Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 24 de febrero de 2022 *

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letra c) — Aplicabilidad *ratione temporis* — Prestaciones sujetas al IVA — Prestaciones de servicios a título oneroso — Criterios — Relaciones intragrupo — Prestaciones consistentes en reparar o sustituir componentes de aerogeneradores en garantía y realizar informes de disconformidad — Notas de adeudo emitidas por el prestador sin que se mencione el IVA — Deducción por el prestador del IVA que gravó los bienes y servicios que le facturaron los subcontratistas para la ejecución de las mismas prestaciones»

En el asunto C-605/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal), mediante resolución de 1 de julio de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 17 de noviembre de 2020, en el procedimiento entre

Suzlon Wind Energy Portugal — Energia Eólica Unipessoal, Lda

y

Autoridade Tributária e Aduaneira,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por el Sr. J. Passer, Presidente de Sala, y el Sr. N. Wahl (Ponente) y la Sra. M. L. Arastey Sahún, Jueces;

Abogada General: Sra. L. Medina;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Suzlon Wind Energy Portugal — Energia Eólica Unipessoal, Lda, por los Sres. L. Scolari y R. Reigada Pereira, advogados;

* Lengua de procedimiento: portugués.

– en nombre del Gobierno portugués, por el Sr. L. Inez Fernandes, la Sra. P. Barros da Costa y el Sr. R. Campos Laires, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios e I. Melo Sampaio, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 La presente petición de decisión prejudicial tiene por objeto, en esencia, la interpretación del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Suzlon Wind Energy Portugal — Energia Eólica Unipessoal, Lda (en lo sucesivo, «Suzlon Wind Energy Portugal»), y la Autoridade Tributária e Aduaneira (Autoridad Tributaria y Aduanera, Portugal), en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de prestaciones de servicios de reparación efectuadas dentro del plazo de garantía de un bien en beneficio de una sociedad, establecida en un país tercero, que posee indirectamente la totalidad del capital de la recurrente en el litigio principal.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

Directiva 77/388/CEE

3 El artículo 2, punto 1, 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), establecía:

«Estarán sujetas al [IVA]: […] Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

Directiva 2006/112

4 A tenor del considerando 66 de la Directiva 2006/112:

«La obligación de incorporar la presente Directiva al Derecho nacional debe limitarse a las disposiciones que constituyen una modificación de fondo respecto de las Directivas anteriores. La obligación de incorporar las disposiciones inalteradas se deriva de las Directivas anteriores.»

5 El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 dispone:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[…]

c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».

6 Según el artículo 24, apartado 1, de esta Directiva, serán consideradas «prestaciones de servicios» todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.

7 El artículo 28 de la citada Directiva establece:

«Cuando un sujeto pasivo que actúe en nombre propio, pero por cuenta ajena, medie en una prestación de servicios se considerará que ha recibido y realizado personalmente los servicios de que se trate.»

8 El artículo 411, apartado 1, de la misma Directiva tiene el siguiente tenor:

«Quedan derogadas la Directiva 67/227/CEE y la [Sexta Directiva], sin perjuicio de las obligaciones de los Estados miembros respecto a los plazos de incorporación al Derecho interno y de aplicación de dichas Directivas que figuran en la parte B del anexo XI.»

9 Según el artículo 413 de la Directiva 2006/112:

«La presente Directiva entrará en vigor el 1 de enero de 2007.»

Derecho portugués

Código del IVA

10 El artículo 4 del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Código del Impuesto sobre el Valor Añadido), en su versión resultante del Decreto-Lei 102/2008 (Decreto-ley n.º 102/2008), de 20 de junio de 2008 (*Diário da República*, 1.ª serie, n.º 118, de 20 de junio de 2008) (en lo sucesivo, «Código del IVA»), titulado «Concepto de prestación de servicios», establece:

«1. Serán consideradas prestaciones de servicios las operaciones realizadas a título oneroso que no sean entregas, adquisiciones intracomunitarias o importaciones de bienes.

2. Tendrán también la consideración de prestaciones de servicios a título oneroso:

[…]

c) la entrega de bienes muebles fabricados o montados por encargo con materiales aportados por el promotor a tal efecto, independientemente de que el contratante haya aportado o no una parte de los productos utilizados.

[…]

4. Cuando la prestación de servicios la efectúa un mandatario que actúa en nombre propio, este es sucesivamente el destinatario y el prestador del servicio.»

Circular de 4 de mayo de 1989

11 El Ofício-Circulado da Direção de Serviços do IVA n.º 49424 (Circular de la Dirección de Servicios del IVA n.º 49424), de 4 de mayo de 1989 (en lo sucesivo, «Circular de 4 de mayo de 1989»), está redactado en los siguientes términos:

«1. Las reparaciones efectuadas dentro del plazo de garantía se consideran operaciones efectuadas a título gratuito no sujetas al impuesto, dado que se consideran implícitamente incluidas en el precio de venta del bien objeto de la garantía y, en consecuencia, no se asimilan a operaciones realizadas a título oneroso como las realizadas, en otras circunstancias, a la vista de lo dispuesto en el artículo 3, apartado 3, letra f), y en el artículo 4, apartado 2, letra b), del Código del IVA.

No obstante, cuando las prestaciones de servicios mencionadas (con o sin aplicación de materiales) son objeto de facturación, estas son indiscutiblemente operaciones realizadas a título oneroso y, en consecuencia, sujetas al impuesto en las condiciones normales del Código del IVA.

2. En estas circunstancias, siempre que se produzca una facturación de las reparaciones mencionadas, es decir, un débito cargado a terceros (ya sea el cliente, el concesionario o el fabricante), se procederá a la liquidación del impuesto, y el mismo régimen se aplicará si, en lugar de un débito cargado por el reparador o el concesionario, se trata de un crédito comunicado por el concesionario o el fabricante.

[…]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12 Suzlon Wind Energy Portugal es una sociedad que opera en la industria energética, en particular en el sector de la energía eólica. Realiza las actividades de fabricación, montaje, explotación, comercialización, instalación, desarrollo, mecanizado, ejecución y mantenimiento, así como de suministro de servicios. Está registrada en Portugal como entidad sujeta al IVA. Esta sociedad es una filial al 100 % de Suzlon Wind Energy A/S, una entidad con domicilio social en Dinamarca (en lo sucesivo, «Suzlon Wind Energy Dinamarca»).

13 El 17 de junio de 2006, Suzlon Energy Limited, una sociedad india (en lo sucesivo, «Suzlon Energy India»), celebró con Suzlon Wind Energy Dinamarca, de la que poseía la totalidad del capital social, un acuerdo sobre las cláusulas («Terms and Conditions of Sales Agreement») relativas a los contratos de venta de aerogeneradores y de equipos auxiliares (en lo sucesivo, «acuerdo de 2006»).

14 El acuerdo de 2006 regulaba las condiciones para el suministro de proyectos de aerogeneradores y de equipos auxiliares (denominados, conjuntamente, «Wind Turbine Generator» o «WTG») entre el proveedor, Suzlon Energy India, y el comprador, Suzlon Wind Energy Dinamarca, y entre esta última sociedad y sus filiales, con arreglo a la cláusula 1 de dicho acuerdo. Según la cláusula 11 del referido acuerdo, el proveedor ofrecía una garantía contra los defectos de fabricación de todas las piezas fabricadas de dos años a partir de la fecha de la operación comercial. De este modo, el proveedor garantizaba el pago de las piezas, las reparaciones y el

transporte de las piezas defectuosas, quedando a cargo del comprador, no obstante, los gastos de mano de obra relacionados con la sustitución de estas últimas. En cuanto a las piezas fabricadas por terceros, el proveedor debía transmitir los contratos de suministro al comprador para que este se pusiera en contacto directamente con dichos proveedores con el fin de ejercer la garantía aplicable, corriendo a cargo del comprador, en tal caso, los gastos asociados.

15 En 2007 y 2008, Suzlon Wind Energy Portugal adquirió directamente a Suzlon Energy India 21 aerogeneradores, dotados de tres palas cada uno, destinados a parques eólicos situados en Portugal, por un valor total de 3 879 000 euros. Dichos parques pertenecen a empresas terceras.

16 A partir de septiembre de 2007, aparecieron fisuras en algunas palas que estaban aún en garantía, lo que determinó la necesidad de reparar o sustituir estas.

17 El 25 de enero de 2008, Suzlon Wind Energy Portugal y Suzlon Energy India celebraron un contrato de prestación de servicios («Services Agreement»; en lo sucesivo, «contrato de 2008») para la reparación o la sustitución de las 63 palas defectuosas. En ese contrato se indica que Suzlon Wind Energy Portugal tenía capacidad para crear una unidad de reparación de aerogeneradores y equipos auxiliares en Portugal y que las nuevas palas serían transportadas desde la India hasta Portugal.

18 En virtud de dicho contrato, Suzlon Energy India se comprometía a proporcionar apoyo logístico a Suzlon Wind Energy Portugal y a prestarle asistencia en la reparación o sustitución de las palas. Esta última debía poner a disposición de Suzlon Energy India las instalaciones de reparación y prestar servicios relacionados con el almacenamiento y la manipulación de las palas. También debía adquirir, por cuenta de Suzlon Energy India, todos los equipos y materiales necesarios para la reparación de las palas defectuosas y organizar el transporte interno de las nuevas palas. Suzlon Wind Energy Portugal debía, finalmente, facilitar a Suzlon Energy India, a su propia costa, cualquier información o asistencia razonablemente exigida por esta última.

19 El contrato de 2008 calificaba la relación entre Suzlon Energy India y Suzlon Wind Energy Portugal de relación entre cliente y proveedor, pues Suzlon Energy India actuaba por cuenta propia y no en interés de Suzlon Wind Energy Portugal.

20 Entre septiembre de 2007 y marzo de 2009, Suzlon Wind Energy Portugal procedió a la sustitución o reparación de las palas defectuosas y de diversos componentes de los aerogeneradores. Para ello, adquirió el material necesario y subcontrató determinados servicios a terceros, que emitieron las facturas correspondientes a las ventas y prestaciones en cuestión. Como refleja su contabilidad, dedujo el IVA que gravaba todas estas operaciones.

21 El 27 de febrero de 2009, Suzlon Wind Energy Portugal emitió la nota de adeudo n.º 39/2008, cuyo destinatario era Suzlon Energy India, por un importe de 2 909 643 euros. Respecto de una fracción de este importe, a saber, 2 232 373 euros, dicha nota indicaba «Informe de disconformidad hasta finales de marzo de [2008]/Lista detallada de [informes de disconformidad] en anexo».

22 El 31 de marzo de 2009, Suzlon Wind Energy Portugal emitió una segunda nota de adeudo, con el número 44/2008, dirigida también a Suzlon Energy India, de un importe de 3 263 454,84 euros y con el concepto «Reposición de palas en Portugal a marzo de 2009/a) Gastos de reposición de las palas a marzo de 2009/b) Gastos de IMT (instrucciones de modificaciones técnicas) (no relacionados con el proyecto)».

23 El mismo día, Suzlon Wind Energy Portugal emitió una tercera nota de adeudo, n.º 50/2008, con el mismo destinatario, que ascendía a 1 913 533,68 euros. Esta última nota de adeudo mencionaba como concepto el «Informe de disconformidad de abril [de 20]08 a finales de marzo [de 20]09/Lista detallada de los [informes de disconformidad] en anexo».

24 Ninguna de estas tres notas de adeudo (en lo sucesivo, «notas de adeudo controvertidas») incluía el IVA ni mencionaba ningún motivo de exención. No se liquidó ningún IVA.

25 El 31 de mayo de 2012, con ocasión de unas actuaciones de comprobación del IVA por el año 2009, el Serviços de Inspecção Tributária da Direcção de Finanças de Lisboa (Servicio de Inspección Tributaria de la Dirección de Hacienda de Lisboa, Portugal) notificó a Suzlon Wind Energy Portugal una liquidación del IVA correspondiente, casi en su totalidad, a las cuotas del impuesto no reflejadas en las notas de adeudo controvertidas. El requerimiento de pago que siguió a dicha liquidación ascendía a 1 666 710,02 euros, incluidos los intereses de demora. Según los datos que figuran en el acta del Servicio de Inspección Tributaria, suponiendo que las operaciones subyacentes a las notas de adeudo controvertidas estuvieran sujetas al IVA, el importe de este ascendería a 1 481 872,31 euros.

26 Suzlon Wind Energy Portugal interpuso un recurso contra dicho requerimiento de pago. Mediante sentencia de 30 de junio de 2017, el Tribunal Tributário de Lisboa (Tribunal Tributario de Lisboa, Portugal) desestimó el recurso.

27 Suzlon Wind Energy Portugal ha interpuesto recurso de apelación contra esta sentencia ante el órgano jurisdiccional remitente. Sostiene que la mera repercusión al proveedor, en este caso, Suzlon Energy India, durante el plazo de garantía, del importe de los gastos que ha soportado con ocasión de la reparación o la sustitución de los bienes que había adquirido no tiene por objeto la obtención de ingresos. Las notas de adeudo controvertidas no representan la contrapartida de prestación alguna del proveedor, sino el reembolso de los gastos que soportó para realizar una labor que incumbía a este último por cuanto se derivaba de su obligación de garantizar el producto vendido. Añade la recurrente que no se trata de prestaciones de servicios a título oneroso, sino de meros flujos de fondos que, al no generar ningún valor añadido, no están sujetos al IVA.

28 La Autoridad Tributaria y Aduanera estima, por su parte, que las operaciones objeto de las notas de adeudo controvertidas corresponden a la prestación efectiva por Suzlon Wind Energy Portugal de un servicio en Portugal, con arreglo al contrato de 2008, en razón del cual esta última contabilizó todos los bienes entregados y las prestaciones realizadas por sus subcontratistas y dedujo el IVA correspondiente. En consecuencia, sostiene que tales servicios estaban sujetos al IVA al tipo general. Dicha Autoridad señala en particular que el texto de las notas de adeudo controvertidas revela que estas se refieren a informes de disconformidad realizados a lo largo de todo el proyecto. Además, considera que la Circular de 4 de mayo de 1989, relativa a los servicios prestados por el cliente al proveedor durante el plazo de garantía, aplicable en el caso de autos, establece que debe liquidarse el IVA cuando se trata de servicios como los que originaron las notas de adeudo controvertidas.

29 En tales circunstancias, el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Portugal) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Es conforme con el Derecho de la Unión la interpretación según la cual las reparaciones efectuadas durante el denominado «período de garantía» únicamente se consideran operaciones exentas cuando se efectúen a título gratuito y en la medida en que se hallen incluidas tácitamente en el precio de venta del producto cubierto por la garantía, de modo que deben considerarse sujetas al impuesto las prestaciones de servicios efectuadas en el período de garantía (con independencia de si estas implican o no la aplicación de materiales) que sean objeto de facturación, al tener que calificarse forzosamente de prestaciones de servicios a título oneroso?

2) ¿Ha de calificarse de simple operación de repercusión de gastos y, como tal, estar exenta del IVA, o bien como una prestación de servicios a título oneroso que debe dar lugar a la liquidación del impuesto, la emisión de una nota de adeudo a un proveedor de componentes de aerogeneradores para el reembolso de los gastos soportados por el adquirente de dichos productos durante el período de garantía para la sustitución de componentes (nuevas importaciones de productos del proveedor a las que se aplicó el IVA y que dieron lugar al derecho a deducción) y la reparación correspondiente (mediante la adquisición de servicios a terceros con liquidación del IVA), en el marco de la prestación a terceros de servicios de instalación de un parque eólico por parte de dicho adquirente (perteneciente al mismo grupo que el vendedor, domiciliado en un país tercero)?»

Sobre la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial

30 Sin oponer formalmente la inadmisibilidad de la petición de decisión prejudicial, el Gobierno portugués considera dudosa la conformidad de esta con lo dispuesto en el artículo 94 del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia.

31 A este respecto, cabe recordar que, con arreglo a una jurisprudencia reiterada, plasmada actualmente en el artículo 94 del citado Reglamento de Procedimiento, la necesidad de llegar a una interpretación del Derecho de la Unión que sea útil para el juez nacional exige que este defina el contexto fáctico y el régimen normativo en el que se inscriben las cuestiones que plantea o que, al menos, explique los supuestos de hecho en los que se basan tales cuestiones. En la resolución de remisión deben figurar, además, las razones precisas que han conducido al juez nacional a preguntarse sobre la interpretación del Derecho de la Unión y a estimar necesario plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia (sentencia de 30 de abril de 2020, Blue Air — Airline Management Solutions, C-584/18, EU:C:2020:324, apartado 43 y jurisprudencia citada).

32 En el presente asunto, si bien es exacto que las cuestiones prejudiciales, reproducidas en el apartado 29 de la presente sentencia, no mencionan ninguna disposición concreta del Derecho de la Unión ni del Derecho portugués, debe señalarse, no obstante, de entrada, que, en la petición de decisión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente hace referencia a la Sexta Directiva y manifiesta «albergar dudas sobre la interpretación del artículo 2 de [dicha] Directiva». El órgano jurisdiccional remitente añade que no encontró una respuesta clara o inequívoca en las demás disposiciones de esa Directiva ni en el Código del IVA, y alude a la doctrina de la Administración tributaria portuguesa relativa a las reparaciones de bienes efectuadas dentro del plazo de garantía,

expuesta en la Circular de 4 de mayo de 1989, que como tal puede calificarse de práctica nacional (véase, en este sentido, la sentencia de 24 de octubre de 2013, Metropol Spielstätten, C-440/12, EU:C:2013:687, apartado 39).

33 Por lo tanto, el órgano jurisdiccional remitente definió sumaria pero comprensiblemente el marco jurídico del litigio principal.

34 Además, de la petición de decisión prejudicial se deduce de manera suficientemente clara que el Supremo Tribunal Administrativo (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) desea que se dilucide, a propósito de las operaciones que originaron las notas de adeudo controvertidas, el concepto de «prestación de servicios realizada a título oneroso», con el fin de determinar si las operaciones en cuestión deben estar sujetas al IVA.

35 Pues bien, se ha de recordar que las cuestiones relativas al Derecho de la Unión gozan de una presunción de pertinencia y que la negativa del Tribunal de Justicia a pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional solo está justificada cuando resulta evidente que la interpretación del Derecho de la Unión solicitada no tiene relación alguna con la realidad o con el objeto del litigio principal, cuando el problema es de carácter hipotético o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (sentencia de 26 de octubre de 2017, BB construct, C-534/16, EU:C:2017:820, apartado 16 y jurisprudencia citada).

36 En el presente asunto, las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente sobre la pertinencia de las cuestiones planteadas para pronunciarse sobre el litigio principal permiten apreciar el alcance de estas y proporcionar una respuesta útil a dicho órgano jurisdiccional.

37 Además, en la medida en que la Comisión Europea aduce que la primera cuestión prejudicial consta de dos partes y que la segunda parte, que se refiere a la problemática de si el contravalor de que se trata puede considerarse tácitamente incluido en el precio de venta del producto cuando el servicio de reparación se presta gratuitamente, es inadmisible porque se refiere a servicios que no son objeto del presente asunto, basta con señalar que tal argumentación procede de una lectura errónea de la primera cuestión prejudicial. En efecto, de su formulación se desprende que, en el marco de esta cuestión prejudicial, las operaciones que «se efectúen a título gratuito y […] se hallen incluidas tácitamente en el precio de venta del bien cubierto por la garantía» no representan más que una hipótesis de interpretación de la Sexta Directiva sobre la que el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie y de la que resultaría, *a contrario sensu*, que las operaciones en cuestión en el litigio principal están sujetas al IVA.

38 Por consiguiente, procede declarar la admisibilidad de la petición de decisión prejudicial.

Sobre el fondo

Sobre la aplicabilidad ratione temporis ***de la Directiva 2006/112***

39 El órgano jurisdiccional remitente alberga dudas sobre la interpretación del artículo 2 de la Sexta Directiva. Entiende que esta Directiva es aplicable, en su versión «vigente en la época en que se produjeron los hechos», al litigio que se le ha sometido.

40 No obstante, procede señalar que, según el referido órgano jurisdiccional, la liquidación complementaria del IVA en el asunto principal tiene su origen en las notas de adeudo controvertidas, contabilizadas en 2009, en las que no se menciona el IVA, el cual no se liquidó por tanto en esa fecha. Ello implica que los hechos pertinentes son posteriores al 1 de enero de 2007, fecha en la que la Directiva 2006/112 entró en vigor y sustituyó a la Sexta Directiva, como se infiere de los artículos 411 y 413 de la Directiva 2006/112 (sentencia de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, apartado 24).

41 A este respecto, cabe subrayar que, a tenor del considerando 66 de esta Directiva, «La obligación de incorporar [esta] al Derecho nacional debe limitarse a las disposiciones que constituyen una modificación de fondo respecto de las Directivas anteriores» y que «la obligación de incorporar las disposiciones inalteradas se deriva de las Directivas anteriores» (sentencia de 4 de octubre de 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, apartado 29).

42 Pues bien, del cuadro que figura en el anexo XII de la Directiva 2006/112 resulta que las disposiciones del artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, según las cuales estaban sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal, corresponden a las del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112.

43 No existiendo ninguna modificación de fondo con respecto a la Sexta Directiva, debe considerarse que el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 ya estaba traspuesto al Derecho portugués cuando entró en vigor esta última Directiva, el 1 de enero de 2007 (véase, por analogía, la sentencia de 4 de octubre de 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, apartado 30). La Sexta Directiva debía ser traspuesta efectivamente al Derecho portugués a más tardar el 1 de enero de 1989, con arreglo a las disposiciones combinadas del artículo 395 y del anexo XXXVI, II, *in fine*, del Tratado relativo a la adhesión del Reino de España y de la República Portuguesa a la Comunidad Económica Europea y a la Comunidad Europea de la Energía Atómica (DO 1985, L 302, p. 9).

44 De ello se sigue que, dado que el litigio principal tiene por objeto el cobro de un IVA devengado por el ejercicio 2009, es aplicable *ratione temporis* el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 (véase, por analogía, la sentencia de 4 de octubre de 2017, Federal Express Europe, C-273/16, EU:C:2017:733, apartado 31). En consecuencia, es la interpretación de dicha disposición la que es pertinente para el examen de las cuestiones prejudiciales planteadas (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de mayo de 2011, Enel Maritsa Iztok 3, C-107/10, EU:C:2011:298, apartado 26).

Sobre las cuestiones prejudiciales

45 Mediante sus dos cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que unas operaciones por las que un sujeto pasivo del IVA ha contabilizado unas notas de adeudo y ha deducido el IVA soportado en la adquisición de los bienes y servicios que permitieron dichas operaciones constituyen prestaciones de servicios realizadas a título oneroso a los efectos de la citada disposición si, por un lado, las operaciones en cuestión se refieren a bienes en garantía y, por otro lado, el referido sujeto pasivo declara no haber registrado ningún beneficio como resultado de su realización.

46 A este respecto, es preciso recordar que, según la propia redacción del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112, para que se produzca la sujeción al IVA es necesario que se satisfagan cinco criterios, a saber, que la operación en cuestión constituya una prestación de servicios, que se efectúe a título oneroso, que tenga lugar en el territorio de un Estado miembro y que sea realizada por un sujeto pasivo que, además, actúe como tal.

47 En primer lugar, de la petición de decisión prejudicial se infiere que Suzlon Wind Energy Portugal está sujeta al IVA en Portugal y que las operaciones de que se trata se efectuaron en el territorio de dicho Estado miembro, lo que implica que cuando menos se cumplen dos de los criterios mencionados en el apartado anterior.

48 En segundo lugar, conviene indicar que el criterio que requiere que el sujeto pasivo actúe como tal, y que debe ser examinado a continuación, supone determinar si este ha realizado efectivamente las operaciones de que se trata en su condición de sujeto pasivo, es decir, si, por un lado, las efectuó no con carácter privado (sentencia de 4 de octubre de 1995, Armbrecht, C-291/92, EU:C:1995:304, apartados 16 a 18), sino en el marco de su actividad imponible (sentencia de 12 de enero de 2006, Optigen y otros, C-354/03, C-355/03 y C-484/03, EU:C:2006:16, apartado 42), y, por otro lado, si es su verdadero titular jurídico. En el presente asunto, ello implica comprobar, en relación con las operaciones objeto de las notas de adeudo controvertidas, si Suzlon Wind Energy Portugal actuó en su propio nombre como sujeto pasivo del IVA o en nombre y por cuenta de Suzlon Energy India.

49 Corresponderá al órgano jurisdiccional remitente verificar a tales efectos el contexto contractual y contable en el que se enmarcan las notas de adeudo controvertidas, especialmente con vistas a determinar la eventual existencia de cuentas específicas en el sentido del artículo 79, párrafo primero, letra c), de la Directiva 2006/112 (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de junio de 2006, De Danske Bilimportører, C-98/05, EU:C:2006:363, apartado 25).

50 Desde el punto de vista contractual, procede señalar que de la petición de decisión prejudicial se desprende que el acuerdo de 2006 regula la garantía de conformidad y de funcionamiento de los bienes entregados, entre el proveedor, Suzlon Energy India, y el comprador, Suzlon Wind Energy Dinamarca, cuyos efectos se extienden también a las filiales de esta última, entre ellas Suzlon Wind Energy Portugal. En el presente asunto, sin perjuicio de las comprobaciones que incumben al órgano jurisdiccional remitente, parece que, al importar directamente los bienes defectuosos adquiridos a Suzlon Energy India, Suzlon Wind Energy Portugal era el beneficiario de la garantía estipulada en el acuerdo de 2006.

51 Es pertinente resaltar, igualmente, que, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente verifique tal extremo, no se debate sobre la garantía ofrecida por Suzlon Wind Energy Portugal a sus clientes. Tampoco se desprende de la documentación que obra en poder del Tribunal de Justicia que exista en este caso una garantía directa por parte de Suzlon Energy India en favor de los clientes finales.

52 Los términos del contrato de 2008, reproducidos en extracto en la petición de decisión prejudicial, son explícitos en cuanto que los servicios de reparación y sustitución que constituyen su objeto son realizados por un prestador de servicios, Suzlon Wind Energy Portugal, en beneficio de un cliente, Suzlon Energy India.

53 Desde el punto de vista contable, debe destacarse que un sujeto pasivo del IVA debe poder justificar la realidad y el contenido de las operaciones registradas en su contabilidad. A este respecto, las autoridades tributarias nacionales pueden tener en cuenta la denominación que se haya dado a dichas operaciones, entre todas las demás circunstancias pertinentes, para determinar la naturaleza imponible de una operación. En el presente asunto, la petición de decisión prejudicial menciona el texto de las notas de adeudo controvertidas, del que resulta que Suzlon Wind Energy Portugal elaboró una serie de «informes de disconformidad» y efectuó «reposiciones» de los equipos en cuestión para Suzlon Energy India.

54 Suzlon Wind Energy Portugal indicó, asimismo, que había optado por hacerse cargo de las reparaciones o las sustituciones pertinentes en territorio portugués. El órgano jurisdiccional remitente indica que esta última recurrió, para ello, a proveedores de bienes y a prestadores de servicios. Las correspondientes facturas se emitieron en su totalidad no a nombre de Suzlon Energy India, sino de Suzlon Wind Energy Portugal. Esta última dedujo el importe del IVA consignado en dichas facturas, el cual, por tanto, debía considerarse el IVA soportado en la realización de las operaciones contabilizadas mediante las notas de adeudo controvertidas.

55 Parece acreditado, además, y el órgano jurisdiccional remitente deberá verificar este extremo, que Suzlon Wind Energy Portugal no contabilizó los importes correspondientes a los trabajos de reparación y de sustitución usando las preceptivas cuentas específicas previas a la reasignación inmediata de esos importes.

56 En consecuencia, procede considerar, a la vista de las indicaciones facilitadas por el órgano jurisdiccional remitente y sin perjuicio de las comprobaciones que incumben a este, que un sujeto pasivo del IVA que actuó, en su caso, como Suzlon Wind Energy Portugal debe ser considerado un sujeto pasivo que actúa como tal.

57 En tercer lugar, la operación en cuestión debe constituir una prestación de servicios.

58 A tenor del artículo 24 de la Directiva 2006/112, son prestaciones de servicios todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes. Para calificar la operación de que se trata, es preciso considerar todas las circunstancias en las que se desarrolla (sentencia de 17 de enero de 2013, BGŻ Leasing, C-224/11 EU:C:2013:15, apartado 32). En este contexto, las estipulaciones contractuales pertinentes constituyen un elemento que debe tomarse en consideración cuando se trata de identificar al prestador y al beneficiario en una operación de «prestación de servicios» en el sentido de la Directiva sobre el IVA (sentencia de 2 de mayo de 2019, Budimex, C-224/18, EU:C:2019:347, apartado 28 y jurisprudencia citada).

59 A este respecto, de la documentación que obra en poder del Tribunal de Justicia se desprende que el contrato de 2008, titulado «contrato de prestación de servicios», y las notas de adeudo controvertidas referidas a los informes de disconformidad y de reposición ponen de manifiesto que Suzlon Wind Energy Portugal consta como prestador de servicios que tiene un cliente denominado Suzlon Energy India.

60 Procede añadir que unas operaciones como las controvertidas en el litigio principal no pueden equivaler a un envío de material defectuoso al proveedor para que sea reparado o sustituido, puesto que, en el presente asunto, es el adquirente de los bienes en cuestión a quien el proveedor encargó la realización de determinados servicios destinados a ejecutar la garantía ofrecida por ese proveedor.

61 En cuarto lugar, la prestación de servicios debe realizarse a título oneroso.

62 Se ha de comenzar recordando que una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso» en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 si existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo de un servicio individualizable prestado al beneficiario. Así sucede cuando existe un vínculo directo entre el servicio prestado y el contravalor recibido (sentencia de 16 de septiembre de 2021, Balgarska Natsionalna televizia, C-21/20, EU:C:2021:743, apartado 31 y jurisprudencia citada).

63 Sin perjuicio de las apreciaciones que lleve a cabo el órgano jurisdiccional remitente sobre tales elementos, la mera lectura de la petición de decisión prejudicial permite concluir que, primero, la relación jurídica que dio origen a las notas de adeudo controvertidas está constituida por el contrato de 2008; segundo, la retribución del prestador de servicios parece corresponder a esas notas de adeudo, y, tercero, los servicios prestados por Suzlon Wind Energy Portugal a Suzlon Energy India, a saber, la asistencia en la reparación o la sustitución de las palas defectuosas, responden a la definición de «servicio individualizable prestado al beneficiario».

64 A continuación, la circunstancia de que el contravalor de esta prestación de servicios haya adoptado la forma de notas de adeudo no es un obstáculo para que tal contravalor sea considerado una retribución en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112. En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que, para determinar el carácter oneroso de una prestación de servicios, es irrelevante que tal retribución no se lleve a cabo formalmente mediante un pago de servicios o de gastos específicos (sentencia de 22 de octubre de 2015, Hedqvist, C-264/14, EU:C:2015:718, apartado 29 y jurisprudencia citada).

65 Por último, en cuanto a la circunstancia, suponiéndola acreditada, de que Suzlon Wind Energy Portugal repercutiera el coste de la sustitución o de la reparación de las palas defectuosas, sin margen o suplemento alguno, es preciso recordar que la circunstancia de que una operación económica se lleve a cabo a un precio superior o inferior al de coste es irrelevante para calificarla de onerosa, pues este último concepto supone únicamente la existencia de una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo (sentencia de 12 de mayo de 2016, Gemeente Borsele et Staatssecretaris van Financiën, C-520/14, EU:C:2016:334, apartado 26).

66 De cuanto ha quedado expuesto se colige que unas operaciones como las descritas por el órgano jurisdiccional remitente satisfacen los criterios establecidos en el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 para su calificación como prestaciones de servicios realizadas a título oneroso.

67 Debe añadirse que el hecho de que exista una garantía que cubre los bienes entregados solo tendría incidencia en la calificación de prestación de servicios realizada a título oneroso si afectara a alguno de los criterios mencionados en dicha disposición. Así sucedería, por ejemplo, si el prestador de servicios hubiera actuado en nombre y por cuenta ajena y se hubiera limitado a contabilizar las remesas y recepciones de las sumas relativas a los bienes adquiridos y a los trabajos de sustitución o de reparación de que se trata en cuentas específicas en el sentido del artículo 79, párrafo primero, letra c), de la Directiva 2006/112, sin deducir el IVA soportado, y hubiera mencionado en los pedidos y en las facturas el nombre de la sociedad por cuenta de la cual se adquirieron dichos bienes y se efectuaron los trabajos.

68 En cualquier caso, una situación en la que se han elaborado durante meses informes de disconformidad de los bienes en garantía y se han efectuado reposiciones de esos bienes difiere de las situaciones en las que pura y llanamente se han sustituido los bienes en garantía defectuosos.

69 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder al órgano jurisdiccional remitente que el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que las operaciones que se inscriben en un marco contractual en el que se identifica un proveedor de servicios, un adquirente de estos y la naturaleza de las prestaciones contratadas, debidamente contabilizadas por el sujeto pasivo, cuya denominación confirma que las referidas operaciones tienen el carácter de servicios, y que han dado lugar a una retribución percibida por el prestador constitutiva del contravalor efectivo de dichos servicios en forma de notas de adeudo, forman una prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido de la citada disposición, no obstante la circunstancia de que, eventualmente, el sujeto pasivo no registre ningún beneficio, por un lado, y de que, por otro, exista una garantía que cubra los bienes que fueron el objeto de las referidas prestaciones.

Costas

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

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

El artículo 2, apartado 1, letra c), 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 las operaciones que se inscriben en un marco contractual en el que se identifica un proveedor de servicios, un adquirente de estos y la naturaleza de las prestaciones contratadas, debidamente contabilizadas por el sujeto pasivo, cuya denominación confirma que las referidas operaciones tienen el carácter de servicios, y que han dado lugar a una retribución percibida por el prestador constitutiva del contravalor efectivo de dichos servicios en forma de notas de adeudo, forman una prestación de servicios realizada a título oneroso en el sentido de la citada disposición, no obstante la circunstancia de que, eventualmente, el sujeto pasivo no registre ningún beneficio, por un lado, y de que, por otro, exista una garantía que cubra los bienes que fueron el objeto de las referidas prestaciones.

Firmas