

El TS fija como doctrina que procede la deducción de las cuotas del IVA soportadas cuando el servicio recibido a que da lugar guarde relación con un beneficio general del sujeto pasivo, aunque la actividad a que se dirige esté exenta o no sujeta

Se plantea en el recurso si procede la deducción de las cuotas del IVA soportadas por una entidad mercantil en la adquisición de bienes o servicios en el marco de operaciones no sujetas o sujetas y exentas, cuando tales bienes o servicios hayan supuesto un beneficio económico que favoreciera la actividad general.

La Sala, tras examinar la normativa y jurisprudencia del TJUE, afirma que es procedente la deducción, en particular, y por lo que a este caso se refiere, la deducción del IVA satisfecho por la prestación de servicios de asesoramiento en un procedimiento expropiatorio con la finalidad de lograr un mayor justiprecio que el inicialmente reconocido por la Administración, habida cuenta la naturaleza del bien expropiado y su relación directa con la actividad propia de la empresa. Concluye que hay derecho a esa deducción del IVA soportado cuando el bien entregado o el servicio recibido a que da lugar guarde relación o suponga un beneficio general para el sujeto pasivo, aunque la actividad a que se dirige esté exenta o no sujeta, siempre que, además de ese beneficio general, las operaciones a que se dedica quien reclama la deducción, en el marco de su actividad económica constituyan operaciones gravadas.

TRIBUNAL SUPREMO

Sala de lo Contencioso-Administrativo

Sección 2.ª

Sentencia 1695/2022, de 20 de diciembre de 2022

RECURSO DE CASACIÓN Núm: 1399/2021

Ponente Excmo. Sr. FRANCISCO JOSE NAVARRO SANCHIS

En Madrid, a 20 de diciembre de 2022.

Esta Sala ha visto, constituida en su Sección Segunda por los Excmos. Sres. Magistrados que figuran indicados al margen, el recurso de casación n.º 1399/2021, interpuesto por la procuradora doña María José Barabino Ballesteros, en nombre y representación de la entidad mercantil BENET VEINTE, S.L., contra la sentencia n.º 765/2020, de 17 de diciembre, dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso n.º 1030/2019. Ha comparecido como recurrido el Abogado del Estado, en la representación que legalmente ostenta de la ADMINISTRACIÓN GENERAL DEL ESTADO.

Ha sido ponente el Excmo. Sr. D. Francisco José Navarro Sanchís.

ANTECEDENTES DE HECHO

PRIMERO.- Resolución recurrida en casación y hechos del litigio.

1. Este recurso de casación tiene por objeto la mencionada sentencia de 17 de diciembre de 2020, en cuyo fallo se dispone, literalmente, lo siguiente:

"[...] Que, debemos desestimar y desestimamos el recurso contencioso administrativo interpuesto por la representación procesal de la entidad Benet Veinte S.L., contra la resolución de 28/03/2019, dictada por el Tribunal Económico Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de la reclamación económica administrativa NUM000, deducida contra la liquidación provisional número NUM001 en concepto de Impuesto sobre el Valor Añadido periodo 9 de 2015, por ser ajustada a derecho esta resolución. Se hace expresa imposición de costas a la parte recurrente [...]"

SEGUNDO.- Preparación y admisión del recurso de casación.

1. Notificada dicha sentencia a las partes, la procuradora doña María José Barabino Ballesteros, en nombre de Benet Veinte, S.L., presentó escrito de 11 de febrero de 2021, de preparación de recurso de casación.

2. Tras justificar los requisitos reglados de plazo, legitimación y recurribilidad de la sentencia, se identifican como normas jurídicas infringidas el artículo 168 de la Directiva 2006/112/CE de 28 de noviembre, (Directiva IVA); artículo 12 de la Ley 58/2003, de 17 de diciembre, General Tributaria (LGT); artículo 92 de la Ley 37/1992 de 28 de diciembre del Impuesto sobre el Valor Añadido (LIVA).

3. La Sala *a quo* tuvo por preparado el recurso de casación mediante auto de 15 de febrero de 2021, que ordenó el emplazamiento de las partes para comparecer ante este Tribunal Supremo. La procuradora Sra. Barabino Ballesteros, ha comparecido el 29 de marzo de 2021, como recurrente y el Abogado del Estado, como recurrido, lo ha hecho el 23 de marzo de 2021, ambos en el plazo de 30 días del artículo 89.5 LICA.

TERCERO.- Interposición y admisión del recurso de casación.

1. La sección primera de esta Sala admitió el recurso de casación en auto de 10 de noviembre de 2021, en que aprecia la concurrencia del interés casacional objetivo para formar jurisprudencia, en estos literales términos:

"[...] Determinar si procede la deducción de las cuotas de IVA soportadas por una entidad mercantil en la adquisición de bienes o servicios en el marco de operaciones no sujetas o sujetas y exentas, cuando tales bienes o servicios hayan supuesto un beneficio económico que favoreciera la actividad general [...]"

2. La procuradora Sra. Barabino Ballesteros, en nombre de la entidad recurrente Benet Veinte, S.L., interpuso recurso de casación en escrito de 29 de diciembre de 2021, en el que se solicita de este Tribunal Supremo:

"[...] dicte Sentencia estimatoria del recurso, reconociendo la procedencia de la deducción de las cuotas de IVA soportado por la prestación de los servicios prestados por la entidad Flagherty & Flagherty, en la Factura NUM002 de 30 de septiembre de 2015, al haber supuesto dichos servicios un beneficio económico que ha favorecido la actividad general de la entidad [...]"

CUARTO.- Oposición al recurso de casación.

El Abogado del Estado, emplazado como recurrido en este recurso de casación, presentó escrito de oposición el 28 de febrero de 2022, donde se pide a la Sala que desestime el recurso de casación y confirme la sentencia recurrida. Propone una jurisprudencia alternativa a la suscitada en el auto de admisión:

"[...] Saliendo al paso de la pretensión de adverso, solicitamos de esa Sala que, interpretando los preceptos identificados en el auto de admisión, fije como doctrina legal que:

- De acuerdo con la doctrina del TJUE sobre el particular, la procedencia de la deducción de las cuotas de IVA soportadas por una entidad mercantil en la adquisición de bienes o servicios en el marco de operaciones no sujetas y exentas, depende de la acreditación por el sujeto pasivo de una relación

directa e inmediata entre la operación por la que se soporta el IVA y la operación gravada por la que se repercute el IVA o, cuando, no existiendo esa relación directa e inmediata, que los costes de los servicios de que se trata forman parte de los gastos generales de dicho sujeto pasivo y, como tales, sean elementos integrantes del precio de los bienes que éste entrega o de los servicios que presta.

- Al no haberse acreditado, en el presente caso, dicha relación directa e inmediata entre la operación por la que se soporta el IVA y la operación gravada por la que se repercute el IVA o que el coste de los servicios satisfechos de que se trata forma parte de los gastos generales de dicho sujeto pasivo y, como tales, son elementos integrantes del precio de los bienes que éste entrega o de los servicios que presta ni, por ende, que la prestación del servicio haya supuesto un beneficio económico que favoreciera la actividad general de la sociedad, desestime el recurso interpuesto y confirme la sentencia impugnada [...]."

QUINTO.- Vista pública y deliberación.

Esta Sección Segunda no consideró necesaria la celebración de vista pública - artículo 92.6 LJCA-, quedando fijada la deliberación, votación y fallo de este recurso el 13 de diciembre de 2022, día en que efectivamente se deliberó, votó y falló, con el resultado que seguidamente se expresa.

FUNDAMENTOS DE DERECHO

PRIMERO.- Objeto del presente recurso de casación.

El objeto de este recurso de casación consiste, desde la perspectiva de la necesaria formación de doctrina jurisprudencial acerca de la interpretación de los preceptos que se denuncian como infringidos, en determinar si procede la deducción de las cuotas de IVA soportadas por una entidad mercantil en la adquisición de bienes o servicios en el marco de operaciones no sujetas o sujetas y exentas, cuando tales bienes o servicios hayan supuesto un beneficio económico que favoreciera la actividad general.

Por actividad general ha de entenderse, atendiendo a los términos del debate, la del sujeto pasivo.

SEGUNDO.- Descripción de los hechos y enunciación de las normas y jurisprudencia que se consideran relevantes.

Según razona ampliamente el propio auto de admisión:

"[...] TERCERO. A fin de centrar las cuestiones planteadas y necesitadas de esclarecimiento, conviene partir de la secuencia de hechos que interesan al caso y que se deduce de lo recogido en la resolución económico-administrativa y en la sentencia recurrida:

La entidad recurrente era propietaria de un terreno que fue objeto de expropiación por el Ayuntamiento de Madrid con destino a Zona Verde Básica del Plan General de Ordenación Urbana del suelo urbano común. El justiprecio, que fue fijado en la cantidad de 4.393.767,39 euros, fue modificado en vía contencioso-administrativa con ocasión de la interposición de un recurso contra el acuerdo de expropiación y determinación del mismo. En sentencia de 5 de junio de 2014 del Tribunal Superior de Justicia de Madrid, rec. 804/2014, se fijó un justiprecio en la cantidad de 6.353.831,07 euros.

Los servicios de asesoramiento prestados por la entidad Flaguerty & Flaguerty durante la tramitación del expediente de expropiación y el recurso interpuesto contra el acuerdo de determinación del justiprecio, fueron documentados en una factura de fecha 30 de septiembre de 2015.

La entidad mercantil BENET VEINTE, S.L. practicó deducciones de las cuotas soportadas de IVA por la adquisición de tales servicios, lo que originó que se incoara un procedimiento de comprobación

limitada que terminó con el dictado de una liquidación provisional relativa al IVA de septiembre de 2015, motivada por la denegación del derecho a la deducción de la cuota de IVA soportada en la citada factura, al tratarse de la transmisión de un terreno calificado como suelo dotacional público y ser una operación exenta, cuota que ascendía a la cantidad de 53.867,00 euros.

La liquidación practicada fue objeto de reclamación económico administrativa que terminó por ser desestimada en la resolución del TEAR de Madrid de 28 de marzo de 2019.

Frente a este acto se formuló por la interesada recurso contencioso-administrativo que fue, asimismo, desestimado por la sentencia que constituye el objeto del presente recurso de casación.

CUARTO. En la sentencia de 17 de diciembre de 2020, hoy recurrida, se desestiman las alegaciones sostenidas por la actora referentes a la procedencia de la deducción discutida de las cuotas de IVA soportadas en la adquisición de unos servicios de asesoramiento prestados en el marco de operaciones sobre las que no hay controversia que se encontraban exentas o no sujetas (entrega de terrenos en virtud de un expediente de expropiación forzosa para viales, parques y jardines y obtención de una indemnización por ocupación ilegal). En cumplimiento de lo dispuesto en los artículos 92 y 94.Uno LIVA, *entiende la Sala de instancia que no procede la deducción pretendida, pues la cuota soportada fue generada en unos servicios que tuvieron como finalidad mejorar las condiciones económicas de una expropiación forzosa de un solar mediante la obtención de un mayor justiprecio y de una indemnización por ocupación ilegal, operaciones en las que no se repercutió IVA y en las que no se aprecia una vinculación directa con la actividad económica de la empresa actora. Tal ausencia de vinculación deviene en la inaplicación de las sentencias del TJUE que habían sido invocadas en apoyo de su pretensión por la recurrente.*

QUINTO. Con carácter previo a determinar las cuestiones en que concurre el necesario interés casacional objetivo para que se admita el presente recurso de casación, ha de exponerse el precepto legal y la jurisprudencia que hubo de ser tomado en consideración en el supuesto que se sitúa en el origen de esta litis.

Dispone el artículo 92 LIVA, cuya interpretación se propugna, en la redacción vigente, cuanto sigue:

"Uno. Los sujetos pasivos podrán deducir de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas por las operaciones gravadas que realicen en el interior del país las que, devengadas en el mismo territorio, hayan soportado por repercusión directa o correspondan a las siguientes operaciones:

1.º Las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por otro sujeto pasivo del Impuesto (...).

Dos. El derecho a la deducción, establecido en el apartado anterior sólo procederá en la medida en que los bienes y servicios adquiridos se utilicen en la realización de las operaciones comprendidas en el artículo 94, apartado uno, de esta Ley".

Por su parte, el artículo 94 LIVA, establece en su apartado uno, en la redacción aplicable *ratione temporis*, que "(l)os sujetos pasivos a que se refiere el apartado uno del artículo anterior podrán deducir las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido comprendidas en el artículo 92 en la medida en que los bienes o servicios, cuya adquisición o importación determinen el derecho a la deducción, se utilicen por el sujeto pasivo en la realización de las siguientes operaciones:

1.º Las efectuadas en el ámbito espacial de aplicación del impuesto que se indican a continuación:

a) Las entregas de bienes y prestaciones de servicios sujetas y no exentas del Impuesto sobre el Valor Añadido (...)".

Si bien una interpretación literal de estos preceptos determinaría la denegación de la deducción de las cuotas soportadas en operaciones no sujetas o sujetas y exentas, es menester recordar que la doctrina emanada del TJUE ha reconocido la supervivencia de este derecho en determinados casos. Tal es el caso analizado en la sentencia de 22 de febrero de 2001, caso *Abbey National contra Commissioners of Customs & Excise*, asunto C-408/98, en la que se reconoce que en la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, aunque no sea considerada una entrega de bienes, los gastos efectuados por el cedente correspondientes a los servicios recibidos para llevar a cabo esta transmisión forman parte de los gastos generales de este sujeto pasivo y, por lo tanto, están directa e inmediatamente relacionados con el conjunto de su actividad económica. Esto implica que "si los distintos servicios recibidos por el cedente para realizar la transmisión tienen una relación directa e inmediata con una parte claramente delimitada de sus actividades económicas, de manera que los costes de dichos servicios forman parte de los gastos generales correspondientes a dicha parte de la empresa, y si todas las operaciones que la integran están sujetas al IVA, este sujeto pasivo puede deducir la totalidad del IVA que haya gravado los gastos que haya efectuado para obtener dichos servicios".

En el mismo sentido, la sentencia de 26 de mayo de 2005 en el caso *Kretztechnik AG contra Finanzamt Linz*, asunto C-465/03, *en la que se concluye que una empresa tiene derecho a la deducción íntegra del IVA que gravó los gastos asumidos por los distintos servicios que le fueron prestados con ocasión de la emisión de acciones con ocasión de su salida a Bolsa, operación exenta, a condición de que la totalidad de las operaciones que efectúe dicha sociedad en el marco de su actividad económica constituyan operaciones gravadas.*

Posteriormente, se han dictado sentencias por el TJUE que insisten en la necesidad de acreditar una relación directa e inmediata entre la operación por la que se soporta el IVA y una operación gravada por la que se repercute el IVA para que nazca el derecho a deducción, verbigracia sentencia de 21 de febrero de 2013, *Caso Finanzamt Köln-Nord contra Wolfram Becker*, asunto C-104/12.

Por último, debe transcribirse el artículo 168 de la Directiva IVA, *que invoca la recurrente en defensa de su tesis, y cuya dicción es la que 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.

TERCERO.- Razonamientos jurídicos de la Sala en respuesta a las cuestiones que plantea el asunto.

1) Como ya hemos señalado, el caso debatido versa sobre la deducibilidad del IVA soportado como consecuencia de la recepción de unos servicios de asesoramiento profesional prestados, en el ámbito de un procedimiento expropiatorio, de naturaleza pública, del que se obtuvo una indemnización notablemente superior a la inicialmente acordada.

2) El asesoramiento recibido lo era para la obtención de un mayor valor económico indemnizatorio por consecuencia de la pérdida forzosa o coactiva de un activo empresarial, directamente relacionado con el objeto social de la empresa, que no se discute en modo alguno, en el seno del proceso, que dedica su actividad empresarial a la adquisición, explotación y enajenación de bienes inmuebles, generadora de operaciones sujetas a IVA, de un modo indiscutido.

3) Según aduce la sociedad recurrente, se ha producido en la sentencia la infracción del artículo 168 de la Directiva 112/2006/CE, que preceptúa:

" 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".

El artículo establece, según el sentido que propugna la recurrente que, en tanto los servicios objeto de facturación -aquí, el asesoramiento-, se utilicen para necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tiene derecho a deducirse las cuotas del IVA soportado por aquellas.

De este modo, si los servicios prestados por los cuales se ha satisfecho el IVA lo han sido en beneficio económico de su actividad empresarial, y han supuesto una ventaja económica para la sociedad, pasan a integrar los gastos generales de la actividad económica de dicha sociedad, como sostiene la jurisprudencia del TJUE, lo que lleva consigo que el sujeto pasivo tiene derecho a deducirse las cuotas del IVA soportado en la factura emitida por la prestación de aquellos, sin que el precitado artículo 168 de la Directiva IVA establezca limitación, exigencia o exclusión alguna del derecho a deducción.

De este modo, aduce la parte recurrente, que la sentencia impugnada infringe dicho artículo de la Directiva, al negarle -confirmando la persistente negativa administrativa- el derecho a deducirse las cuotas de IVA soportado en la factura NUM002, de 30 de septiembre, por servicios prestados por la entidad Flagherty & Flagherty SLU en beneficio de la actividad económica general de la entidad, constituyendo un gasto realizado para los fines empresariales de Benet Veinte S.L que se integra dentro de los gastos generales de la sociedad y, por lo tanto, están directa e inmediatamente relacionados con el conjunto de su actividad económica, atendiendo al propio tenor de la doctrina emanada del TJUE.

Esa infracción -aduce- se pone de relieve al imponer el Tribunal de instancia limitaciones al derecho de deducción de las cuotas de IVA soportado por servicios prestados en beneficio de la sociedad, cuando afirma que no procede el derecho a deducción de las cuotas devengadas por servicios prestados en operaciones no sujetas o exentas, limitaciones que se establecen en el artículo 168 de la Directiva. Todo lo contrario, de haber aplicado el Tribunal el precitado artículo, el resultado habría sido el reconocimiento del derecho a deducirse las cuotas de IVA soportado.

4) Sin perjuicio de la eventual discordancia entre el art. 168 de la Directiva IVA y el 92 de la LIVA, que parece exigir requisitos añadidos, lo cierto es que las dos sentencias del TJUE primeramente citadas avalan la deducibilidad del IVA soportado en el asesoramiento jurídico que versa sobre operaciones no sujetas (la expropiación forzosa) pero que redundan en beneficio de la actividad empresarial. Esto es, gastos generales -en el sentido de no imputables a ninguna operación concreta- pero que sirven al funcionamiento de la entidad, en la medida, es de repetir que aquí no puesta en tela de juicio, de que la actividad empresarial de ésta dé lugar a operaciones sujetas al IVA.

CUARTO.- Comentario de la jurisprudencia del TJUE que se ha citado en autos y su relevancia para decidir el recurso de casación.

a) la jurisprudencia del Tribunal Superior de Justicia de la Unión Europea - TJUE- contenida en la sentencia de 26 de mayo de 2005, caso Kretztechnik AG contra Finanzamt Linz, asunto C-465/03, y en la sentencia de 22 de febrero de 2001, caso Abbey National contra Commissioners of Customs & Excise, asunto C-408/98 respaldan la tesis actora, al reconocer el derecho a la deducción del IVA soportado en operaciones gravadas, pero que tengan por objeto la realización de otras que no lo son, por razón de exención o no sujeción.

No obsta a esa conclusión la circunstancia de que la norma aplicada en aquellas ocasiones fuera la denominada Sexta Directiva, pues el régimen de la deducción previsto en su artículo 17 es

sustancialmente igual al recogido en la actualmente vigente, como por lo demás es notorio y no ha dado lugar a indicación alguna de las partes.

b) Como hemos anticipado, en el primero de los casos se trataba de la deducibilidad de los gastos ocasionados por el asesoramiento en la transmisión de una universalidad de bienes, que no tiene la consideración jurídica de entrega de bienes como operación sujeta.

Aunque una interpretación literal -o puramente mecanicista-, como la efectuada en la sentencia que se ha recurrido- de la ley española determinaría la denegación de la deducción de las cuotas soportadas en operaciones no sujetas o sujetas y exentas, cabe recordar la doctrina emanada del TJUE, que reconoce el derecho en determinados casos.

c) Tal es el caso de la sentencia de 22 de febrero de 2001, caso Abbey National contra Commissioners of Customs & Excise, asunto C-408/98, en la que se admite que en la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes, aunque no sea considerada una entrega de bienes, los gastos efectuados por el cedente correspondientes a los servicios recibidos para llevar a cabo esta transmisión forman parte de los gastos generales de este sujeto pasivo y, por lo tanto, están directa e inmediatamente relacionados con el conjunto de su actividad económica. Esto implica que

"[...] 42. Por consiguiente, procede responder a las cuestiones planteadas que, cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad que concede el artículo 5, apartado 8, de la Sexta Directiva, de modo que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no es considerada una entrega de bienes, los gastos efectuados por el cedente correspondientes a los servicios recibidos para llevar a cabo esta transmisión forman parte de los gastos generales de este sujeto pasivo y, por lo tanto, están, en principio, directa e inmediatamente relacionados con el conjunto de su actividad económica. En consecuencia, si el cedente efectúa indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no conllevan tal derecho, del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva se desprende que únicamente puede deducir la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas. No obstante, si los distintos servicios recibidos por el cedente para realizar la transmisión tienen una relación directa e inmediata con una parte claramente delimitada de sus actividades económicas, de manera que los costes de dichos servicios forman parte de los gastos generales correspondientes a dicha parte de la empresa, y si todas las operaciones que la integran están sujetas al IVA, este sujeto pasivo puede deducir la totalidad del IVA que haya gravado los gastos que haya efectuado para obtener dichos servicios.

"si los distintos servicios recibidos por el cedente para realizar la transmisión tienen una relación directa e inmediata con una parte claramente delimitada de sus actividades económicas, de manera que los costes de dichos servicios forman parte de los gastos generales correspondientes a dicha parte de la empresa, y si todas las operaciones que la integran están sujetas al IVA, este sujeto pasivo puede deducir la totalidad del IVA que haya gravado los gastos que haya efectuado para obtener dichos servicios".

La parte dispositiva de la sentencia es esclarecedora:

"Cuando un Estado miembro ha hecho uso de la facultad que concede el artículo 5, apartado 8, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, *Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme*, de modo que la transmisión de una universalidad total o parcial de bienes no es considerada una entrega de bienes, los gastos efectuados por el cedente correspondientes a los servicios recibidos para llevar a cabo esta transmisión forman parte de los gastos generales de este sujeto pasivo y, por lo tanto, están, en principio, directa e inmediatamente relacionados con el conjunto de su actividad económica. En consecuencia, si el cedente efectúa indistintamente operaciones con derecho a deducción y

operaciones que no conllevan tal derecho, del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva se desprende que únicamente puede deducir la parte de las cuotas del impuesto sobre el valor añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas. No obstante, si los distintos servicios recibidos por el cedente para realizar la transmisión tienen una relación directa e inmediata con una parte claramente delimitada de sus actividades económicas, de manera que los costes de dichos servicios forman parte de los gastos generales correspondientes a dicha parte de la empresa, y si todas las operaciones que la integran están sujetas al impuesto sobre el valor añadido, este sujeto pasivo puede deducir la totalidad del impuesto sobre el valor añadido que haya gravado los gastos que haya efectuado para obtener dichos servicios".

d) Respalda y ratifica el valor de dicha doctrina del Tribunal de Justicia la establecida en la sentencia de 26 de mayo de 2005, en el caso Kretztechnik AG contra Finanzamt Linz, asunto C-465/03, en la que se concluye que una empresa tiene derecho a la deducción íntegra del IVA que gravó los gastos asumidos por los distintos servicios que le fueron prestados con ocasión de la emisión de acciones con ocasión de su salida a Bolsa, que constituye una operación exenta, a condición de que la totalidad de las operaciones que efectúe dicha sociedad en el marco de su actividad económica constituyan operaciones gravadas.

En tal sentencia, el órgano jurisdiccional -austriaco- que suscitó la cuestión prejudicial al TJUE formuló sus dudas sobre el derecho a la deducción del IVA soportado en operaciones sujetas pero efectuadas para necesidades de la empresa traducidas en servicios exentos, o bien no sujetos. El tenor de las tres cuestiones abarca materias ajenas a lo que aquí se debate, pues la duda se extendió a la propia naturaleza de la operación principal -objeto de respuesta negativa de su sujeción y no exención-, conviene transcribirlo ahora para un mayor conocimiento:

"[...] 1) Una sociedad anónima que, con ocasión de su salida a Bolsa, emite acciones destinadas a nuevos accionistas a cambio del pago de un precio de emisión, ¿está prestando un servicio a título oneroso a efectos del artículo 2, número 1, de la [Sexta] Directiva [...]?"

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿deben interpretarse los artículos 2, número 1, y 17 de la Sexta Directiva en el sentido de que los servicios prestados a la sociedad en relación con una salida a Bolsa constituyen en su totalidad una operación exenta, por lo que no cabe la deducción del impuesto soportado?

3) En caso de respuesta negativa a la primera cuestión, ¿existe un derecho a deducir el impuesto soportado de conformidad con el artículo 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva porque los servicios por los que se solicita la deducción (publicidad, honorarios de abogados, asesoramiento jurídico y técnico) se utilizan para las necesidades de las operaciones gravadas de la empresa?"

Es de precisar que el tenor literal de los mencionados apartados del art. 17 de la Sexta Directiva era el siguiente:

"[...] 1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

a) el [IVA] debido o pagado dentro del país 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 [...]".

La parte dispositiva de dicha sentencia declara, en interpretación del derecho a la deducción en relación con operaciones no sujetas:

"1) La emisión de nuevas acciones no constituye una operación incluida en el ámbito de aplicación del artículo 2, número 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, *Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos*

sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995.

2) El artículo 17, apartados 1 y 2, de la Sexta Directiva, en su versión modificada por la Directiva 95/7, *reconoce el derecho a la deducción íntegra del impuesto sobre el valor añadido que grave los gastos asumidos por un sujeto pasivo por los distintos servicios que le hayan sido prestados con ocasión de una emisión de acciones, en la medida en que la totalidad de las operaciones que efectúe dicho sujeto pasivo en el marco de su actividad económica constituyan operaciones gravadas*".

e) Es cierto, y así lo refleja el auto de admisión, que hay una sentencia posterior del TJUE que parece contradecir la doctrina de las dos previamente citadas, en la que insisten en la necesidad de acreditar una relación directa e inmediata entre la operación por la que se soporta el IVA y una operación gravada por la que se repercute el IVA para que nazca el derecho a deducción. Se trata de la sentencia de 21 de febrero de 2013, Caso Finanzamt Köln-Nord contra Wolfram Becker, asunto C-104/12.

A sus conclusiones se acoge la Administración del Estado como fundamento de su tesis restrictiva o denegatoria de la deducción, en sustento de su tesis de defensa de la confirmación de la sentencia (que en realidad no la tuvo en cuenta). Sin embargo, el supuesto de hecho está tan claramente alejado de los dos previamente citados, así como de toda idea de vinculación o conexión con la actividad general del sujeto pasivo que su criterio, en tanto deniega la deducibilidad del IVA soportado, no serviría, en absoluto, de modelo para establecer doctrina general, dada la total desconexión del servicio que dio lugar al IVA soportado con el funcionamiento de la empresa.

En el mencionado asunto C-104/2012, también regido por las disposiciones de la derogada Sexta Directiva IVA, no es irrelevante conocer la materia sobre la que el órgano judicial alemán expresó sus dudas:

"[...] 15. Conociendo de un recurso de casación interpuesto por el Finanzamt, el Bundesfinanzhof indica en su resolución de remisión que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el ejercicio del derecho a la deducción requiere la existencia de una relación directa entre las operaciones por las que se soporta el IVA y las operaciones por las que se repercute. Sin embargo, el Finanzamt alberga dudas sobre si la existencia de tal relación depende del contenido objetivo del servicio prestado o del motivo para que sea prestado.

16. En efecto, según el Bundesfinanzhof, por una parte, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la existencia de una relación directa e inmediata depende de elementos objetivos (sentencia de 8 de junio de 2000, Midland Bank, C-98/98, Rec. p. I-4177, apartado 32), y de la naturaleza objetiva de la operación de que se trate (sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group, C-4/94, Rec. p. I-983, apartado 24). Pues bien, en el presente litigio, teniendo en cuenta la naturaleza objetiva de los servicios prestados por los abogados que son objeto del litigio principal, es preciso poner de manifiesto que dichos servicios tenían como finalidad directa e inmediata defender los intereses privados de ambos acusados. Además, los procedimientos penales iban dirigidos únicamente contra ellos a título personal, y no contra Andrés, a pesar de que jurídicamente también habrían sido posibles actuaciones penales contra Andrés.

17. Por otra parte, añade el Bundesfinanzhof, el Tribunal de Justicia ha declarado que es necesario también examinar si el servicio prestado se debe exclusivamente a actividades del sujeto pasivo sujetas a tributación (sentencia de 8 de febrero de 2007, Investrand, C-435/05, Rec. p. I-1315, apartado 33). *Esto es lo que sucede en el litigio principal, ya que los dos abogados no habrían prestado los servicios de que se trata si Andrés no hubiera ejercido una actividad generadora de un volumen de negocios, y por tanto, gravada. Podría considerarse, por lo tanto, que dichos servicios tienen una relación directa e inmediata con el conjunto de la actividad económica de Andrés. En tal situación, el Sr. Felipe, como órgano de control de Andrés, tiene derecho a la deducción del IVA soportado.*

18. Habida cuenta de estas consideraciones, el Bundesfinanzhof decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

"1) La relación directa e inmediata, que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha considerado decisiva al interpretar el concepto de "necesidades de sus propias operaciones gravadas" en el sentido del artículo 17, apartado 2, letra a), de la [Sexta Directiva], ¿se determina:

- en función del contenido objetivo del servicio prestado al sujeto pasivo (en este caso, la actividad de un abogado defensor para que una persona física no sea condenada penalmente), o

- en función de la causa del servicio prestado (en este caso, la actividad económica del sujeto pasivo, en cuyo marco una persona física presuntamente cometió un delito)?

2) En caso de que dependa de la causa: ¿Un sujeto pasivo que, junto con un empleado, contrata un servicio, tiene derecho, con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra a), de la [Sexta Directiva], a deducir el impuesto soportado en su totalidad o sólo parcialmente, y qué requisitos se aplican, en caso de un servicio prestado a varios destinatarios, a la facturación con arreglo al artículo 22, apartado 3, letra b), quinto guión, de la [Sexta Directiva]?"

Baste con reproducir el fallo que el TJUE emite al respecto:

"La existencia de una relación directa e inmediata entre una operación determinada y el conjunto de la actividad del sujeto pasivo al objeto de determinar si los bienes y servicios han sido utilizados por éste "para las necesidades de sus propias operaciones gravadas", en el sentido del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, *Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, modificada por la Directiva 2001/115/CE del Consejo, de 20 de diciembre de 2001, depende del contenido objetivo del bien entregado o del servicio prestado al sujeto pasivo.*

En el litigio principal, las prestaciones de servicios de abogado, cuyo objeto es evitar que se impongan sanciones penales a personas físicas, gerentes de una empresa sujeta a tributación, no dan derecho a dicha empresa a deducir como IVA soportado el IVA devengado por dichas prestaciones de servicios".

Cabe sintetizar la cuestión afirmando que, de una parte, la sentencia invocada no se aparta de sus precedentes, de los que se ha dejado constancia y comentario, sino que los aplica a una situación notablemente diferente a los examinados en los asuntos precedentes que, por lo demás, analizan situaciones equiparables a las que se dan en el asunto que hoy debemos resolver. De otra parte, la aludida relación directa e inmediata se efectúa entre una operación determinada -la que origina el IVA soportado- y el conjunto de la actividad del sujeto pasivo al objeto de determinar si los bienes y servicios han sido utilizados por éste "para las necesidades de sus propias operaciones gravadas", en el sentido del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva lo cual depende, por lo demás, *depende del contenido objetivo del bien entregado o del servicio prestado al sujeto pasivo, que en el caso allí enjuiciado, como se ha visto, es completamente inaplicable como fundamento de la tesis de la Administración recurrida.*

QUINTO.- Jurisprudencia que se establece.

De las consideraciones anteriores deriva esta conclusión, con valor de doctrina jurisprudencial:

a) Es procedente la deducción de las cuotas de IVA soportadas por una entidad mercantil en la adquisición de bienes o servicios en el marco de operaciones no sujetas o sujetas y exentas, cuando tales bienes o servicios hayan supuesto un beneficio económico que favoreciera la actividad general.

b) En particular, lo es en este caso la deducción del IVA satisfecho por la prestación de servicios de asesoramiento en un procedimiento expropiatorio con la finalidad de lograr un mayor justiprecio que

el inicialmente reconocido por la Administración, habida cuenta la naturaleza del bien expropiado y su relación directa con la actividad propia de la empresa.

c) Hay derecho a esa deducción del IVA soportado cuando el bien entregado o el servicio recibido a que da lugar guarde relación o suponga un beneficio general para el sujeto pasivo, aunque la actividad a que se dirige esté exenta o no sujeta, siempre que, además de ese beneficio general, aquí indudable, las operaciones a que se dedica quien reclama la deducción, en el marco de su actividad económica constituyan operaciones gravadas, lo que en este caso no ha sido controvertido.

Esta es, por lo demás, la solución más respetuosa con el principio de neutralidad fiscal, por virtud del cual, el sujeto pasivo debe quedar indemne de los gastos fiscales en concepto de IVA por razón de la recepción de servicios prestados por terceros que benefician su actividad económica general sujeta, en su conjunto, al impuesto armonizado que nos ocupa.

Procede, en consecuencia, haber lugar al recurso de casación contra la sentencia de instancia, que en realidad no acomete sino de un modo superficial el examen de la cuestión esencial objeto de debate y, constituyéndonos en jueces de instancia a los efectos de resolver el litigio de origen, estimar el recurso contencioso-administrativo, dando lugar a las devoluciones que procedan, por el IVA soportado en la en la factura NUM003 de fecha 30 de septiembre emitida por la entidad Flagherty&Flagherty SLU, tal como se pide en el suplico del escrito de interposición del recurso de casación.

SEXTO.- Pronunciamiento sobre costas.

En virtud de lo dispuesto en el artículo 93.4 LJCA, al no haber mala fe o temeridad en ninguna de las partes, no procede declaración de condena al pago de las costas causadas en este recurso de casación. Respecto de las generadas en la instancia, cada parte abonará las suyas y las comunes por mitad.

FALLO

Por todo lo expuesto, en nombre del Rey y por la autoridad que le confiere la Constitución, esta Sala ha decidido:

- 1.º) Fijar los criterios interpretativos sentados en el fundamento jurídico quinto de esta sentencia.
- 2.º) Ha lugar al recurso de casación deducido por BENET VEINTE, S.L., contra la sentencia n.º 765/2020 de 17 de diciembre dictada por la Sección Quinta de la Sala de lo Contencioso-Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Madrid en el recurso n.º 1030/2019, que se casa y anula.
- 3.º) Estimar el mencionado recurso n.º 1030/2019, promovido contra la resolución de 28 de marzo de 2019, dictada por el Tribunal Económico- Administrativo Regional de Madrid, desestimatoria de la reclamación interpuesta contra la liquidación provisional en concepto de IVA de septiembre de 2015, con declaración de nulidad de tales actos administrativos de liquidación y revisión, por ser contrarios al ordenamiento jurídico, reconociendo el derecho de Benet Veinte a la deducción del IVA soportado en la factura n.º NUM003 de 30 de septiembre emitida por la entidad Flagherty & Flagherty SLU.
- 4.º) No hacer imposición de las costas procesales, ni de las de esta casación, ni las causadas en la instancia.

Notifíquese esta resolución a las partes e insértese en la colección legislativa.

Así se acuerda y firma.