Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima)

de 25 de noviembre de 2021 *

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2 — Operación sujeta al IVA — Concepto — Artículos 168, letra a), y 176 — Derecho a deducir el IVA soportado — Denegación — Servicios publicitarios calificados de excesivamente costosos e inútiles por la Administración tributaria — Inexistencia de volumen de negocios generado en beneficio del sujeto pasivo»

En el asunto C-334/20,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Veszprémi Törvényszék (Tribunal General de Veszprém, Hungría), mediante resolución de 20 de julio de 2020, recibida en el Tribunal de Justicia el 23 de julio de 2020, en el procedimiento entre

Amper Metal Kft.

y

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por la Sra. I. Ziemele, Presidenta de la Sala Sexta, en funciones de Presidenta de la Sala Séptima, y los Sres. T. von Danwitz (Ponente) y A. Kumin, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Amper Metal Kft., por la Sra. V. Pallós, ügyvéd;

– en nombre del Gobierno húngaro, por el Sr. M. Z. Fehér y la Sra. R. Kissné Berta, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: húngaro.

– en nombre del Gobierno checo, por los Sres. M. Smolek, J. Vláčil y O. Serdula, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. A. Armenia y el Sr. L. Havas, 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 del artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Amper Metal Kft. y la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría) en relación con la denegación por parte de esta del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por Amper Metal por servicios publicitarios.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA 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».

4 El artículo 73 de la Directiva IVA dispone que:

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

5 Con arreglo al artículo 80, apartado 1, de la Directiva IVA, en los casos enumerados en esa disposición, para prevenir la evasión o el fraude fiscales, los Estados miembros podrán tomar medidas para que la base imponible de una entrega de bienes o prestación de servicios que

implique vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos, vínculos de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos, según determine el Estado miembro, sea el valor normal de mercado.

6 El artículo 168, letra a), de la Directiva IVA establece lo siguiente:

«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[n] 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».

7 A tenor del artículo 176, párrafo primero, de la Directiva IVA:

«El Consejo [de la Unión Europea], a propuesta de la Comisión [Europea] y por unanimidad, determinará los gastos cuyo IVA no sea deducible. En cualquier caso, del derecho de deducción se excluirán los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.»

Derecho húngaro

8 El artículo 119, apartado 1, de la az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Ley CXXVII de 2007, del Impuesto sobre el Valor Añadido; en lo sucesivo, «Ley del IVA») establece que el derecho a deducción del impuesto nacerá —salvo que dicha Ley disponga otra cosa— cuando deba determinarse la cuota tributaria correspondiente al impuesto soportado, incluso en el supuesto de que el cálculo de dicha cuota se efectúe con arreglo a lo dispuesto en el artículo 196/B, apartado 2, letra a).

9 El artículo 120, letra a), de la Ley del IVA dispone que, en la medida en que el sujeto pasivo —actuando en tal condición— utilice o explote de otro modo los bienes o servicios para llevar a cabo entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas, tendrá derecho a deducir del impuesto del que es deudor el impuesto que le haya repercutido otro sujeto pasivo —incluidos las personas u organismos sometidos al impuesto sobre sociedades simplificado— en relación con la adquisición de los bienes o servicios.

10 El artículo 8, apartado 1, letra d), de la a társasági adóról és az osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Ley LXXXI de 1996, relativa al Impuesto sobre Sociedades y al Impuesto sobre Dividendos; en lo sucesivo, «Ley del Impuesto sobre Sociedades») establece que el resultado antes de impuestos se incrementará en las cantidades computadas como gastos o costes y aplicadas a la reducción de dicho resultado —incluida la amortización por depreciación de inmovilizados intangibles o materiales— que no guarden relación con la actividad empresarial o generadora de ingresos, atendiendo en particular a lo dispuesto en el anexo n.º 3 de esa misma Ley.

11 El punto 4 del anexo n.º 3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades tiene la siguiente redacción:

«A los efectos del artículo 8, apartado 1, letra d), no se considerarán gastos o costes ocasionados en interés de la actividad empresarial, en particular: la contraprestación (total o parcial) por un servicio que exceda de 200 000 forintos húngaros (HUF) [(aproximadamente 555 euros)], excluido el IVA, cuando las circunstancias (tales como, en particular, la actividad empresarial del sujeto pasivo, su cifra de negocios, la naturaleza del servicio o la contraprestación de este) permitan concluir claramente que el recurso a ese servicio es contrario a las exigencias de una gestión razonable; las contraprestaciones de servicios recibidos de la misma persona por el mismo título durante un ejercicio fiscal se tomarán en consideración de manera conjunta.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

12 Amper Metal es una sociedad húngara que opera en el sector de las instalaciones eléctricas.

13 En 2014, Amper Metal celebró un contrato con la sociedad Sziget-Reklám Kft. relativo a la prestación de servicios de publicidad, que consistían en la colocación de adhesivos publicitarios con el rótulo de Amper Metal en varios coches con ocasión de una carrera automovilística en Hungría. Estos servicios fueron objeto de doce facturas emitidas en 2014 por Sziget-Reklám, por un importe total de 48 000 000 HUF (aproximadamente 133 230 euros), más el IVA correspondiente a un tipo del 27 %, que ascendía a 12 960 000 HUF (aproximadamente 35 970 euros). Amper Metal dedujo el IVA pagado por dichos servicios en sus declaraciones fiscales relativas al período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2014.

14 A raíz de un control *a posteriori* de dichas declaraciones, la Administración tributaria húngara de primer grado rechazó esta deducción. Además, en concepto de regularización tributaria, liquidó a cargo de Amper Metal una cantidad correspondiente al importe del IVA indebidamente deducido y le impuso una multa tributaria por importe de 3 240 000 HUF (aproximadamente 8 991 euros), así como un recargo de mora por importe de 868 000 HUF (aproximadamente 2 409 euros). Dicha Administración tributaria consideró que los costes correspondientes a los servicios de publicidad en cuestión no constituían un gasto vinculado a operaciones gravadas generadoras de ingresos para Amper Metal y que, por tanto, el IVA soportado por Amper Metal no era deducible en virtud del artículo 120 de la Ley del IVA.

15 En apoyo de su resolución, la Administración tributaria invocó dictámenes de peritos judiciales en materia fiscal y publicitaria. Según estos, dichos servicios publicitarios eran demasiado costosos y, en realidad, no tenían ninguna utilidad para Amper Metal, habida cuenta, en particular, de la naturaleza de la clientela de esta sociedad, a saber, fábricas de papel, talleres de laminación en caliente y otras instalaciones industriales, que no podían ver sus decisiones comerciales influidas por adhesivos colocados en coches de carreras. Esa misma Administración tributaria precisó, a este respecto, que el contrato de servicios de publicidad no cumplía los requisitos de una «gestión razonable», en el sentido del punto 4 del anexo n.º 3 de la Ley del Impuesto sobre Sociedades.

16 Amper Metal interpuso un recurso administrativo ante la Administración tributaria de segundo grado, que desestimó dicho recurso y confirmó la resolución de la Administración tributaria de primer grado.

17 En este contexto, Amper Metal interpuso ante el órgano jurisdiccional remitente un recurso en el que solicitaba la anulación de las resoluciones de las Administraciones tributarias húngaras de primer y segundo grado. Amper Metal alega que el derecho a deducir el IVA puede ejercitarse aunque el gasto efectuado por el sujeto pasivo no haya sido razonable ni económicamente rentable, de modo que la supuesta falta de valor publicitario de los servicios prestados es irrelevante a efectos de este derecho. Asimismo, la exigencia de una utilidad que pueda cuantificarse, elemento por elemento, es contraria al Derecho de la Unión, ya que la finalidad del sistema común del IVA consiste en garantizar una perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean sus fines o sus resultados, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA. Amper Metal añade que la base imponible corresponde a la contraprestación efectivamente recibida por el prestador del servicio, en este caso por Sziget Reklám, de modo que no se le puede denegar el derecho a deducción basándose en que el precio pagado a dicho prestador es supuestamente desproporcionado.

18 La Dirección de Recursos de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas afirma, por su parte, que la falta de racionalidad económica impide el ejercicio del derecho a la deducción del IVA. Sostiene, además, que el artículo 80, apartado 1, de la Directiva IVA permite rectificar la base imponible que figura en una factura cuando no corresponda a un valor normal de mercado, como sucede en el caso de autos.

19 El órgano jurisdiccional remitente considera que la cuestión central que se plantea en el litigio principal es si un sujeto pasivo que ejerce exclusivamente una actividad imponible solo puede solicitar la deducción del IVA soportado si puede demostrar objetivamente, basándose en datos concretos, la utilidad del servicio al que ha recurrido. Según dicho órgano jurisdiccional, el artículo 120, letra a), de la Ley del IVA, que incluye los términos «o explote de otro modo», exige, según su significado en húngaro, un uso que conduzca a un resultado, así como una explotación eficaz y rentable. Pues bien, dicho órgano jurisdiccional se pregunta sobre la conformidad de tal requisito con el Derecho de la Unión. Así pues, procede aclarar si el artículo 168, letra a), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que la deducibilidad del IVA implica necesariamente una rentabilidad demostrable, que revista la forma de un aumento del volumen de negocios del sujeto pasivo.

20 En este contexto, el órgano jurisdiccional remitente decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe, o puede, interpretarse el artículo 168, [primera frase y] letra a), de la [Directiva IVA] en el sentido de que, con arreglo a dicha disposición —debido a la expresión “se utilicen” que figura en ella—, no puede denegarse la deducción del IVA de una operación comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva IVA por el motivo de que, según la apreciación de la Administración tributaria, el servicio prestado por el emisor de la factura en el marco de una operación realizada entre partes independientes no es “provechoso” para las actividades gravadas del destinatario de la factura, por cuanto:

– el valor del servicio (servicio publicitario) prestado por la parte que emite la factura es desproporcionado en relación con el provecho (cifra de negocios/aumento de la cifra de negocios) originado por ese mismo servicio para su destinatario o

– dicho servicio (servicio publicitario) no ha generado ninguna cifra de negocios para su destinatario?

2) ¿Debe, o puede, interpretarse el artículo 168, [primera frase y] letra a), de la Directiva IVA en el sentido de que, con arreglo a dicha disposición, puede denegarse la deducción del IVA de una operación comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva IVA por el motivo de que, según la apreciación de la Administración tributaria, el servicio prestado por el emisor de la factura en el marco de una operación realizada entre partes independientes tiene un valor desproporcionado, porque el servicio (servicio publicitario) es caro y su precio excesivo en relación con otro u otros servicios tomados a título comparativo?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

21 Mediante sus cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 168, letra a), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo no puede deducir el IVA soportado por servicios publicitarios debido, por una parte, a que el precio facturado por tales servicios es excesivo en relación con un valor de referencia definido por la Administración tributaria nacional y, por otra parte, a que tales servicios no han dado lugar a un aumento del volumen de negocios de ese sujeto pasivo.

22 A tenor del artículo 168, letra a), de la Directiva IVA, 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 realicen 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.

23 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 (sentencias de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartados 25 a 27, y de 16 de septiembre de 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, apartados 23 a 25 y jurisprudencia citada).

24 En el caso de autos, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre el significado de la expresión «se utilicen», tal como figura en la redacción del artículo 168, letra a), de la Directiva IVA. En particular, alberga dudas acerca de si el carácter excesivo del precio facturado por los servicios prestados al sujeto pasivo, por una parte, y la circunstancia de que dichos servicios no hayan generado ningún aumento del volumen de negocios del sujeto pasivo, por otra parte, pueden impedir el derecho a deducir el IVA soportado por tales servicios.

25 En primer lugar, por lo que respecta a la afirmación relativa al carácter excesivo del precio facturado por los servicios prestados al sujeto pasivo y a su incidencia en el derecho a deducción, procede señalar, por una parte, que la aplicación del artículo 168, letra a), de la Directiva IVA presupone la existencia de una operación anterior que esté a su vez sujeta al IVA.

26 De reiterada jurisprudencia se deduce a este respecto que una prestación de servicios solo se realiza a título oneroso, a efectos de la Directiva IVA, y, por tanto, solo está gravada, si entre el proveedor del servicio y su destinatario existe una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por el proveedor constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. Así sucede si existe un vínculo directo entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, constituyendo las cantidades pagadas una contrapartida efectiva del servicio individualizable prestado en el marco de una relación jurídica en la que se intercambian prestaciones recíprocas (sentencia de 21 de enero de 2021, UCMR — ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, apartado 31 y jurisprudencia citada).

27 Existe un vínculo directo cuando dos prestaciones se condicionan mutuamente, esto es, cuando una de ellas únicamente se realiza a condición de que la otra también se realice, de forma recíproca (sentencia de 11 de marzo de 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, apartado 26 y jurisprudencia citada). En cambio, la circunstancia de que una operación económica se realice a un precio superior o inferior al de coste, y, por tanto, a un precio superior o inferior al normal de mercado, es irrelevante para la calificación de operación a título oneroso, ya que tal circunstancia no afecta a la relación directa entre la prestación de servicios efectuada o que se efectuará y la contraprestación recibida o que se recibirá cuyo importe se determina *a priori* y siguiendo criterios claramente establecidos (sentencia de 15 de abril de 2021, Administration de l'Enregistrement, des Domaines et de la TVA, C-846/19, EU:C:2021:277, apartado 43 y jurisprudencia citada).

28 Por otra parte, por lo que respecta al importe del IVA que puede deducir el sujeto pasivo, procede recordar que, según la jurisprudencia citada en el apartado 23 de la presente sentencia, el derecho a deducción se ejercita, en principio, respecto a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores, cuotas que se calculan en función de la base imponible aplicable. De conformidad con la regla general enunciada en el artículo 73 de la Directiva IVA, en el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77 de dicha Directiva, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones. Se trata, pues, de la contraprestación establecida entre las partes y abonada a quien realiza la entrega o presta el servicio, y no de un valor objetivo, como el valor de mercado o un valor de referencia determinado por la Administración tributaria.

29 Si bien el artículo 80 de la Directiva IVA establece, para prevenir la evasión y el fraude fiscales, una excepción a dicha regla general, al establecer que la base imponible puede corresponder al valor normal de mercado de la operación de que se trate, procede recordar que esta disposición solo se refiere a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios a beneficiarios con los que existan vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos, vínculos de gestión, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos, según determine el Estado miembro de que se trate.

30 En segundo lugar, por lo que respecta a la constatación de que el volumen de negocios del sujeto pasivo no ha aumentado, lo que supuestamente atestigua la inutilidad de los servicios prestados a este, procede recordar de entrada que el artículo 168, letra a), de la Directiva IVA presupone que los bienes y servicios adquiridos previamente por el sujeto pasivo se utilizan para las necesidades de sus operaciones gravadas. En particular, con arreglo al artículo 176, párrafo primero, de la Directiva IVA, del derecho a deducción se excluyen expresamente los gastos que no tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación. Así, si bien el gasto en el que incurre el sujeto pasivo por el que soporta el IVA debe revestir carácter profesional y los bienes o servicios adquiridos deben ser utilizados para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo, ni el artículo 168, letra a), ni el artículo 176, párrafo primero, de la Directiva supeditan 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.

31 En cambio, según reiterada jurisprudencia, en principio es necesaria la existencia de 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 con derecho a la deducción para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho. El derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o la obtención de servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para esta adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción (sentencias de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 28, y de 16 de septiembre de 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, apartado 26 y jurisprudencia citada).

32 También es jurisprudencia reiterada que es asimismo admisible un derecho a deducción en favor del sujeto pasivo incluso cuando no existe tal vínculo, siempre que los costes de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales de aquel y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto (sentencias de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 29, y de 16 de septiembre de 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, apartado 27 y jurisprudencia citada).

33 De ello se desprende que la existencia del derecho a deducción se determina en función de las operaciones por las que se repercute el IVA a las que estén afectadas las operaciones por las que se soporta el IVA. La existencia de una relación directa e inmediata presupone que el coste de los servicios por los que se soporta el IVA está 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de septiembre de 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, apartado 28 y jurisprudencia citada).

34 Corresponde a las administraciones tributarias y a los órganos jurisdiccionales nacionales tomar en consideración todas las circunstancias en las que se hayan desarrollado las operaciones de que se trate y tener en cuenta únicamente las operaciones que estén objetivamente relacionadas con la actividad gravada del sujeto pasivo. La existencia de tal relación, por lo tanto, debe apreciarse atendiendo al contenido objetivo de la operación controvertida (véanse, en este sentido, las

sentencias de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 31, y de 16 de septiembre de 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, apartado 30 y jurisprudencia citada).

35 En el marco de esta apreciación, 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 23 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 (sentencia de 12 de noviembre de 2020, Sonaecom, C-42/19, EU:C:2020:913, apartados 38 y 40 y jurisprudencia citada).

36 En el presente asunto, en la medida en que la operación por la que se soporta el IVA, a saber, la prestación de servicios publicitarios a Amper Metal, constituye una operación sujeta al IVA, conforme a los principios recordados en los apartados 26 y 27 de la presente sentencia, el hecho de que el precio pagado sea superior al precio de mercado o a un eventual valor de referencia determinado por la Administración tributaria para servicios publicitarios análogos no justifica la denegación del ejercicio del derecho a deducción en perjuicio del sujeto pasivo.

37 En este contexto, el importe del IVA que pueda deducirse deberá determinarse conforme a la base imponible pertinente, a la luz de los requisitos mencionados en el apartado 28 de la presente sentencia, a saber, en función de la contraprestación efectivamente pagada por el sujeto pasivo, tal como se desprenda de las facturas presentadas por este. En cambio, el artículo 80 de la Directiva IVA carece de pertinencia, en la medida en que el litigio principal se refiere a una operación entre partes independientes.

38 Habida cuenta de las circunstancias del litigio principal, el órgano jurisdiccional remitente deberá apreciar, a la luz del contenido objetivo de los servicios publicitarios controvertidos en el litigio principal, si estos presentan un vínculo directo e inmediato con una operación por la que se repercute el IVA que da derecho a deducción o, en su defecto, con la totalidad de la actividad económica de Amper Metal, en concepto de gastos generales, o si dichos servicios constituyen gastos de representación carentes de carácter estrictamente profesional, en el sentido del artículo 176, párrafo primero, de la Directiva IVA.

39 Corresponderá al órgano jurisdiccional remitente determinar, en particular, si la colocación de adhesivos publicitarios en varios coches con ocasión de la carrera automovilística de que se trata en el litigio principal tenía por objeto la promoción de los bienes y servicios comercializados por Amper Metal, de modo que podría figurar entre los gastos generales de la empresa, o si, por el contrario, el gasto realizado en esa ocasión carece de todo carácter profesional y de cualquier vínculo con la actividad económica de dicha empresa. De acuerdo con lo declarado en el apartado 35 de la presente sentencia, el hecho de que los servicios adquiridos por Amper Metal no hayan dado lugar a un aumento de su volumen de negocios carece de pertinencia a efectos de dicha apreciación.

40 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede declarar que el artículo 168, letra a), de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo puede deducir el IVA soportado por servicios publicitarios cuando tal prestación de servicios constituya una operación sujeta al IVA, en el sentido del artículo 2 de la Directiva IVA, y presente un vínculo directo e inmediato con una o varias operaciones sujetas al impuesto por las que se repercute el IVA o con el conjunto de la actividad económica del sujeto pasivo, en concepto de gastos generales, sin que proceda tomar en consideración la circunstancia de que el precio facturado por tales servicios sea excesivo en relación con un valor de referencia definido por la Administración tributaria nacional o de que tales servicios no hayan dado lugar a un aumento del volumen de negocios de ese sujeto pasivo.

Costas

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

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

El artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo puede deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por servicios publicitarios cuando tal prestación de servicios constituya una operación sujeta al IVA, en el sentido del artículo 2 de la Directiva 2006/112, y presente un vínculo directo e inmediato con una o varias operaciones sujetas al impuesto por las que se repercute el IVA o con el conjunto de la actividad económica del sujeto pasivo, en concepto de gastos generales, sin que proceda tomar en consideración la circunstancia de que el precio facturado por tales servicios sea excesivo en relación con un valor de referencia definido por la Administración tributaria nacional o de que tales servicios no hayan dado lugar a un aumento del volumen de negocios de ese sujeto pasivo.

Firmas