

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 — Artículo 168, letra a), y artículo 176 — Derecho a deducir el IVA soportado — Denegación — Servicios de publicidad calificados de excesivamente caros e innecesarios por la Administración tributaria — Incontecencia generada 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 de Justicia 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.

contra

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Séptima),

integrado por^{el} Sra. I. Ziemele, Presidente de la Sala Sexta, en funciones de Presidente de la Sala Séptima, y los Sras. T. von Danwitz (Ponente) y A. Kumin, Jueces;

Abogado General: Sr.M. Szpunar;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en escrito del procedimiento,

considerando las observaciones presentadas:

- en favor de Amper Metal Kft., por^{el} Sra. V. Pallós, ügyvéd;
- en nombre del Gobierno húngaro, por los .M. Z. Fehér y^{R.} Kissné Berta, en nombre de agentes;
- en favor del Gobierno checo, por los .M. Smolek, J. Vláčil y O. Serdula, en funciones de agentes;
- en opinión de la Comisión Europea, por^{los} Sras. A. Armenia y L. Havas, en su denominación de agentes;

vista la decisión adoptada, oído el abogado general, de pronunciarse sobre el asunto sin conclusiones,

hace presente

Parar

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 L 347, p. 1; en lo que respecta a la Directiva IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre Amper Metal Kft. y el Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Apelación de la Administración Nacional tributaria y aduanera, Hungría), en relación con la negativa de este último a acogerse al derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado (IVA) pagado por Amper Metal por servicios publicitarios.

El marco jurídico

Derecho de la UE

3 El artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA dispone:

«Estarán sujetas al IVA las siguientes operaciones:

[...]

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

4 El artículo 73 de la Directiva IVA dispone:

«Para las entregas de bienes y las prestaciones de servicios distintas de las contempladas en los artículos 74 a 77, la base imponible incluirá todo lo que constituya la contraprestación obtenida o por obtener por el proveedor por dichas operaciones del cliente o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de dichas operaciones.»

5 A tenor del artículo 80, apartado 1, de la Directiva IVA, en los casos enumerados en dicha disposición, con el fin de evitar el fraude o la evasión fiscales, los Estados miembros podrán adoptar medidas para garantizar que, en el caso de entregas de bienes y prestaciones de servicios a destinatarios con los que existan vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos, la base imponible de los vínculos organizativos, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos definidos por el Estado miembro, es el valor normal de la operación.

6 El artículo 168, letra a), de la Directiva IVA dispone:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones imponibles, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que euzca dichas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que sea responsable los importes siguientes:

a) el IVA adeudado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le sean entregados o que deban ser entregados y por los servicios que le sean prestados o que le sean entregados por otro sujeto pasivo».

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

«El Consejo [de la Unión Europea], por unanimidad y a propuesta de la Comisión [Europea], determinará los gastos que no le den derecho a deducir el IVA. En cualquier caso, quedarán excluidos del derecho a deducción los gastos que no sean de carácter estrictamente profesional, como los gastos de lujo, entretenimiento o entretenimiento. »

Derecho húngaro

8 Artículo 119, apartado 1, de la az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (Ley^{n.º} CXXVII de 2007 sobre el impuesto sobre el valor añadido; en lo que respecta a la Ley del IVA») establece que, salvo disposición en contrario de la ley, el derecho a deducir el impuesto nace en el momento en que debe establecerse el impuesto adeudado correspondiente al impuesto soportado, incluso cuando el impuesto adeudado se establece con arreglo a lo dispuesto en el artículo 196/B, apartado 2, letra a), de dicha Ley.

- 9 El artículo 120, letra a), de la Ley del IVA dispone que, en la medida en que los bienes o servicios sean utilizados o explotados de otro modo por el sujeto pasivo, actuando en calidad de tal – para la realización de entregas de bienes o prestaciones de servicios gravadas, tendrá derecho a deducir del importe del impuesto del que es responsable el impuesto que le haya facturado cualquier otro sujeto pasivo. incluida cualquier persona o entidad sujeta al impuesto de sociedades simplificado, en relación con la adquisición de bienes o el uso de servicios.
- 10 Artículo 8, apartado 1, letra d), de la az társasági adóról és az osztalék adóról szóló 1996. évi LXXXI. törvény (Ley^{nº} LXXXI de 1996 sobre el impuesto sobre sociedades y el impuesto sobre los dividendos; en lo que respecta a la Ley del impuesto sobre sociedades») establece que el beneficio antes de impuestos se incrementará en los importes reconocidos como gastos o gastos y se deducirá de dicho resultado, incluida la depreciación por depreciación de activos intangibles y materiales. que no tengan relación alguna con la actividad empresarial o generadora de ingresos, teniendo en cuenta, en particular, las disposiciones del Anexo 3 de dicha Ley.
- 11 El anexo 3, punto 4, de la Ley del impuesto sobre sociedades dispone:
- «A efectos de la aplicación del artículo 8, apartado 1, letra d), no se considerarán, en particular, gastos o gastos efectuados en interés de la actividad empresarial: la contraprestación (total o parcial) por un servicio superior a 200 000 HUF [(aproximadamente 555 EUR)] excluido el IVA, cuando las circunstancias (en particular, la actividad empresarial del contribuyente, su volumen de negocios, la naturaleza del servicio o la consideración del mismo) llevan a la conclusión con certeza de que el uso de este servicio es contrario a los requisitos de una gestión razonable; la contraprestación por los servicios prestados por la misma persona en el mismo cargo durante el ejercicio fiscal se tendrá en cuenta de manera global».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 12 Amper Metal es una empresa húngara activa en el sector de las instalaciones eléctricas.
- 13 En 2014, Amper Metal celebró un contrato con Sziget-Reklám Kft. para la prestación de servicios publicitarios, que consistía en colocar pegatinas publicitarias, con el signo Amper Metal, en los coches durante un campeonato de automovilismo 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), a las que se añadió el IVA, fijado en un tipo del 27 %, correspondiente a la suma de 12 960 000 HUF (aproximadamente 35 970 euros). Amper Metal dedujo el IVA pagado por dichos servicios en sus declaraciones de impuestos para el período comprendido entre el¹ de enero y el 31 de diciembre de 2014.
- 14 Tras una comprobación a posteriori de dichas declaraciones, las autoridades tributarias húngaras de primera instancia desestimó dicha deducción. Además, en el marco de un ajuste fiscal, impuso a Amper Metal el pago de una cantidad correspondiente al importe del IVA indebidamente deducido e impuso una multa fiscal de 3 240 000 HUF (aproximadamente 8 991 euros) y una multa por mora de 868 000 HUF (aproximadamente 2 409 euros). Dicha Administración tributaria consideró que los costes relativos a los servicios de publicidad de que se trata no constituían un gravaje vinculado a operaciones imponibles que generaban ingresos para Amper Metal y que, por lo tanto, el IVA pagado por Amper Metal no era deducible en virtud del artículo 120 de la Ley del IVA.
- 15 En apoyo de su resolución, dicha Administración tributaria se basó en los dictámenes de expertos judiciales en materia fiscal y publicitaria. Según esta última, estos servicios de publicidad eran demasiado caros y, de hecho, no serían útiles para Amper Metal, en particular habida cuenta de la naturaleza de los clientes de dicha sociedad, a saber, las fábricas de papel, los talleres de laminación en caliente y otras instalaciones industriales, que no eran susceptibles de que sus decisiones comerciales se vieran influidas por pegatinas en los coches de carreras. Dicha Administración tributaria señaló, a este respecto, que el contrato de servicios de publicidad no cumplía los requisitos de «gestión razonable» en el sentido del punto 4 del anexo 3 de la Ley del impuesto sobre sociedades.

- 16 Amper Metal interpuso un recurso administrativo ante la Administración tributaria de segunda instancia, que desestimó dicho recurso y confirmó la resolución de las autoridades tributarias de primera instancia.
- 17 En este contexto, Amper Metal interpuso un recurso ante el órgano jurisdiccional remitente solicitando la anulación de las resoluciones de las autoridades tributarias húngaras en primera y segunda instancia. Amper Metal alega que el derecho a la deducción del IVA puede ejercerse incluso si los gastos efectuados por el sujeto pasivo no fueran razonables ni económicamente rentables, de ello que la supuesta falta de valor publicitario de los servicios prestados no tiene ninguna incidencia en dicho derecho. Del mismo modo, la exigencia de una utilidad que pueda cuantificarse, elemento por elemento, sería contraria al Derecho de la Unión, ya que el sistema común del IVA tiene por objeto garantizar la plena neutralidad en lo que respecta a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean sus objetivos o resultados, siempre que dichas actividades sean, en principio, ellos mismos están sujetos al IVA. Amper Metal añade que la base imponible corresponde a la contraprestación efectivamente recibida por el prestador de servicios, en el caso de autos Sziget-Reklám, de manera que no se le puede negar el derecho a deducción por el hecho de que el precio pagado a dicho prestador de servicios es supuestamente desproporcionado.
- 18 La Dirección de Recursos de la Administración Tributaria y Aduanera Nacional señala, por su parte, que la falta de racionalidad económica se opone al ejercicio del derecho a deducir el IVA. Además, alega que el artículo 80, apartado 1, de la Directiva IVA permite corregir la base imponible tal como figura en una factura, cuando dicho importe no corresponde a un valor normal de mercado, como es el caso en el caso de autos.
- 19 El órgano jurisdiccional remitente considera que la cuestión principal que se plantea en el marco del litigio principal es si un sujeto pasivo que se dedica exclusivamente a una actividad imponible sólo puede solicitar la deducción del IVA soportado si puede demostrar objetivamente, sobre la base de datos específicos, la utilidad del servicio que utilizaba. Según dicho órgano jurisdiccional, el artículo 120, letra a), de la Ley del IVA, que incluye los conceptos «explotado de otro modo», exige, según su significado en húngaro, un uso que dé lugar a un resultado, así como una explotación eficiente y rentable. Dicho órgano jurisdiccional se pregunta si tal exigencia es conforme 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, en forma de 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 siguientes cuestiones prejudiciales:
- «1) ¿Debe o puede interpretarse el artículo 168, letra a), de la Directiva [IVA] en el sentido de que, en virtud de dicha disposición, debido a la expresión «utilizada» en ella, no puede denegarse la deducción del IVA por una operación comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva IVA por el motivo de que, según la apreciación de las autoridades tributarias, el servicio prestado por el emisor de la factura en el curso de una transacción entre partes independientes no era "útil" para la actividad imponible del destinatario de la factura porque:
- el valor del servicio (servicio de publicidad) prestado por la parte que emite la factura es desproporcionado con respecto a la utilidad (en términos de volumen de negocios o aumento del volumen de negocios) de ese mismo servicio para su destinatario, o
 - este servicio (servicio de publicidad) no generó ningún volumen de negocios para su destinatario?
- 2) ¿Debe interpretarse el artículo 168, primera frase, primera frase) y a), de la Directiva IVA en el sentido de que, en virtud de dicha disposición, puede denegarse la deducción del IVA por una operación comprendida en el ámbito de aplicación de la Directiva IVA por el hecho de que, en la liquidación de las autoridades tributarias, el servicio prestado por el emisor de la factura en el marco de una operación entre partes independientes tenga un valor desproporcionado porque la servicio (servicio de publicidad) es caro o tiene un precio excesivo en comparación con uno o más servicios, utilizados como referencia? »

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 los servicios de publicidad debido, en primer lugar, a que el precio facturado por tales servicios es excesivo en relación con un valor de referencia definido por las autoridades tributarias nacionales y, en segundo lugar, que tales servicios no habrían dado lugar a un aumento del volumen de negocios de dicho sujeto pasivo.
- 22 A tenor del artículo 168, letra a), de la Directiva IVA, en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones imponibles, el sujeto pasivo tiene derecho, en el Estado miembro en el que e yúe dichas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es responsable el IVA adeudado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le sean entregados o que vayan a ser entregados y por los servicios que le sean prestados o que le serán 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 no puede, en principio, limitarse. Se ejerce inmediatamente para todos los impuestos cobrados sobre las transacciones de insumos. El sistema de deducción tiene por objeto liberar al empresario por completo de la carga del IVA adeudado o pagado en el curso de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza la neutralidad en lo que respecta a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean sus objetivos o resultados, siempre que dichas actividades estén, 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 servicio, utiliza dicho bien o servicio para los fines de sus operaciones gravadas, tiene derecho a deducir el IVA adeudado o pagado por dicho 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 cuál es el significado del término «utilizado», tal como se utiliza en el tenor del artículo 168, letra a), de la Directiva IVA. En particular, se pregunta si el carácter excesivo del precio facturado por los servicios prestados al sujeto pasivo, por una parte, y si el hecho de que dichos servicios no hayan generado ningún aumento del volumen de negocios por parte del sujeto pasivo, por otra, puede obstaculizar el derecho a deducir el IVA soportado por dichos servicios.
- 25 En primer lugar, por lo que respecta a la constatación relativa al carácter excesivo del precio facturado por los servicios prestados al sujeto pasivo y a su impacto en el derecho a deducción, procede señalar, en primer lugar, que la aplicación del artículo 168, letra a), de la Directiva IVA presupone la existencia, la aportación, de una operación que a su vez está sujeta al IVA.
- 26 A este respecto, de reiterada jurisprudencia se desprende que una prestación de servicios se efectúa a título formocionado, en el sentido de la Directiva IVA, y por tanto sólo es imponible si existe una relación jurídica entre el proveedor y el destinatario en el curso de la cual se intercambian entregas recíprocas, constituyendo la remuneración percibida por el prestador la contraprestación efectiva por el servicio prestado al destinatario. Así sucede si existe un vínculo directo entre el servicio prestado y la contraprestación recibida, ya que las cantidades abonadas constituyen la contraprestación efectiva por el servicio individualizable prestado en el marco de una relación jurídica en cuyo marco se intercambian servicios recíprocos (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 servicios están mutuamente condicionados, a saber, que uno se preste únicamente a condición de que también se preste el otro, y viceversa (sentencia de 11 de marzo de 2020, San Domenico Vetraria, C-94/19, EU:C:2020:193, apartado 26 y jurisprudencia citada). En cambio, el hecho de que una operación económica se efectúa a un precio superior o inferior al precio de coste y, por tanto, a un precio superior o inferior al precio normal de mercado, carece de pertinencia para la calificación de operación a título oneroso, ya que tal circunstancia no puede afectar al vínculo

directo entre las prestaciones de servicios efectuadas o que deberán realizarse y la contraprestación recibida o por cobrar, cuyo importe es determinada de antemano y con arreglo a criterios bien 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 En segundo lugar, por lo que respecta al importe del IVA que puede deducir el sujeto pasivo, procede recordar que, según la jurisprudencia recordada en el apartado 23 de la presente sentencia, el derecho a la deducción se ejerce, en principio, respecto de todos los impuestos que gravan las operaciones soportadas, calculándolos sobre la base de la base imponible aplicable. Según la regla general establecida en el artículo 73 de la Directiva IVA, para las entregas de bienes y las prestaciones de servicios distintas de las contempladas en los artículos 74 a 77 de dicha Directiva, la base imponible comprende todo lo que constituya la contraprestación obtenida o que deba obtener el proveedor por dichas operaciones del comprador, del licenciataria o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de dichas transacciones. Se trata, por tanto, de la contraprestación establecida entre las partes y pagada al prestador o prestador de servicios, y no de un valor objetivo, como el valor de mercado o un valor de referencia determinado por las autoridades tributarias.
- 29 Si bien el artículo 80 de la Directiva IVA establece, para evitar el fraude y la evasión fiscales, una excepción a esta regla general, al establecer que la base imponible puede corresponder al valor normal de la operación de que se trate, procede recordar que esta disposición se refiere únicamente a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios a destinatarios con los que existan vínculos familiares u otros vínculos personales estrechos. Vínculos organizativos, de propiedad, de afiliación, financieros o jurídicos, tal como los defina el Estado miembro de que se trate.
- 30 En segundo lugar, por lo que respecta a la constatación de que no se ha producido ningún aumento del volumen de negocios del sujeto pasivo, lo que demuestra la inutilidad de los servicios que se le prestan anteriormente, procede recordar, con carácter preliminar, que el artículo 168, letra a), de la Directiva IVA presupone que los bienes y servicios adquiridos anteriormente por el sujeto pasivo se utilicen para las necesidades de sus operaciones imponibles. En particular, en virtud del artículo 176, párrafo primero, de la Directiva IVA, los gastos que no son de carácter estrictamente profesional, como los gastos de lujo, entretenimiento o entretenimiento, quedan expresamente excluidos del derecho a deducción. De este modo, si los gastos efectuados por el sujeto pasivo soportado deben ser de carácter profesional y si los bienes o servicios adquiridos deben utilizarse para las operaciones imponibles 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 o, de manera más general, un criterio de rentabilidad económica de la operación realizada aguas arriba.
- 31 En cambio, según reiterada jurisprudencia, la existencia de un vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se hace consentada y una o varias operaciones por las que se hace consentada el derecho a deducción es, en principio, necesaria para que se conceda al sujeto pasivo un derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho. El derecho a deducir el IVA por la adquisición de bienes soportados o servicios presupone que los gastos ocasionados por su adquisición sean uno de los elementos constitutivos del precio de las operaciones imponibles por las que se incurra en el impuesto que dan derecho a 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 Asimismo, según reiterada jurisprudencia, aun a falta de tal vínculo, se admite un derecho de deducción en favor del sujeto pasivo cuando los costes de las operaciones controvertidas forman parte de los costes generales de este último y son, como tales, elementos constitutivos del precio de los bienes o servicios que éste entrega. Tales costes tienen una relación directa e inmediata con la totalidad de la actividad económica del sujeto pasivo (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 deduce que la existencia del derecho a deducción se determina en función de las operaciones posteriores a las que se ven afectadas las operaciones de entrada. La existencia de un vínculo directo e inmediato presupone que el coste de los servicios ascendentes se incorpore, respectivamente, al precio de determinadas operaciones descendentes o al precio de los bienes o servicios suministrados por el sujeto pasivo en el ejercicio de sus actividades económicas (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 Incuesta a las autoridades tributarias y a los órganos jurisdiccionales nacionales tomar en consideración todas las circunstancias en las que se han realizado las operaciones de que se trata y únicamente las operaciones que estén objetivamente vinculadas a la actividad imponible del sujeto pasivo. Por consiguiente, la existencia de tal vínculo debe apreciarse a la luz del contenido objetivo de la operación de que se trate (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 inexistencia de un aumento del volumen de negocios del sujeto pasivo no puede afectar al ejercicio del derecho a deducción. Como se ha señalado en el apartado 23 de la presente sentencia, el sistema común del IVA garantiza la neutralidad en lo que respecta a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean sus objetivos o resultados, siempre que dichas actividades estén, en principio, sujetas al IVA. Por lo tanto, el derecho a deducción, una vez nacido, sigue siendo adquirido incluso si, posteriormente, la actividad económica prevista no se ha llevado a cabo y, por lo tanto, no ha dado lugar a operaciones imponibles o si el sujeto pasivo no ha podido utilizar los bienes o servicios que dieron lugar a la deducción en el marco de operaciones gravadas debido a circunstancias fuera de su control (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 caso de autos, en la medida en que la operación de insumo, a saber, la prestación de servicios de publicidad a *Amper Metal*, constituye una operación sujeta al IVA, de conformidad con los principios enunciados 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 cualquier valor de referencia determinado por las autoridades tributarias para servicios publicitarios similares no puede justificar la negativa a ejercer la derecho a deducción en perjuicio del sujeto pasivo.
- 37 En este contexto, el importe del IVA que puede deducirse debe determinarse con arreglo a la base imponible pertinente, a la luz de los requisitos mencionados en el apartado 28 de la presente sentencia, a saber, sobre la base de la contraprestación efectivamente pagada por el sujeto pasivo, tal como se demuestra en las facturas presentadas por el sujeto pasivo. En cambio, el artículo 80 de la Directiva IVA no tiene pertinencia en la medida en que el litigio principal se refiere a una operación entre partes independientes.
- 38 Habida cuenta de las circunstancias controvertidas en el litigio principal, el órgano jurisdiccional remitente deberá apreciar, a la luz del contenido objetivo de los servicios de publicidad controvertidos en el litigio principal, si tienen un vínculo directo e inmediato con una operación descendente que da derecho a deducción o, en su defecto, con toda la actividad económica de *Amper Metal*, por lo que respecta a sus gastos generales, o si los servicios conocidos constituyen gastos de representación 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 pegatinas publicitarias en los automóviles con ocasión del campeonato de automovilismo controvertido en el litigio principal tenía por objeto promocionar los productos y servicios comercializados por *Amper Metal*, de modo que pudiera incluirse en los gastos generales de la empresa, o si, por el contrario, los gastos indicados en esa ocasión carecen de carácter profesional y de cualquier vínculo con la actividad económica de dicha empresa. De conformidad con la constatación efectuada en el apartado 35 de la presente sentencia, el hecho de que los servicios adquiridos por *Amper Metal* no condujeran a un aumento de su volumen de negocios no es pertinente 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 los servicios de publicidad cuando tal prestación de servicios constituya una operación sujeta al IVA en el sentido del artículo 2 de la Directiva IVA. y tenga un vínculo directo e inmediato con una o varias operaciones imponibles posteriores o con toda la actividad económica del sujeto pasivo, en lo que respecta a sus gastos generales, sin que sea necesario tener en cuenta el hecho de que el precio facturado por tales servicios sería excesivo en relación con un valor de referencia definido por las autoridades tributarias nacionales o que dichos servicios no habrían dado lugar a un aumento de la volumen de negocios de dicho sujeto pasivo.

Costos

41 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un escalón del recurso contra el órgano jurisdiccional nacional, inciso que inciso a dicho órgano jurisdiccional es decisión sobre las costas. Los gastos ocasionados por la presentación de observaciones ante el Tribunal de Justicia, distintos de los de dichas partes, no están sujetos a reembolso.

Por 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 soportado (IVA) pagado 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 que tiene un vínculo directo e inmediato con una o varias operaciones imponibles posteriores o con toda la actividad económica del sujeto pasivo, en lo que respecta a sus gastos generales, sin que sea necesario tomar en consideración el hecho de que el precio facturado por tales servicios sería excesivo en relación con un valor de referencia definido por las autoridades tributarias nacionales o que éstas los servicios no dieron lugar a un aumento del volumen de negocios de dicho sujeto pasivo.

Firmas

* Lengua de asunto: húngaro.