hubiese gravado la parte de los gastos en que se incurrió por la adquisición de la grúa en cuestión que era objetivamente necesaria para permitir a VGL realizar sus operaciones gravadas o ejercer su actividad económica. El art.168.a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional en virtud de la cual, cuando un sujeto pasivo ha adquirido un bien que posteriormente pone a disposición de un subcontratista, a título gratuito, para que este realice determinados trabajos en beneficio de dicho sujeto pasivo, se deniega a este último la deducción del IVA correspondiente a la adquisición de dicho bien, en la medida en que esta puesta a disposición no exceda de lo necesario para permitir a dicho sujeto pasivo realizar una o varias operaciones gravadas por las que se repercute el IVA o, en su defecto, ejercer su actividad económica, y cuando el coste de adquisición de dicho bien forme parte de los elementos constitutivos del precio bien de las operaciones efectuadas por dicho sujeto pasivo, bien de los bienes o servicios que suministre o preste en el marco de su actividad económica. No puede impedirse que un sujeto pasivo ejerza su derecho a deducir por el hecho de que no haya llevado una contabilidad suficientemente detallada si la Administración tributaria puede llevar a cabo su control y comprobar que se cumplen los requisitos materiales. En el presente asunto, aunque el sujeto pasivo no lleve una contabilidad separada para su establecimiento permanente en Rumanía, la Administración tributaria no puede denegar su derecho a deducir el IVA soportado si dicha Administración puede realizar las comprobaciones necesarias para determinar la existencia y el alcance de dicho derecho, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente. El Tribunal de Justicia ha declarado que el hecho de sancionar la inobservancia por el sujeto pasivo de las obligaciones de contabilidad y de declaración con la denegación del derecho a la deducción va manifiestamente más allá de lo necesario para lograr el objetivo de garantizar la correcta ejecución de dichas obligaciones, toda vez que el Derecho de la Unión no impide que los Estados miembros impongan, en su caso, una multa o una sanción pecuniaria proporcionada a la gravedad de un incumplimiento de los requisitos formales relacionados con el derecho a deducción [Vid., STJUE de 7 de marzo de 2018, asunto C-159/17 (NFJ069855)]. El artículo 168.a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional en virtud de la cual se deniega la deducción del IVA soportado a un sujeto pasivo por no haber llevado una contabilidad separada para su establecimiento permanente en el Estado miembro en el que se lleva a cabo la inspección tributaria, cuando las Administraciones tributarias pueden comprobar si concurren los requisitos materiales del derecho a deducción.

PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA).

PONENTE:

Don S. Rodin.

En el asunto C-475/23,

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 3 de julio de 2023, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de julio de 2023, en el procedimiento entre

Voestalpine Giesserei Linz GmbH

y

**Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj,
Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por la Sra. O. Spineanu-Matei, Presidenta de Sala, y los Sres. J.-C. Bonichot y S. Rodin (Ponente),
Jueces;

Abogado General: Sr. A. Rantos;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Voestalpine Giesserei Linz GmbH, por el Sr. C. Dragoman, avocat;
- en nombre del Gobierno rumano, por las Sras. R. Antonie, E. Gane y L. Ghiță, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. A. Armenia y el Sr. M. Herold, 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 las disposiciones del título X 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).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre, por una parte, Voestalpine Giesserei Linz GmbH (en lo sucesivo, «VGL») y, por otra, la Administrația Județeană a Finanțelor Publice Cluj (Administración Provincial de Hacienda de Cluj, Rumanía) y la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Cluj-Napoca (Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca, Rumanía) (en lo sucesivo, conjuntamente, «Administración tributaria») en relación con la denegación por dicha Administración tributaria de la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado con motivo de la adquisición de un bien por VGL, puesto gratuitamente a disposición de un subcontratista para la realización de determinados trabajos a VGL.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3. El título X de la Directiva 2006/112, titulado «Deducciones», se compone de cinco capítulos. En el capítulo 1 de ese título, bajo el epígrafe «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», figura, en particular, el artículo 168 de esta Directiva. Este artículo 168 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;

[...]».

4. El título XI de dicha Directiva, que se refiere, en particular, a las obligaciones de los sujetos pasivos, incluye un capítulo 4, titulado «Contabilidad», en el que figura el artículo 242 de esta Directiva, que dispone:

«Los sujetos pasivos deben llevar una contabilidad suficientemente detallada para hacer posible la aplicación del IVA y su control por la Administración fiscal.»

Derecho rumano

5. El artículo 297, apartado 4, letra a), de la Legea nr. 227/2015, privind Codul fiscal (Ley n.º 227/2015, por la que se aprueba el Código Fiscal), de 8 de septiembre de 2015 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 688, de 10 de septiembre de 2015), establece:

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

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

6. VGL, sociedad establecida en Austria, produce, en el marco de su actividad económica, diversas piezas moldeadas. Esta sociedad encarga el procesamiento de dichas piezas a Rumanía, donde está identificada a efectos del IVA. A tal fin, celebró un contrato marco con Austrex Handels GmbH (en lo sucesivo, «Austrex»), establecida en Austria, sociedad esta última que podía recurrir a los servicios de un subcontratista, a saber, Global Energy Products SA (en lo sucesivo, «GEP»), establecida en Rumanía.

7. Tras su procesamiento, las piezas moldeadas se envían y facturan por VGL a clientes de la Unión Europea. De los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que VGL indica su número de IVA rumano al facturar esas piezas.

8. En el marco de la actividad de procesamiento, VGL pone a disposición de Austrex, en virtud de un derecho de uso transmisible a GEP, un inmueble situado en Cluj-Napoca (Rumanía), del que es propietaria. Para las necesidades de GEP, que lleva a cabo el procesamiento de las piezas producidas por VGL, esta última sociedad también pone a disposición, a título gratuito, una grúa que adquirió y mandó instalar sobre el terreno de dicho inmueble.

9. VGL fue objeto de una inspección tributaria anticipada por parte de la Administración tributaria debido al registro de una declaración negativa de IVA con opción de devolución correspondiente al mes de junio de 2021. Durante dicha inspección, la Administración tributaria comprobó, por una parte, que VGL no había elaborado balances de comprobación de la contabilidad que reflejasen los ingresos y gastos generados en el marco de su actividad en Rumanía y, por otra parte, que el inmueble en el que GEP desarrolla sus actividades había sido puesto a disposición de Austrex a título gratuito. Habida cuenta de estos elementos, dicha Administración consideró que VGL no había aportado pruebas que acreditaran que la adquisición de la grúa se había realizado para su actividad económica y denegó la deducción del IVA correspondiente a dicha adquisición.

10. VGL impugnó la liquidación de la Administración tributaria ante el Tribunalul Cluj (Tribunal de Distrito de Cluj, Rumanía), que desestimó su recurso, esencialmente por los mismos motivos invocados por la Administración tributaria. Este órgano jurisdiccional añadió que la actividad de procesamiento realizada en Rumanía generaba ingresos para VGL únicamente de manera indirecta, siendo los beneficiarios directos de dicha actividad Austrex y GEP, en la medida en que estas dos sociedades facturaban a VGL los trabajos para los que se utilizaba la grúa adquirida.

11. VGL recurrió en apelación la sentencia de dicho órgano jurisdiccional ante la Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj, Rumanía), que es el órgano jurisdiccional remitente.

12. La Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj) se pregunta, por una parte, sobre la compatibilidad con las disposiciones del título X de la Directiva 2006/112, relativo a las deducciones, de una práctica nacional consistente en denegar el derecho a la deducción del IVA a un sujeto pasivo cuando un bien adquirido por este se pone a disposición, a título gratuito, de un subcontratista para realizar determinados trabajos en beneficio de dicho sujeto pasivo, por considerar que la adquisición no se utiliza para sus operaciones gravadas, sino para las operaciones gravadas del subcontratista. Por otra parte, se pregunta si el hecho de que VGL no llevara una contabilidad separada para su establecimiento permanente en Rumanía tiene incidencia a este respecto.

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

2) ¿Se oponen las disposiciones de la Directiva [2006/112] relativas al derecho a deducir el IVA a una práctica nacional en virtud de la cual se deniega a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA por no haber llevado una contabilidad separada para el establecimiento permanente en Rumanía y, por este motivo, las Administraciones tributarias no pueden comprobar ni los costes de la mano de obra aplicados a las piezas moldeadas cuyo propietario es [dicho sujeto pasivo] ni la totalidad de la actividad de procesamiento que se realiza en el territorio de Rumanía?»

Sobre las cuestiones prejudiciales **Primera cuestión prejudicial**

14. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional en virtud de la cual, cuando un sujeto pasivo adquiere un bien que posteriormente pone a disposición de un subcontratista, a título gratuito, con el fin de realizar determinados trabajos en beneficio de dicho sujeto pasivo, se deniega a este último la deducción del IVA correspondiente a la adquisición de ese bien por considerar que la adquisición no se utiliza para sus operaciones gravadas, sino para las operaciones gravadas del subcontratista.

15. El artículo 168, letra a), de la Directiva sobre el IVA prevé que, 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 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.

16. A este respecto procede recordar que el derecho a deducir establecido en el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 25 y jurisprudencia citada).

17. En efecto, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. De este modo, el sistema común del IVA garantiza la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 26 y jurisprudencia citada).

18. Se desprende del artículo 168 de la Directiva 2006/112 que, en la medida en que el sujeto pasivo, actuando como tal en el momento en que adquiere un bien, lo utilice para las necesidades de sus operaciones gravadas, podrá deducir el IVA devengado o pagado por dicho bien (sentencia de 22 de octubre de 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, apartado 18 y jurisprudencia citada).

19. Más concretamente, del artículo 168 se desprende que, para poder disfrutar del derecho a la deducción, deben cumplirse dos requisitos. En primer lugar, el interesado debe ser un «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva. En segundo lugar, los bienes o servicios invocados como base de este derecho deben ser utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y los bienes deben ser entregados o los servicios prestados por otro sujeto pasivo (sentencia de 7 de marzo de 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, apartado 28 y jurisprudencia citada).

20. Por lo que respecta a la primera parte de este segundo requisito, que es la única controvertida en el litigio principal, procede recordar que, para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado, es necesario, en principio, que exista 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 el IVA que den derecho a la deducción. El derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o la obtención de servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para esta adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción (sentencia de 7 de marzo de 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, apartado 29 y jurisprudencia citada).

21. No obstante, también es admisible un derecho a deducir en favor del sujeto pasivo incluso cuando no existe ninguna 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 el IVA que dan derecho a deducir, siempre que los costes de los bienes y de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que 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 (sentencias de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 29 y jurisprudencia citada, y de 7 de marzo de 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, apartado 30 y jurisprudencia citada).

22. En este sentido, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que, en el marco de la aplicación del criterio de la relación directa, corresponde a las Administraciones tributarias y a los órganos jurisdiccionales nacionales tomar en consideración todas las circunstancias en las que se hayan desarrollado las operaciones de que se trate, y tener en cuenta únicamente las operaciones que estén objetivamente relacionadas con la actividad gravada del sujeto pasivo. La existencia de tal relación, por lo tanto, debe apreciarse atendiendo al contenido objetivo de la operación controvertida (sentencia de 25 de noviembre de 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, apartado 34 y jurisprudencia citada).

23. Así pues, para responder a la cuestión de si, en circunstancias como las del litigio principal, VGL tiene derecho a deducir el IVA soportado por la adquisición de la grúa que puso gratuitamente a disposición de la otra parte contratante, Austrex, y del subcontratista de esta, GEP, es preciso determinar si existe una relación directa e inmediata entre, por un lado, la adquisición de dicho bien y, por otro lado, una o varias operaciones posteriores sujetas a gravamen efectuadas por VGL o, en su defecto, el conjunto de la actividad económica de esta última sociedad.

24. De las circunstancias del litigio principal descritas en la resolución de remisión se desprende que, sin la grúa adquirida por VGL, no habría sido posible el procesamiento de las piezas moldeadas, cuyo peso es superior a diez toneladas, de modo que la adquisición de la grúa era indispensable para llevar a cabo dicho procesamiento y que, por consiguiente, a falta de tal adquisición, VGL no habría podido ejercer su actividad económica, consistente en la venta de piezas moldeadas (véase, por analogía, la sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 33).

25. La circunstancia de que Austrex y su subcontratista GEP obtengan un beneficio directo de la grúa en cuestión por su puesta a disposición a título gratuito no puede conducir a denegar a VGL el derecho a deducir el IVA correspondiente a la adquisición de dicha grúa si se demuestra la existencia de una relación directa e inmediata entre esa adquisición y bien una o varias operaciones posteriores sujetas a gravamen efectuadas por VGL, o bien el conjunto de su actividad económica, lo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente (véanse, por analogía, las sentencias de 22 de octubre de 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, apartado 34, y de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartados 35 y 40).

26. De lo anterior se desprende que, de conformidad con la jurisprudencia citada en los apartados 20 y 21 de la presente sentencia, para declarar la existencia de un derecho a deducción en el presente asunto, es preciso que los gastos en que se haya incurrido en una fase anterior para adquirir la grúa sean un elemento constitutivo del precio de una o de varias operaciones posteriores sujetas a gravamen efectuadas por VGL o, en su defecto, en la medida en que formen parte de sus gastos generales, un elemento constitutivo del precio de los bienes y servicios que suministra o presta en el marco de su actividad económica. Corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar estos elementos fácticos.

27. En este contexto, debe señalarse que la eventual influencia del hecho de que VGL soportara los costes de adquisición de la grúa sobre el precio que GEP facturó por el procesamiento de los productos de VGL es irrelevante, ya que el hecho de que GEP se haya beneficiado gratuitamente de la grúa no puede, por sí solo, justificar que se deniegue a VGL la deducción del IVA correspondiente a dichos costes, como se ha señalado en el apartado 25 de la presente sentencia.

28. Dicho esto, procede añadir que corresponde al órgano jurisdiccional remitente examinar si la puesta a disposición de la grúa se limitó a lo que era necesario para garantizar el procesamiento de las piezas moldeadas por cuenta de VGL o si fue más allá de lo que era necesario a tal fin (véase, por analogía, la sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 37).

29. En efecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, si la puesta a disposición de la grúa se limitó a lo que era necesario para tal fin, el derecho a deducir debería reconocerse para el conjunto de los gastos en que se haya incurrido por su adquisición. No obstante, si dicha puesta a disposición fue más allá de lo que era necesario para garantizar el procesamiento de las piezas moldeadas, se rompe parcialmente la existencia de una relación directa e inmediata entre la adquisición de la grúa, por un lado, y las operaciones posteriores sujetas a gravamen efectuadas, por otro, de manera que solo debe reconocerse el derecho a la deducción por el IVA soportado que hubiese gravado la parte de los gastos en que se incurrió por la adquisición de la grúa en cuestión que era objetivamente necesaria para permitir a VGL realizar sus operaciones gravadas o ejercer su actividad económica (véanse, por analogía, las sentencias de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartados 38 y 39, y de 16 de septiembre de 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, apartado 38).

30. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional en virtud de la cual, cuando un sujeto pasivo ha adquirido un bien que posteriormente pone a disposición de un subcontratista, a título gratuito, para que este realice determinados trabajos en beneficio de dicho sujeto pasivo, se deniega a este último la deducción del IVA correspondiente a la adquisición de dicho bien, en la medida en que esta puesta a disposición no exceda de lo necesario para permitir a dicho sujeto pasivo realizar una o varias operaciones gravadas por las que se repercute el IVA o, en su defecto, ejercer su actividad económica, y cuando el coste de adquisición de dicho bien forme parte de los elementos constitutivos del precio bien de las operaciones efectuadas por dicho sujeto pasivo, bien de los bienes o servicios que suministre o preste en el marco de su actividad económica.

Segunda cuestión prejudicial

31. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional en virtud de la cual se deniega la deducción del IVA soportado a un sujeto pasivo por no haber llevado una contabilidad separada para su establecimiento permanente en el Estado miembro en el que se efectúa la inspección tributaria, razón por la cual las Administraciones tributarias no pueden comprobar determinados elementos fácticos.

32. Como ya se ha expuesto, en esencia, en los apartados 16 y 17 de la presente sentencia, en principio, el derecho a deducir previsto en el título X de dicha Directiva, que pretende garantizar la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA, no puede limitarse y se ejercita inmediatamente para la totalidad de las cuotas soportadas en operaciones anteriores.

33. De este modo, según jurisprudencia reiterada, 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 (sentencia de 7 de marzo de 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, apartado 31 y jurisprudencia citada).

34. De lo anterior se desprende que, desde el momento en que la Administración tributaria de un Estado miembro dispone de los datos necesarios para determinar que se cumplen los requisitos materiales, no puede imponer, por lo que respecta al derecho del sujeto pasivo a deducir este impuesto, requisitos adicionales cuyo efecto pueda ser la imposibilidad absoluta de ejercer tal derecho (sentencia de 9 de julio de 2015, Salomie y Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, apartado 59 y jurisprudencia citada).

35. Sin embargo, cabe otra conclusión en caso de que el incumplimiento de tales requisitos formales tuviera como efecto impedir la aportación de la prueba cierta de que se han cumplido los requisitos materiales (sentencia de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 46 y jurisprudencia citada).

36. Sobre este particular, es preciso puntualizar que los requisitos materiales del derecho a deducción son los que regulan el propio fundamento y el alcance de este derecho, como se establecen en el capítulo 1 del título X de la Directiva 2006/112, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», mientras que los requisitos formales de dicho derecho regulan las modalidades y el control del ejercicio de este, así como el buen funcionamiento del sistema del IVA, como las obligaciones relativas a la contabilidad, la facturación y la declaración (sentencia de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 47 y jurisprudencia citada).

37. Así pues, a efectos de la aplicación del IVA y de su control por la Administración tributaria, el título XI de dicha Directiva enumera determinadas obligaciones que incumben, específicamente, a los sujetos pasivos deudores de este impuesto, en particular, la llevanza de una contabilidad adecuada, que se establece en el artículo 242 de la citada Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de julio de 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, apartado 48).

38. De ello se infiere que no puede impedirse que un sujeto pasivo ejerza su derecho a deducir por el hecho de que no haya llevado una contabilidad suficientemente detallada si la Administración tributaria puede llevar a cabo su control y comprobar que se cumplen los requisitos materiales. En el presente asunto, aunque el sujeto pasivo no lleve una contabilidad separada para su establecimiento permanente en Rumanía, la Administración tributaria no puede denegar su derecho a deducir el IVA soportado si dicha Administración puede realizar las comprobaciones necesarias para determinar la existencia y el alcance de dicho derecho, extremo que corresponde verificar al órgano jurisdiccional remitente.

39. Además, el Tribunal de Justicia ha declarado que el hecho de sancionar la inobservancia por el sujeto pasivo de las obligaciones de contabilidad y de declaración con la denegación del derecho a la deducción va manifiestamente más allá de lo necesario para lograr el objetivo de garantizar la correcta ejecución de dichas obligaciones, toda vez que el Derecho de la Unión no impide que los Estados miembros impongan, en su caso, una multa o una sanción pecuniaria proporcionada a la gravedad de un incumplimiento de los requisitos formales relacionados con el derecho a deducción (véase, en este sentido, la sentencia de 7 de marzo de 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161, apartado 34 y jurisprudencia citada).

40. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que se opone a una práctica nacional en virtud de la cual se deniega la deducción del IVA soportado a un sujeto pasivo por no haber llevado una contabilidad separada para su establecimiento permanente en el Estado miembro en el que se lleva a cabo la inspección tributaria, cuando las Administraciones tributarias pueden comprobar si concurren los requisitos materiales del derecho a deducción.

Costas

41. 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 Novena) declara:

1) El artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que

se opone a una práctica nacional en virtud de la cual, cuando un sujeto pasivo ha adquirido un bien que posteriormente pone a disposición de un subcontratista, a título gratuito, para que este realice determinados trabajos en beneficio de dicho sujeto pasivo, se deniega a este último la deducción del impuesto sobre el valor añadido correspondiente a la adquisición de dicho bien, en la medida en que esta puesta a disposición no exceda de lo necesario para permitir a dicho sujeto pasivo realizar una o varias operaciones gravadas por las que se repercute el impuesto sobre el valor añadido o, en su defecto, ejercer su actividad económica, y cuando el coste de adquisición de dicho bien forme parte de los elementos constitutivos del precio bien de las operaciones efectuadas por dicho sujeto pasivo, bien de los bienes o servicios que suministre o preste en el marco de su actividad económica.

2) El artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que

se opone a una práctica nacional en virtud de la cual se deniega la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado a un sujeto pasivo por no haber llevado una contabilidad separada para su establecimiento permanente en el Estado miembro en el que se lleva a cabo la inspección tributaria, cuando las Administraciones tributarias pueden comprobar si concurren los requisitos materiales del derecho a deducción.

Firmas

* Lengua de procedimiento: rumano.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.