

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 12 de diciembre de 2024

Sala 6.^a

Asunto n.º C-527/23

SUMARIO:

IVA. Derecho a deducir. *Adquisición de servicios administrativos prestados dentro de un mismo grupo de sociedades.* Una sociedad adquirió otra sociedad rumana mediante fusión por absorción, incluidos los derechos y obligaciones de esta, y cuya actividad consistía en prestar servicios auxiliares para la extracción de petróleo y de gas natural, perteneciendo la sociedad adquirente a un grupo de sociedades especializado en servicios petrolíferos. La sociedad adquirida había prestado servicios de perforación en Rumanía a dos clientes y para ello adquirió a sociedades del grupo servicios administrativos generales, como, en particular, servicios informáticos, de recursos humanos, de *marketing*, de contabilidad y de asesoramiento. Estos servicios administrativos generales eran prestados por entidades establecidas fuera de Rumanía y se recurrió a la autoliquidación para calcular el IVA correspondiente a dichos servicios. Otras sociedades de ese grupo también se beneficiaban de los mismos servicios. La Administración tributaria practicó una liquidación y levantó un acta de control tributario mediante los que denegó el derecho a deducir el IVA soportado por los servicios administrativos adquiridos debido, por una parte, a que no se había aportado ningún acto o documento para demostrar la relación entre los servicios adquiridos y la actividad del sujeto pasivo controlado y, por otra parte, a que de los documentos aportados no se desprendía la naturaleza de los servicios prestados, ni la identidad de las personas que prestaron esos servicios, ni el período durante el que se prestaron, ni la necesidad de dichos servicios. La sociedad adquirente presentó una reclamación contra esa liquidación y el acta de control tributario. En el caso planteado, la sociedad rumana y las sociedades que han prestado los servicios administrativos controvertidos son sujetos pasivos, en el sentido de la Directiva IVA, y dichos servicios han sido utilizados por la sociedad rumana para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. El grupo de sociedades de que se trata en el litigio principal parece estar formado por sujetos pasivos distintos y que no parece constituir un solo sujeto pasivo, a saber, un grupo a efectos del IVA, con arreglo al art.11 de la Directiva IVA. Los servicios administrativos controvertidos en el litigio principal fueron prestados a la sociedad rumana, por sociedades establecidas fuera de Rumanía y un grupo a efectos del IVA se limita necesariamente al territorio de un único Estado miembro. El Tribunal de Justicia ha declarado que es, en principio, necesario que exista una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducción. También es admisible un derecho a deducir en favor del sujeto pasivo incluso cuando no existe ninguna relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a deducir, siempre que los costes de los bienes y de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. De la jurisprudencia se desprende que no genera tal derecho a la deducción la parte de los gastos en que incurra el sujeto que no esté relacionada con las operaciones realizadas por el propio sujeto pasivo, sino con operaciones realizadas por un tercero. El hecho de que los servicios administrativos controvertidos en el litigio principal se presten simultáneamente a varios beneficiarios parece carecer de pertinencia a este respecto. En cambio, incumbe al órgano jurisdiccional remitente asegurarse de que la parte proporcional de los costes correspondientes a esos servicios, soportada por el sujeto pasivo, se refiera efectivamente a los servicios de los que este se ha beneficiado para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. La cuestión de si la adquisición de los servicios administrativos controvertidos en el litigio principal era necesaria u oportuna parece

Síguenos en...

igualmente irrelevante, puesto que la Directiva IVA no supedita el ejercicio del derecho a deducir a un criterio de rentabilidad económica de la operación por la que se soporta el IVA. En efecto, 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. Según reiterada jurisprudencia, incumbe al sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA probar que cumple los requisitos previstos para tener derecho a ella y deberá ser valorada por el juez nacional. El art. 168 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa o a una práctica nacional en virtud de la cual la Administración tributaria deniega el derecho a deducir el IVA soportado, pagado por un sujeto pasivo con ocasión de la adquisición de servicios de otros sujetos pasivos que forman parte de un mismo grupo de sociedades, por razón de que esos servicios se prestaron simultáneamente a otras sociedades de ese grupo y de que su adquisición no era necesaria u oportuna, cuando se acredita que dicho sujeto pasivo utiliza tales servicios para las necesidades de sus propias operaciones gravadas..

En el asunto C-527/23,
que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por Tribunalul Prahova (Tribunal de Distrito de Prahova, Rumanía), mediante resolución de 30 de diciembre de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de agosto de 2023, en el procedimiento entre

Weatherford Atlas Gip SA

y

Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor,

Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz (Ponente), Vicepresidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Presidente de la Sala Sexta, y el Sr. A. Kumin y la Sra. I. Ziemele, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Richard de la Tour;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Weatherford Atlas Gip SA, por el Sr. D.-D. Dascălu y la Sra. A. M. Iordache, avocați;

– en nombre del Gobierno rumano, por las Sras. R. Antonie, M. Chicu y E. Gane, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. M. Herold y la Sra. E. A. Stamate, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2 y 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2 Esta petición se inscribe en el marco de un litigio entre, por un lado, la sociedad Weatherford Atlas Gip SA y, por otro, la Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Soluționare a Contestațiilor (Agencia Nacional de la Administración Tributaria — Dirección General de Resolución de Reclamaciones, Rumanía) y la Agenția Națională de Administrare Fiscală — Direcția Generală de Administrare a Marilor Contribuabili (Agencia Nacional de la Administración Tributaria — Dirección General de Administración de Grandes

Síguenos en...



Contribuyentes, Rumanía) (en lo sucesivo, conjuntamente, «Administración tributaria»), en relación con la denegación, por parte de dicha Administración, del derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por la adquisición de servicios administrativos prestados dentro de un mismo grupo de sociedades.

Marco jurídico

3 Con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva IVA, estarán sujetas al IVA las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

4 De conformidad con el artículo 9, apartado 1, de esta Directiva, serán considerados «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

5 En virtud del artículo 11 de la citada Directiva:

«Previa consulta al Comité consultivo del impuesto sobre el valor añadido [...], cada Estado miembro podrá considerar como un solo sujeto pasivo a las personas establecidas en el territorio de ese mismo Estado miembro que gocen de independencia jurídica, pero que se hallen firmemente vinculadas entre sí en los órdenes financiero, económico y de organización.

Un Estado miembro que ejerza la facultad contemplada en el párrafo primero podrá adoptar todas las medidas necesarias para evitar que la aplicación de dicha disposición haga posibles el fraude o la evasión fiscales.»

6 El artículo 168 de la misma Directiva dispone cuanto sigue:

«En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

- a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;
- b) el IVA devengado por operaciones asimiladas a entregas de bienes y a prestaciones de servicios conforme a la letra a) del artículo 18 y al artículo 27;
- c) el IVA devengado por las adquisiciones intracomunitarias de bienes conforme al inciso i) de la letra b) del apartado 1 del artículo 2;
- d) el IVA devengado por las operaciones asimiladas a adquisiciones intracomunitarias conforme a los artículos 21 y 22;
- e) el IVA devengado o pagado por los bienes importados en dicho Estado miembro.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

7 Weatherford Atlas Gip forma parte del grupo de sociedades Weatherford, especializado en servicios petrolíferos.

8 El 6 de junio de 2016, Weatherford Atlas Gip adquirió, mediante fusión por absorción, Foserco SA, sociedad rumana, incluidos los derechos y obligaciones de esta. La actividad de Foserco consistía en prestar servicios auxiliares para la extracción de petróleo y de gas natural.

9 En 2015 y en 2016, Foserco había prestado servicios de perforación en Rumanía a dos clientes, a saber, OMV Petrom y Petrofarc. Para prestar estos servicios, Foserco había adquirido a sociedades del grupo Weatherford servicios administrativos generales, como, en particular, servicios informáticos, de recursos humanos, de *marketing*, de contabilidad y de asesoramiento. Estos servicios administrativos generales eran prestados por entidades establecidas fuera de Rumanía y se recurrió a la autoliquidación para calcular el IVA correspondiente a dichos servicios. Otras sociedades de ese grupo también se beneficiaban de los mismos servicios.

10 Tras esta fusión, la Administración tributaria ordenó, mediante resolución de 20 de noviembre de 2019, un nuevo control de las obligaciones de Weatherford Atlas Gip en materia del impuesto de sociedades y de IVA correspondientes al período comprendido entre el 1 de enero de 2014 y el 30 de junio de 2015. Por lo tanto, este control se refería también a las obligaciones de Foserco, asumidas por Weatherford Atlas Gip.

11 A raíz de dicho control, la Administración tributaria practicó una liquidación y levantó un acta de control tributario mediante los que denegó el derecho a deducir el IVA soportado por Foserco por los servicios administrativos adquiridos, por importe de 1 774 419 leus rumanos (RON) (aproximadamente 356 540 euros), debido, por una parte, a que no se había aportado ningún acto o documento para demostrar la relación entre los servicios adquiridos y la actividad del sujeto pasivo controlado y, por otra parte, a que de los documentos aportados no se

Síguenos en...

desprendía la naturaleza de los servicios prestados, ni la identidad de las personas que prestaron esos servicios, ni el período durante el que se prestaron, ni la necesidad de dichos servicios para Fosenco.

12 Weatherford Atlas Gip presentó una reclamación contra esa liquidación y el acta de control tributario. Dado que la Administración tributaria desestimó dicha reclamación mediante resolución de 22 de abril de 2020, Weatherford Atlas Gip interpuso un recurso de anulación ante el Tribunalul Prahova (Tribunal de Distrito de Prahova, Rumanía), órgano jurisdiccional remitente. En el marco de la instrucción relativa a ese recurso, la Administración tributaria precisó que no se cuestionaba la existencia de los servicios adquiridos, pero que Weatherford Atlas Gip no había demostrado la existencia de un vínculo entre esos servicios y sus operaciones gravadas. Según la citada Administración, no era posible acreditar tal vínculo, puesto que tales servicios se prestaron a varias sociedades del grupo Weatherford y, por lo tanto, beneficiaron a otros miembros de dicho grupo o al grupo como tal. Si bien los costes de los mismos servicios se repartieron entre las referidas sociedades, la citada Administración sostiene que no deberían haberse facturado a Weatherford Atlas Gip, ya que no eran necesarios para esta.

13 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente señala que la misma Administración no niega que los servicios administrativos controvertidos fueron efectivamente prestados y no invoca ningún fraude fiscal, pero no reconoce el derecho a deducir debido a la falta de prueba de la necesidad de la adquisición de los citados servicios para el sujeto pasivo. El órgano jurisdiccional remitente se pregunta, a este respecto, si, en virtud de la Directiva IVA, el derecho a deducir el IVA soportado puede denegarse sobre la base de una apreciación subjetiva de la Administración tributaria, relativa a la necesidad y la oportunidad de la adquisición de tales servicios, cuando se demuestra que los costes correspondientes a estos forman parte de los gastos generales de dicho sujeto pasivo, en el sentido de la jurisprudencia derivada, en particular, de la sentencia de 8 de febrero de 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87), apartado 24.

14 En estas circunstancias, el Tribunalul Prahova (Tribunal de Distrito de Prahova) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 168 de la [Directiva IVA], a la luz del principio de neutralidad fiscal, en el sentido de que se opone, en unas circunstancias como las del litigio principal, a que la autoridad tributaria deniegue a un sujeto pasivo el derecho a deducir el [IVA] soportado por servicios administrativos adquiridos, cuando se constate que todos los gastos contabilizados por los servicios adquiridos han sido incluidos dentro de los gastos generales del sujeto pasivo, que este realiza únicamente operaciones gravadas, que la prestación de los servicios está expresamente confirmada por el órgano tributario y que el tratamiento fiscal aplicado es el de la autoliquidación (lo que excluye perjuicios para la Hacienda pública)?

2) ¿Deben interpretarse los artículos 2 y 168 de la [Directiva IVA], en el sentido de que, en unas circunstancias como las del litigio principal, los servicios de administración y gestión (p. ej. servicios de asistencia y asesoramiento en diversos ámbitos, asesoría financiera y legal) prestados entre empresas de un mismo grupo en favor de varios de sus miembros pueden considerarse por cada miembro por separado como utilizados para las necesidades de sus operaciones gravadas, es decir, adquiridos para sus propias necesidades?

3) ¿Debe interpretarse el artículo 2 de la [Directiva IVA], en el sentido de que cuando se constate que los servicios prestados intragrupo no se prestan en favor de alguno de los miembros del grupo, dicha sociedad, que forma parte del grupo pero respecto de la que se considera que no se ha beneficiado de los servicios en cuestión, puede calificarse como sujeto pasivo que actúa como tal?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Cuestiones prejudiciales primera y segunda

15 Mediante estas cuestiones prejudiciales, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 168 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa o a una práctica nacional en virtud de la cual la Administración tributaria deniega el derecho a deducir el IVA soportado, pagado por un sujeto pasivo por la adquisición de servicios de otros sujetos pasivos que forman parte de un mismo grupo de sociedades, por razón de que dichos servicios se prestaron simultáneamente a otras sociedades de ese grupo y de que su adquisición no era necesaria u oportuna.

Sobre la admisibilidad

16 El Gobierno rumano alega la inadmisibilidad de estas cuestiones prejudiciales porque se basan, la primera, en una premisa fáctica no fundamentada y tiene, a este respecto, naturaleza

Síguenos en...



hipotética, y, la segunda, por su parte, en una exposición de los hechos que no permite comprender la razón que llevó al órgano jurisdiccional remitente a plantear una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia.

17 Según jurisprudencia reiterada, las cuestiones sobre la interpretación del Derecho de la Unión planteadas por el juez nacional en el marco fáctico y normativo definido bajo su responsabilidad y cuya exactitud no corresponde verificar al Tribunal de Justicia disfrutan de una presunción de pertinencia. El Tribunal de Justicia solo puede abstenerse de pronunciarse sobre una cuestión planteada por un órgano jurisdiccional nacional cuando resulte 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 naturaleza hipotética o cuando el Tribunal de Justicia no dispone de los elementos de hecho o de Derecho necesarios para responder de manera útil a las cuestiones planteadas (sentencia de 29 de junio de 2023, Super Bock Bebidas, C-211/22, EU:C:2023:529, apartado 22 y jurisprudencia citada).

18 En el caso de autos, por lo que respecta a la primera cuestión prejudicial, no corresponde al Tribunal de Justicia comprobar la exactitud de la premisa fáctica en la que se basa y, en cualquier caso, esta cuestión no parece manifiestamente hipotética, habida cuenta del objeto del litigio principal tal como lo describe el órgano jurisdiccional remitente. Por lo tanto, no puede cuestionarse la admisibilidad de esta cuestión.

19 En lo que atañe a la segunda cuestión prejudicial, procede señalar que la exposición del marco normativo y fáctico del litigio principal permite comprender la razón que ha llevado al órgano jurisdiccional remitente a plantear una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia y que esa exposición contiene los elementos de hecho y de Derecho necesarios para responder de manera útil a esta cuestión. En estas circunstancias, tampoco puede negarse su admisibilidad.

20 Por consiguiente, las cuestiones prejudiciales primera y segunda son admisibles.

Sobre el fondo

21 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el derecho de los sujetos pasivos a deducir del IVA del que son deudores el IVA devengado o pagado por ellos por los bienes adquiridos y los servicios recibidos constituye un principio fundamental del sistema común del IVA. Por tanto, el derecho a la deducción establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva IVA forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad del IVA soportado en las operaciones anteriores. El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al sujeto pasivo del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas (sentencia de 7 de marzo de 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, apartado 27 y jurisprudencia citada).

22 Así, el sistema común del IVA garantiza la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA. En la medida en que el sujeto pasivo, actuando como tal en el momento en que adquiere un bien o un servicio, utilice dicho bien o servicio para las necesidades de sus operaciones gravadas, podrá deducir el IVA devengado o pagado por el bien o servicio (sentencia de 7 de marzo de 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, apartado 27 y jurisprudencia citada).

23 El ejercicio del derecho a deducir presupone la existencia de una operación por la que se soporta el IVA. A este respecto, procede recordar 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 individualizable prestado al destinatario. Así sucede cuando existe una relación directa entre el servicio prestado y el contravalor recibido (sentencia de 20 de enero de 2022, Apcoa Parking Danmark, C-90/20, EU:C:2022:37, apartado 27 y jurisprudencia citada).

24 En el caso de autos, corresponde, por tanto, al órgano jurisdiccional remitente comprobar, en primer lugar, que las adquisiciones de servicios administrativos controvertidos en el litigio principal son operaciones sujetas al IVA, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado anterior de la presente sentencia. A tal fin, el órgano jurisdiccional remitente deberá comprobar si existe una relación directa entre estos servicios y el contravalor abonado por Foserco.

25 Además, del artículo 168 de la Directiva IVA se desprende que, para poder disfrutar del derecho a la deducción del IVA soportado, por una parte, el interesado debe ser un «sujeto pasivo», en el sentido de dicha Directiva, y, por otra parte, los bienes o servicios invocados como

base de este derecho a deducción deben ser utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y los bienes deben ser entregados o los servicios prestados por otro sujeto pasivo (véanse, en este sentido, las sentencias de 11 de enero de 2024, Global Ink Trade, C-537/22, EU:C:2024:6, apartado 33, y de 7 de marzo de 2024, Feudi di San Gregorio Aziende Agricole, C-341/22, EU:C:2024:210, apartado 28 y jurisprudencia citada).

26 Por lo tanto, en el caso de autos, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar, en segundo lugar, que Foserco y las sociedades que han prestado los servicios administrativos controvertidos en el litigio principal son sujetos pasivos, en el sentido de la Directiva IVA, y que dichos servicios han sido utilizados por Foserco para las necesidades de sus propias operaciones gravadas.

27 A este respecto, debe precisarse que el grupo de sociedades de que se trata en el litigio principal parece estar formado por sujetos pasivos distintos y que no parece constituir un solo sujeto pasivo, a saber, un grupo a efectos del IVA, con arreglo al artículo 11 de la Directiva IVA. En efecto, de la petición de decisión prejudicial y de las observaciones escritas de Weatherford Atlas Gip se desprende que los servicios administrativos controvertidos en el litigio principal fueron prestados a Foserco, sociedad rumana, por sociedades establecidas fuera de Rumanía. Ahora bien, un grupo a efectos del IVA se limita necesariamente al territorio de un único Estado miembro, como se desprende del tenor del citado artículo 11 (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de marzo de 2021, Danske Bank, C-812/19, EU:C:2021:196, apartado 24).

28 En este contexto, el Tribunal de Justicia ha declarado que es, en principio, necesario que exista una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducción. El derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o la obtención de servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para esta adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a deducción [sentencia de 13 de junio de 2024, C (Administradores y liquidadores concursales), C-696/22, EU:C:2024:499, apartado 86 y jurisprudencia citada].

29 No obstante, también es admisible un derecho a deducir en favor del sujeto pasivo incluso cuando no existe ninguna relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a deducir, siempre que los costes de los bienes y de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto (sentencia de 4 de octubre de 2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, EU:C:2024:866, apartado 21 y jurisprudencia citada).

30 El Tribunal de Justicia ha precisado igualmente que la existencia de esta relación entre operaciones debe apreciarse atendiendo al contenido objetivo de estas. En particular, corresponde a las administraciones tributarias y a los órganos jurisdiccionales nacionales tomar en consideración todas las circunstancias en las que se hayan desarrollado las operaciones de que se trate y tener en cuenta únicamente las operaciones que estén objetivamente relacionadas con la actividad gravada del sujeto pasivo. Así pues, procede tener en cuenta la utilización efectiva de los bienes y servicios adquiridos por el sujeto pasivo y la causa exclusiva de esta adquisición, que debe considerarse un criterio para determinar el contenido objetivo [véanse, en este sentido, las sentencias de 13 de junio de 2024, C (Administradores y liquidadores concursales), C-696/22, EU:C:2024:499, apartado 89, y de 4 de octubre de 2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, EU:C:2024:866, apartado 22 y jurisprudencia citada].

31 En este contexto, de la jurisprudencia se desprende que no genera tal derecho a la deducción la parte de los gastos en que incurra el sujeto que no esté relacionada con las operaciones realizadas por el propio sujeto pasivo, sino con operaciones realizadas por un tercero [véanse, en este sentido, las sentencias de 1 de octubre de 2020, Vos Aannemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, apartado 38, y de 8 de septiembre de 2022, Finanzamt R (Deducción del IVA vinculado a una aportación social), C-98/21, EU:C:2022:645, apartado 55].

32 En el caso de autos, si resultara que una parte de los servicios por los que se efectuaron los gastos de que se trata en el litigio principal no se utilizó para las necesidades de las operaciones propias del sujeto pasivo, sino para las necesidades de operaciones efectuadas por terceros, se habría roto parcialmente la relación directa e inmediata existente entre esos servicios y las operaciones gravadas de ese sujeto pasivo, de modo que este último no tendría derecho a deducir el IVA que gravó esa parte de los gastos en cuestión (véase, en este sentido, la sentencia

de 1 de octubre de 2020, Vos Annemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, apartado 39 y jurisprudencia citada).

33 Para determinar el alcance del derecho a deducir del sujeto pasivo, incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar, en particular a la luz de los contratos de prestación de servicios y de la realidad económica y comercial, en qué medida los servicios de que se trata se prestaron efectivamente con el fin de permitir al sujeto pasivo realizar sus operaciones gravadas. En efecto, solo en esta medida se considerará que el IVA soportado grava los servicios prestados al sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 1 de octubre de 2020, Vos Annemingen, C-405/19, EU:C:2020:785, apartados 40 y 42 y jurisprudencia citada).

34 El hecho de que los servicios administrativos controvertidos en el litigio principal se presten simultáneamente a varios beneficiarios parece carecer de pertinencia a este respecto. En cambio, incumbe al órgano jurisdiccional remitente asegurarse de que la parte proporcional de los costes correspondientes a esos servicios, soportada por el sujeto pasivo, se refiera efectivamente a los servicios de los que este se ha beneficiado para las necesidades de sus propias operaciones gravadas.

35 La cuestión de si la adquisición de los servicios administrativos controvertidos en el litigio principal era necesaria u oportuna parece igualmente irrelevante, puesto que la Directiva IVA no supedita el ejercicio del derecho a deducir a un criterio de rentabilidad económica de la operación por la que se soporta el IVA. En efecto, el sistema común del IVA garantiza la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA. Por tanto, el derecho a deducir, una vez nacido, sigue existiendo aun cuando, posteriormente, la actividad económica prevista no se lleve a cabo y, por lo tanto, no dé lugar a operaciones gravadas o cuando el sujeto pasivo no haya podido utilizar los bienes o servicios que hayan dado lugar a la deducción en operaciones sujetas al impuesto a causa de circunstancias ajenas a su voluntad [véase, en este sentido, la sentencia de 13 de junio de 2024, C (Administradores y liquidadores concursales), C-696/22, EU:C:2024:499, apartado 94 y jurisprudencia citada].

36 Por último, en cuanto a la carga de la prueba, según reiterada jurisprudencia, incumbe al sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA probar que cumple los requisitos previstos para tener derecho a ella. Las autoridades tributarias pueden, por consiguiente, exigir al propio sujeto pasivo que presente las pruebas que consideren necesarias para apreciar si procede conceder la deducción solicitada (véanse, en este sentido, las sentencias de 9 de diciembre de 2021, Kemwater ProChemie, C-154/20, EU:C:2021:989, apartado 33 y jurisprudencia citada, y de 16 de febrero de 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, apartados 99 y 100).

37 En cuanto a la valoración de dichas pruebas, incumbe realizarla al juez nacional, con arreglo a las normas del Derecho nacional, efectuando una apreciación global de todos los elementos y circunstancias de hecho del asunto principal [véanse, en este sentido, las sentencias de 25 de mayo de 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (IVA — Adquisición ficticia), C-114/22, EU:C:2023:430, apartado 36, y de 11 de enero de 2024, Global Ink Trade, C-537/22, EU:C:2024:6, apartado 34).

38 Por consiguiente, el artículo 168 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa o a una práctica nacional en virtud de la cual la Administración tributaria deniega el derecho a deducir el IVA soportado, pagado por un sujeto pasivo con ocasión de la adquisición de servicios de otros sujetos pasivos que forman parte de un mismo grupo de sociedades, por razón de que esos servicios se prestaron simultáneamente a otras sociedades de ese grupo y de que su adquisición no era necesaria u oportuna, cuando se acredita que dicho sujeto pasivo utiliza tales servicios para las necesidades de sus propias operaciones gravadas.

Tercera cuestión prejudicial

39 Mediante esta cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si el artículo 2 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que, cuando se acredite que los servicios intragrupo no se prestan en favor de alguno de los miembros del grupo, una sociedad que forma parte de un grupo, pero respecto de la que se considera que no se ha beneficiado de los servicios prestados intragrupo, puede calificarse como sujeto pasivo que actúa como tal.

40 Como ha señalado la Comisión Europea, esta cuestión parece carecer de pertinencia para la resolución del litigio principal. En efecto, en el marco de este litigio no parece discutirse en modo alguno que Foserco era un sujeto pasivo en el sentido de la Directiva IVA. Como también ha señalado el Gobierno rumano, se trata de una cuestión distinta de la de la existencia del

derecho a deducir el IVA soportado por los servicios administrativos controvertidos en el litigio principal.

41 Por consiguiente, habida cuenta de la reiterada jurisprudencia recordada en el apartado 17 de la presente sentencia, la tercera cuestión prejudicial es inadmisibile.

Costas

42 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 Sexta) declara:

El artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que se opone a una normativa o a una práctica nacional en virtud de la cual la Administración tributaria deniega el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado, pagado por un sujeto pasivo con ocasión de la adquisición de servicios de otros sujetos pasivos que forman parte de un mismo grupo de sociedades, por razón de que esos servicios se prestaron simultáneamente a otras sociedades de ese grupo y de que su adquisición no era necesaria u oportuna, cuando se acredita que ese sujeto pasivo utiliza tales servicios para las necesidades de sus propias operaciones gravadas.

Firmas

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.

Síguenos en...

