



Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DE LA ABOGADO GENERAL
SRA. JULIANE KOKOTT
presentadas el 6 de abril de 2017¹

Asunto C-132/16

**Direktor na Direktsia «Obzhelvane i danachno-osiguritelna
praktika» — Sofia
contra
«Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments» EOOD**

[Petición de decisión prejudicial del Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria)]

«Petición de decisión prejudicial — Legislación del IVA — Deducción del impuesto soportado — Prestación de servicios a título gratuito para una infraestructura municipal — Relación con la actividad económica del sujeto pasivo — Atribución económica frente a relación causal — Contabilización de los costes como gastos comunes»

I. Introducción

1. ¿Cómo ha de ser de estrecha o de amplia, desde el punto de vista del IVA, la relación entre los costes gravados con el IVA en que incurre un empresario para obtener ingresos y sus propias operaciones sujetas, para que sea posible la deducción del impuesto soportado? ¿Basta con que esos costes sean útiles o necesarios para la empresa? ¿Basta con que los costes se hayan *ocasionado* simplemente en relación con unos ingresos que se prevé obtener, o es preciso que sean *atribuibles inmediata* y directamente a los ingresos sujetos al IVA?

2. ¿Es suficiente, por ejemplo, que una empresa se haga cargo del saneamiento de la infraestructura municipal de aguas residuales, para obtener permisos de obras para sus futuros edificios destinados al arrendamiento sujeto al impuesto? ¿O es necesario que los costes de saneamiento sean atribuibles directa e inmediatamente a operaciones concretas de la empresa? En este último caso, la deducción del IVA soportado por la empresa derivado de los costes de saneamiento depende de cómo se califiquen los servicios prestados al municipio, pues la empresa realiza el saneamiento directa e inmediatamente para el municipio, de manera que éste pueda cumplir sus funciones relativas a la gestión de las aguas residuales.

3. Éstas son las cuestiones fundamentales de las que se ha de ocupar el Tribunal de Justicia en el presente procedimiento prejudicial. En su respuesta se deberá tener en cuenta también la reciente sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Sveda,² que en los Estados miembros ha suscitado cierta inseguridad acerca del alcance de la deducción del impuesto soportado. Ahora, en el presente procedimiento, el Tribunal de Justicia tiene la ocasión de precisar las declaraciones hechas en dicha sentencia.

¹ Lengua original: alemán.

² Sentencia de 22 de octubre de 2015 (C-126/14, EU:C:2015:712).

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

4. En este caso el marco jurídico del Derecho de la Unión lo constituye la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido³ (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»). El artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA establece:

«Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso las operaciones siguientes:

[...]

b) la prestación de servicios a título gratuito efectuada por el sujeto pasivo para sus necesidades privadas o para las de su personal o, más generalmente, para fines ajenos a su empresa.»

5. El artículo 168 de la Directiva del IVA se refiere a la deducción del impuesto soportado:

«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 176, párrafo 2, de la Directiva del IVA contiene una disposición transitoria:

«Hasta la entrada en vigor de las disposiciones del párrafo primero, los Estados miembros podrán mantener todas las exclusiones previstas por su legislación nacional a 1 de enero de 1979 y para los Estados miembros que se hayan adherido a la Comunidad después de esta fecha, en la fecha de su adhesión.»

B. Derecho nacional

7. El artículo 69 de la Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (Ley búlgara del IVA; en lo sucesivo, «ZDDS») establece:

«1. Cuando los bienes y servicios sean utilizados para las operaciones imponibles realizadas por una persona registrada, dicha persona estará facultada para deducir lo siguiente:

1) el IVA sobre los bienes o servicios que su suministrador o prestador de servicios —asimismo una persona registrada de conformidad con la presente Ley— le haya entregado o prestado o le vaya a entregar o prestar.

[...]»

³ DO 2006, L 347, p. 1.

8. Artículo 70 de la ZDDS:

«2. Aunque se reúnan los requisitos de los artículos 69 o 74, no existe derecho a deducción si:

[...]

2) los bienes o servicios están destinados a operaciones a título gratuito o a actividades ajenas a la actividad económica del sujeto pasivo; [...]»

III. Litigio principal

9. «Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments» EOOD (en lo sucesivo, «Iberdrola») es propietaria de unas parcelas donde se pretende construir un complejo turístico destinado a un arrendamiento sujeto al IVA. Para conectarlo a la estación de bombeo municipal existente, era necesario un saneamiento en profundidad de la misma, pues sin la correspondiente rehabilitación no sería capaz de admitir también las aguas residuales de los edificios proyectados por Iberdrola. Por este motivo, Iberdrola y el municipio celebraron un contrato en el que Iberdrola se comprometía a efectuar, a su propia costa, la rehabilitación de la infraestructura municipal de aguas residuales. Los trabajos de saneamiento los llevó a cabo una constructora por encargo de Iberdrola.

10. Tras la rehabilitación de la estación de bombeo municipal, se construyeron los inmuebles en el complejo turístico y éstos pudieron ser conectados a dicha instalación. En relación con los costes sufridos, Iberdrola efectuó la deducción del impuesto soportado. Sin embargo, la autoridad nacional le denegó la deducción con arreglo al artículo 70, apartado 1, punto 2, de la ZDDS, decisión que fue impugnada por Iberdrola ante el tribunal de lo contencioso-administrativo.

11. Dicho tribunal consideró que, al rehabilitar la estación de bombeo, Iberdrola había realizado una prestación de servicios a título gratuito a favor del municipio, pero que esa prestación de servicios estaba dedicada a la actividad económica de Iberdrola (el arrendamiento del complejo turístico), puesto que, gracias a la rehabilitación de la estación de bombeo municipal, era posible utilizar el complejo turístico conforme al destino previsto.

12. El citado tribunal consideró también que para la deducción del impuesto soportado en las facturas de la constructora era necesario que los gastos allí indicados se integrasen en los costes totales de Iberdrola y constituyesen un elemento de la formación del precio de las operaciones realizadas por ella. En un informe pericial recabado por el tribunal se llegó a la conclusión de que los gastos fueron considerados contablemente como gastos de la ejecución del complejo turístico. De manera que se constató que dichos gastos se habían incluido en los gastos de construcción de los inmuebles sobre los terrenos de la sociedad y, por tanto, estaban vinculados a la actividad económica de Iberdrola.

13. Por lo tanto, el tribunal de lo contencioso-administrativo anuló la resolución de la inspección fiscal y la resolución de regularización de la misma. Contra esta anulación se dirige el recurso de casación de que ahora conoce el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria), el cual decidió suspender el procedimiento e iniciar un procedimiento prejudicial.

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

14. El Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), que conoce del asunto, ha remitido al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones:

- «1) ¿Se oponen los artículos 26, apartado 1, letra b); 168, letra a), y 176 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, a una disposición de Derecho nacional como el artículo 70, apartado 1, punto 2, de la ZDDS, que restringe el derecho a deducir el IVA soportado por una prestación de servicios de construcción o de mejora de un bien inmueble propiedad de un tercero, utilizados tanto por el destinatario de la prestación como por el tercero, por el único motivo de que el tercero obtiene a título gratuito el resultado de dichos servicios, sin tomar en consideración el hecho de que éstos serán utilizados en el marco de la actividad económica del sujeto pasivo destinatario de los mismos?
- 2) ¿Se oponen los artículos 26, apartado 1, letra b); 168, letra a), y 176 de la Directiva 2006/112 a una práctica fiscal consistente en denegar el reconocimiento del derecho a deducir el IVA soportado por la prestación de servicios si los gastos correspondientes a dichos servicios se contabilizaron en la partida de gastos generales del sujeto pasivo en concepto de gastos efectuados para la construcción o mejora de un bien inmueble propiedad de un tercero, sin tomar en consideración el hecho de que dicho bien inmueble será asimismo utilizado por el destinatario de la prestación de los servicios de construcción en el marco de su actividad económica?»

15. En relación con estas cuestiones, han presentado observaciones escritas en el procedimiento ante el Tribunal de Justicia Iberdrola, la República de Bulgaria y la Comisión Europea. Además de éstas, ha intervenido en la vista oral celebrada el 24 de noviembre de 2016 la Administración tributaria búlgara.

V. Apreciación jurídica

A. Sobre la aplicabilidad de la llamada «cláusula standstill» del artículo 176 de la Directiva del IVA

16. Antes que nada, procede aclarar si la posibilidad que concede el artículo 176, apartado 2, de la Directiva del IVA de mantener las anteriores excepciones nacionales del derecho a deducir impide que pueda darse una infracción de la Directiva del IVA por parte del artículo 70 de la ZDDS, puesto que éste fue adoptado precisamente en el momento de la adhesión.⁴

17. Pues bien, la «cláusula standstill» que contiene el artículo 176, apartado 2, de la Directiva del IVA no permite que un nuevo Estado miembro modifique su legislación interna con ocasión de su adhesión a la Unión Europea en un sentido que suponga alejar dicha legislación de los objetivos de esta Directiva. Una modificación en ese sentido sería contraria al espíritu mismo de esta cláusula.⁵ Por lo tanto, en el procedimiento principal corresponde al órgano jurisdiccional remitente, único competente para interpretar el Derecho nacional, juzgar si con la adopción del artículo 70 de la ZDDS se mantuvo una restricción ya existente o se introdujo una modificación en la legislación.⁶ Dado que, a tenor de los hechos comunicados, no hay indicios de que se dé el primero de esos dos casos, en lo sucesivo presumiremos que no es aplicable el artículo 176, apartado 2, de la Directiva del IVA.

4 Véase la sentencia de 18 de julio de 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488), apartado 5.

5 Véase la sentencia de 18 de julio de 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488), apartado 43.

6 Véase también, en este sentido, la sentencia de 18 de julio de 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488), apartado 47.

B. Acerca de las cuestiones prejudiciales

18. Las dos cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente se refieren esencialmente al mismo asunto. Se trata de dilucidar si la Directiva del IVA exige reconocer el derecho a deducir también cuando la prestación recibida (en este caso, el saneamiento), pese a guardar relación con las prestaciones realizadas sujetas (en este caso, el arrendamiento), ha sido realizada directamente a título gratuito a favor de un tercero (en este caso, un municipio). Esta cuestión se plantea, en particular, cuando el municipio utiliza la prestación para sus propios fines, concretamente para la gestión municipal de las aguas residuales.

19. Mediante su primera cuestión, el tribunal desea saber si la Directiva del IVA se opone a este respecto al Derecho nacional y, mediante la segunda, pregunta si la Directiva del IVA se opone en este sentido a una práctica fiscal que, en este caso, también tiene en cuenta cómo se han «contabilizado» las operaciones. En el fondo, ambas cuestiones están tan estrechamente relacionadas entre sí que es posible darles una respuesta conjunta.

20. Por este motivo, procede abordar, en primer lugar, la irrelevancia de la «contabilización» concreta (véase el epígrafe 1), para después ocuparse de los requisitos de la deducción (epígrafe 2). Respecto de estos requisitos, en primer lugar expondremos la *prioridad del principio de prestaciones recibidas atribuibles directamente* a prestaciones realizadas sobre el de la amplia relación de causalidad [letras a) y b) del epígrafe 2]. Esta prioridad ya ha sido formulada en la jurisprudencia del Tribunal de Justicia [letra c) del epígrafe 2]. Si se examina detenidamente, puede afirmarse que la sentencia Sveda⁷ no es contraria a tal prioridad [letra d) del epígrafe 2]. Por último, me ocuparé de la interacción, decisiva en el presente caso, entre la tributación de las prestaciones de servicios a título gratuito (artículo 26 de la Directiva del IVA) y la deducción del impuesto soportado (artículo 168 de la Directiva del IVA) [letra e) del epígrafe 2].

1. Irrelevancia del tratamiento contable

21. En primer lugar, procede señalar que, por su propia estructura, la legislación en materia del IVA (al contrario de lo que han opinado Iberdrola en la vista oral y la Comisión en su escrito de observaciones) no puede depender de la naturaleza de una determinada contabilización, practicada por el sujeto pasivo.

22. La legislación de la Unión en materia del IVA (y en eso se diferencia del típico impuesto sobre la renta) no grava las variaciones patrimoniales (es decir, las plusvalías), sino que recae exclusivamente sobre las actividades. Así se deduce del tenor de los artículos 2 (operaciones), 9 (actividad económica), 13 (efectuar actividades) y 168 (los bienes se utilicen) de la Directiva del IVA. En consecuencia, no existe en toda la legislación en materia del IVA ninguna obligación de presentación de cuentas (balance de situación). Asimismo, la deuda del IVA no se calcula a partir de una comparación de diversos patrimonios en distintos momentos (comparación de activos de explotación), sino atendiendo al gasto realizado por un tercero en relación con una entrega de bienes o una prestación de servicios.

23. Pero si la comparación de patrimonios es irrelevante a efectos del IVA, el tipo de contabilización de las operaciones comerciales tampoco puede permitir extraer conclusión alguna en cuanto a la existencia de un derecho relativo al IVA (en este caso, el derecho a deducir el impuesto soportado). Por otro lado, la vinculación a la contabilización individual dejaría, en la práctica, la consideración a efectos del IVA al arbitrio del sujeto pasivo, lo cual no puede aceptarse. Por tanto, los artículos 167 y siguientes de la Directiva del IVA no deducen ninguna consecuencia del tratamiento contable que haga

⁷ Sentencia de 22 de octubre de 2015 (C-126/14, EU:C:2015:712).

el sujeto pasivo. En particular, las formalidades que exige el artículo 178 de la Directiva del IVA para la deducción no hacen referencia alguna a las normas contables. Por lo tanto, la cuestión que aquí se plantea ha de ser respondida prescindiendo del modo en que el sujeto pasivo haya contabilizado las operaciones con arreglo a la legislación contable nacional.

24. Además, de acuerdo con la interpretación que, precisamente, ha formulado el Tribunal de Justicia sobre el artículo 26 de la Directiva del IVA, cabe hablar de costes destinados a los fines de la empresa que (en particular, desde el punto de vista contable) constituyen gastos generales del sujeto pasivo y, sin embargo, no generan el derecho a deducir. Se trata de los gastos destinados a fines no económicos aunque no ajenos a la empresa⁸ (véanse, para más detalle, los puntos 48 y siguientes de las presentes conclusiones).

2. Requisitos de la deducción

25. Contrariamente a lo alegado por Iberdrola y la Comisión, una mera relación de causalidad entre las prestaciones recibidas y las prestaciones realizadas no es suficiente para la deducción, con arreglo al artículo 168 de la Directiva del IVA. En cualquier caso, no lo es cuando la operación recibida pueda atribuirse directamente a una operación realizada exenta o no sujeta, en cuyo caso, la *atribución* económica tiene prioridad sobre la *causalidad* económica. La postura contraria de Iberdrola y la Comisión se basa en una confusión inadmisibles entre la normativa del impuesto sobre la renta y la del IVA.

a) Tenor del artículo 168 de la Directiva del IVA

26. La prioridad de tal atribución frente a la simple causalidad se deduce del propio tenor del artículo 168 de la Directiva del IVA, con arreglo al cual el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir «en la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas». La Directiva del IVA no hace referencia a la causa por la que la empresa adquirió los servicios prestados. Lo que sí es necesario es que exista una determinada *utilización* por parte de ésta.

27. En este sentido, en particular, se diferencia la normativa del IVA de la del impuesto sobre la renta de los Estados miembros. Para poder deducir los costes de la base imponible del impuesto (la llamada «deducción de los costes de explotación»), en una normativa del impuesto sobre la renta que grave la obtención de ingresos o la producción de plusvalías, es perfectamente lícito atender al principio de la causalidad, para conseguir una tributación coherente y homogénea en función de la capacidad económica individual. En este caso, puede ser suficiente la relación de causalidad de los gastos (es decir, que hayan sido simplemente ocasionados) en relación con la obtención de ingresos.

28. Sin embargo, la legislación en materia del IVA persigue la correcta tributación del consumidor. Por lo tanto (contrariamente a la opinión de la Comisión), el concepto de «utilización» es más estricto que el de «causalidad». La postura de la Comisión tendría como consecuencia que en muchas ocasiones no llegaría a tributar el consumo final, lo cual sería contrario al concepto del IVA como impuesto general sobre el consumo que, en principio, comprende todos los bienes y servicios.

29. La posibilidad de que el consumo final quede sin tributar resultaría patente, por ejemplo, si se impusiera el saneamiento de los parques infantiles municipales como condición para la concesión de licencias de construcción de nuevas viviendas en el municipio. El destinatario y el «usuario» de las prestaciones de saneamiento sería en este caso el municipio, en el ámbito de sus funciones como poder

⁸ Véase la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en las sentencias de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97), apartados 44 y 70; de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), apartado 28, y de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), apartado 24.

público. Si el inversor, en virtud de un criterio meramente causal, tuviese derecho a la deducción, se verían reducidos los ingresos del IVA, y el destinatario (en este caso, el municipio) terminaría por disfrutar de un consumo final no gravado, contrario al sistema del IVA. Esto último no sucedería, en cambio, si el propio municipio se hiciese cargo del saneamiento.

b) Sentido y finalidad de la deducción

30. A mayor abundamiento, la deducción del impuesto soportado en la normativa del IVA desempeña una función diferente a la de la deducción de los gastos de explotación en el impuesto sobre la renta. Con la deducción, se evita la tributación múltiple (acumulación de cuotas del impuesto) en un sistema que grava cada una de las fases de la cadena de suministro, y se garantiza que el IVA lo soporte únicamente el consumidor final⁹ y que el sujeto pasivo (la empresa) no resulte gravado con el mismo (principio de neutralidad). En todas las fases de la cadena, el sujeto pasivo actúa únicamente como recaudador de impuestos por cuenta del Estado.¹⁰

31. Para que el sujeto pasivo pueda cumplir con su función de recaudador, deben realizarse operaciones que en principio estén sujetas al impuesto.¹¹ Así se deduce, en particular, del artículo 168 de la Directiva del IVA (para las necesidades de sus operaciones gravadas). Por lo tanto, lo determinante es si la operación recibida pasa a integrar un abastecimiento de los consumidores sujeto al impuesto, o no sujeto o exento. Es decir, que la deducción está vinculada a la percepción del impuesto en la fase inmediatamente posterior.¹² Pero esta vinculación no puede basarse en un concepto difuso de causalidad, sino únicamente en que sea atribuible la prestación recibida a determinados servicios prestados, vinculación que no existe cuando las operaciones recibidas se utilizan para las necesidades de operaciones exentas o no sujetas.

c) Jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la relación entre la prestación recibida y la prestación realizada por la empresa

32. A este respecto, conforme a reiterada jurisprudencia,¹³ una prestación adquirida sólo se utiliza para las necesidades de las operaciones gravadas con el IVA cuando existe una relación directa e inmediata entre la utilización y la actividad económica del sujeto pasivo.

33. Además, de acuerdo con una reciente jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el criterio basado en la utilización del bien o del servicio para las necesidades de operaciones que forman parte de la actividad económica de la empresa difiere según se trate de la adquisición de un servicio o de un bien de inversión.¹⁴

9 Sentencias de 24 de octubre de 1996, Elida Gibbs (C-317/94, EU:C:1996:400), apartado 19, y de 7 de noviembre de 2013, Tulică y Plavoşin (C-249/12 y C-250/12, EU:C:2013:722), apartado 34, y auto de 9 de diciembre de 2011, Connoisseur Belgium (C-69/11, no publicado, EU:C:2011:825), apartado 21.

10 Sentencias de 20 de octubre de 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846), apartado 25, y de 21 de febrero de 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105), apartado 21.

11 El artículo 169 de la Directiva del IVA contiene excepciones para las operaciones generalmente transfronterizas, a fin de evitar desventajas competitivas para las empresas exportadoras.

12 Véase expresamente la sentencia de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), apartado 24.

13 Véanse, en particular, las sentencias de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97), apartados 44 y ss.; de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), apartado 28; de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), apartado 24; de 22 de octubre de 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712), apartado 27, y de 29 de octubre de 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665), apartado 57.

14 Sentencia de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjunt (C-118/11, EU:C:2012:97), apartado 45.

34. Por lo que respecta a una operación consistente en la adquisición de un servicio, como el saneamiento de la obra de un tercero, es, en principio, necesaria la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA y que den derecho a deducir para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho.¹⁵

35. Pero el Tribunal de Justicia establece una excepción a esta norma. Incluso cuando *no existe* ninguna relación directa e inmediata entre una determinada operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA y que den derecho a deducir, el sujeto pasivo tendrá tal derecho siempre que los costes de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales de aquél y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con toda la actividad económica del sujeto pasivo.¹⁶

36. Esta jurisprudencia se basa en el principio de que, en dichos casos, el sujeto pasivo actúa como «consumidor» de las prestaciones cuyo coste asume, de manera que, a falta de otros criterios, la desgravación del IVA debe calcularse por su relación con el conjunto de la actividad económica desarrollada. Sin embargo, si existe una relación directa con una operación concreta por la que repercute el IVA y que dé derecho a deducir, el criterio del destino de la prestación adquirida constituye el método más preciso de determinación del derecho a la deducción. El método más preciso tiene prioridad sobre la consideración global del volumen de negocios total.

37. Por lo tanto, *si existe* una relación directa e inmediata con una operación realizada que no esté comprendida en el ámbito de aplicación del IVA por no haber actividad económica no existirá derecho a la deducción. Así lo ha declarado reiteradamente el Tribunal de Justicia.¹⁷ Y lo mismo sucede cuando el empresario adquiere una prestación en apoyo, indirectamente, del conjunto de su actividad económica, que sí da derecho a deducir, pues es irrelevante el fin último perseguido por el sujeto pasivo.¹⁸ Por lo tanto, no basta con la sola motivación económica de éste.

38. A este respecto el Tribunal de Justicia ha aclarado también que el simple hecho de que una prestación de servicios sea un «requisito necesario» para la actividad económica del sujeto pasivo no excluye que esa prestación de servicios satisfaga las necesidades privadas de un tercero. Por sí sola, la «relación indirecta» no implica que una prestación de servicios a título gratuito se equipare a una prestación de servicios a título oneroso¹⁹ y, como tal, dé derecho a deducir.

39. De este modo, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia confirma que una mera relación de causalidad entre las operaciones recibidas por el sujeto pasivo y las operaciones realizadas por éste no basta, de por sí, para conceder el derecho a la deducción.

40. En consecuencia, y contrariamente a la opinión de la Comisión, no es determinante, en el presente asunto, si el saneamiento de la infraestructura municipal era necesario o no para poder ejecutar el proyecto de obra. Y tampoco es relevante el objetivo último (es decir, el motivo) de dicho saneamiento realizado en infraestructuras ajenas.

15 Sentencias de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97), apartado 46, y de 29 de octubre de 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665), apartado 57 y jurisprudencia citada.

16 Sentencias de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97), apartado 47; de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557), apartado 37; de 8 de febrero de 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87), apartado 24, y de 29 de octubre de 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665), apartado 58 y jurisprudencia citada.

17 Sentencia de 13 de marzo de 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166), apartado 30, y de 29 de octubre de 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665), apartado 59 y la jurisprudencia allí citada.

18 Sentencias de 6 de abril de 1995, BLP Group (C-4/94, EU:C:1995:107), apartado 19; de 8 de junio de 2000, Midland Bank (C-98/98, EU:C:2000:300), apartado 20; de 6 de septiembre de 2012, Portugal Telecom (C-496/11, EU:C:2012:557), apartado 38, y de 22 de febrero de 2001, Abbey National (C-408/98, EU:C:2001:110), apartado 25.

19 Sentencia de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97), apartado 51; véase en este sentido también la sentencia de 16 de octubre de 1997, Fillibeck (C-258/95, EU:C:1997:491), apartado 27.

41. Lo verdaderamente importante es quién utiliza efectivamente la prestación recibida —el sujeto pasivo o un tercero— y si, con ello, se produce un consumo final no gravado. En el asunto que nos ocupa, únicamente el municipio utiliza directamente los servicios de obra prestados para la gestión de las aguas residuales:²⁰ el municipio es quien mantiene y explota la infraestructura saneada.²¹

42. Cualquier otra solución sería contraria al principio de neutralidad, pues el saneamiento de la infraestructura municipal recurriendo a un inversor interesado en construir no estaría gravado con el IVA, mientras que si el saneamiento lo realizara, mediante los ingresos fiscales, el propio municipio sí estaría sujeto al IVA. Por ello, lo determinante no puede ser la motivación del inversor, sino únicamente la calificación de la prestación realizada al municipio a efectos del IVA (véanse los puntos 48 y siguientes de las presentes conclusiones).

d) Diferencias con el fallo del Tribunal de Justicia en el asunto Sveda

43. Si se analiza detenidamente, esta conclusión no se contradice tampoco con la sentencia Sveda²² del año 2015. Es cierto que, en aquel caso, también se construyó una infraestructura consistente en un camino que había de quedar a disposición de terceros de forma gratuita y el Tribunal de Justicia apreció entonces una relación directa con la futura actividad económica del sujeto pasivo.²³

44. Sin embargo, tal y como opina el Gobierno búlgaro y contrariamente a la postura mantenida por Iberdrola en la vista oral, ambos casos no son comparables. Por un lado, en el asunto Sveda no está claro si el sujeto pasivo realmente puso el camino a disposición de terceros a título gratuito cuando *a tal fin* se pagó una subvención estatal. Pero sobre esta cuestión no llegó a profundizar el Tribunal de Justicia.

45. Por otro lado, el camino fue utilizado por el propio sujeto pasivo para realizar su propia actividad económica comercial. El presente caso se diferencia del asunto Sveda por la interposición de un tercero independiente, el municipio, que con las prestaciones de servicios recibidas persigue la consecución de sus propios fines de abastecimiento de agua. El uso consentido del camino para la propia actividad empresarial (de forma comparable al del asunto Sveda) no constituye una prestación independiente a favor de un tercero, sino que forma parte de las operaciones comerciales sujetas al IVA.²⁴

46. En cambio, el saneamiento a título gratuito de la infraestructura de un tercero no constituye ninguna prestación accesoria en relación con los servicios de arrendamiento previstos sujetos al IVA. Una prestación debe considerarse accesoria y dependiente de una prestación principal cuando no constituye para los clientes un fin en sí, sino el medio de disfrutar en las mejores condiciones del servicio principal.²⁵ Sin embargo, en modo alguno puede afirmarse que el saneamiento de instalaciones de un tercero en beneficio del municipio o la gestión de aguas residuales por el municipio sean meramente accesorios respecto de los servicios de arrendamiento prestados por Iberdrola a sus clientes.

20 En esto se diferencia este caso claramente del ejemplo aludido por la Comisión, en la vista oral, de una empresa de taxis que instala instrumentos en el taxi que un tercero le ha cedido. En este último caso, la empresa de taxis es la que utiliza los instrumentos, por lo que sólo a ella le asiste el derecho a la deducción respecto de los mismos. Generalmente, podrá desinstalar los instrumentos al devolver el taxi, en principio, si no se le reembolsa su valor. Pero todo esto no sucede en el presente caso.

21 De ahí que exista en Alemania, una jurisprudencia consolidada en virtud de la cual la construcción de infraestructuras en beneficio de la comunidad (o del Estado) no genera en último término ningún derecho de deducción para el inversor, aunque sin dicha construcción éste no pueda ejecutar su proyecto de obras sujeto al IVA. Véanse las sentencias del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo Tributario, Alemania) de 13 de enero de 2011, V R 12/08, BStBl. II 2012, 61; de 20 de diciembre de 2005, V R 14/04, BStBl. II 2012, 424, y de 9 de noviembre de 2006, V R 9/04, BStBl. II 2007, 285.

22 Sentencia de 22 de octubre de 2015 (C-126/14, EU:C:2015:712).

23 Sentencia de 22 de octubre de 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712), apartado 35.

24 Por este motivo, no cabe duda de que el saneamiento del aparcamiento interno para clientes genera el derecho a deducir, aunque los clientes aparentemente lo utilicen de forma gratuita.

25 Véanse las sentencias de 27 de septiembre de 2012, Field Fisher Waterhouse (C-392/11, EU:C:2012:597), apartado 17 y jurisprudencia citada, y de 16 de abril de 2015, Wojskowa Agencja Mieszkaniowa w Warszawie (C-42/14, EU:C:2015:229), apartado 31.

47. En el presente asunto (a diferencia del asunto Sveda) Iberdrola no utiliza la infraestructura saneada en el marco de sus operaciones de arrendamiento, las cuales son independientes de la gestión de las aguas residuales que lleva a cabo el municipio. La disponibilidad de una infraestructura municipal con capacidad suficiente no es sino un mero requisito para la construcción de un complejo turístico que podrá así ser utilizado para las operaciones de arrendamiento. Por lo tanto, a diferencia del asunto Sveda, no puede afirmarse aquí que falte una relación directa e inmediata entre una determinada operación recibida (la adquisición de los servicios de ejecución del saneamiento) y una prestación realizada (la del saneamiento a favor del municipio).

e) *Interacción con el artículo 26 de la Directiva del IVA*

48. Así pues, procede insistir en que la prestación de saneamiento se debe atribuir directamente a los servicios prestados al municipio, de manera que lo único relevante es si tales servicios se prestaron a título oneroso y con sujeción al IVA en virtud del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva del IVA, o a título gratuito pero sujeta (y no exenta) con arreglo al artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA. Sólo entonces cabría reconocer a Iberdrola un derecho a la deducción. En cambio, no existe tal derecho respecto de los costes sufridos en relación con actividades no sujetas al IVA.²⁶

49. Si en el presente caso estamos efectivamente en presencia de una prestación de servicios a título gratuito, es algo que ha de decidir el órgano jurisdiccional nacional, el cual, según parece, así lo entiende. Sin embargo, los hechos expuestos suscitan ciertas dudas al respecto. Si sólo mediante el saneamiento de instalaciones municipales, autorizado contractualmente por el municipio, tiene un inversor la posibilidad de ejecutar un proyecto de obra, es probable entonces que el municipio, al conceder la licencia para ello, esté proporcionando una ventaja a dicho inversor de un valor, al menos, igual al coste del saneamiento realizado.

50. A este respecto, es preciso considerar que una empresa rara vez regala algo a un tercero si no va a obtener de ese tercero un beneficio equivalente. En este caso, el beneficio sería la posibilidad de obtener el permiso de obras. Desde este punto de vista, existiría una prestación *a título oneroso* que daría derecho a deducir, pero que también generaría una deuda tributaria de igual importe por ese saneamiento a título oneroso.

51. En cambio, si se trata efectivamente de una prestación de servicios *a título gratuito*, habrá que resolver si está sujeta al impuesto en virtud del artículo 26 de la Directiva del IVA. Aunque la jurisprudencia del Tribunal de Justicia sobre la llamada «libre atribución»²⁷ deja abierta la posibilidad de una deducción íntegra respecto de bienes que, sin embargo, son utilizados en parte para fines privados, es dudoso, en primer lugar, que dicha jurisprudencia sea aplicable también a las prestaciones de servicios²⁸ y, en segundo lugar, no está claro tampoco que en caso de personas jurídicas quepa considerar siquiera la posibilidad de un uso para «fines privados».²⁹ Sea como fuere, no hay tal uso en el presente asunto.

26 Sentencias de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97), apartados 44 y 70; de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie (C-515/07, EU:C:2009:88), apartado 28, y de 30 de marzo de 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), apartado 24.

27 Sentencia de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315), apartado 17, confirmada en la sentencia de 4 de octubre de 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304), apartado 20.

28 Existen dudas a este respecto, ya que las prestaciones de servicios no pueden «atribuirse» a ninguna empresa y además, a diferencia de los bienes, en principio se consumen inmediatamente, de manera que no hay justificación alguna para postergar en el tiempo la tributación (abono mediante la deducción).

29 A este respecto, el Tribunal de Justicia habla de fines ajenos a la empresa. Véanse las sentencias de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97), apartado 74 *in fine*; de 23 de abril de 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254), apartado 39, y de 11 de julio de 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315), apartado 26.

52. Dado que en el caso que nos ocupa el saneamiento a título gratuito no se ha llevado a cabo con fines ajenos a la empresa, tampoco se origina deuda tributaria con arreglo al artículo 26, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA. En consecuencia, los costes del saneamiento no están directamente relacionados con operaciones gravadas, sino con operaciones no gravadas (el saneamiento a título gratuito para el municipio), de manera que no es posible tampoco la deducción.

VI. Conclusión

53. Por lo tanto, propongo responder a las dos cuestiones prejudiciales del Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria) del siguiente modo:

«Los artículos 26, apartado 1, letra b); 168, letra a), y 176 de la Directiva del IVA deben interpretarse en el sentido de que no permiten la deducción del impuesto soportado con ocasión de prestaciones de servicios realizadas a título gratuito directamente a favor de un tercero para las necesidades propias de éste, aunque tengan una motivación empresarial. El tipo de contabilización que haya elegido el sujeto pasivo con arreglo a la legislación nacional carece de relevancia al respecto. Por lo tanto, las mencionadas disposiciones no se oponen, en este sentido, a una normativa nacional como la del artículo 70, apartado 1, punto 2, de la ZDDS ni a la correspondiente práctica administrativa nacional.»