



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena)

de 13 de junio de 2024*

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 64, apartados 1 y 2 — Aplicabilidad — Prestaciones de los administradores y liquidadores concursales — Prestaciones que se llevan a cabo sin interrupción — Artículo 168, letra a) — Dedución del IVA soportado — Gastos relativos al derecho de uso de un nombre comercial — Derecho de defensa — Derecho a ser oído»

En el asunto C-696/22,

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 15 de julio de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de noviembre de 2022, en el procedimiento entre

C SPRL

y

Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj,

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por la Sra. O. Spineanu-Matei, Presidenta de Sala, y los Sres. J.-C. Bonichot (Ponente) y S. Rodin, 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 C SPRL, por el Sr. A. Coroian, la Sra. A. Madar-Petran y el Sr. C. A. Păun, avocați;
- en nombre del Gobierno rumano, por las Sras. R. Antonie, E. Gane y A. Rotăreanu, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: rumano.

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia y J. Jokubauskaitė, 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 los artículos 63, 64, 66 y 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1), en su versión modificada por la Directiva 2008/117/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008 (DO 2009, L 14, p. 7) (en lo sucesivo, «Directiva 2006/112»), y del principio de respeto del derecho de defensa.
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre C SPRL, por una parte, y la Administrația Județeană a Finanțelor Publice (AJFP) Cluj (Administración Provincial de Hacienda de Cluj, Rumanía) y la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice (DGRFP) Cluj-Napoca (Dirección General Regional de Hacienda de Cluj-Napoca, Rumanía) (en lo sucesivo, conjuntamente, «Administración tributaria rumana»), por otra parte, en relación con la legalidad de una liquidación tributaria por la que se exige a C una cantidad adicional del impuesto sobre el valor añadido (IVA) devengado por servicios prestados a empresas sujetas a procedimientos de insolvencia.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 El considerando 24 de la Directiva 2006/112 expone:

«Los conceptos de hecho imponible y de exigibilidad del impuesto deben ser armonizados para que la aplicación y las modificaciones ulteriores del régimen común de IVA entren en vigor en la misma fecha en todos los Estados miembros.»
- 4 El título VI de dicha Directiva, relativo al devengo y a la exigibilidad del impuesto, contiene un capítulo 2, titulado «Entregas de bienes y prestaciones de servicios», que incluye los artículos 63 a 67 de esa misma Directiva.
- 5 El artículo 63 de la mencionada Directiva establece:

«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.»

6 El artículo 64, apartado 2, de la Directiva 2006/112, en su versión inicial, fue modificado por la Directiva 2008/117, cuyo plazo de transposición, con arreglo al artículo 3, apartado 1, de esta última Directiva, expiró el 1 de enero de 2010. De esta forma, se introdujo un párrafo primero en el artículo 64, apartado 2, de la Directiva 2006/112, sin que se modificara el apartado 1 de dicho artículo 64.

7 El artículo 64 de la Directiva 2006/112 dispone:

«1. Cuando den lugar a cantidades exigibles o a pagos sucesivos, las entregas de bienes distintas de las que tengan por objeto un arrendamiento de bienes durante un cierto período o la venta a plazos de bienes a que se refiere la letra b) del apartado 2 del artículo 14, y las prestaciones de servicios se considerarán efectuadas en el momento de la expiración de los períodos a que tales cantidades exigibles o pagos se refieran.

2. [...]

Los Estados miembros podrán establecer que, en determinados casos distintos a los contemplados en el párrafo primero, las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que se lleven a cabo sin interrupción durante un determinado período se consideren efectuadas, como mínimo, a la expiración de un plazo de un año.»

8 El artículo 66 de la Directiva 2006/112, en su versión inicial, fue modificado por la Directiva 2008/117. De esta forma, se introdujo un párrafo segundo en el artículo 66 de la Directiva 2006/112, sin que se modificara el párrafo primero de dicho artículo.

9 A tenor del artículo 66 de la citada Directiva:

«No obstante lo dispuesto en los artículos 63, 64 y 65, los Estados miembros podrán disponer que el impuesto sea exigible, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos en uno de los momentos siguientes:

a) como plazo máximo, en el momento de la expedición de la factura;

b) como plazo máximo, en el momento del cobro del precio;

c) en los casos de falta de expedición o expedición tardía de la factura, en un plazo determinado a partir de la fecha del devengo.

[...]»

10 El título VII de la mencionada Directiva, titulado «Base imponible», incluye el artículo 90, que tiene el siguiente tenor:

«1. En los casos de anulación, rescisión, impago total o parcial o reducción del precio, después del momento en que la operación quede formalizada, la base imponible se reducirá en la cuantía correspondiente y en las condiciones que los Estados miembros determinen.

2. En los casos de impago total o parcial, los Estados miembros podrán no aplicar lo dispuesto en el apartado 1.»

- 11 El título X de la misma Directiva, relativo a las deducciones, incluye un capítulo 1, titulado «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», en el que figura el artículo 168, que dispone:

«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;

[...]».

Derecho rumano

- 12 La Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003, por la que se aprueba el Código Tributario), de 22 de diciembre de 2003 (*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»), incluye un artículo 134 *bis*, titulado «Devengo en las entregas de bienes y las prestaciones de servicios», que establece:

«(1) El devengo del impuesto se produce en la fecha de la entrega de los bienes o de la prestación de los servicios, sin perjuicio de las excepciones establecidas en el presente capítulo.

[...]

(7) Las prestaciones de servicios que den lugar a cantidades exigibles o a pagos sucesivos, como los servicios de construcción y de montaje, los servicios de asesoramiento, investigación, peritaje y otros servicios similares, se considerarán prestados en la fecha de emisión de los informes sobre la marcha del proyecto, de los informes sobre el estado de las obras o de otros documentos similares que permitan determinar los servicios prestados o, en su caso, en función de las estipulaciones contractuales, en la fecha de su aceptación por los beneficiarios.

(8) En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que se lleven a cabo sin interrupción, distintas de las contempladas en el apartado 7, como los suministros de gas natural, de agua, los servicios de telefonía, los suministros de energía eléctrica y otros similares, se considerará que la entrega o la prestación se ha realizado en las fechas especificadas en el contrato para el pago de los bienes entregados o de los servicios prestados o en la fecha de expedición de una factura, sin que el período de pago pueda exceder de un año.

[...]»

- 13 A tenor del artículo 145 de dicho Código, titulado «Ámbito de aplicación del derecho a deducción»:

«[...]

(2) Todo sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el impuesto correspondiente a las adquisiciones si estas se utilizan para las necesidades de las siguientes operaciones:

a) las operaciones gravadas [...]».

14 El artículo 4 de la Legea nr. 85/2006 privind procedura insolvenței (Ley n.º 85/2006 sobre el Procedimiento de Insolvencia), de 5 de abril de 2006 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 359 de 21 de abril de 2006), tiene el siguiente tenor:

«(1) Todos los gastos relacionados con el procedimiento establecido en la presente Ley, incluidos los relativos a la notificación, la citación y la comunicación de actos procesales adoptados por el administrador o liquidador concursal, se cargarán al patrimonio del deudor.

[...]

(4) A falta de fondos en las cuentas del deudor, se utilizará el fondo de liquidación [...]».

15 El artículo 11, apartado 1, de dicha Ley dispone:

«En virtud de la presente Ley, las principales funciones del juez síndico serán:

[...]

c) la designación motivada, mediante el auto de apertura del procedimiento, de entre los profesionales en materia de insolvencia idóneos que hayan presentado una oferta de servicios en el procedimiento, del administrador concursal provisional [...], la fijación de la remuneración de este de conformidad con los criterios establecidos en la Ley de Ordenación de la Actividad de los Profesionales en Materia de Insolvencia, así como la determinación de sus funciones para este período. El juez síndico designará al administrador o liquidador concursal provisional solicitado por el acreedor que haya pedido la apertura del procedimiento o por el deudor, si es el autor de la petición. [...]

d) la confirmación, mediante auto, del administrador o liquidador concursal designado por la junta de acreedores o por el acreedor titular de más del 50 % del valor de las deudas, así como de los honorarios negociados. [...]»

16 El artículo 21, apartados 1 y 1 *bis*, de la citada Ley dispone:

«(1) El administrador concursal presentará mensualmente un informe en el que se describirá el modo en que ha cumplido sus funciones, así como un justificante de los gastos en que haya incurrido en la gestión del procedimiento o de otros gastos a cargo de la masa activa del deudor. El informe se aportará a los autos del asunto y se publicará un extracto del mismo en el [Buletinul Procedurilor de Insolvență (BPI) (Boletín de los Procedimientos de Insolvencia)]. Cada ciento veinte días, el juez síndico fijará un plazo para la continuación del procedimiento, a cuyo vencimiento el administrador concursal expondrá un resumen de las medidas efectuadas en ese intervalo de tiempo que figuran en los informes de actividad.

(1 *bis*) En el informe a que se refiere el apartado 1, se indicará asimismo la remuneración del administrador o liquidador concursal, haciendo mención del método de cálculo de esta.»

17 El artículo 24 de la misma Ley dispone:

«(1) Cuando se declare la quiebra, el juez síndico designará un liquidador y se aplicarán en consecuencia las disposiciones de los artículos 19, 21, 22, 23 y 102, apartado 5.

(2) Las funciones del administrador concursal cesarán en el momento en el que el juez síndico delimite las funciones del liquidador.

(3) El administrador concursal previamente designado también podrá ser nombrado liquidador.»

18 La Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (Decreto Legislativo n.º 92/2003 sobre el Código de Procedimiento Tributario), de 24 de diciembre de 2003, (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 941 de 29 de diciembre de 2003), en su versión en vigor en la fecha de los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Código de Procedimiento Tributario»), dispone, en su artículo 213, titulado «Tramitación de la reclamación»:

«(1) Al resolver la reclamación en vía administrativa, el órgano competente examinará los fundamentos de hecho y de Derecho que hayan servido de base para la adopción del acto tributario. El examen de la reclamación en vía administrativa se circunscribirá a las alegaciones de las partes, a las disposiciones legales invocadas por estas y a los documentos obrantes en el expediente. La resolución de la reclamación en vía administrativa se dictará dentro de los límites de la impugnación.

(2) La autoridad encargada de tramitar la reclamación podrá solicitar la opinión de las direcciones especializadas del ministerio o de otras instituciones y autoridades.

(3) La resolución de la reclamación no puede tener por efecto agravar la situación de quien la haya presentado.

(4) El reclamante, las partes coadyuvantes o sus mandatarios podrán presentar nuevas pruebas en apoyo de su pretensión. En este caso, la autoridad tributaria que haya emitido el acto administrativo en materia tributaria impugnado o el órgano que haya efectuado la actuación inspectora, según el caso, podrá pronunciarse sobre estas nuevas pruebas.

(5) La autoridad encargada de tramitar la reclamación se pronunciará ante todo sobre las excepciones de procedimiento y de fondo y, si se comprueba que están fundadas, el asunto no será examinado en cuanto al fondo.»

19 El artículo 38 de la Ordonanța de urgență nr. 86/2006 privind organizarea activității practicienilor în insolvență (Decreto Ley n.º 86/2006 de Ordenación de la Actividad de los Profesionales en Materia de Insolvencia), de 8 de noviembre de 2006 (*Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 944 de 22 de noviembre de 2006), dispone:

«(1) Los profesionales en materia de insolvencia tendrán derecho a percibir honorarios por la actividad desarrollada, en forma de honorarios fijos, honorarios por objetivos o una combinación de ambos.

[...]

(4) Los honorarios provisionales para el período de observación se establecerán por el juez síndico al inicio del procedimiento de insolvencia, de conformidad con los criterios establecidos en el apartado 2. Estos honorarios podrán ser modificados por la junta de acreedores que, en todo caso, deberá respetar lo previsto en el apartado 2.

(5) El pago de los honorarios de los profesionales en materia de insolvencia, administradores y liquidadores concursales, y de los gastos del procedimiento se hará con cargo al fondo constituido de conformidad con lo dispuesto en el artículo 4 de la Ley n.º 85/2006 [...]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 20 C, una sociedad rumana, agrupa a administradores y liquidadores concursales, denominados «profesionales en materia de insolvencia» por el Derecho rumano. Esta sociedad presta servicios a empresas que son objeto de procedimientos de insolvencia. No se discute que dichos servicios están sujetos al IVA.
- 21 Mediante liquidación de 13 de agosto de 2015, confirmada parcialmente mediante resolución de 10 de mayo de 2016, adoptada en respuesta a una reclamación presentada por C, la Administración tributaria rumana constató la existencia de irregularidades, en particular en lo referente a la exigibilidad del impuesto. C interpuso un recurso contencioso-administrativo ante la Curtea de Apel Cluj (Tribunal Superior de Cluj, Rumanía), que es el órgano jurisdiccional remitente, y solicitó asimismo la suspensión de la ejecución de la resolución de 10 de mayo de 2016.
- 22 El órgano jurisdiccional remitente considera que este recurso plantea tres cuestiones relativas a la interpretación de la Directiva 2006/112.
- 23 Por lo que respecta, en primer lugar, a los servicios prestados por C a la sociedad SM SRL durante el período comprendido entre el 17 de marzo y el 31 de agosto de 2011, dicho órgano jurisdiccional señala que C emitió una factura en esta última fecha.
- 24 Para apreciar la legalidad de este proceder, es preciso determinar si los servicios de que se trata están comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 64, apartado 2, de la Directiva 2006/112, que fue transpuesto al Derecho rumano mediante el artículo 134 *bis*, apartado 8, del Código Tributario.
- 25 En virtud de esta última disposición, los sujetos pasivos pueden acordar que el pago de sus prestaciones se extienda a lo largo de un período máximo de un año cuando se trate de «prestaciones de servicios que se lleven a cabo sin interrupción». El ámbito de aplicación de dicha disposición está delimitado por una lista de servicios no exhaustiva.
- 26 Según el órgano jurisdiccional remitente, si se determinara que los servicios prestados a la sociedad SM estaban comprendidos en el ámbito de aplicación del artículo 134 *bis*, apartado 8, del Código Tributario, la Administración tributaria rumana habría errado al considerar que el impuesto se devengó y devino exigible en el momento de la prestación de los servicios por parte de C y que, por consiguiente, esta estaba obligada a emitir facturas a más tardar el día 15 del mes siguiente a dicha prestación.

- 27 El órgano jurisdiccional remitente señala que del dictamen pericial emitido en el marco del litigio del que conoce se desprende que los servicios de que se trata efectivamente se prestaron sin interrupción. Dicho esto, no cabe excluir que estos servicios hayan dado lugar a cantidades exigibles o a pagos sucesivos.
- 28 En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente señala que, por los servicios prestados en el período comprendido entre noviembre de 2010 y octubre de 2011, C emitió una factura el 3 de octubre de 2011 y cobró el IVA el 1 de noviembre de 2011, cuando percibió la remuneración. Este proceder estaba justificado, en su opinión, por el hecho de que el pago se había supeditado a que el beneficiario de estos servicios dispusiera de liquidez.
- 29 La Administración tributaria rumana consideró que esta condición no le permitía disociar el devengo y la exigibilidad del IVA y señaló que C había prestado servicios desde la fecha de su designación como administrador o liquidador concursal.
- 30 C, sin embargo, se apoya en la sentencia de 3 de septiembre de 2015, *Asparuhovo Lake Investment Company* (C-463/14, EU:C:2015:542), apartado 35, para sostener que el «pago» se caracteriza por una relación directa entre la operación y su contraprestación. De esta forma, alega que, con anterioridad al pago de que se trata, no hubo ni intercambio de prestaciones recíprocas ni operación imponible.
- 31 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la posición defendida por la Administración tributaria rumana es compatible con los artículos 63, 64 y 66 de la Directiva 2006/112.
- 32 En tercer y último lugar, en virtud de un contrato de colaboración celebrado el 8 de diciembre de 2009, la sociedad civil de abogados DDKK concedió una ayuda económica a C y el derecho a utilizar su nombre y su logotipo.
- 33 Según la Administración tributaria rumana, este contrato formaba parte de una estrategia de mercadotecnia dirigida a la captación de clientes por parte de C en los inicios de su actividad como administrador o liquidador de empresas en situación de insolvencia. Sin embargo, dicha Administración denegó la deducción del IVA que figuraba en las facturas emitidas por DDKK en virtud del mencionado contrato, alegando que C no había acreditado que los servicios prestados por esta última se hubiesen utilizado para las necesidades de sus operaciones gravadas.
- 34 El órgano jurisdiccional remitente opina que, para hacer valer su derecho a deducción con arreglo al artículo 145, apartado 2, letra a), del Código Tributario, C debía demostrar la existencia de una «relación directa e inmediata» entre las adquisiciones por las que soportaba el IVA y las operaciones por las que repercutía dicho impuesto. La sentencia de 25 de noviembre de 2021, *Amper Metal* (C-334/20, EU:C:2021:961), aporta algunos indicios a este respecto, pero no permite determinar el grado de prueba exigido. En el presente asunto, C presentó a la Administración tributaria rumana el contrato de colaboración celebrado por DDKK y facturas emitidas por esta. Además, C alegó un aumento de su volumen de negocios y del importe de sus operaciones gravadas.
- 35 Por otro lado, el órgano jurisdiccional remitente señala que, además de las tres cuestiones relativas a la interpretación de la Directiva 2006/112, el litigio principal del que conoce suscita una cuestión relativa al derecho de defensa.

- 36 Indica que, en el marco del procedimiento de reclamación contra la liquidación de 13 de agosto de 2015, la Administración tributaria rumana se basó en nuevas alegaciones de hecho y de Derecho. C sostiene que no tuvo la posibilidad de pronunciarse sobre estas alegaciones, con lo que resultaron vulnerados su derecho de defensa y el artículo 213 del Código de Procedimiento Tributario, que limita el control efectuado en el marco de una reclamación en vía administrativa a los motivos de hecho y de Derecho tomados en consideración al emitir el acto impugnado.
- 37 El órgano jurisdiccional remitente recuerda que, en el apartado 79 de la sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics (C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041), el Tribunal de Justicia declaró que una vulneración del derecho de defensa —más específicamente, del derecho a ser oído— solo da lugar a la anulación de la decisión adoptada al término del procedimiento administrativo de que se trate si este hubiera podido llevar a un resultado diferente de no concurrir tal irregularidad. En opinión de dicho órgano jurisdiccional, del apartado 73 de la citada sentencia se desprende que tampoco se vulnera el derecho de defensa si la ejecución de una liquidación se suspende hasta su eventual revocación.
- 38 En el presente asunto, se concedieron medidas provisionales a C, a saber, la suspensión de la liquidación de 13 de agosto de 2015 hasta que el órgano jurisdiccional remitente adoptase una resolución sobre el fondo. Por otro lado, en el marco del litigio del que conoce el órgano jurisdiccional remitente, C refutó las nuevas alegaciones en las que se basó la Administración tributaria rumana en el procedimiento de reclamación.
- 39 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) ¿Se oponen los artículos 63, 64 y 66 de la Directiva [2006/112] a una práctica de la Administración tributaria como la controvertida en el presente litigio, según la cual se establecen obligaciones adicionales de pago a cargo del sujeto pasivo, una sociedad profesional de responsabilidad limitada (SPRL) a través de la cual los profesionales en materia de insolvencia pueden ejercer su profesión, al determinar el devengo y la exigibilidad del IVA en el momento en que se prestaron los servicios en el marco de los procedimientos de insolvencia, cuando los honorarios del profesional fueron fijados por el juez síndico o por la junta de acreedores, con la consecuencia de que el sujeto pasivo está obligado a expedir las facturas a más tardar el día 15 del mes siguiente a aquel en que se produce el devengo del IVA?
 - 2) ¿Se oponen los artículos 63, 64 y 66 de la Directiva [2006/112] a una práctica de la Administración tributaria como la controvertida en el presente litigio, según la cual se establecen obligaciones adicionales de pago a cargo del sujeto pasivo, una sociedad profesional de responsabilidad limitada (SPRL) a través de la cual los profesionales en materia de insolvencia pueden ejercer su profesión, en la medida en que no emitió facturas ni percibió IVA hasta la fecha en la que cobró los servicios prestados en el marco de los procedimientos de insolvencia, aunque la junta general de acreedores estableció que el pago de los honorarios del profesional estaba supeditado a la disponibilidad de liquidez en las cuentas de los deudores?
 - 3) En el caso de un contrato de marca compartida entre una sociedad de abogados y el sujeto pasivo, ¿es suficiente, para que se conceda el derecho a deducción, con que el sujeto pasivo, al justificar la existencia de un vínculo directo e inmediato entre las adquisiciones realizadas por las que soportó el IVA y las operaciones efectuadas por las que repercutió el IVA, acredite, con posterioridad al contrato, el incremento del volumen de negocios o del importe

de las operaciones imponibles, sin otros documentos justificantes? En caso de respuesta afirmativa, ¿qué criterios deben tenerse en cuenta para determinar el alcance concreto del derecho a deducción?

- 4) ¿Debe interpretarse el principio general del Derecho de la Unión de respeto del derecho de defensa en el sentido de que, cuando, en el marco de los procedimientos administrativos nacionales de resolución de una reclamación contra una liquidación tributaria mediante la cual se estableció un IVA adicional debido, se han expuesto nuevos fundamentos de hecho y de Derecho respecto de los del acta de inspección tributaria en la que se basó la liquidación tributaria y, hasta que el órgano jurisdiccional de primera instancia resuelva sobre el fondo, el sujeto pasivo disfruta de medidas provisionales mediante la suspensión de la ejecución del título en el que consta la deuda, puede el órgano jurisdiccional de primera instancia declarar que no se ha vulnerado dicho principio sin examinar si el procedimiento habría podido llevar a un resultado diferente de no haber concurrido tal irregularidad?»

Sobre la solicitud de procedimiento acelerado

- 40 El órgano jurisdiccional remitente solicitó al Tribunal de Justicia que el presente asunto se tramitara por el procedimiento acelerado previsto en el artículo 105, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia, alegando que el litigio principal estaba pendiente ante él desde el año 2016.
- 41 El artículo 105, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento dispone que, a instancia del órgano jurisdiccional remitente o, excepcionalmente, de oficio, el Presidente del Tribunal de Justicia puede, tras oír al Juez Ponente y al Abogado General, decidir tramitar una petición de decisión prejudicial mediante un procedimiento acelerado que establezca excepciones a las disposiciones de dicho Reglamento, cuando la naturaleza del asunto exija resolverlo en breve plazo.
- 42 En el presente asunto, no parece que el órgano jurisdiccional remitente esté obligado a pronunciarse en un plazo determinado ni que el recurso en vía contencioso-administrativa interpuesto por C en 2016 se haya tramitado con carácter urgente (véase, en este sentido, el auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 1 de octubre de 2010, NS, C-411/10, EU:C:2010:575, apartado 8).
- 43 A este respecto, basta con señalar que el citado órgano jurisdiccional decidió remitir su petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia el 15 de julio de 2021. No obstante, no presentó dicha petición hasta el 8 de noviembre de 2022.
- 44 Por otro lado, procede recordar que la necesidad de que el litigio pendiente ante el Tribunal de Justicia se tramite en breve plazo no puede derivarse de que el órgano jurisdiccional remitente esté obligado a proporcionar una rápida resolución del litigio (sentencia de 13 de octubre de 2022, Gmina Wieliszew, C-698/20, EU:C:2022:787, apartado 50).
- 45 Por último, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que no constituye una circunstancia excepcional que justifique el recurso a un procedimiento acelerado el mero interés de los justiciables, sin duda legítimo, en que se determine lo más rápidamente posible el alcance de los derechos que les confiere el ordenamiento jurídico de la Unión (auto del Presidente del Tribunal de Justicia de 10 de enero de 2012, Arslan, C-534/11, EU:C:2012:4, apartado 13 y jurisprudencia citada).

- 46 En estas circunstancias, el Presidente del Tribunal de Justicia, mediante decisión de 21 de diciembre de 2022, tras oír al Juez Ponente y al Abogado General, desestimó la solicitud de aplicación del procedimiento acelerado previsto en el artículo 105 del Reglamento de Procedimiento.

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la admisibilidad de las cuestiones prejudiciales

- 47 En primer lugar, procede señalar que, mediante sus cuestiones prejudiciales primera y segunda, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que interprete los artículos 63, 64 y 66 de la Directiva 2006/112.
- 48 No obstante, de la petición de decisión prejudicial se desprende que, en realidad, dicho órgano jurisdiccional no pregunta sobre la interpretación del artículo 63 de la Directiva 2006/112 en sí, sino sobre los respectivos ámbitos de aplicación de los apartados 1 y 2 del artículo 64 de esa misma Directiva, en relación con su artículo 63.
- 49 A este respecto, de la petición de decisión prejudicial se desprende, asimismo, que el artículo 64, apartados 1 y 2, de la Directiva 2006/112, en su versión original, fue transpuesto al Derecho rumano mediante el artículo 134 *bis*, apartados 7 y 8, del Código Tributario.
- 50 Sin embargo, el Tribunal de Justicia no puede determinar si el artículo 66, párrafo primero, de la Directiva, que es una disposición de aplicación facultativa, se había transpuesto al Derecho rumano en el momento de los hechos de que se trata en el litigio principal. En sus observaciones escritas, el Gobierno rumano sostiene que no era así. Por otra parte, la información de que dispone el Tribunal de Justicia no le permite apreciar la pertinencia de esta disposición para la resolución del litigio principal.
- 51 Dado que la petición de decisión prejudicial sirve de fundamento al procedimiento establecido en el artículo 267 TFUE, el órgano jurisdiccional nacional está obligado a hacer explícito, en la propia petición de decisión prejudicial, el marco fáctico y normativo del litigio principal y a facilitar las explicaciones necesarias sobre los motivos de la elección de las disposiciones del Derecho de la Unión cuya interpretación solicita y sobre la relación que establece entre esas disposiciones y la normativa nacional aplicable al litigio del que conoce (sentencia de 8 de junio de 2023, *Lyoness Europe*, C-455/21, EU:C:2023:455, apartado 26 y jurisprudencia citada).
- 52 Estas exigencias acumulativas que hacen referencia al contenido de una petición de decisión prejudicial figuran de manera explícita en el artículo 94 del Reglamento de Procedimiento, que el órgano jurisdiccional remitente debe respetar escrupulosamente. Tales exigencias se recuerdan, además, en los apartados 13, 15 y 16 de las Recomendaciones del Tribunal de Justicia de la Unión Europea a los órganos jurisdiccionales nacionales, relativas al planteamiento de cuestiones prejudiciales (DO 2019, C 380, p. 1) (sentencia de 8 de junio de 2023, *Lyoness Europe*, C-455/21, EU:C:2023:455, apartado 27 y jurisprudencia citada).
- 53 Habida cuenta de estas consideraciones, procede declarar la inadmisibilidad de las cuestiones prejudiciales primera y segunda en la medida en que se refieren a la interpretación del artículo 66 de la Directiva 2006/112.

- 54 En segundo lugar, la tercera cuestión prejudicial se refiere al ejercicio del derecho a deducción, contemplado en el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, por un lado, sobre las pruebas que debe aportar el sujeto pasivo a la Administración tributaria para poder disfrutar de ese derecho y, por otro lado, sobre cuál es el alcance de este.
- 55 No obstante, la información de que dispone el Tribunal de Justicia solo se refiere a la primera parte de la tercera cuestión prejudicial, de modo que no puede determinar ni los motivos que han suscitado las dudas del órgano jurisdiccional remitente en relación con el alcance del derecho a deducción ni la utilidad de una respuesta a este respecto. En estas circunstancias, la segunda parte de la tercera cuestión prejudicial es inadmisibile.

Primera cuestión prejudicial

- 56 Con carácter preliminar, procede señalar que, por lo que respecta a las prestaciones de servicios de que se trata en el litigio principal, el órgano jurisdiccional remitente señala, en esencia, que los administradores y liquidadores concursales agrupados en C prestan servicios a empresas sujetas a procedimientos de insolvencia, no de forma puntual, sino sin interrupción durante un determinado período de tiempo.
- 57 Por consiguiente, procede considerar que, mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta al Tribunal de Justicia si el artículo 64 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que están comprendidas en los respectivos ámbitos de aplicación de los apartados 1 y 2 de dicho artículo las prestaciones de servicios realizadas sin interrupción durante un determinado período, como las llevadas a cabo, en virtud del Derecho rumano, por los administradores y liquidadores concursales en favor de las empresas sujetas a procedimientos de insolvencia.
- 58 A este respecto, procede recordar, por un lado, que el artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse a la luz del artículo 63 de esta Directiva, dado que la primera disposición está intrínsecamente ligada a la segunda [sentencia de 28 de octubre de 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (IVA — Pagos sucesivos), C-324/20, EU:C:2021:880, apartado 34].
- 59 Según ese artículo 63, 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. Por otra parte, en virtud de dicho artículo 64, apartado 1, cuando den lugar a cantidades exigibles o a pagos sucesivos, las prestaciones de servicios se considerarán efectuadas, en el sentido del citado artículo 63, en el momento de la expiración de los períodos a que tales cantidades exigibles o pagos se refieran [véase, en este sentido, la sentencia de 28 de octubre de 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (IVA — Pagos sucesivos), C-324/20, EU:C:2021:880, apartado 35].
- 60 Resulta de la aplicación conjunta de estas dos disposiciones que, en relación con prestaciones que den lugar a cantidades exigibles o a pagos sucesivos, el devengo del impuesto se produce, y este se hace exigible, en el momento en que expiren los períodos a que se refieran tales cantidades exigibles o pagos [véase, en este sentido, la sentencia de 28 de octubre de 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (IVA — Pagos sucesivos), C-324/20, EU:C:2021:880, apartado 36 y jurisprudencia citada].

- 61 Por lo que respecta a los términos «prestaciones que den lugar a pagos sucesivos», el Tribunal de Justicia ha confirmado que se refieren únicamente a las prestaciones cuya propia naturaleza justifica un pago fraccionado, es decir, las que no se realizan de modo puntual, sino de manera recurrente o continuada, durante cierto período [véase, en este sentido, la sentencia de 28 de octubre de 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (IVA — Pagos sucesivos), C-324/20, EU:C:2021:880, apartados 37 a 39].
- 62 Esta constatación se aplica *mutatis mutandis* al segundo supuesto contemplado en el artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112, a saber, cuando las prestaciones den lugar «a cantidades exigibles sucesiv[a]s».
- 63 Por otro lado, el recurso al artículo 64, apartado 1, de dicha Directiva, como norma jurídica cuyo objeto es determinar el momento en el que nace la obligación tributaria, únicamente se impone para el caso de que el momento o momentos en que efectivamente se lleven a cabo las prestaciones no sean unívocos y puedan dar lugar a distintas apreciaciones, lo que ocurre cuando, por su carácter continuo o recurrente, las prestaciones se realicen en uno o varios períodos determinados [sentencia de 28 de octubre de 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (IVA — Pagos sucesivos), C-324/20, EU:C:2021:880, apartado 45].
- 64 En cambio, en el supuesto de que el momento en que se realiza la prestación sea unívoco, en particular cuando la prestación sea puntual y exista un momento preciso que permita comprobar la finalización de su realización con arreglo a la relación contractual entre las partes de la operación en cuestión, el artículo 64, apartado 1, de dicha Directiva solo resultaría aplicable eludiendo el claro tenor del artículo 63 de la misma Directiva [sentencia de 28 de octubre de 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (IVA — Pagos sucesivos), C-324/20, EU:C:2021:880, apartado 46].
- 65 Por otra parte, del tenor del artículo 64, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 se desprende inequívocamente que esta disposición se refiere, al igual que el apartado 1 de dicho artículo 64, a entregas de bienes y prestaciones de servicios que se llevan a cabo sin interrupción durante un determinado período.
- 66 Resulta asimismo que el régimen que contempla el artículo 64, apartado 2, párrafo segundo, de esta Directiva es de aplicación facultativa, por lo que corresponde a los Estados miembros decidir si desean implantarlo. El legislador nacional cuenta a este respecto con cierto margen de maniobra, ya que dicho artículo se limita a disponer que puede establecerse su aplicación «en determinados casos», sin más precisiones que la relativa a la naturaleza continua de las prestaciones, mencionada en el apartado anterior.
- 67 Como se ha señalado en el apartado 49 de la presente sentencia, el legislador rumano efectivamente decidió adoptar esta disposición mediante el artículo 134 *bis*, apartado 8, del Código Tributario, cuyo ámbito de aplicación incluye las entregas de bienes y las prestaciones de servicios que se lleven a cabo sin interrupción, «distintas de las contempladas en el apartado 7» de dicho artículo 134 *bis*. Por lo tanto, la aplicación del artículo 134 *bis*, apartado 8, del Código Tributario queda excluida cuando se trata de prestaciones de servicios que se llevan a cabo sin interrupción «que den lugar a cantidades exigibles o a pagos sucesivos», de modo que estas están comprendidas en el apartado 7 de dicho artículo 134 *bis*, extremo, no obstante, que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

- 68 Por consiguiente, para determinar si las prestaciones de que se trata en el litigio principal están comprendidas en el ámbito de aplicación del apartado 1 o del apartado 2 del artículo 64 de la Directiva 2006/112, tal como se han transpuesto al Derecho rumano, corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar la naturaleza de estas prestaciones, es decir, si estas efectivamente se llevan a cabo sin interrupción durante un determinado período y, en particular, si dan lugar a cantidades exigibles o a pagos sucesivos.
- 69 A todos los efectos pertinentes, procede señalar que de la petición de decisión prejudicial se desprende que, por lo que respecta, en particular, a los servicios prestados a SM, C fue nombrado liquidador concursal de dicha sociedad y que se fijaron unos honorarios mensuales de 1 000 leus rumanos (RON) (aproximadamente, 240 euros) y unos honorarios por resultados del 10%. Además, en sus observaciones escritas, el Gobierno rumano y la Comisión Europea han señalado que, en virtud del Derecho rumano, a saber, de los artículos 21, apartados 1 y 1 *bis*, y 24 de la Ley n.º 85/2006 sobre el Procedimiento de Insolvencia, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, los administradores y liquidadores concursales presentan informes mensuales sobre los servicios prestados y sobre la remuneración que se les adeuda.
- 70 A la luz de lo anterior, resulta, sin perjuicio de las comprobaciones que incumben al órgano jurisdiccional remitente, que las prestaciones de servicios de que se trata en el litigio principal daban lugar a cantidades exigibles o a pagos sucesivos y que, por tanto, no están comprendidas en el ámbito de aplicación del artículo 64, apartado 2, de la Directiva 2006/112, tal como ha sido transpuesto al Derecho rumano mediante el artículo 134 *bis*, apartado 8, del Código Tributario, sino en el del artículo 64, apartado 1, de dicha Directiva, transpuesto al Derecho rumano mediante el artículo 134 *bis*, apartado 7, del citado Código.
- 71 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 64 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que están comprendidas en el ámbito de aplicación del apartado 1 de dicho artículo las prestaciones de servicios realizadas sin interrupción durante un determinado período, como las llevadas a cabo, en virtud del Derecho rumano, por los administradores y liquidadores concursales en favor de las empresas sujetas a procedimientos de insolvencia, en la medida en que, sin perjuicio de las comprobaciones que incumben al órgano jurisdiccional remitente, dichas prestaciones den lugar a cantidades exigibles o a pagos sucesivos.

Segunda cuestión prejudicial

- 72 Con carácter preliminar, procede recordar que de la respuesta a la primera cuestión prejudicial se desprende que las prestaciones de servicios como las que son objeto del litigio principal están comprendidas, en principio, en el ámbito de aplicación del artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112.
- 73 Por otro lado, a la vista de su tenor, podría entenderse que la segunda cuestión prejudicial tiene por objeto determinar el momento en el que deben emitirse las facturas y debe percibirse el IVA. No obstante, de la información contenida en la petición de decisión prejudicial se desprende que esta cuestión prejudicial se refiere, al igual que la primera, a la determinación del momento en que se produce el devengo del IVA y del momento en el que el impuesto resulta exigible.
- 74 Por lo tanto, procede considerar que, mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, en el supuesto de que el pago de la

remuneración por prestaciones comprendidas en el ámbito de aplicación de esta disposición no pueda tener lugar debido a la falta de liquidez en las cuentas del deudor, dicha disposición permite considerar que el IVA solo deviene exigible en el momento del cobro efectivo de la remuneración.

- 75 Como se ha recordado en el apartado 60 de la presente sentencia, de la aplicación conjunta de los artículos 63 y 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112 se desprende que, respecto de las prestaciones que dan lugar a cantidades exigibles o a pagos sucesivos, el devengo del impuesto se produce, y este se hace exigible, en el momento de la expiración de los períodos a que tales cantidades exigibles o pagos se refieran.
- 76 El momento determinado de esta forma, con arreglo al artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112, es el que se impone a los sujetos pasivos.
- 77 En efecto, de conformidad con el artículo 63 de la Directiva 2006/112, interpretada a la luz de su considerando 24, el devengo del IVA y su exigibilidad no son elementos de los que puedan disponer libremente las partes de un contrato. Al contrario, el legislador de la Unión pretendió armonizar al máximo la fecha en la que nace la obligación tributaria en todos los Estados miembros, con objeto de garantizar la recaudación uniforme del impuesto [sentencia de 28 de octubre de 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (IVA — Pagos sucesivos), C-324/20, EU:C:2021:880, apartado 47].
- 78 Por lo tanto, el artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112 no permite supeditar el nacimiento del impuesto y su exigibilidad al cobro efectivo de la remuneración adeudada por los servicios prestados durante un período determinado. Por el contrario, al término de ese período, es decir, en la fecha en la que normalmente se debe pagar dicha remuneración, el impuesto inexorablemente deviene exigible, aunque la remuneración no se haya cobrado por cualquier motivo, incluida la falta de liquidez en la cuenta del deudor.
- 79 Esta interpretación del artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112 se ve corroborada por la lógica interna de la Directiva.
- 80 En efecto, la Directiva 2006/112 no excluye que el IVA pueda ser exigible, como plazo máximo, en el momento de la expedición de la factura o en el momento del cobro del precio. No obstante, solo se trata de una facultad que, en virtud del artículo 66, párrafo primero, letras a) y b), de la citada Directiva, pueden ejercer los Estados miembros, no obstante lo dispuesto en los artículos 63 a 65 de esa Directiva, por lo que se refiere a ciertas operaciones o a ciertas categorías de sujetos pasivos [véase, en este sentido, la sentencia de 28 de octubre de 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (IVA — Pagos sucesivos), C-324/20, EU:C:2021:880, apartado 49].
- 81 Además, procede recordar que las situaciones en las que el destinatario de una entrega de bienes o de una prestación de servicios no paga, o solo paga parcialmente, una deuda derivada de un contrato celebrado con el proveedor o el prestador están reguladas por una disposición específica de la Directiva 2006/112, a saber, su artículo 90, apartado 1, que establece la reducción de la base imponible, en particular en los casos de impago total o parcial después del momento en que la operación quede formalizada [sentencia de 28 de octubre de 2021, X-Beteiligungsgesellschaft (IVA — Pagos sucesivos), C-324/20, EU:C:2021:880, apartados 57 y 60].

82 A la luz de las anteriores consideraciones, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, en el supuesto de que el pago de la remuneración por prestaciones comprendidas en el ámbito de aplicación de esta disposición no pueda tener lugar debido a la falta de liquidez en las cuentas del deudor, dicha disposición no permite considerar que el IVA solo deviene exigible en el momento del cobro efectivo de la remuneración.

Tercera cuestión prejudicial

83 Mediante su tercera 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, para determinar la existencia de una relación directa e inmediata entre, por un lado, una operación concreta por la que se soporta el IVA y, por otro, una serie de operaciones por las que se repercute dicho impuesto que dan derecho a deducción, basta con que, además del contrato subyacente a la operación por la que se soporta el IVA y de las facturas relativas a esta, el sujeto pasivo aporte documentos justificativos que demuestren el aumento del volumen de negocios o del volumen de las operaciones gravadas que supuestamente se derivan de dicha operación.

84 A tenor del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112, 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.

85 A este respecto, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducción forma parte integrante 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. En efecto, el régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. 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. En la medida en que el sujeto pasivo, actuando como tal en el momento en que adquiere un bien o un servicio, utilice dicho bien o servicio para las necesidades de sus operaciones gravadas, podrá deducir el IVA devengado o pagado por el bien o servicio (sentencia de 25 de noviembre de 2021, *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, apartado 23 y jurisprudencia citada).

86 El Tribunal de Justicia ha precisado que, para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado, es, en principio, necesario 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 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 dan derecho a deducción [sentencia de 8 de septiembre de 2022, *Finanzamt R (Deducción del IVA vinculado a una aportación social)*, C-98/21, EU:C:2022:645, apartado 45 y jurisprudencia citada].

- 87 No obstante, también es admisible un derecho a deducción en favor del sujeto pasivo, incluso cuando no exista 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 den derecho a deducción, siempre que los costes 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 [sentencia de 8 de septiembre de 2022, Finanzamt R (Deducción del IVA vinculado a una aportación social), C-98/21, EU:C:2022:645, apartado 46 y jurisprudencia citada].
- 88 En uno u otro caso, es necesario que el coste de los bienes o de los servicios por los que se soporta el IVA esté incorporado en el precio de las operaciones concretas por las que se repercute el IVA o en el precio de los bienes entregados o de los servicios prestados por el sujeto pasivo en el marco de sus actividades económicas, respectivamente [sentencia de 8 de septiembre de 2022, Finanzamt R (Deducción del IVA vinculado a una aportación social), C-98/21, EU:C:2022:645, apartado 47 y jurisprudencia citada].
- 89 Asimismo, el Tribunal de Justicia ha precisado que la existencia de esta relación entre operaciones debe apreciarse atendiendo al contenido objetivo de estas. En particular, 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. En este sentido, se ha declarado que procede tener en cuenta la utilización efectiva de los bienes y servicios adquiridos por el sujeto pasivo y la causa exclusiva de la operación en cuestión, que debe considerarse un criterio para determinar el contenido objetivo [véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de octubre de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, apartado 28, y de 8 de septiembre de 2022, Finanzamt R (Deducción del IVA vinculado a una aportación social), C-98/21, EU:C:2022:645, apartado 49 y jurisprudencia citada].
- 90 Una vez se ha comprobado que una operación no ha sido efectuada para las necesidades de las actividades sujetas a tributación de un sujeto pasivo, no puede considerarse que dicha operación tenga una relación directa e inmediata con esas actividades en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, aunque la operación esté, por razón de su contenido objetivo, sujeta al IVA (sentencia de 8 de noviembre de 2018, C&D Foods Acquisition, C-502/17, EU:C:2018:888, apartado 37 y jurisprudencia citada).
- 91 En el supuesto de que dichos gastos se refieran en parte a una actividad exenta o no económica del sujeto pasivo, el IVA soportado por esos gastos solo podrá deducirse parcialmente (véase, en este sentido, la sentencia de 17 de octubre de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, apartado 30 y jurisprudencia citada).
- 92 En el presente asunto, de la petición de decisión prejudicial se desprende que C presentó a la Administración tributaria rumana documentos que acreditaban un aumento de su volumen de negocios o del volumen de sus operaciones gravadas.
- 93 No obstante, habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede estimar que tales circunstancias, por sí solas, no permiten a la Administración tributaria rumana determinar la existencia de una relación entre los servicios prestados a C en virtud del contrato de colaboración celebrado con DDKK y las operaciones llevadas a cabo por C por las que repercutió el IVA que daban derecho a deducción.

- 94 Corroboración esta apreciación la jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la que se desprende que el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 no supedita en modo alguno el ejercicio del derecho a deducción a un criterio relativo al aumento del volumen de negocios del sujeto pasivo ni, más generalmente, a un criterio de rentabilidad económica de la operación por la que se soporta el IVA. En particular, la falta de aumento del volumen de negocios del sujeto pasivo no tiene ninguna repercusión en el ejercicio del derecho a deducción. En efecto, como se ha recordado en el apartado 85 de la presente sentencia, 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. Por tanto, el derecho a deducir, una vez nacido, sigue existiendo aun cuando, posteriormente, la actividad económica prevista no se lleve a cabo y, por lo tanto, no dé lugar a operaciones gravadas o cuando el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes o servicios que hayan dado lugar a la deducción en operaciones sujetas al impuesto a causa de circunstancias ajenas a su voluntad (véase, en este sentido, la sentencia de 25 de noviembre de 2021, *Amper Metal*, C-334/20, EU:C:2021:961, apartados 30 y 35).
- 95 Sin embargo, de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia se desprende que en el presente asunto existen otros elementos que pueden acreditar la relación necesaria entre las operaciones en cuestión llevadas a cabo por C y su actividad gravada, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 89 de la presente sentencia, relativos a la utilización efectiva de los bienes y servicios adquiridos por C en virtud del contrato de colaboración celebrado con DDKK, así como al motivo de dicha adquisición.
- 96 En efecto, de la petición de decisión prejudicial se desprende que, en virtud del artículo 11, apartado 1, letras c) y d), de la Ley n.º 85/2006 sobre el Procedimiento de Insolvencia, con el fin de poder ofrecer sus servicios en un procedimiento de insolvencia determinado, los administradores y liquidadores concursales interesados presentan sus ofertas y los acreedores de la empresa afectada por dicho procedimiento deben, en principio, designar a uno de ellos. Habida cuenta de este contexto jurídico, la Administración tributaria rumana ya se ha pronunciado sobre el motivo de la operación de que se trata y ha considerado que el contrato de colaboración entre C y DDKK formaba parte de una estrategia de mercadotecnia dirigida a la captación de clientes por parte de C en los inicios de su actividad como administrador o liquidador de empresas en situación de insolvencia.
- 97 Además, por lo que se refiere a cómo se ejecuta en la práctica dicho contrato de colaboración, resulta pertinente señalar que C invocó ante el órgano jurisdiccional remitente que los documentos que presenta a terceros llevan el nombre comercial de DDKK.
- 98 No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar la veracidad de las circunstancias antes mencionadas y tomarlas en consideración, junto con todas las demás circunstancias en las que se han desarrollado las operaciones en cuestión llevadas a cabo por C por las que repercutió el IVA, para apreciar si en el presente asunto existe una relación directa e inmediata entre las operaciones por las que soportó el IVA y las operaciones por las que repercutió el IVA que daban derecho a deducción.
- 99 A la vista de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que, para determinar la existencia de una relación directa e inmediata entre, por un lado, una operación concreta por la que se soporta el IVA y, por otro, una serie de operaciones por las que se repercute dicho impuesto que dan derecho a deducción, es preciso determinar el contenido

objetivo de tales operaciones, lo que implica tomar en consideración todas las circunstancias en las que se hayan desarrollado estas operaciones, a saber, en particular, la utilización efectiva de los bienes y servicios adquiridos por el sujeto pasivo que soporta el IVA y el motivo exclusivo de dicha adquisición, sin que el aumento del volumen de negocios o del volumen de las operaciones gravadas sean elementos pertinentes a este respecto.

Cuarta cuestión prejudicial

- 100 Con carácter preliminar, procede recordar que el órgano jurisdiccional remitente conoce de un recurso dirigido contra una resolución administrativa adoptada en respuesta a una reclamación y que el citado órgano jurisdiccional considera que dicha resolución se adoptó vulnerando el principio de respeto del derecho de defensa.
- 101 A este respecto, de la petición de decisión prejudicial se desprende que, en el presente asunto, la Administración tributaria rumana practicó una liquidación en la que constató irregularidades, en particular en lo que atañe al momento de la exigibilidad del IVA considerado por C. Dicha liquidación fue confirmada parcialmente al término de un procedimiento de reclamación, pero sobre la base de elementos de hecho y de Derecho nuevos, sin que, no obstante, se hubiese requerido a C para pronunciarse sobre dichos elementos.
- 102 El órgano jurisdiccional remitente considera que esta vulneración del derecho de defensa no es necesariamente determinante para la resolución del recurso. Señala que solo implicaría la anulación de la resolución adoptada en respuesta a la reclamación en vía administrativa de C si resultase que, de no haberse producido tal vulneración, el procedimiento de reclamación habría podido conducir a un resultado diferente. No obstante, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si puede desestimar el recurso que se le ha sometido sin proceder a ese análisis, basándose en que, a solicitud de C, la liquidación de 13 de agosto de 2015 ha quedado en suspenso.
- 103 Por consiguiente, procede considerar que, mediante su cuarta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el principio general del Derecho de la Unión de respeto del derecho de defensa debe interpretarse en el sentido de que, en el marco de un procedimiento administrativo de reclamación contra una liquidación tributaria en la que se determina el IVA, cuando la autoridad competente adopte una resolución basada en elementos de hecho y de Derecho nuevos respecto de los cuales el interesado no haya podido pronunciarse, se exige que dicha resolución sea anulada, aun cuando, a solicitud del interesado, se haya suspendido la ejecución de la referida liquidación paralelamente al recurso contencioso-administrativo interpuesto contra esa resolución.
- 104 A este respecto, procede recordar que el respeto del derecho de defensa constituye un principio fundamental del Derecho de la Unión del que forma parte integrante el derecho a ser oído en todo procedimiento (sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartado 28 y jurisprudencia citada).
- 105 En virtud de este principio, que resulta de aplicación cuando la Administración se propone adoptar un acto lesivo para una persona, debe permitirse a los destinatarios de decisiones que afecten sensiblemente a sus intereses dar a conocer eficazmente su punto de vista sobre los elementos en los que la Administración vaya a basar su decisión (sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartado 30 y jurisprudencia citada).

- 106 Esta obligación recae sobre las administraciones de los Estados miembros cuando adoptan decisiones que entran en el ámbito de aplicación del Derecho de la Unión, aun cuando la legislación aplicable no establezca expresamente tal formalidad (sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartado 31 y jurisprudencia citada).
- 107 Esto es lo que sucede en el presente asunto. En efecto, el principio de respeto del derecho de defensa se aplica en circunstancias como las controvertidas en el litigio principal, en las que un Estado miembro, para dar cumplimiento a la obligación que se desprende de la aplicación del Derecho de la Unión de adoptar todas las medidas legales y reglamentarias apropiadas para garantizar la percepción de la totalidad del IVA adeudado en su territorio y luchar contra el fraude, somete al sujeto pasivo a un procedimiento de inspección tributaria (sentencia de 16 de octubre de 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, apartado 40).
- 108 Por otra parte, la regla según la cual debe darse la oportunidad, al destinatario de una decisión lesiva, de formular sus observaciones antes de que se adopte esta tiene como finalidad que la autoridad competente pueda tener en cuenta eficazmente la totalidad de los elementos pertinentes. A fin de garantizar una protección efectiva de la persona o de la empresa afectada, tiene, en particular, por objeto que estas puedan corregir un error o invocar elementos relativos a su situación personal que militen en el sentido de que se adopte la decisión, de que no se adopte o de que tenga un contenido u otro (sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartado 38 y jurisprudencia citada).
- 109 Habida cuenta de las consideraciones anteriores y de los elementos de hecho resumidos en el apartado 101 de la presente sentencia, podría considerarse que, en el presente asunto, la Administración tributaria rumana vulneró el derecho de C a ser oído con anterioridad a la adopción de un acto lesivo, extremo que corresponde determinar al órgano jurisdiccional remitente.
- 110 Sin embargo, no sería este el caso si el hecho de que C no haya podido exponer su posición respecto de los nuevos elementos de hecho y de Derecho tenidos en cuenta en el marco del procedimiento de reclamación no se debiese a un error por parte de dicha Administración, sino a la aplicación de una norma procesal que persiga un objetivo de interés general reconocido, extremo que corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.
- 111 En efecto, según jurisprudencia reiterada, los derechos fundamentales, como el derecho de defensa, no constituyen prerrogativas absolutas, sino que pueden ser objeto de restricciones, siempre y cuando estas respondan efectivamente a objetivos de interés general perseguidos por la medida en cuestión y no constituyan, habida cuenta del objetivo perseguido, una intervención desmesurada e intolerable que afecte a la propia esencia de los derechos así garantizados (sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartado 42 y jurisprudencia citada).
- 112 A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que una audiencia *a posteriori* en el marco de un recurso interpuesto contra una decisión desfavorable puede, en determinadas condiciones, garantizar el respeto del derecho a ser oído (sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartado 55 y jurisprudencia citada).

- 113 En particular, habida cuenta del interés general de la Unión en recaudar lo antes posible los ingresos propios, lo que requiere que las inspecciones tributarias puedan realizarse con prontitud y eficacia, una restricción del derecho a ser oído con anterioridad a la adopción de una decisión lesiva, como una liquidación, puede estar justificada cuando, por un lado, con ocasión de la interposición de un recurso contra dicha decisión, el interesado esté efectivamente en condiciones de solicitar la adopción de medidas provisionales que impliquen la suspensión de la decisión controvertida y, por otro, dicho recurso le permita exponer útilmente su punto de vista (véase, en este sentido, la sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartados 54, 66, 67 y 71).
- 114 La jurisprudencia recordada en los apartados 111 a 113 de la presente sentencia se refiere a la posibilidad de que una limitación del derecho a ser oído establecida en el Derecho nacional pueda estar justificada. Sin embargo, a la vista de los elementos de hecho y de Derecho expuestos por el órgano jurisdiccional remitente, en el presente asunto no parece que se haya establecido una limitación de esta naturaleza, extremo que corresponde determinar al órgano jurisdiccional remitente.
- 115 En efecto, nada en los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia permite considerar que el artículo 213 del Código de Procedimiento Tributario, que, según la información facilitada por el órgano jurisdiccional remitente, regula el procedimiento de reclamación en vía administrativa, establezca limitación alguna al derecho del reclamante a ser oído en el supuesto de que la Administración tributaria rumana pretenda basar su decisión en elementos de hecho y de Derecho nuevos respecto de los cuales el interesado no haya podido pronunciarse. Por el contrario, de su cuarta cuestión prejudicial y de las consideraciones relativas a ella se desprende que, en opinión del órgano jurisdiccional remitente, el hecho de que no se haya oído a C antes de adoptar la decisión por la que se resolvió su reclamación en vía administrativa constituye efectivamente una «irregularidad» que puede vulnerar su derecho a ser oído.
- 116 Dicho esto, como ha señalado acertadamente el órgano jurisdiccional remitente, no toda vulneración del derecho de defensa durante un procedimiento administrativo debe conducir necesariamente a la anulación de la resolución adoptada al término de este.
- 117 A este respecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, cuando el Derecho de la Unión no regula las condiciones conforme a las cuales debe garantizarse el respeto del derecho de defensa ni las consecuencias de la vulneración de ese derecho, la regulación de dichas condiciones y de dichas consecuencias corresponde al Derecho nacional, siempre que las reglas adoptadas en ese sentido sean equivalentes a las que protegen a los particulares en situaciones de Derecho nacional comparables (principio de equivalencia) y no hagan prácticamente imposible o excesivamente difícil el ejercicio de los derechos conferidos por el ordenamiento jurídico de la Unión (principio de efectividad) (sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartado 75 y jurisprudencia citada).
- 118 Esta solución es aplicable en materia de IVA por cuanto la Directiva 2006/112 no contiene disposiciones relativas a los procedimientos de recurso que deban ser transpuestas por los Estados miembros (véase, por analogía, la sentencia de 3 de julio de 2014, Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartado 76).

- 119 No obstante, si bien los Estados miembros están facultados para permitir el ejercicio del derecho de defensa según las mismas condiciones que se aplican a las situaciones internas, esas condiciones tienen que ajustarse al Derecho de la Unión y, en especial, no deben menoscabar el efecto útil de la Directiva 2006/112 (véase, por analogía, la sentencia de 3 de julio de 2014, *Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartado 77).
- 120 Pues bien, la obligación que incumbe al órgano jurisdiccional nacional de garantizar la plena eficacia del Derecho de la Unión no siempre debe suponer la anulación de una decisión cuando esta ha sido adoptada vulnerando el derecho de defensa. En efecto, esta vulneración del derecho de defensa —más específicamente, del derecho a ser oído— solo da lugar a la anulación de la decisión adoptada al término del procedimiento administrativo de que se trate si este hubiera podido llevar a un resultado diferente de no concurrir tal irregularidad [véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de julio de 2014, *Kamino International Logistics y Datema Hellmann Worldwide Logistics*, C-129/13 y C-130/13, EU:C:2014:2041, apartados 78 y 79; de 20 de diciembre de 2017, *Prequ' Italia*, C-276/16, EU:C:2017:1010, apartado 62, y de 4 de junio de 2020, C.F. (Inspección fiscal), C-430/19, EU:C:2020:429, apartado 35]. En cambio, el hecho de que se haya suspendido el acto cuya anulación se ha solicitado paralelamente al recurso contencioso-administrativo interpuesto contra dicho acto carece de pertinencia.
- 121 En estas circunstancias, corresponde al órgano jurisdiccional remitente apreciar en qué medida el procedimiento de reclamación en vía administrativa habría podido conducir a un resultado diferente si se hubiese oído a C durante dicho procedimiento.
- 122 A la luz de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la cuarta cuestión prejudicial que el principio general del Derecho de la Unión de respeto del derecho de defensa debe interpretarse en el sentido de que, en el marco de un procedimiento administrativo de reclamación contra una liquidación tributaria en la que se determina el IVA, cuando la autoridad competente adopte una resolución basada en nuevos elementos de hecho y de Derecho respecto de los cuales el interesado no haya podido pronunciarse, se exige que la resolución adoptada al término de dicho procedimiento sea anulada si, de no haberse producido tal irregularidad, el citado procedimiento hubiera podido conducir a un resultado diferente, aun cuando, a solicitud del interesado, se haya suspendido la ejecución de la referida liquidación paralelamente al recurso contencioso-administrativo interpuesto contra esa resolución.

Costas

- 123 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 64 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en su versión modificada por la Directiva 2008/117/CE del Consejo, de 16 de diciembre de 2008,**

debe interpretarse en el sentido de que

están comprendidas en el ámbito de aplicación del apartado 1 de dicho artículo las prestaciones de servicios realizadas sin interrupción durante un determinado período, como las llevadas a cabo, en virtud del Derecho rumano, por los administradores y liquidadores concursales en favor de las empresas sujetas a procedimientos de insolvencia, en la medida en que, sin perjuicio de las comprobaciones que incumben al órgano jurisdiccional remitente, dichas prestaciones den lugar a cantidades exigibles o a pagos sucesivos.

- 2) El artículo 64, apartado 1, de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/117,

debe interpretarse en el sentido de que,

en el supuesto de que el pago de la remuneración por prestaciones comprendidas en el ámbito de aplicación de esta disposición no pueda tener lugar debido a la falta de liquidez en las cuentas del deudor, dicha disposición no permite considerar que el impuesto sobre el valor añadido solo deviene exigible en el momento del cobro efectivo de la remuneración.

- 3) El artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2008/117,

debe interpretarse en el sentido de que,

para determinar la existencia de una relación directa e inmediata entre, por un lado, una operación concreta por la que se soporta el impuesto sobre el valor añadido y, por otro, una serie de operaciones por las que se repercute dicho impuesto que dan derecho a deducción, es preciso determinar el contenido objetivo de tales operaciones, lo que implica tomar en consideración todas las circunstancias en las que se hayan desarrollado estas operaciones, a saber, en particular, la utilización efectiva de los bienes y servicios adquiridos por el sujeto pasivo que soporta el impuesto sobre el valor añadido y el motivo exclusivo de dicha adquisición, sin que el aumento del volumen de negocios o del volumen de las operaciones gravadas sean elementos pertinentes a este respecto.

- 4) El principio general del Derecho de la Unión de respeto del derecho de defensa

debe interpretarse en el sentido de que,

en el marco de un procedimiento administrativo de reclamación contra una liquidación tributaria en la que se determina el impuesto sobre el valor añadido, cuando la autoridad competente adopte una resolución basada en nuevos elementos de hecho y de Derecho respecto de los cuales el interesado no haya podido pronunciarse, se exige que la resolución adoptada al término de dicho procedimiento sea anulada si, de no haberse producido tal irregularidad, el citado procedimiento hubiera podido conducir a un resultado diferente, aun cuando, a solicitud del interesado, se haya suspendido la ejecución de la referida liquidación paralelamente al recurso contencioso-administrativo interpuesto contra esa resolución.

Firmas