Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 4 de septiembre de 2025 *

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Ámbito de aplicación del IVA — Artículo 2, apartado 1, letra c) — Concepto de "prestaciones de servicios realizadas a título oneroso" — Servicios comerciales prestados dentro de un mismo grupo de sociedades — Precio de transferencia — Artículos 168 y 178 — Derecho a la deducción del IVA — Documentos justificantes»

En el asunto C-726/23,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Curtea de Apel Bucureşti (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía), mediante resolución de 16 de septiembre de 2021, recibida en el Tribunal de Justicia el 28 de noviembre de 2023, en el procedimiento entre

SC Arcomet Towercranes SRL

y

Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice Bucureşti,

Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii Bucureşti,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

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

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

Secretaria: Sra. R. Şereş, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 16 de enero de 2025;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de SC Arcomet Towercranes SRL, por los Sres. M. Farcău y A. Slujitoru, avocați;

* Lengua de procedimiento: rumano.

– en nombre del Gobierno rumano, por las Sras. E. Gane, L. Ghiță y A. Rotăreanu, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia y E. A. Stamate, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 3 de abril de 2025;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, apartado 1, letra c), 168 y 178 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 su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010 (DO 2010, L 189, p. 1) (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre, por un lado, SC Arcomet Towercranes SRL (en lo sucesivo, «Arcomet Rumanía») y, por otro, la Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București (Dirección General Regional de Hacienda de Bucarest, Rumanía) y la Administrația Fiscală pentru Contribuabili Mijlocii București (Administración Tributaria de Medianos Contribuyentes de Bucarest, Rumanía) (en lo sucesivo, conjuntamente, «Administración tributaria»), a propósito de un recurso de anulación de actos administrativos en materia tributaria mediante los que se impuso a dicha sociedad una cuota adicional del impuesto sobre el valor añadido (IVA), acompañada de intereses de demora y de recargos.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

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

«1. Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

[…]

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

4 A tenor del artículo 9, apartado 1, párrafo segundo, de esta Directiva:

«Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5 El artículo 168, letra a), de la referida Directiva está redactado en los siguientes términos:

«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».

6 El artículo 178, letras a) y f), de la misma Directiva dispone lo siguiente:

«Para poder ejercer el derecho a la deducción, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:

a) para la deducción contemplada en el artículo 168, letra a), por lo que respecta a las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6;

[…]

f) cuando esté obligado a pagar el impuesto por ser el destinatario o adquiriente por aplicación de los artículos 194 a 197 y del artículo 199, cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro.»

7 El artículo 199, apartado 1, de la Directiva del IVA establece que los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de las operaciones enumeradas en las letras a) a g) de esa disposición.

Derecho rumano

Código Tributario

8 El artículo 11 de la Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Ley n.º 571/2003, relativa al Código Tributario), de 22 de diciembre de 2003, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «Código Tributario»), establece, en su apartado 1, lo siguiente:

«Para determinar el importe de un impuesto, de una tasa o de una cotización social obligatoria, las autoridades tributarias podrán no tener en cuenta aquellas operaciones que carezcan de objeto económico, ajustando los efectos fiscales de dichas operaciones, o podrán modificar la forma de una operación/actividad con el fin de reflejar su contenido económico.»

9 En virtud del artículo 19, apartado 5, de ese Código:

«Las operaciones entre empresas vinculadas se realizarán con arreglo al principio del precio de mercado, según el cual tales operaciones se efectúan en condiciones fijadas o impuestas que no pueden diferir de las relaciones comerciales o financieras establecidas entre empresas independientes. Para determinar los beneficios de las empresas vinculadas, se tendrán en cuenta las Directrices en materia de precios de transferencia.»

10 El artículo 126, apartado 1, letra a), de dicho Código tiene el siguiente tenor:

«(1) Estarán sujetas al IVA en Rumanía las operaciones que reúnan las condiciones acumulativas siguientes:

a) las operaciones que, con arreglo a los artículos 128 a 130, constituyan o se asimilen a una entrega de bienes o a una prestación de servicios, comprendidas en el ámbito del IVA, realizadas a título oneroso».

11 El artículo 145, apartado 2, letra a), del mismo Código establece lo siguiente:

«Todo sujeto pasivo tendrá derecho a deducir el impuesto correspondiente a las adquisiciones si estas últimas se utilizan para las necesidades de las siguientes operaciones:

a) las operaciones gravadas».

12 A tenor del artículo 146, apartado 1, letra a), del Código Tributario:

«Para poder ejercer el derecho a la deducción del impuesto, el sujeto pasivo deberá cumplir las condiciones siguientes:

a) por el impuesto debido o pagado correspondiente a los bienes que le han sido o le van a ser entregados y a los servicios que le han sido o le van a ser prestados por un sujeto pasivo, estar en posesión de una factura emitida de conformidad con lo dispuesto en el artículo 155, junto con el justificante de pago, en el caso de las adquisiciones realizadas por sujetos pasivos que apliquen el régimen especial del IVA del criterio de caja o por sujetos pasivos que adquieran bienes o servicios a sujetos pasivos durante el período en que apliquen el régimen especial del IVA del criterio de caja.»

13 El artículo 150, apartado 2, de este Código dispone:

«Es deudor del impuesto todo sujeto pasivo, incluida la persona jurídica que no tenga la condición de sujeto pasivo identificada a efectos del IVA con arreglo al artículo 153 o 153 *bis*, que sea beneficiario de servicios que se presten en Rumanía de conformidad con el artículo 133, apartado 2, y que sean prestados por un sujeto pasivo que no esté establecido en Rumanía o que no se considere establecido en Rumanía con respecto a dichas prestaciones de servicios en Rumanía conforme al artículo 125 *bis*, apartado 2, aunque esté registrado en Rumanía de conformidad con el artículo 153, apartados 4 o 5.»

14 El artículo 155, apartados 4 y 5, de dicho Código establece:

«(4) Sin perjuicio de lo dispuesto en los apartados 30 a 34, se aplicarán las normas de facturación siguientes:

a) para las entregas de bienes y las prestaciones de servicios cuyo lugar de realización se considere situado en Rumanía según lo dispuesto en los artículos 132 y 133, la facturación estará sujeta a las disposiciones del presente artículo. […]

b) no obstante lo dispuesto en la letra a):

[…]

(5) El sujeto pasivo deberá emitir una factura a cada destinatario en las situaciones siguientes:

a) para las entregas de bienes o las prestaciones de servicios realizadas;

[…]».

Decreto del Gobierno n.º 44/2004, por el que se aprueba el Reglamento de Aplicación de la Ley n.º 571/2003 relativa al Código Tributario

15 El punto 2, apartado 2, del Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 pentru aprobarea Normelor metodologice de aplicare a Legii nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Decreto del Gobierno n.º 44/2004, por el que se aprueba el Reglamento de Aplicación de la Ley n.º 571/2003 relativa al Código Tributario), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, dispone lo siguiente:

«A los efectos del artículo 126, apartado 1, letra a), del Código Tributario, la entrega de bienes o la prestación de servicios deberá efectuarse a título oneroso. El requisito relativo al "título oneroso" implica la existencia de una relación directa entre la operación y la contraprestación obtenida. Una operación estará sujeta cuando genere una ventaja al cliente y la contraprestación obtenida se corresponda con la ventaja conseguida, de la siguiente forma:

a) el requisito relativo a la existencia de una ventaja para el cliente se cumple cuando el proveedor de los bienes o el prestador de los servicios se compromete a entregar bienes o a prestar servicios determinables a la persona que efectúa el pago o, a falta de pago, cuando la operación se haya realizado con el fin de permitir el establecimiento de tal compromiso. Este requisito es compatible con el hecho de que los servicios hayan sido colectivos, no se hayan podido medir con exactitud o hayan formado parte de una obligación legal;

b) el requisito relativo a la existencia de una relación directa entre la operación y la contraprestación obtenida se cumple aun cuando el precio no refleje el valor normal de la operación o adopte la forma de contribuciones, bienes o servicios, rebajas de precio, o cuando no se abone directamente por el beneficiario, sino por un tercero.»

16 El punto 41 de dicho Decreto dispone que, a efectos de la aplicación de las normas en materia de precios de transferencia, las autoridades tributarias rumanas deberán tener en cuenta las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia, establecidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) (en lo sucesivo, «Directrices de la OCDE»).

Decreto Legislativo n.º 92, relativo al Código de Procedimiento Tributario

17 El artículo 64 del Ordonanța Guvernului nr. 92/2003 privind Codul de procedură fiscală (Decreto Legislativo n.º 92/2003, relativo al Código de Procedimiento Tributario), de 24 de diciembre de 2003 (versión consolidada en el *Monitorul Oficial al României*, parte I, n.º 513 de 31 de julio de 2007), dispone:

«Los documentos justificantes y los registros contables del contribuyente constituyen elementos de prueba para determinar la base imponible. Si existen otros documentos probatorios, se tendrán en cuenta para determinar la base imponible.»

18 El artículo 65, apartados 1 y 2, de ese Decreto tiene el siguiente tenor:

«(1) Corresponde al contribuyente probar los actos y hechos que sirven de fundamento a sus declaraciones y a cualesquiera peticiones dirigidas a la Administración tributaria.

(2) La Administración tributaria estará obligada a motivar la liquidación tributaria sobre la base de pruebas o de sus propias comprobaciones.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

19 Arcomet Rumanía forma parte del grupo Arcomet, un grupo mundial independiente del sector del alquiler de grúas. En el marco de su actividad, Arcomet Rumanía compra o alquila grúas para revenderlas o alquilarlas a sus clientes en Rumanía. Arcomet Service NV Belgique (en lo sucesivo, «Arcomet Bélgica») busca proveedores para todas sus filiales, entre ellas Arcomet Rumanía, y negocia con dichos proveedores las condiciones contractuales que se aplican a sus filiales. No obstante, para la actividad ejercida en Rumanía, Arcomet Rumanía celebra los contratos de venta y de arrendamiento tanto con sus proveedores como con sus clientes.

20 Un estudio de los precios de transferencia entre Arcomet Bélgica y sus filiales realizado en diciembre de 2010 mostró que el margen de explotación en el mercado de referencia que las filiales debían contabilizar, en virtud de las normas sobre precios de transferencia, se sitúa entre el -0,71 % y el 2,74 %.

21 El 24 de enero de 2012 se celebró un contrato entre Arcomet Bélgica y Arcomet Rumanía, en virtud del cual cada parte se comprometía a realizar una serie de prestaciones en favor de la otra (en lo sucesivo, «contrato de 24 de enero de 2012»). Por un lado, Arcomet Bélgica se comprometía a asumir, en particular, desde un punto de vista operativo, la mayor parte de las responsabilidades comerciales, como la estrategia y la planificación, la negociación de los contratos (marco) con terceros proveedores, la negociación de los términos y condiciones de los contratos de financiación, la ingeniería, las finanzas, la gestión de la flota a nivel central y la gestión de la calidad y de la seguridad. Además, soportaba los principales riesgos económicos vinculados a la actividad de Arcomet Rumanía. Por otro lado, esta última se comprometía a comprar y a poseer todos los productos necesarios para el ejercicio de su actividad y a responsabilizarse de la venta y del alquiler de dichos productos, así como de la prestación de servicios.

22 Según sus propios términos, el contrato de 24 de enero de 2012 establecía una remuneración de las actividades realizadas por las partes igual al importe necesario para situar a Arcomet Rumanía en una posición que se correspondiera con las actividades que realizaba y con los riesgos que asumía y esta posición debía determinarse de común acuerdo entre las partes y basarse en el método del margen neto operacional, establecido por las Directrices de la OCDE. Así, se estableció que, en el supuesto de que Arcomet Bélgica tuviera derecho a percibir una remuneración de Arcomet Rumanía por sus actividades descritas en ese contrato, Arcomet Bélgica debía enviar una factura a Arcomet Rumanía al final de cada año, debiendo esta última sociedad soportar el importe del IVA correspondiente a la remuneración percibida por Arcomet Bélgica con arreglo a la legislación fiscal rumana. Según los métodos de determinación de dicha remuneración, formulados en el anexo del mismo contrato, Arcomet Bélgica debía emitir una factura de regularización anual si el margen de explotación de Arcomet Rumanía era superior al 2,74 % para recuperar el exceso de beneficio, o por Arcomet Rumanía si tal margen era inferior al

-0,71 %, con el fin de cubrir cualquier exceso de pérdidas. En cambio, no se adeudaba remuneración alguna cuando el margen de explotación de que se trata quedaba comprendido entre el -0,71 % y el 2,74 %.

23 En 2011, 2012 y 2013, Arcomet Rumanía registró un margen de explotación superior al 2,74 % establecido en el contrato de 24 de enero de 2012. Por cada uno de esos años, recibió de Arcomet Bélgica una factura en la que figuraba un importe sin IVA y, tras la regularización, esta última declaró que dichas facturas correspondían a prestaciones de servicios. Arcomet Rumanía declaró las dos primeras facturas como relativas a adquisiciones intracomunitarias de servicios a cuyo IVA devengado aplicó el mecanismo de inversión del sujeto pasivo, pero consideró que la tercera factura se había emitido respecto de operaciones que quedaban fuera del ámbito de aplicación del IVA.

24 Se sometió a Arcomet Rumanía a una inspección tributaria que comprendió, entre otros, los años en los que se emitieron esas tres facturas, de resultas de la cual se le exigió el pago de una cuota adicional de IVA por las deducciones denegadas por las facturas emitidas por Arcomet Bélgica, así como intereses de demora y recargos. Se denegó el derecho a la deducción debido a que Arcomet Rumanía no había justificado la realidad de las prestaciones de servicios facturadas ni la necesidad de estas a efectos de sus operaciones gravadas.

25 Arcomet Rumanía interpuso ante el Tribunalul București (Tribunal de Distrito de Bucarest, Rumanía) un recurso de anulación contra la resolución desestimatoria de su reclamación administrativa contra el acta de inspección, la resolución por la que se establecía una cuota adicional de IVA y los intereses de demora y recargos correspondientes. Dicho órgano jurisdiccional desestimó el recurso mediante sentencia de 10 de marzo de 2017.

26 Arcomet Rumanía interpuso recurso de casación contra dicha sentencia ante la Curtea de Apel București (Tribunal Superior de Bucarest, Rumanía), órgano jurisdiccional remitente.

27 En el marco del litigio del que conoce, dicho órgano jurisdiccional alberga dudas, en primer lugar, sobre si un importe facturado por una primera sociedad a una segunda sociedad perteneciente al mismo grupo de sociedades, que permite ajustar el margen de explotación de esta última según el método del margen neto operacional de conformidad con las Directrices de la OCDE, constituye la contrapartida efectiva de un servicio prestado por la primera sociedad y, en consecuencia, implica la existencia de una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA.

28 En este sentido, se plantea la cuestión de si facturas de regularización como aquellas que se han sometido al órgano jurisdiccional remitente constituyen un medio formal para ajustar el margen de explotación de la sociedad a la que se dirigen, sin que exista relación alguna con una prestación de servicios. A su entender, a falta de un servicio claramente identificable prestado por Arcomet Bélgica a Arcomet Rumanía, ese ajuste del margen de explotación de esta última no está comprendido en el ámbito de aplicación del IVA.

29 En segundo lugar, si debiera considerarse, no obstante, que Arcomet Bélgica proporcionó a Arcomet Rumanía una prestación de servicios comprendida en el ámbito de aplicación del IVA, se plantearía entonces la cuestión de si el IVA soportado en relación con dicha prestación es deducible cuando la primera sociedad supuestamente prestó esos servicios para las necesidades de la actividad gravada de la segunda sociedad. Al tiempo que precisa que, para el ejercicio del derecho a la deducción del IVA, las disposiciones del Derecho rumano solo exigen la existencia

de una factura, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta sobre la conformidad con los artículos 168 y 178 de la Directiva del IVA y con el principio de proporcionalidad de la práctica administrativa rumana que supedita el ejercicio de este derecho a que el sujeto pasivo presente documentos distintos de las facturas.

30 En estas circunstancias, la Curtea de Apel Bucureşti (Tribunal Superior de Bucarest) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva [del IVA] en el sentido de que el importe facturado por una sociedad (matriz) a una sociedad vinculada (sociedad operativa), igual a la cantidad necesaria para alinear el beneficio de la sociedad operativa con las actividades realizadas y los riesgos asumidos, con arreglo al método del margen de las Directrices de la OCDE aplicables en materia de precios de transferencia, constituye el pago de un servicio que, por lo tanto, está comprendido en el ámbito de aplicación del IVA?

2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión prejudicial, por lo que respecta a la interpretación de los artículos 168 y 178 de la Directiva [del IVA], ¿están facultadas las autoridades tributarias para solicitar, además de la factura, otros documentos (tales como informes de actividad, certificaciones de obra, etc.) que acrediten la utilización de los servicios adquiridos para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo, o dicho examen del derecho a la deducción del IVA debe basarse únicamente en la relación directa entre las adquisiciones y las entregas o prestaciones o en la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Primera cuestión prejudicial

31 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la remuneración de servicios intragrupo —prestados por una sociedad matriz a su filial y detallados en un contrato—, que se calcula con arreglo a un método recomendado por las Directrices de la OCDE y corresponde a la parte del margen de explotación superior al 2,74 % realizado por esa filial, constituye la contrapartida de una prestación de servicios realizada a título oneroso y comprendida en el ámbito de aplicación del IVA.

32 A este respecto, procede recordar que, con arreglo al artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del 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».

33 Según reiterada jurisprudencia, una prestación de servicios solo se realiza «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, y, por tanto, solo está gravada si entre el prestador 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 (véanse, en este

sentido, las sentencias de 8 de marzo de 1988, Apple and Pear Development Council, 102/86, EU:C:1988:120, apartado 12, y de 12 de diciembre de 2024, Weatherford Atlas Gip, C-527/23, EU:C:2024:1024, apartado 23).

34 Si bien incumbe al órgano jurisdiccional remitente apreciar si las circunstancias del asunto principal dan lugar a una operación a título oneroso, corresponde al Tribunal de Justicia, a partir de los datos obrantes en autos, proporcionar a dicho órgano jurisdiccional indicaciones útiles en relación con el Derecho de la Unión.

35 A la vista de los elementos que se desprenden de la resolución de remisión y que se han recordado en los apartados 21 y 22 de la presente sentencia, resulta que, en el marco del contrato de 24 de enero de 2012, ambas partes asumieron compromisos recíprocos. En este sentido, por un lado, Arcomet Bélgica se comprometió a prestar determinados servicios comerciales y a soportar los principales riesgos económicos vinculados a la actividad de Arcomet Rumanía como sociedad operativa y, por otro lado, Arcomet Rumanía se comprometió a abonar al final de cada año un importe correspondiente a la parte del margen de explotación por ella obtenido superior al 2,74 %. Parece cumplirse el primer requisito establecido por la jurisprudencia citada en el apartado 33 de la presente sentencia, relativo a la existencia, entre quien efectúa la prestación y el destinatario, de una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas.

36 De estos mismos elementos se desprende que los pagos efectuados por Arcomet Rumanía en virtud del contrato de 24 de enero de 2012 constituían la remuneración de las actividades realizadas por Arcomet Bélgica. Además, las prestaciones recibidas como contrapartida de dichos pagos podían procurar una ventaja concreta a Arcomet Rumanía, dado que, como ha señalado el Abogado General en el punto 49 de sus conclusiones, los servicios prestados por Arcomet Bélgica, comunes en el marco de una relación intragrupo, repercutían en el margen de Arcomet Rumanía por el ahorro que le permitían obtener o por la mejora del servicio prestado a los clientes finales.

37 En consecuencia, también parece cumplirse el segundo requisito establecido por la jurisprudencia citada en el apartado 33 de la presente sentencia, relativo a que la retribución percibida por el prestador de servicios constituya el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario. Por lo tanto, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, en las circunstancias del litigio principal, existe una relación directa entre el servicio prestado y las cantidades percibidas.

38 Las alegaciones formuladas por Arcomet Rumanía no desvirtúan esta consideración.

39 En primer término, no puede oponerse al análisis anterior que la remuneración adeudada a la sociedad matriz solo pretenda ajustar, de conformidad con las Directrices de la OCDE, el margen de explotación de la filial con el fin de respetar el principio de plena competencia, consagrado por dichas Directrices, sin acompañarse de una actividad concreta que deba proporcionarse como contrapartida.

40 La existencia de una prestación de servicios realizada a título oneroso, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, debe determinarse teniendo en cuenta el conjunto de circunstancias que caracterizan, en concreto, la operación de que se trate, en particular su realidad económica y comercial, que es un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de enero de 2022, Apcoa Parking Danmark, C-90/20, EU:C:2022:37, apartado 38 y jurisprudencia citada).

41 Ante tales datos que abogan en favor de la existencia de una prestación de servicios realizada a título oneroso, aun cuando se haya fijado, para respetar el principio de plena competencia, un precio de transferencia entre dos sociedades dentro de un mismo grupo de sociedades, conforme a un método recomendado por las Directrices de la OCDE elaboradas a efectos de la fiscalidad directa, ese precio de transferencia puede constituir el contravalor efectivo de un servicio prestado.

42 En segundo término, actividades como las realizadas por Arcomet Bélgica deben distinguirse de la adquisición de participaciones por una sociedad de cartera en otras sociedades sin que esa sociedad de cartera intervenga directa o indirectamente en la gestión de estas sociedades, sin perjuicio de los derechos que dicha sociedad de cartera posea por su condición de accionista o socio. En efecto, según la jurisprudencia, la mera adquisición y la mera tenencia de participaciones sociales no constituyen una actividad económica en el sentido del artículo 9, apartado 1, de la Directiva del IVA y, por consiguiente, no implican la realización de transacciones sujetas al IVA en virtud del artículo 2 de dicha Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 20 de junio de 1991, Polysar Investments Netherlands, C-60/90, EU:C:1991:268, apartado 16, y de 5 de julio de 2018, Marle Participations, C-320/17, EU:C:2018:537, apartados 27 y 28).

43 Sin embargo, el Tribunal de Justicia ha declarado que el caso es distinto cuando la participación va acompañada de una intervención directa o indirecta en la gestión de las sociedades en las que se haya producido la adquisición de la participación, sin perjuicio de los derechos que ostente el titular de las participaciones en su calidad de accionista o socio (sentencia de 16 de julio de 2015, Larentia + Minerva y Marenave Schiffahrt, C-108/14 y C-109/14, EU:C:2015:496, apartado 20 y jurisprudencia citada).

44 Pues bien, de la descripción de los hechos que figura en la resolución de remisión, tal como se ha resumido en los apartados 21 y 22 de la presente sentencia, se desprende que, a diferencia de una sociedad de cartera cuyas actividades se limitan a adquirir participaciones financieras en otras sociedades, sin intervenir directa o indirectamente en la gestión de dichas sociedades, Arcomet Bélgica participa activamente en la gestión de Arcomet Rumanía en transacciones sujetas al IVA en virtud del artículo 2 de la Directiva del IVA, como la prestación de servicios comerciales a su filial.

45 En tercer término, la existencia de una relación directa entre estas prestaciones y la contraprestación recibida no puede verse afectada por las formas de remuneración previstas en el contrato de 24 de enero de 2012, en virtud del cual el importe adeudado a Arcomet Bélgica correspondía, para los años 2011, 2012 y 2013, a la parte del margen de explotación obtenido por Arcomet Rumanía superior al 2,74 %.

46 A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el carácter incierto de la propia existencia de una retribución puede romper el vínculo directo entre el servicio prestado al beneficiario y la retribución que, en su caso, se haya percibido [sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, apartado 19, y de 9 de febrero de 2023, Finanzamt X (Prestaciones del titular de una cuadra), C-713/21, EU:C:2023:80, apartado 32].

47 En el presente asunto, es cierto que el importe de la remuneración pactada en el contrato de 24 de enero de 2012 es, en sí mismo, variable, en la medida en que la remuneración presupone la existencia de un margen de explotación positivo y depende, por tanto, del resultado de Arcomet Rumanía en un determinado año. Sin embargo, esta retribución no es gratuita ni aleatoria ni

difícilmente cuantificable o incierta en el sentido de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia (véanse, en este sentido, las sentencias de 3 de marzo de 1994, Tolsma, C-16/93, EU:C:1994:80, apartado 19, y de 10 de noviembre de 2016, Baštová, C-432/15, EU:C:2016:855, apartados 35 y 37). En efecto, como ha señalado el Abogado General en el punto 46 de sus conclusiones, los términos de esa retribución se establecen de antemano en dicho contrato y según criterios precisos, de modo que dicha retribución no es, en sí, aleatoria [véase, por analogía, la sentencia de 9 de febrero de 2023, Finanzamt X (Prestaciones del titular de una cuadra), C-713/21, EU:C:2023:80, apartados 46, 48 y 50].

48 En cuarto término, contrariamente a lo que Arcomet Rumanía ha sostenido ante el Tribunal de Justicia, la hipótesis prevista en el contrato de 24 de enero de 2012 según la cual, en el supuesto de margen de explotación inferior al -0,71 %, Arcomet Bélgica adeuda una remuneración a Arcomet Rumanía no puede, en ningún caso, romper el vínculo directo entre la prestación de servicios de que se trata y la contrapartida recibida. En efecto, el contexto fáctico del litigio principal descrito por el órgano jurisdiccional remitente difiere de dicha hipótesis y versa sobre la hipótesis inversa, también prevista en dicho contrato, del pago de una remuneración a Arcomet Bélgica a finales de año por parte de Arcomet Rumanía, ya que esta última registró durante cada uno de los tres años a que se refieren las facturas de las que se trata en el litigio principal un margen de explotación positivo mayor que el previsto en dicho contrato.

49 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que la remuneración de servicios intragrupo —prestados por una sociedad matriz a su filial y detallados en un contrato—, que se calcula con arreglo a un método recomendado por las Directrices de la OCDE y corresponde a la parte del margen de explotación superior al 2,74 % realizado por esa filial, constituye la contrapartida de una prestación de servicios realizada a título oneroso y comprendida en el ámbito de aplicación del IVA.

Segunda cuestión prejudicial

50 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si los artículos 168 y 178 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a que la Administración tributaria exija a un sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA soportado la presentación de documentos distintos de la factura para probar la existencia de los servicios mencionados en esa factura y la utilización de estos para las necesidades de las operaciones gravadas de ese sujeto pasivo.

51 En primer lugar, ha de recordarse que el derecho a la deducción del IVA establecido en los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA está supeditado al cumplimiento de requisitos tanto materiales como formales.

52 Por lo que respecta, en primer término, a los requisitos formales relativos al ejercicio del derecho a la deducción del IVA, el artículo 178 de la Directiva del IVA establece, en su letra a), que el sujeto pasivo deberá estar en posesión de una factura expedida conforme a lo dispuesto en el título XI, capítulo 3, secciones 3 a 6, de esta Directiva y, en su letra f), que, cuando esté obligado a pagar el impuesto por ser el destinatario o adquiriente por aplicación de los artículos 194 a 197 y del artículo 199 de dicha Directiva, el sujeto pasivo deberá cumplir las formalidades que establezca cada Estado miembro.

53 En el litigio principal, de la resolución de remisión se desprende que las facturas referidas a las prestaciones de servicios de que se trata en el litigio principal no contenían indicaciones sobre la naturaleza de los servicios adquiridos por Arcomet Rumanía ni sobre el número de horas prestadas para cada operación, los recursos humanos y materiales utilizados o el método de cálculo de las tarifas. A este respecto, el Gobierno rumano precisó en la vista ante el Tribunal de Justicia que en dichas facturas no figuraban ni la cantidad ni la naturaleza de los servicios prestados. Por lo tanto, sin perjuicio de que el órgano jurisdiccional remitente compruebe este extremo, parece que dichas facturas no cumplían los requisitos formales establecidos en las disposiciones del Derecho rumano que transpusieron la Directiva del IVA.

54 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la Administración tributaria no puede negar el derecho a la deducción del IVA basándose únicamente en que una factura incumple ciertos requisitos formales exigidos por la legislación nacional que transpuso la Directiva del IVA, si tiene a su disposición toda la información necesaria para verificar que se cumplen los requisitos materiales para ejercitar ese derecho (véase, por analogía, la sentencia de 15 de septiembre de 2016, Barlis 06 — Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, apartado 43). En cambio, cuando las autoridades tributarias llegan a la conclusión de que las facturas presentadas por el sujeto pasivo no cumplen los requisitos formales establecidos por la legislación nacional que transpuso la Directiva del IVA, pueden, como ha señalado el Abogado General en el punto 66 de sus conclusiones, sin que el principio de proporcionalidad se oponga a ello, comprobar si se cumplen los requisitos materiales de ese derecho y exigir a tal efecto que el sujeto pasivo aporte pruebas adicionales.

55 En lo que atañe, en segundo término, a los requisitos materiales, del artículo 168 de la Directiva del IVA se desprende que, para poder disfrutar de este derecho, por un lado, el interesado debe ser un «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva y, por otro lado, los bienes o servicios invocados como base de este derecho 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 (sentencia de 12 de diciembre de 2024, Weatherford Atlas Gip C-527/23, EU:C:2024:1024, apartado 25 y jurisprudencia citada).

56 En el litigio principal, la Administración tributaria no ha cuestionado la condición de sujeto pasivo de Arcomet Bélgica y de Arcomet Rumanía. Denegó a esta última el derecho a la deducción del IVA soportado debido a que dicha sociedad no había aportado la prueba de que se le hubieran prestado efectivamente los servicios mencionados en las facturas ni de que fueran necesarios para sus actividades gravadas.

57 Pues bien, según la jurisprudencia, cuando falta la realización efectiva de la entrega de bienes o de la prestación de servicios, no se genera ningún derecho a la deducción [véase, en este sentido, la sentencia de 25 de mayo de 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (IVA — Adquisición ficticia), C-114/22, EU:C:2023:430, apartados 31 y 37]. Por lo tanto, la cuestión de si el servicio invocado para fundamentar el derecho a la deducción ha sido efectivamente prestado y ha sido utilizado posteriormente por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas es pertinente para apreciar si se cumple el segundo requisito material de ese derecho, mencionado en el apartado 55 de la presente sentencia. En cambio, no sucede lo mismo con la cuestión de si los servicios prestados eran necesarios u oportunos para las necesidades de las operaciones gravadas del sujeto pasivo. En efecto, el Tribunal de Justicia ya ha precisado que la Directiva del 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de diciembre de 2024, Weatherford Atlas Gip, C-527/23, EU:C:2024:1024, apartado 35 y jurisprudencia citada).

58 De ello se infiere que, en el litigio principal, la Administración tributaria podía exigir a Arcomet Rumanía que demostrase que los servicios de que se trata habían sido efectivamente prestados por Arcomet Bélgica y que Arcomet Rumanía los había utilizado efectivamente para sus propias operaciones gravadas, pero no podía exigirse a esta última que demostrase la necesidad o la oportunidad de esos servicios para sus operaciones gravadas.

59 En lo que atañe, en segundo lugar, a la carga de la prueba, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, incumbe al sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA probar que cumple los requisitos previstos para tener derecho a ella (sentencia de 12 de diciembre de 2024, Weatherford Atlas Gip C-527/23, EU:C:2024:1024, apartado 36 y jurisprudencia citada).

60 Por consiguiente, las autoridades tributarias pueden exigir que el sujeto pasivo aporte las pruebas necesarias para que ellas aprecien si procede o no conceder la deducción solicitada, en particular, con el fin de demostrar que los servicios invocados como base del derecho a la deducción fueron utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas. En esta apreciación, no están limitadas a un examen de la propia factura. Estas pruebas pueden comprender los documentos que se encuentren en posesión de los prestadores de servicios de los que el sujeto pasivo haya adquirido servicios por los que haya abonado el IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de noviembre de 2021, Ferimet, C-281/20, EU:C:2021:910, apartados 38 y 39 y jurisprudencia citada). No obstante, las pruebas exigidas deben ser necesarias y proporcionadas para apreciar si se cumplen los requisitos materiales del derecho a la deducción, extremo que, en las circunstancias del litigio principal, corresponde comprobar al órgano jurisdiccional remitente.

61 Habida cuenta de lo anterior, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que los artículos 168 y 178 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que la Administración tributaria exija a un sujeto pasivo que solicita la deducción del IVA soportado la presentación de documentos distintos de la factura para probar la existencia de los servicios mencionados en esa factura y la utilización de estos para las necesidades de las operaciones gravadas de ese sujeto pasivo, siempre que la presentación de tales pruebas sea necesaria y proporcionada a tal fin.

Costas

62 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 Primera) declara:

1) **El artículo 2, apartado 1, letra c), 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 su versión modificada por la Directiva 2010/45/UE del Consejo, de 13 de julio de 2010,**

debe interpretarse en el sentido de que

la remuneración de servicios intragrupo —prestados por una sociedad matriz a su filial y detallados en un contrato—, que se calcula con arreglo a un método recomendado por las Directrices aplicables en materia de precios de transferencia, establecidas por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE), y corresponde a la parte del margen de explotación superior al 2,74 % realizado por esa filial, constituye la contrapartida de una prestación de servicios realizada a título oneroso y comprendida en el ámbito de aplicación del impuesto sobre el valor añadido.

2) **Los artículos 168 y 178 de la Directiva 2006/112, en su versión modificada por la Directiva 2010/45, deben interpretarse en el sentido de que**

no se oponen a que la Administración tributaria exija a un sujeto pasivo que solicita la deducción del impuesto sobre el valor añadido soportado la presentación de documentos distintos de la factura para probar la existencia de los servicios mencionados en esa factura y la utilización de estos para las necesidades de las operaciones gravadas de ese sujeto pasivo, siempre que la presentación de tales pruebas sea necesaria y proporcionada a tal fin.

Firmas