

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima)

de 21 de septiembre de 2017 (\*)

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Octava Directiva 79/1072/CEE — Directiva 2006/112/CE — Sujeto pasivo que reside en otro Estado miembro — Devolución del IVA que grava los bienes importados — Requisitos — Elementos objetivos que confirman la intención del sujeto pasivo de utilizar los bienes importados en el marco de sus actividades económicas — Grave riesgo de que no se realice la operación que ha justificado la importación»

En el asunto C-441/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie (Tribunal Supremo, Rumanía), mediante resolución de 22 de junio de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 8 de agosto de 2016, en el procedimiento entre

**SMS group GmbH**

y

**Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Décima),

integrado por la Sra. M. Berger (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. E. Levits y F. Biltgen, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de SMS group GmbH, por el Sr. E. B?ncil?, avocat;
- en nombre del Gobierno rumano, por el Sr. R.-H. Radu así como por las Sras. C.-M. Florescu y R.-M. Mangu, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno italiano, por la Sra. G. Palmieri, en calidad de agente, asistida por la Sra. G. Galluzzo, avvocato dello Stato;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y L. Radu Bouyon, 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 versa sobre la interpretación de los artículos 2 a 6 de la Octava Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del Impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país (DO 1979, L 331, p. 11; EE 09/01, p. 116; en lo sucesivo «Octava Directiva») y del artículo 17, apartado 2 y apartado 3, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01 p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición fue presentada en el marco de un litigio entre SMS group GmbH y la Direc?ia General? Regional? a Finan?elor Publice Bucure?ti (Dirección General Regional de Hacienda de Bucarest, Rumanía; en lo sucesivo, «administración tributaria»), a propósito de la devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) pagado por SMS group en Rumanía durante el año 2009.

## **Marco jurídico**

### *Derecho de la Unión*

3 El litigio principal versa sobre una solicitud de devolución del IVA, presentada el 23 de diciembre de 2009 a raíz de la importación de bienes el 14 de septiembre de 2009. En consecuencia, son aplicables *ratione temporis* al caso de autos la Octava Directiva y la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

### *Octava Directiva:*

4 El artículo 1 de la Octava Directiva establece lo siguiente:

«Para la aplicación de la presente Directiva se considera como sujeto pasivo no establecido en el interior del país al sujeto pasivo [...] que durante el período a que se refiere[n la primera y segunda frases d]el párrafo primero del apartado 1 del artículo 7 de la presente Directiva, no haya tenido en el interior del país de que se trate ni la sede de su actividad económica ni un establecimiento permanente desde el que se efectúen las operaciones [...] y que no haya efectuado durante el mismo período ninguna entrega de bienes o prestación de servicios que pueda considerarse efectuada en este país, con excepción:

- a) de las prestaciones de transporte [...];
- b) de las prestaciones de servicios en los casos en que el impuesto sea debido únicamente por el destinatario del servicio [...]

5 A tenor del artículo 2 de dicha Directiva:

«Cada Estado miembro devolverá, en las condiciones que se fijan en los artículos siguientes, a

todo sujeto pasivo que no esté establecido en el interior del país, pero que se halle establecido en otro Estado miembro, el [IVA] que haya gravado los servicios que se le hayan prestado o los bienes muebles que le hayan sido entregados en el interior del país por otros sujetos pasivos, o que haya gravado la importación de bienes al país, en la medida en que tales bienes y servicios se utilicen para las necesidades de las operaciones enunciadas en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 17 de la [Sexta] Directiva [...]»

6 En virtud del artículo 3 de la citada Directiva:

«Para tener derecho a la devolución, todo sujeto pasivo definido en el artículo 2 que no haya efectuado ninguna entrega de bienes o ninguna prestación de servicios que puedan considerarse realizadas en el interior del país estará obligado a:

- a) presentar, ante el Servicio competente [...] una solicitud [...];
- b) justificar, mediante certificación expedida por la administración del Estado en que el sujeto pasivo esté establecido, que está sometido al [IVA] en dicho Estado. [...];
- c) declarar por escrito que no ha efectuado ninguna entrega de bienes o ninguna prestación de servicios, que puedan considerarse realizadas en el interior del país durante el período a que se refiere[n las frases primera y segunda d]el párrafo primero del apartado 1 del artículo 7;
- d) Comprometerse a reintegrar toda suma indebidamente percibida.»

7 El artículo 4 de la citada Directiva establece:

«Para tener derecho a la devolución, todo sujeto pasivo definido en el artículo 2 que no haya efectuado en el interior del país ninguna entrega de bienes ni ninguna prestación de servicios que puedan considerarse realizadas en el interior del país, distintas de las prestaciones enunciadas en las letras a) y b) del artículo 1 estará obligado a:

- a) cumplir las obligaciones a que se refieren las letras a), b) y d) del artículo 3;
- b) declarar por escrito que no ha efectuado, durante el período a que se refieren la primera y segunda frase del párrafo primero del apartado 1 del artículo 7 ninguna entrega de bienes ni ninguna prestación de servicios, que puedan considerarse realizadas en el interior del país, distintas de las prestaciones enunciadas en las letras a) y b) del artículo 1.»

8 El artículo 5, párrafo primero, de la Octava Directiva tiene el siguiente tenor:

«A efectos de la presente Directiva, el derecho a la devolución del Impuesto [se] determina, de conformidad con el artículo 17 de la [Sexta Directiva], tal como se aplique en el Estado miembro de la devolución.»

9 El artículo 6 de dicha Directiva está redactado en los siguientes términos:

«Los Estados miembros no podrán imponer a los sujetos pasivos definidos en el artículo 2, además de las obligaciones enunciadas en los artículos 3 y 4, ninguna obligación distinta de la de facilitar, en casos particulares, las informaciones necesarias para apreciar el correcto fundamento de la solicitud de devolución.»

10 El artículo 7, apartado 1, de esa Directiva dispone lo siguiente:

«La solicitud de devolución prevista en los artículos 3 y 4 se referirá a las compras de bienes o

servicios facturadas o a las importaciones efectuadas durante un período que no sea inferior a tres meses ni superior a un año natural. [...]»

#### *Directiva IVA*

11 La Directiva IVA derogó y sustituyó, desde el 1 de enero de 2007, a la Sexta Directiva. Según los considerandos 1 y 3 de la Directiva IVA, la refundición de la Sexta Directiva era necesaria para presentar todas las disposiciones aplicables de forma clara y racional en una estructura y una redacción remodeladas sin introducir, en principio, cambios de fondo.

12 El artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA establece lo siguiente:

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

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. [...]»

13 A tenor del artículo 70 de dicha Directiva:

«El devengo del impuesto se produce, y el impuesto es exigible, en el momento en que se efectúa la importación de bienes.»

14 El artículo 146, apartado 1, de la citada Directiva establece:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes expedidos o transportados fuera de la Comunidad, por el propio vendedor o por cuenta de éste;

[...]»

15 El artículo 167 de esa Directiva, cuyo tenor es idéntico al del artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva, establece lo siguiente:

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

16 El artículo 168 de la Directiva IVA, cuyo contenido es, en esencia, idéntico al del artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, 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;

[...]

e) el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro.»

17 El contenido del artículo 169 de la Directiva IVA es, en esencia, idéntico al del artículo 17,

apartado 3, de la Sexta Directiva. Ese primer artículo dispone:

«Además de la deducción contemplada en el artículo 168, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el IVA a que se refiere dicho artículo en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de las siguientes operaciones:

a) sus operaciones correspondientes a las actividades contempladas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9, efectuadas fuera del Estado miembro en el que dicho impuesto debe devengarse o pagarse, que hubiesen originado el derecho a la deducción si se hubieran efectuado en dicho Estado miembro;

b) sus operaciones exentas conforme [al artículo] 146 [...];

[...]»

18 El artículo 170 de la Directiva IVA tiene el siguiente tenor:

«Todo sujeto pasivo que, con arreglo al artículo 1 de la [Octava Directiva] [...] no esté establecido en el Estado miembro en el que realice las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con IVA, tendrá derecho a obtener la devolución de dicho impuesto en la medida en que los bienes o servicios se utilicen para las operaciones siguientes:

a) las operaciones contempladas en el artículo 169;

[...]»

19 El artículo 171, apartado 1, de la Directiva IVA establece:

«La devolución del IVA en favor de los sujetos pasivos que no estén establecidos en el Estado miembro en el que realicen las compras de bienes y servicios o las importaciones de bienes gravados con impuestos, pero que estén establecidos en otro Estado miembro, se efectuará según las normas de desarrollo previstas por la [Octava Directiva].»

### *Derecho rumano*

20 El artículo 147 *ter* de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003, por la que se establece el Código tributario), titulado «Devolución del impuesto al sujeto pasivo no registrado a efectos del IVA en Rumanía», dispone:

«1) En las condiciones establecidas legalmente:

a) el sujeto pasivo no registrado ni obligado a registrarse a efectos del IVA en Rumanía y que esté establecido en otro Estado miembro podrá solicitar la devolución del impuesto pagado;

[...]»

21 El punto 49 de la Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Codului fiscal (Decreto del Gobierno n.º 44/2004, por el que se aprueba el Reglamento de aplicación del Código tributario) dispone lo siguiente:

«[...]

3) El sujeto pasivo [...] es aquel sujeto pasivo que [...] no está registrado ni obligado a registrarse a efectos del impuesto en Rumanía [...], no está establecido ni tiene un establecimiento permanente en Rumanía desde el que se efectúen actividades económicas y,

durante ese período, no ha realizado ninguna entrega de bienes o prestación de servicios en Rumanía [...].

4) La devolución del impuesto [...] se acordará al sujeto pasivo referido en el apartado 3 en la medida en que éste utilice los bienes y servicios [...] importados en Rumanía por los que se haya abonado el impuesto para:

a) operaciones relacionadas con su actividad económica por las que el sujeto pasivo tendría derecho a deducir el impuesto si tales operaciones se hubieran realizado en Rumanía [...];

[...]

5) Para que concurran los requisitos para la devolución, todo sujeto pasivo referido en el apartado 3 deberá cumplir las siguientes obligaciones:

[...]

c) confirmar, mediante declaración escrita, que en el período al que se refiere la solicitud de devolución no ha efectuado entregas de bienes o prestaciones de servicios que tuvieran lugar en Rumanía o se hayan considerado realizadas en Rumanía [...];

[...]

6) Las autoridades tributarias competentes no podrán imponer a los sujetos pasivos que soliciten la devolución [...] otras obligaciones distintas de las previstas en el apartado 5. Con carácter excepcional, las autoridades tributarias competentes podrán exigir al sujeto pasivo que presente la información adicional necesaria para comprobar si la solicitud de devolución está bien fundamentada.

[...]»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

22 SMS group es una sociedad establecida en Alemania que comercializa y monta instalaciones para el procesamiento del acero. El 7 de febrero de 2008, SMS Meer, entidad que entretanto fue absorbida por SMS group, celebró como vendedora un contrato denominado «n.º 27» (en lo sucesivo, «contrato») con Zimekon Handels GmbH Austria (en lo sucesivo, «comprador»), para la fabricación y entrega de un sistema de soldadura de tubos para la fabricación de tuberías y de perfiles tubulares de acero, con soldadura longitudinal eléctrica (en lo sucesivo, «RSA»). El destinatario del RSA era la sociedad OOO Zimekon Ukraine.

23 Conforme al calendario de pagos establecido por el contrato n.º 27, el comprador debía pagar, en el mes de marzo de 2008, un anticipo de dos millones de euros por la primera fase de los trabajos relativos a la fabricación del RSA, posteriormente 800 000 euros antes del 15 de abril de 2008, un millón de euros más antes del 15 de mayo de 2008 y, por último, otro millón de euros antes del 15 de junio de 2008. La entrega al destinatario debía tener lugar entre el 1 de junio de 2009 y el 30 de septiembre de 2009, siempre que los pagos previstos en dicho contrato se hubieran efectuado dentro de los plazos acordados.

24 El 26 de junio de 2008, cuando el comprador únicamente había pagado el anticipo de dos millones de euros, SMS celebró con Asmas AES, establecida en Turquía, un acuerdo de subcontratación que tenía por objeto la entrega de la maquinaria que SMS Meer necesitaba para fabricar el RSA (en lo sucesivo, «bienes de que se trata»). Sin embargo, el 5 de noviembre de 2008 se suspendió hasta el 1 de septiembre de 2009 la ejecución del contrato n.º 27 a petición del

comprador, al estar este último atravesando dificultades financieras. SMS Meer instó al comprador a realizar los pagos pendientes, informándole de que los trabajos no se reanudarían hasta que no se hubieran recibido los importes adeudados.

25 El 14 de septiembre de 2009, SMS Meer importó en Rumanía desde Turquía los bienes de que se trata y pagó por ello 1 487 739 lei rumanos (RON) (alrededor de 327 500 euros) en concepto de IVA. Tras la importación, dichos bienes fueron colocados en un depósito situado en Rumanía.

26 Al no haber pagado el comprador los importes pendientes no se reanudó la ejecución del contrato n.º 27. Según SMS group, los bienes de que se trata no han podido utilizarse para otros proyectos y su intención es deshacerse de ellos como chatarra.

27 El 23 de diciembre de 2009, SMS Meer solicitó a la administración tributaria la devolución del IVA pagado al Estado rumano por la importación de los bienes de que se trata. En respuesta a una solicitud de información adicional por parte de la administración tributaria, SMS Meer alegó que, en caso de no ejecución del contrato n.º 27, tenía la intención de exportar tales bienes. No obstante, no precisó el destino ni la fecha en que tendría lugar tal exportación.

28 Sin embargo, la administración tributaria denegó la devolución del IVA por considerar que SMS Meer no había presentado justificantes que acreditaran la circulación posterior de los bienes de que se trata ni de su beneficiario final. Después de que el servicio de resolución de reclamaciones de la administración tributaria desestimara el recurso administrativo interpuesto por SMS Meer contra dicha resolución denegatoria, la Curtea de Apel Bucureşti (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía), mediante una primera sentencia de 30 de mayo de 2012, desestimó la demanda de SMS Meer solicitando la anulación de las dos resoluciones de la administración tributaria.

29 Esa primera sentencia fue, sin embargo, anulada por la Înalta Curtea de Casaţie şi Justiţie (Tribunal Supremo, Rumanía), que devolvió los autos a la Curtea de Apel Bucureşti (Tribunal Superior de Bucarest). Mediante sentencia de 9 de julio de 2014, esta última volvió a desestimar la demanda de SMS Meer, declarándola infundada ya que, según dicho órgano jurisdiccional, la administración tributaria había exigido legítimamente a SMS Meer que justificara la circulación posterior de los bienes de que se trata. En efecto, según esa sentencia SMS Meer está obligada, en virtud del artículo 147 *ter*, apartado 1, letra a), de la Ley n.º 571/2003, a aportar la prueba del destino de los bienes importados en Rumanía, al ser el destino efectivo de éstos pertinente para el régimen fiscal aplicable.

30 SMS Meer interpuso un recurso de casación contra la sentencia de 9 de julio de 2014, alegando que la celebración del contrato n.º 27 con el comprador y su ejecución parcial era una operación gravada. Además, el contrato n.º 27 también se había ejecutado mediante el pago de un anticipo de dos millones de euros sobre el total del precio convenido, la celebración de un acuerdo de subcontratación y la compra a un proveedor en Turquía de una parte de los componentes necesarios para la fabricación del RSA. Por ello, SMS Meer estableció un vínculo directo entre la importación de los bienes de que se trata y sus operaciones gravadas. SMS sostiene que la devolución del IVA no puede depender de la prueba del envío de tales bienes tras ser importados, cuando el contrato n.º 27, en definitiva, no se ha llevado a término. En el momento de la importación las partes todavía querían que se realizara la transacción.

31 Según el tribunal remitente, en la fecha de la importación SMS Meer corría un grave riesgo de que se rescindiera el contrato n.º 27, en la medida en que el comprador ya había dejado de pagar las cuotas debidas conforme a dicho contrato. Ello plantea la cuestión de si el hecho de realizar la importación en una fecha en la que la ejecución del citado contrato estaba suspendida

implica que la importación de los bienes de que se trata ya no guardaba relación con su ejecución.

32 Dadas estas circunstancias, la *Înalta Curte de Casa?ie ?i Justi?ie* (Tribunal Supremo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Deben interpretarse los artículos 2 a 5 de la Octava Directiva, en relación con el artículo 17, apartados 2 y 3, letra a), de la Sexta Directiva, en el sentido de que se oponen a la práctica de una administración tributaria nacional que considera que no existen datos objetivos que confirmen la intención declarada por el sujeto pasivo de utilizar los bienes importados en el contexto de su actividad económica cuando, en la fecha de su importación efectiva, el contrato para cuya ejecución el sujeto pasivo había adquirido e importado esos bienes ha quedado suspendido, con grave riesgo de que la ulterior entrega u operación a que estaban destinados los bienes importados no se realice?

2) La prueba de la ulterior circulación de los bienes importados, es decir, la comprobación del hecho de que los bienes importados han sido efectivamente destinados a operaciones imponibles del sujeto pasivo, y del modo en que lo han sido ¿constituye un requisito complementario exigido para la devolución del IVA, distinto de los enumerados en los artículos 3 y 4 de la Octava Directiva y prohibido por el artículo 6 de la misma Directiva, o bien constituye una información necesaria sobre el requisito esencial para la devolución consistente en la utilización de los bienes importados en el contexto de operaciones imponibles, información que el órgano tributario puede exigir con arreglo al artículo 6 de la Octava Directiva?

3) ¿Cabe interpretar los artículos 2 a 5 de la Octava Directiva, en relación con el artículo 17, apartados 2 y 3, letra a), de la Sexta Directiva, en el sentido de que puede denegarse el derecho a la devolución del IVA cuando no se realice la operación ulterior prevista, en cuyo contexto debían utilizarse los bienes importados? ¿Tiene importancia en tales condiciones el destino efectivo de los bienes, es decir, el hecho de que en cualquier caso hayan sido utilizados, el modo en que se hayan utilizado y el hecho de que se hayan utilizado en el territorio del Estado miembro en el que se pagó el IVA o fuera de dicho Estado?»

### **Sobre las cuestiones prejudiciales**

33 Mediante sus tres cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si la Octava Directiva en conexión con el artículo 170 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro deniegue a un sujeto pasivo que no está establecido en su territorio el derecho a la devolución del IVA pagado por una importación de bienes en una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que cuando se realizó la importación estaba suspendida la ejecución del contrato en cuyo contexto el sujeto pasivo compró e importó tales bienes, la operación para la que éstos debían utilizarse finalmente no se realizó y el sujeto pasivo no ha aportado la prueba de la circulación posterior de tales bienes.

34 Para responder a esta cuestión procede recordar, en primer lugar, que la Octava Directiva tiene por objeto establecer las modalidades de devolución del IVA pagado en un Estado miembro por sujetos pasivos establecidos en otro Estado miembro y, por tanto, armonizar el derecho a devolución derivado del artículo 170 de la Directiva IVA (sentencia de 28 de junio de 2007, *Planzer Luxembourg*, C-73/06, EU:C:2007:397, apartado 34 y jurisprudencia citada).

35 En este contexto, del artículo 2 de la Octava Directiva se desprende que cada Estado miembro devolverá, en las condiciones fijadas en la misma, a todo sujeto pasivo que no esté establecido en su territorio sino en el de otro Estado miembro, el IVA que haya gravado, en

particular, la importación de bienes a ese primer Estado miembro, en la medida en que tales bienes se utilicen para las necesidades de las operaciones enunciadas en el artículo 170 de la Directiva IVA.

36 A este respecto, los artículos 3 y 4 de la Octava Directiva precisan las formalidades que deben observarse para obtener tal devolución.

37 Ahora bien, tal como la Comisión Europea expuso acertadamente en sus observaciones escritas, la Octava Directiva no tiene la finalidad de determinar ni los requisitos de ejercicio ni el alcance del derecho a la devolución. En efecto, del artículo 5 de tal Directiva se desprende que el derecho a la devolución del IVA se determinará conforme a las disposiciones pertinentes de la Directiva IVA.

38 Procede señalar a este respecto que el derecho de un sujeto pasivo establecido en un Estado miembro a obtener la devolución del IVA abonado en otro Estado miembro, regulado en la Octava Directiva, es análogo al derecho a deducir el IVA soportado en su propio Estado miembro, creado a su favor por la Directiva IVA (véase la sentencia de 25 de octubre de 2012, Daimler y Widex, C-318/11 y C-319/11, EU:C:2012:666, apartado 41 así como la jurisprudencia citada).

39 Según jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, el referido derecho a deducción forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Este derecho se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas impositivas soportadas en las operaciones anteriores (sentencia de 22 de junio de 2016, Gemeente Woerden, C-267/15, EU:C:2016:466, apartado 31 y la jurisprudencia citada).

40 En efecto, el régimen de deducciones y, consiguientemente, de devoluciones, 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, por lo tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez sujetas al IVA (sentencia de 22 de marzo de 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, apartado 35 y la jurisprudencia citada).

41 En lo que atañe, más concretamente, a los requisitos del derecho a la devolución, de la interpretación del artículo 170 de la Directiva IVA en relación con el artículo 169 de esa misma Directiva se desprende que todo sujeto pasivo que, en el sentido del artículo 1 de la Octava Directiva, no está establecido en el Estado miembro en el que efectúa importaciones de bienes gravados con el IVA tiene derecho a obtener la devolución de dicho impuesto, en la medida en que tales bienes se utilicen sea para sus operaciones en el ámbito de las actividades contempladas en el artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de la Directiva IVA, efectuadas fuera del Estado miembro en el que dicho impuesto se ha devengado o pagado y que darían derecho a la deducción si se realizaran en ese Estado miembro, sea para determinadas operaciones exentas.

42 Tal derecho a la devolución nace, conforme a los artículos 70 y 167 de la Directiva IVA, en el momento en que es exigible el impuesto, es decir, en el momento de la importación de los bienes (véase, por analogía, la sentencia de 22 de marzo de 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, apartado 36 y la jurisprudencia citada).

43 Por lo que respecta, en primer lugar, a la cuestión de si SMS Meer puede considerarse sujeto pasivo en el sentido del artículo 1 de la Octava Directiva, cabe recordar que tal artículo establece, en esencia, dos condiciones acumulativas. Por un lado, el sujeto pasivo de que se trate no debe disponer, durante el periodo contemplado en el artículo 7, apartado 1, de dicha Directiva,

de ningún establecimiento en el Estado miembro en el que pretenda reclamar la devolución. Por otro, no debe haber realizado, durante el mismo periodo, entregas de bienes o prestaciones de servicios que puedan considerarse efectuadas en este Estado miembro, con excepción de determinadas prestaciones de servicios específicos (véase, en este sentido, la sentencia de 6 de febrero de 2014, E.ON Global Commodities, C?323/12, EU:C:2014:53, apartado 42).

44 En el caso de autos no se discute que SMS Meer reúne dichos requisitos. Consta, en particular, que en el momento de la importación de que se trata en el litigio principal dicha sociedad estaba sujeta al IVA en Alemania, como sociedad que ejercía en dicho Estado miembro actividades económicas consistentes en comercializar y montar instalaciones destinadas al procesamiento del acero, y que no estaba obligada a registrarse a efectos del IVA en Rumanía.

45 En lo que atañe, en segundo lugar, a la cuestión de si SMS Meer actuó como sujeto pasivo en la importación de los bienes de que se trata en Rumanía, procede señalar que el concepto de «sujeto pasivo» está definido, conforme al artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA, en relación con el de «actividad económica» (sentencia de 29 de noviembre de 2012, Gran Via Moine?ti, C?257/11, EU:C:2012:759, apartado 24 y jurisprudencia citada).

46 Un particular que importa bienes para las necesidades de una actividad económica en el sentido de la citada disposición lo hace como sujeto pasivo, aunque los bienes no se utilicen de inmediato para esa actividad económica (véase, en este sentido, la sentencia de 29 de noviembre de 2012, Gran Via Moine?ti, C?257/11, EU:C:2012:759, apartado 25 y la jurisprudencia citada). En efecto, de la jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia se desprende que debe considerarse sujeto pasivo a quien efectúe gastos de inversión con la intención, confirmada por elementos objetivos, de ejercer una actividad económica en el sentido de dicho artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, apartado 24; de 29 de febrero de 1996, INZO, C?110/94, EU:C:1996:67, apartado 17, y de 22 de octubre de 2015, Sveda, C?126/14, EU:C:2015:712, apartado 20 y la jurisprudencia citada).

47 La cuestión de si un sujeto pasivo actúa como tal es una cuestión de hecho que deberá apreciarse teniendo en cuenta todas las circunstancias del caso, entre las que se incluyen la naturaleza del bien de que se trate y el período transcurrido entre la adquisición de éste y su utilización para las actividades económicas de dicho sujeto pasivo (sentencia de 22 de marzo de 2012, Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, apartado 41 y la jurisprudencia citada).

48 En este contexto, es preciso recordar que, en el marco de una remisión prejudicial, el juez nacional es el único competente para apreciar los hechos examinados en el litigio principal y para interpretar la legislación nacional. Sin embargo, el Tribunal de Justicia, al que corresponde ofrecer respuestas útiles al juez nacional, es competente para proporcionar indicaciones, basadas en los autos del procedimiento principal y en las observaciones que le hayan sido presentadas, que puedan permitir dictar una resolución al órgano jurisdiccional remitente (sentencia de 11 de mayo de 2017, Posnania Investment, C?36/16, EU:C:2017:361, apartado 37 y la jurisprudencia citada).

49 En el caso de autos, se ha demostrado que, tras haber recibido SMS Meer un anticipo de dos millones de euros, procedió, el 26 de junio de 2008, a celebrar un acuerdo de subcontratación que tenía por objeto los bienes de que se trata, que fueron comprados como equipamiento necesario para la realización del RSA y, por tanto, para la ejecución del contrato n.º 27. De estas comprobaciones se desprende que dicha sociedad importó los bienes de que se trata con la intención, confirmada por elementos objetivos, de ejercer una actividad económica.

50 A este respecto, carece de pertinencia el simple hecho de que el contrato n.º 27 estuviera suspendido en la fecha en la que los bienes de que se trata fueron importados pues, en particular,

debe presumirse que si SMS Meer hubiera rechazado la entrega de los bienes invocando únicamente la suspensión del contrato n.º 27 habría incumplido sus obligaciones contractuales frente a su subcontratista. Por otra parte, sólo después de que tales bienes se importaran no se reanudó con carácter definitivo la ejecución del contrato, y ello por motivos ajenos a la voluntad de SMS Meer, a saber, las dificultades de pago que atravesó el adquirente.

51 En consecuencia, en el momento de la importación de los bienes de que se trata SMS Meer actuó como un sujeto pasivo en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA.

52 Por lo que respecta, en tercer lugar, a la utilización de los bienes de que se trata para operaciones contempladas en el artículo 170 de la Directiva IVA, es pacífico que el destinatario del RSA para cuya realización SMS Meer adquirió tales bienes se encontraba en Ucrania. En consecuencia, la importación de dichos bienes tuvo lugar para efectuar, en definitiva, una exportación en el sentido del artículo 146 de la Directiva IVA, operación a la que remite el artículo 170 de esa misma Directiva.

53 En tales circunstancias, debe considerarse que en el momento de la importación de los bienes de que se trata en Rumanía SMS Meer adquirió el derecho a la devolución del IVA abonado.

54 La existencia de tal derecho no queda cuestionada por el hecho de que finalmente no se realizara la operación en cuyo contexto debían utilizarse los bienes de que se trata y SMS Meer no pudiera aportar la prueba, exigida por la administración tributaria, de la circulación posterior de dichos bienes.

55 En efecto, según jurisprudencia consolidada del Tribunal de Justicia, a falta de circunstancias fraudulentas o abusivas, y sin perjuicio de las regularizaciones que eventualmente procedan con arreglo a los requisitos previstos en la Directiva IVA, el derecho a deducir, una vez nacido, sigue existiendo (véase, por analogía, la sentencia de 22 de marzo de 2012, Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, apartado 46 y la jurisprudencia citada).

56 Más concretamente, cuando el sujeto pasivo, por circunstancias ajenas a su voluntad, no haya podido utilizar los bienes o servicios que dan lugar a la devolución en el marco de la operación contemplada, el derecho a deducir sigue existiendo, ya que en tal supuesto no existe ningún riesgo de fraude o de abuso que pueda justificar la denegación de la devolución (véase, por analogía, la sentencia de 22 de marzo de 2012, Klub, C?153/11, EU:C:2012:163, apartado 47 y la jurisprudencia citada). Tales consideraciones son aplicables *a fortiori* a un sujeto pasivo como SMS Meer, toda vez que, según declaró, no había previsto otro uso para los bienes de que se trata.

57 De ello se deduce que, en el caso de autos, en la medida en que las autoridades fiscales nacionales no disponen de elementos objetivos que demuestren que el derecho a la devolución haya nacido de manera abusiva o fraudulenta ¿lo que corresponde verificar, en definitiva, al tribunal remitente? carecen de pertinencia los hechos posteriores a la importación. En particular, exigir que SMS Meer aporte la prueba de que los bienes de que se trata finalmente fueron exportados fuera de Rumanía equivale, en realidad, a añadir al ejercicio del derecho a la devolución un requisito de fondo no previsto por el sistema del IVA.

58 Habida cuenta del conjunto de consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que la Octava Directiva, en conexión con el artículo 170 de la Directiva IVA, debe interpretarse en el sentido de que se opone a que un Estado miembro deniegue a un sujeto pasivo que no está establecido en su territorio el derecho a la devolución del IVA pagado por la importación de bienes en una situación como la controvertida en el litigio

principal, en la que en el momento de la importación estaba suspendida la ejecución del contrato en cuyo contexto el sujeto pasivo compró e importó tales bienes, finalmente no se realizó la operación para la que estos últimos debían utilizarse y el sujeto pasivo no ha aportado la prueba de la circulación posterior de los mismos.

## **Costas**

59 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, corresponde a éste 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 Décima) declara:

**La Octava Directiva 79/1072/CEE del Consejo, de 6 de diciembre de 1979, en materia de armonización de las legislaciones de los Estados Miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Modalidades de devolución del Impuesto sobre el valor añadido a los sujetos pasivos no establecidos en el interior del país, en conexión con el artículo 170 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 que un Estado miembro deniegue a un sujeto pasivo que no está establecido en su territorio el derecho a la devolución del impuesto sobre el valor añadido pagado por la importación de bienes en una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que en el momento de la importación estaba suspendida la ejecución del contrato en cuyo contexto el sujeto pasivo compró e importó tales bienes, finalmente no se realizó la operación para la que estos últimos debían utilizarse y el sujeto pasivo no ha aportado la prueba de la circulación posterior de los mismos.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: rumano.