

Asunto C-334/20**Petición de decisión prejudicial****Fecha de presentación:**

23 de julio de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Veszprémi Törvényszék (Tribunal General de Veszprém, Hungría)

Fecha de la resolución de remisión:

20 de julio de 2020

Parte demandante:

Amper Metal Kft.

Parte demandada:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Dirección de Recursos de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría)

[omissis]

Veszprémi Törvényszék (Tribunal General de Veszprém, Hungría)

[omissis]

En el procedimiento contencioso-administrativo en materia tributaria seguido a instancia de **Amper Metal Kft.** ([omissis] Dunaújváros, Hungría [omissis]), **parte demandante**, contra la **Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága** (Dirección de Recursos de la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría) ([omissis] Székesfehérvár, Hungría [omissis]), **parte demandada**, el Veszprémi Törvényszék dicta la siguiente

Resolución

Este tribunal [omissis] inicia un procedimiento de remisión prejudicial y plantea al Tribunal de Justicia de la Unión Europea las siguientes cuestiones prejudiciales:

1. ¿Debe, o puede, interpretarse 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 (en lo sucesivo, «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, 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 otros servicios tomados a título comparativo?

[*omissis*] [consideraciones procesales de Derecho interno]

Fundamentos

Hechos

Procedimiento ante la Administración tributaria de primer grado y resolución dictada

La Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fejér Megyei Adó- és Vámigazgatósága (Dirección de Hacienda y Aduanas de la provincia de Fejér, perteneciente a la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría; en lo sucesivo, «Administración tributaria de primer grado») llevó a cabo una verificación *a posteriori* de las declaraciones de IVA relativas al período impositivo comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2014, a raíz de la cual dictó una resolución [*omissis*] (en lo sucesivo, «resolución de primer grado») mediante la que liquidó a cargo de la demandante, como sujeto pasivo, una diferencia tributaria en materia de IVA por importe total de 12 960 000 forintos, cantidad que fue considerada en su totalidad deuda tributaria. Como consecuencia, impuso a la demandante una multa tributaria y un recargo de mora por importes de

3 240 000 forintos y 868 000 forintos, respectivamente, y la requirió de pago por todas estas cantidades.

En la motivación de su resolución, la Administración tributaria de primer grado declaró, en lo que a los hechos se refiere, que la demandante había computado como gastos las cantidades que figuraban en un total de doce facturas emitidas por Sziget-Reklám Kft. en 2014, cada una de ellas por un importe neto de 4 000 000 de forintos y un importe bruto de 5 080 000 forintos, una vez incrementado aquel con el 27 % de IVA, y que se había deducido el IVA correspondiente.

Conforme al contrato de servicios y colaboración facilitado por la demandante a la inspección de la Administración tributaria, Sziget-Reklám Kft., como prestador del servicio, se encargó de colocar letreros publicitarios del comitente, a saber, la demandante, de unas dimensiones de 30 x 10 cm, en ambos lados del coche de carreras del competidor clasificado por un socio contractual del prestador del servicio para las pruebas de la temporada 2014 del Magyar Gyorsasági Bajnokság [competición de velocidad en Hungría]. El precio del servicio por todo el período de vigencia del contrato era de 48 000 000 de forintos más IVA, que las partes liquidaron periódicamente.

Basándose en los documentos obrantes en el expediente penal puesto a disposición por la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél- Dunántúli Bűnügyi Igazgatósága (Dirección de Asuntos Penales de Transdanubio Meridional, perteneciente a la Administración nacional de Hacienda y Aduanas, Hungría), entre ellos dictámenes de peritos judiciales especializados en tributos y contribuciones y de expertos en publicidad, recabados durante la investigación penal, la Administración tributaria de primer grado llegó, en resumen, a las siguientes conclusiones en relación con el contrato de servicios y colaboración celebrado entre la demandante y Sziget-Reklám Kft. del que se derivan las facturas:

- La remuneración por importe de 48 000 000 de forintos más IVA es desproporcionadamente elevada, por cuanto este mismo servicio también se ha contratado por un precio inferior.
- El contrato es fraudulento, ya que el servicio que ofrece apenas supone una prestación efectiva.
- El importe del contrato también es desproporcionadamente elevado porque este desembolso no implica ningún tipo de valor publicitario o rendimiento comercial; la demandante podría haber obtenido el valor publicitario real con un gasto mucho menor.
- Los profesionales saben distinguir exactamente a los posibles clientes o comitentes de entre los potenciales socios comerciales —fábricas de papel, talleres de laminación en caliente y otras instalaciones industriales—; y, si no lo saben, ningún tipo de publicidad resolverá el problema, puesto que los clientes no toman una decisión basándose en

la publicidad en automóviles, sino en función de, por ejemplo, el precio, la calidad, el plazo de entrega o las condiciones flexibles de pago. En consecuencia, cabe afirmar que podía saberse de antemano que esos gastos eran factores generadores de pérdidas, de los que no podía esperarse ningún incremento en el rendimiento comercial.

Teniendo en cuenta las anteriores consideraciones, y basándose en los dictámenes de los expertos, la Administración tributaria de primer grado declaró que el servicio de publicidad en coches deportivos facturado a la demandante por Sziget-Reklám Kft. no constituye un gasto relacionado con la actividad generadora de ingresos y sujeta a impuestos de la demandante.

A ese respecto, la Administración tributaria de primer grado invocó las siguientes disposiciones legales.

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»), en virtud del cual el derecho a deducción del impuesto nacerá —salvo que la presente Ley disponga otra cosa— cuando deba determinarse la cuota tributaria correspondiente al impuesto soportado (artículo 120), 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).

Artículo 120, letra a), de la Ley del IVA, con arreglo al cual, 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.

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 y Dividendos»), en virtud del cual 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.

Con arreglo al anexo n.º 3, punto 4, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y Dividendos, [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, 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.

En lo que se refiere a esta última disposición legal y a la definición de gestión razonable, la Administración tributaria de primer grado indicó que la Ley del Impuesto sobre Sociedades y Dividendos no contiene una definición de tal concepto, por lo que procede deducir el contenido de esta exigencia de la jurisprudencia pertinente. La interpretación de la exigencia de gestión razonable desde el punto de vista del Derecho tributario no se corresponde exactamente con el contenido de este principio fundamental desde el punto de vista del Derecho civil, que también ha desarrollado la jurisprudencia. Según la jurisprudencia establecida en asuntos en materia de Derecho tributario, la justificación de la gestión razonable y de la relación con la actividad generadora de ingresos requiere acreditar dos circunstancias:

- Antes que nada, que realmente se produjo la operación económica en relación con la cual se efectuó el pago y, asimismo, que el servicio concreto y por tanto el pago de la correspondiente contraprestación guardan relación con la actividad empresarial o generadora de ingresos del sujeto pasivo.
- Además, debe examinarse también si el gasto ocasionado fue manifiesta y desproporcionadamente excesivo.

A este respecto, la Administración tributaria de primer grado declaró que la colocación de los adhesivos, es decir, de la publicidad, en los coches de carreras que participaban en la carrera automovilística se produjo, pero que —según corroboran inequívocamente los dictámenes acordes de los expertos— la operación no originó ningún provecho a la demandante, por lo que no guarda relación con su actividad generadora de ingresos. Además, la contraprestación del servicio publicitario recibido por la demandante excedía de manera desproporcionada del precio habitual de mercado, de manera que se consideró contraria a la exigencia de gestión razonable.

Basándose en las consideraciones anteriores, la Administración tributaria de primer grado declaró que el servicio computado como gasto no era razonable desde el punto de vista económico, que no podía vincularse con la actividad empresarial o generadora de ingresos de la demandante y que, según los dictámenes de los expertos, su valor publicitario era nulo, por lo que, en virtud de las disposiciones legales citadas anteriormente, el IVA que figuraba en las facturas emitidas por tal concepto no es deducible. Por tanto, habida cuenta de los datos de los que disponía, dicha Administración consideró que la demandante, como sujeto pasivo, había deducido indebidamente el IVA incluido en las facturas expedidas por Sziget-Reklám Kft., por cuanto, con arreglo al artículo 120, letra a), de la Ley del IVA, no tenía derecho a deducir el IVA que se le había repercutido en virtud

de justificantes de un servicio que no tenía ningún valor desde el punto de vista de la actividad generadora de ingresos.

Por ello, la Administración tributaria de primer grado liquidó a cargo de la demandante el IVA consignado en la declaración tributaria de esta en concepto de IVA deducible soportado por el servicio recibido de Sziget-Reklám Kft., al considerarlo un importe de IVA derivado de facturas emitidas en relación con gastos que no se han producido en interés de la empresa.

Procedimiento ante la Administración tributaria de segundo grado y resolución dictada

A raíz del recurso administrativo interpuesto por la demandante, la demandada, actuando en calidad de Administración tributaria de segundo grado, confirmó la resolución dictada en primer grado mediante resolución [omissis] de 9 de enero de 2019 (en lo sucesivo, «resolución de segundo grado»).

Según la motivación de la resolución de segundo grado, la Administración tributaria de primer grado consideró acertadamente que la demandante, como sujeto pasivo, había deducido de manera indebida el IVA incluido en las facturas controvertidas emitidas por Sziget-Reklám Kft., puesto que los dictámenes de los expertos corroboraban inequívocamente que, en lo que se refiere a la contratación de este servicio, la gestión no fue razonable. De ello se desprende que, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 120 de la Ley del IVA, la demandante no tenía derecho a deducir el IVA que se le había repercutido en virtud de justificantes de un servicio que no tenía ningún valor desde el punto de vista de la actividad generadora de ingresos. Por ello, a juicio de la Administración tributaria de segundo grado, no procede considerar contraria a Derecho la resolución de primer grado en la medida en que en esta se liquidó a cargo de la demandante el IVA consignado en la declaración tributaria en concepto de IVA deducible soportado con arreglo a las facturas recibidas de Sziget-Reklám Kft., emitidas en relación con gastos que no se habían producido en interés de la empresa.

Objeto del recurso contencioso-administrativo

En su recurso contencioso-administrativo, la demandante solicita que se declaren contrarias a Derecho las resoluciones de primer y segundo grado y que se anulen ambas. Impugna en su integridad dichas resoluciones en lo que concierne tanto a la base jurídica como a las cantidades.

En su opinión, los criterios considerados por la demandada —a saber, que sus gastos en publicidad no son razonables, no producen ningún rendimiento comercial, carecen de valor publicitario real y no están incluidos en al ámbito de la actividad generadora de ingresos— no guardan relación alguna con la posibilidad de ejercer el derecho a la deducción del IVA, dado que tal enfoque es

completamente ajeno a los principios fundamentales en los que se basa el sistema del impuesto sobre el valor añadido.

Sobre este tema, en relación con el derecho a la deducción del impuesto, invoca diversas sentencias del Tribunal de Justicia de la Unión Europea: sentencia dictada en el asunto C-107/10 (Enel Maritsa Iztok 3), apartado 32, sentencia dictada en el asunto C-324/11 (Tóth), apartados 23, 24 y 25, y sentencia dictada en el asunto C-376/02 («Goed Wonen»), apartado 26.

Además, se acoge en particular a la sentencia dictada en el asunto C-317/94 (Elida Gibbs), remitiéndose a sus apartados 26 y 27 y señalando asimismo que las consideraciones de esta sentencia han sido confirmadas en varias sentencias más del Tribunal de Justicia (como la dictada en el asunto C-285/10, apartado 28, y la dictada en los asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12, apartado 33). Atendiendo al contenido de estas sentencias, considera inequívoco que la base imponible está constituida por la contraprestación que el vendedor obtiene realmente por una transacción concreta, es decir, que la demandada invoca injustificadamente el «valor desproporcionado» como circunstancia para fundamentar la denegación del derecho a la deducción.

Destaca que, conforme a los apartados 43 y 44 de la sentencia dictada en el asunto C-118/11, el sistema común del IVA pretende garantizar la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de las mismas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA.

Junto a estas sentencias invoca también los apartados que se citan de las siguientes sentencias: sentencia dictada en el asunto 230/87 (Naturally Yours Cosmetics), apartado 16; sentencia dictada en el asunto 154/80 (Coöperatieve Aardappelenbewaarplaats), apartado 13; sentencia dictada en el asunto C-126/88 (Boots Company), apartado 19; sentencia dictada en el asunto C-258/95 (Fillibeck), apartado 13; sentencia dictada en el asunto C-404/99 (Comisión/Francia), apartado 38; sentencia dictada en el asunto C-412/03 (Hotel Scandic Gåsabäck), apartado 21; y sentencia dictada en los asuntos acumulados C-621/10 y C-129/11 (Balkan and Sea Properties), apartados 43 y 44.

Sobre la base de lo anterior, la demandante estima que el derecho a la deducción del IVA también puede ejercitarse cuando el gasto efectuado por el sujeto pasivo no haya sido razonable ni económicamente eficiente. Destaca que en el caso de autos la repercusión del impuesto se ha producido, puesto que abonó mediante transferencia bancaria al emisor de la factura el impuesto repercutido incluido en las facturas de Sziget-Reklám Kft. Indica que su derecho a deducirse el impuesto está garantizado en el artículo 119, apartado 1, de la Ley del IVA, en virtud del cual el derecho a deducción del impuesto nace cuando deba determinarse la cuota tributaria correspondiente al impuesto soportado (artículo 120).

En su opinión, está claro que la exigencia de «explot[ar] de otro modo» que contiene el artículo 120, letra a), de la Ley del IVA —y que supone que el derecho a deducción solo puede ejercitarse cuando el servicio contratado conlleve un provecho para el sujeto pasivo que pueda mostrarse numéricamente por partidas— es contraria a la norma comunitaria y, por consiguiente, de conformidad con los principios de primacía del Derecho comunitario y de aproximación de las legislaciones, se trata de un requisito adicional no aplicable.

Alegaciones de la demandada

En su escrito de contestación, la demandada solicita la desestimación del recurso contencioso-administrativo, manteniendo el criterio jurídico expresado en la motivación de la resolución impugnada mediante dicho recurso.

Considera invariablemente que el gasto ocasionado con arreglo a las facturas censuradas por la Administración tributaria es manifiesta y desproporcionadamente excesivo y que el servicio computado como gasto no es razonable desde el punto de vista económico, no puede vincularse con la actividad empresarial o generadora de ingresos y, según los dictámenes de los expertos, su valor publicitario es nulo. A este respecto indica que, a la vista de las cuentas de resultados de la sociedad mercantil demandante correspondientes a varios ejercicios, de la calificación y carácter local del servicio que dicha mercantil ofrece en el mercado y de la imagen que refleja de ella su página web, los expertos intervinientes en la investigación concluyeron que los potenciales socios comerciales de la demandante no son proclives a adquirir bienes de consumo mediante decisiones de carácter emocional. En efecto, la demandante opera en el sector de las instalaciones eléctricas y, cuando se trata de proyectos de mayor envergadura, cabe excluir los encargos no profesionales. En el proceso de selección de un socio comercial, los factores influyentes son el precio, las condiciones de pago y los criterios de entrega. En el caso de la demandante, los resultados tampoco reflejan que los desembolsos generasen provecho alguno, por lo que ambos dictámenes de los expertos coincidieron en que la aparición del nombre de la empresa demandante en los adhesivos colocados en vehículos participantes en una carrera automovilística resultó no tener ningún valor.

Por consiguiente, la demandada opina que no ha violado el principio fundamental del sistema del impuesto sobre el valor añadido, ya que las circunstancias a las que hace referencia el recurso contencioso-administrativo —el carácter no razonable, la falta de valor publicitario y la falta de relación con la actividad generadora de ingresos— sí son pertinentes en el marco de la apreciación de la ilicitud del derecho a deducción.

Por tanto, considera completamente errónea la tesis de la demandante con arreglo a la cual el derecho a la deducción del IVA también puede ejercitarse cuando el gasto efectuado por el sujeto pasivo no es razonable ni económicamente eficiente. Destaca que la falta de racionalidad económica impide el ejercicio del derecho a la

deducción del IVA y que la contraprestación irreal también conlleva la inverosimilitud del contenido de la factura. A efectos de la deducción lícita de impuesto, debe existir una relación inmediata y directa entre la adquisición y la actividad económica gravada, en defecto de la cual no puede ejercitarse el derecho a deducción.

La demandada señala asimismo que el artículo 80, apartado 1, de la Directiva IVA establece de modo inequívoco y exhaustivo los requisitos que deben concurrir para que un Estado miembro pueda establecer en su legislación la posibilidad de corregir la base imponible de una operación. Todo esto significa que, cuando la base imponible no es real, la normativa de los Estados miembros puede hacer ajustes en la base imponible que refleja la factura, tal y como ha ocurrido en el presente asunto.

Marco normativo

1. Derecho de la Unión

Artículo 168, letra a), de la Directiva IVA, que establece que, 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 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.

Artículo 80, apartado 1, de la Directiva IVA: «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 en los casos siguientes:

- a) cuando el precio sea inferior al valor normal [de mercado] y el destinatario de la entrega o de la prestación no disfrute plenamente del derecho a deducción previsto en los artículos 167 a 171 y 173 a 177;
- b) cuando el precio sea inferior al valor normal de mercado y el proveedor no disfrute plenamente del derecho a deducción previsto en los artículos 167 a 171 y en los artículos 173 a 177 y la entrega o prestación esté sujeta a una exención en virtud de los artículos 132, 135, 136, 371, 375, 376, 377, 378, apartado 2, 379, apartado 2 y 380 a 390 *ter*;
- c) cuando el precio sea superior al valor normal de mercado y el proveedor no disfrute plenamente del derecho a deducción previsto en los artículos 167 a 171 y 173 a 177.

A los fines del párrafo primero, los vínculos jurídicos podrán incluir las relaciones entre un empleador y un empleado, la familia del empleado u otras personas que tengan un vínculo estrecho con este último.»

2. Derecho húngaro

Disposiciones legales ya citadas anteriormente en el apartado relativo a los hechos:

Artículo 119, apartado 1, de la Ley del IVA, a tenor del cual el derecho a deducción del impuesto nacerá —salvo que la presente Ley disponga otra cosa— cuando deba determinarse la cuota tributaria correspondiente al impuesto soportado (artículo 120), 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).

Artículo 120, letra a), de la Ley del IVA, con arreglo al cual, 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.

Artículo 8, apartado 1, letra d), de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y Dividendos, en virtud del cual 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.

Anexo n.º 3, punto 4, de la Ley del Impuesto sobre Sociedades y Dividendos: 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, 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.

Motivación de las cuestiones planteadas por el tribunal remitente:

Como ha indicado la demandante, el punto central del presente litigio consiste en responder a la cuestión de si un sujeto pasivo que ejerce exclusivamente una actividad gravada solo tiene derecho a deducción cuando puede demostrar,

respaldándolo con datos objetivos y concretos, el «aprovechamiento» del servicio que se le presta (en el caso de autos, un servicio publicitario).

Según el tribunal remitente, dicha cuestión adquiere una importancia destacada en el presente asunto habida cuenta también de que, en relación con el derecho a deducción, el artículo 168, letra a), de la Directiva IVA solo contiene la expresión «se utilicen», mientras que, a diferencia de esta última disposición, en el artículo 120, letra a), de la Ley del IVA, junto al término «utilice» también figura la expresión «explote de otro modo», y, en lengua húngara, explotación significa una utilización con resultados, un uso eficaz y rentable.

A la luz de lo anterior, para la resolución del litigio debe dilucidarse en cualquier caso lo siguiente: si, desde el punto de vista de la deducibilidad del impuesto, la generación de un resultado y la rentabilidad demostrable —y por tanto, el provecho— deben entenderse comprendidas en el concepto de «utilización» que figura en la Directiva IVA, es decir, si constituyen un requisito indispensable para la materialización de la «utilización» a los efectos del artículo 168, letra a), de la Directiva IVA; de este modo, la interpretación del Derecho de la Unión que solicita el tribunal remitente está relacionada con la realidad y el objeto del litigio principal.

Las sentencias del Tribunal de Justicia que invoca la demandante, o las partes que señala de ellas, ni hacen referencia concreta a esta cuestión ni la afectan. El apartado 32 de la sentencia dictada en el asunto C-107/10 indica que el derecho a la deducción del impuesto se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores; lo mismo declara también, en esencia, el apartado 24 de la sentencia dictada en el asunto C-324/11, cuyo objeto era el principio de neutralidad fiscal. Del mismo modo, el apartado 26 de la sentencia dictada en el asunto C-376/02 y el apartado 43 de la sentencia dictada en el asunto C-118/11 versan también sobre el principio de neutralidad fiscal. En cambio, las sentencias dictadas en los asuntos C-317/94 (Elida Gibbs) y C-285/10, la dictada en los asuntos acumulados C-249/12 y C-250/12, la dictada en el asunto C-412/03 y la dictada en los asuntos acumulados C-621/10 y C-129/11 se pronunciaron acerca de la base imponible y declararon el carácter subjetivo de esta. (Por su parte, las sentencias dictadas en los asuntos 154/80, 230/87, C-126/88, C-258/95 y C-404/99, por sus fechas de pronunciamiento —5 de febrero de 1981, 23 de noviembre de 1988, 27 de marzo de 1990, 16 de octubre de 1997 y 29 de marzo de 2001— lógicamente todavía no afectan a la Directiva IVA).

Así pues, a juicio del tribunal remitente, las respuestas a las cuestiones prejudiciales planteadas en la presente resolución no pueden deducirse con claridad de las sentencias citadas por la demandante, habida cuenta de que el objeto de los litigios es diferente.

A la vista de todo lo expuesto, el tribunal remitente ha llegado a la conclusión de que para la resolución del litigio es necesario iniciar un procedimiento de decisión

prejudicial ante el Tribunal de Justicia [*omissis*] [consideraciones procesales de Derecho interno].

Veszprém, 20 de julio de 2020

[*omissis*] [firmas]

DOCUMENTO DE TRABAJO