



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 16 de septiembre de 2020*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 77/388/CEE — Artículo 17, apartado 2, letra a) — Deducción del impuesto soportado — Nacimiento y alcance del derecho a deducir — Ampliación de una carretera perteneciente a un municipio — Contabilización de los costes generados por las obras como gastos generales del sujeto pasivo — Determinación de la existencia de una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo — Entrega a título gratuito — Entrega asimilada a una entrega realizada a título oneroso — Artículo 5, apartado 6»

En el asunto C-528/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), mediante resolución de 13 de marzo de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 10 de julio de 2019, en el procedimiento entre

Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG

y

Finanzamt Y,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por la Sra. L. S. Rossi, Presidenta de Sala, y los Sres. J. Malenovský y N. Wahl (Ponente),
Jueces;

Abogado General: Sr. G. Hogan;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG, por el Sr. O.-G. Lippross, Rechtsanwalt;
- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. J. Möller y la Sra. S. Eisenberg, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. L. Mantl, en calidad de agentes;

* Lengua de procedimiento: alemán.

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

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 5, apartado 6, y 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 (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Mitteldeutsche Hartstein-Industrie AG y el Finanzamt Y (Oficina Tributaria de Y, Alemania) en relación con la denegación de la deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado por la realización de obras de ampliación de una carretera perteneciente a un municipio.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 A tenor del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, estarán sujetas al IVA «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».
- 4 El artículo 5, apartado 6, de dicha Directiva dispone:

«Se asimilará a entregas a título oneroso la apropiación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa para sus necesidades privadas o las del personal de la propia empresa, o su transmisión a tercero a título gratuito, o más generalmente su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción total o parcial del [IVA]. No obstante, no se tendrán en cuenta las apropiaciones que por necesidades de la empresa tengan como destino la entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales.»
- 5 El artículo 6, apartado 2, de dicha Directiva dispone:

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

a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o, más generalmente, para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del [IVA];

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

Los Estados miembros estarán facultados para proceder en contra de lo dispuesto en este apartado 2 a condición de que ello no sea causa de distorsiones de la competencia.»

6 El artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva dispone:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del [IVA], devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo.»

Derecho alemán

7 El artículo 1 de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStG»), con el título «Operaciones imponibles», dispone:

«(1) Estarán sujetas al [IVA] las operaciones siguientes:

1. Las entregas y demás prestaciones realizadas a título oneroso por un empresario en el interior del país en el marco de su empresa.

[...]»

8 El artículo 3 de la UStG es del siguiente tenor:

«(1) Se considerarán entregas de un empresario las prestaciones mediante las que este o un tercero designado por este permitan a un adquirente o a un tercero en su nombre disponer en nombre propio de un bien (transmisión del poder de disposición).

[...]

(1b) Se asimilarán a las entregas efectuadas a título oneroso:

1. la detracción por parte de un empresario de un bien de su empresa para destinarlo a fines ajenos a su empresa;

2. la transmisión a título gratuito de un bien por un empresario a su personal para las necesidades personales de este, salvo que se trate de pequeños obsequios;

3. cualquier otra transmisión a título gratuito de un bien a excepción de los obsequios de escaso valor y de las muestras para las necesidades de la empresa.

El bien o los elementos que lo componen deben haber dado derecho a una deducción total o parcial.»

9 El artículo 15 de la UStG, titulado «Deducciones», dispone lo siguiente:

«(1) El empresario podrá deducir las siguientes cantidades:

1. el impuesto legalmente adeudado por las entregas de bienes u otras prestaciones de servicios efectuadas por otros empresarios para las necesidades de su empresa.

[...]

(2) No se podrán deducir las cuotas soportadas por las entregas, la importación o la adquisición intracomunitaria de bienes ni por las demás prestaciones que el empresario utilice para realizar las siguientes operaciones:

1. las operaciones exentas;

[...]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 10 Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, demandante en el litigio principal, es una sociedad *holding* de gestión. Forma una unidad fiscal con sus filiales A GmbH y B GmbH.
- 11 A raíz de la decisión de la Administración de distrito de autorizar el reinicio de la explotación de una cantera de piedra caliza (en lo sucesivo, «cantera de piedra caliza»), se permitió a A GmbH, mediante resolución de 16 de febrero de 2001, explotar dicha cantera, siempre que acondicionara el acceso a la misma por una carretera abierta al público y perteneciente al municipio en cuyo término está situada la referida cantera (en lo sucesivo, «carretera municipal de que se trata»). Dicha resolución fue modificada durante el año 2005, a fin de precisar en ella que el permiso de explotación de la cantera expiraría si la ampliación de la referida carretera no estuviera acabada a 31 de diciembre de 2006.
- 12 En la medida en que la retirada de la piedra caliza requería dicha ampliación, se concluyó entre el municipio en cuestión y la predecesora legal de A GmbH un convenio relativo a dicha ampliación, en el que el referido municipio se obligaba, por una parte, a concebir y realizar la ampliación de la carretera municipal de que se trata y, por otra, en caso de mantenimiento de la apertura de la misma al público, a ponerla a disposición de la predecesora legal de A GmbH sin restricciones. Como contraprestación, estaba previsto que esta última cargaría con todos los gastos vinculados a la ampliación de dicha carretera. En el transcurso del año 2006, A GmbH encargó a B GmbH que realizase, en calidad de encargada de obra, dicha ampliación de conformidad con el convenio concluido con el municipio. Una vez acabadas las obras, a partir del mes de diciembre de 2006, circulaban por el tramo de carretera los camiones de A GmbH y otros vehículos.
- 13 En el marco de las declaraciones de IVA correspondiente al ejercicio de 2006, los gastos en que había incurrido A GmbH por las obras de ampliación de la carretera municipal de que se trata no fueron tenidos en cuenta por la demandante en el litigio principal, sino que esta última dedujo, en concepto de impuesto soportado, los importes de IVA que gravaron las prestaciones recibidas, anteriormente, de B GmbH.
- 14 A raíz de una inspección, la Oficina Tributaria de Y consideró que, al ejecutar la ampliación de la carretera municipal de que se trata, la demandante en el litigio principal había entregado al municipio en cuestión una obra a título gratuito sujeta a IVA en virtud del artículo 3, apartado 1b, primera frase, punto 3, de la UStG, y el 1 de marzo de 2012 emitió una liquidación rectificativa correspondiente al ejercicio de 2006, en que se elevaba la base impositiva del IVA al tipo del 16 %.
- 15 Después de que se desestimara la reclamación interpuesta por la demandante en el litigio principal, el Hessisches Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario de Hesse, Alemania) estimó parcialmente el recurso interpuesto por esta contra la referida resolución. Este consideró que no se reunían los requisitos establecidos en el artículo 3, apartado 1b, segunda frase, de la UStG para que las obras realizadas en la carretera municipal de que se trata estuvieran sujetas al impuesto. En cambio, entendió que el IVA correspondiente a las operaciones por las que se soporta el IVA directamente vinculadas con dichas obras no debía tenerse en cuenta en la medida en que, según la jurisprudencia del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), la empresa que en el momento

en que recibe prestaciones por las que soporta el IVA pretende afectarlas exclusiva y directamente a una detracción a título gratuito, en el sentido del artículo 3, apartado 1b, de la UStG, no tiene derecho a deducir el IVA correspondiente a dichas prestaciones.

- 16 La demandante en el litigio principal interpuso recurso de casación contra la resolución del Hessisches Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario de Hesse) ante el órgano jurisdiccional remitente.
- 17 El órgano jurisdiccional remitente indica que, de conformidad con el Derecho nacional, ese recurso es infundado, al no tener la demandante en el litigio principal derecho a deducir el IVA controvertido en el litigio principal. Así, la deducción del IVA queda excluida, ya que las prestaciones por las que se soporta el IVA recibidas de B GmbH se destinaron a la realización de una entrega a título gratuito al municipio en cuestión. No obstante, dicho órgano jurisdiccional alberga dudas sobre la conformidad con el Derecho de la Unión de esta interpretación de la normativa nacional.
- 18 En efecto, por lo que respecta a la primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente indica que, en su opinión, la demandante en el litigio principal tiene derecho a la deducción del IVA soportado por las prestaciones recibidas, de conformidad con las sentencias de 22 de octubre de 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712), y de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683).
- 19 Por lo que respecta a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera, subraya que estas tienen por objeto determinar si, en el supuesto de que la demandante en el litigio principal pueda deducir el IVA soportado, el derecho a deducción podría compensarse con un crédito de IVA relativo a una entrega a título oneroso o a una prestación asimilada a una entrega a título oneroso, en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, a fin de evitar, en particular, de conformidad con el objeto de esta última disposición, un consumo final, no gravado, por parte del municipio.
- 20 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:
 - «1) En una situación como la del procedimiento principal, en la que un sujeto pasivo realiza obras en una carretera municipal por encargo del municipio, ¿tiene dicho sujeto pasivo derecho a deducir el IVA soportado por las prestaciones adquiridas de otros sujetos pasivos para la construcción de la carretera transferida al municipio, con arreglo al artículo 17, apartado 2, letra a), de la [Sexta] Directiva [...]?»
 - 2) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión: en una situación como la del procedimiento principal, en la que un sujeto pasivo realiza obras en una carretera municipal por encargo del municipio, ¿se produce realmente una entrega de bienes a título oneroso en que la contraprestación por la entrega de la carretera consiste en el permiso para la explotación de una cantera?»
 - 3) En caso de respuesta negativa a la segunda cuestión: en una situación como la del procedimiento principal, en la que un sujeto pasivo realiza obras en una carretera municipal por encargo del municipio, ¿se equipara la transmisión gratuita de la carretera de uso público al municipio a una entrega de bienes a título gratuito con arreglo al artículo 5, apartado 6, de la [Sexta Directiva], aunque la transmisión se realice con fines empresariales, para evitar el consumo final sin tributación por el municipio?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

- 21 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide, esencialmente, si el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA soportado por las obras de ampliación de una carretera municipal realizadas en beneficio de un municipio.
- 22 A este respecto, ha de recordarse, con carácter preliminar, que 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), que entró en vigor el 1 de enero de 2007, derogó la Sexta Directiva sin introducir cambios de fondo con respecto a esta última. De ello se sigue que, dado que las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva tienen un alcance sustancialmente idéntico al de las disposiciones de la Directiva 2006/112, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa a esta última Directiva también resulta de aplicación a la Sexta Directiva (sentencia de 17 de octubre de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, apartado 14).
- 23 Por lo que respecta al derecho a deducción previsto en el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva, ese derecho forma parte integrante del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Se ejercita inmediatamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores (sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 25 y jurisprudencia citada).
- 24 El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas. De este modo, el sistema común del IVA garantiza la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 26 y jurisprudencia citada).
- 25 Se desprende del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva que, en la medida en que el sujeto pasivo, actuando como tal en el momento en que adquiere un bien o un servicio, utilice dicho bien o servicio para las necesidades de sus operaciones gravadas, podrá deducir el IVA devengado o pagado por el bien o servicio (sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 27 y jurisprudencia citada).
- 26 Según reiterada jurisprudencia, en principio, es 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 con derecho a la deducción para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho. El derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o la obtención de servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para esta adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción (sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 28 y jurisprudencia citada).
- 27 No obstante, también es admisible un derecho a deducir en favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe ninguna relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a deducir, siempre que los costes de las operaciones de que se trate formen parte de los gastos generales de aquel y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. En

efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto (sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 29 y jurisprudencia citada).

- 28 De ello se desprende que la existencia del derecho a deducción se determina en función de las operaciones por las que se repercute el IVA a las que estén afectadas las operaciones por las que se soporta el IVA. Por lo tanto, existe tal derecho en el supuesto de que se dé una relación directa e inmediata entre la operación por la que se soporta el IVA sujeta a este impuesto y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a deducción. Si no fuera así, procederá examinar si los gastos atendidos para adquirir los bienes u obtener los servicios por los que se soporta el IVA forman parte de los gastos generales referentes a la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto. En uno u otro caso, la existencia de una relación directa e inmediata presupone que el coste de los servicios por los que se soporta el IVA esté incorporado en el precio de las operaciones concretas por las que se repercute el IVA o en el precio de los bienes entregados o los servicios prestados por el sujeto pasivo en el marco de sus actividades económicas, respectivamente (sentencia de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, apartado 60).
- 29 Por lo tanto, para determinar si el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el derecho a deducir el IVA soportado para proceder a las obras de ampliación de la carretera municipal de que se trata debe reconocerse a un sujeto pasivo como la demandante en el litigio principal, ha de determinarse si existe un vínculo directo e inmediato entre, por una parte, esas obras de ampliación y, por otra, una operación gravada realizada posteriormente por ella o su actividad económica.
- 30 A este respecto, procede recordar que, en el marco de la aplicación del criterio de la relación directa que incumbe a las Administraciones tributarias y a los órganos jurisdiccionales nacionales, les corresponde tomar en consideración todas las circunstancias en que se hayan desarrollado las operaciones de que se trate, y tener en cuenta únicamente las operaciones que estén objetivamente relacionadas con la actividad gravada del sujeto pasivo. La existencia de tal relación, por lo tanto, debe apreciarse atendiendo al contenido objetivo de la operación controvertida (sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 31 y jurisprudencia citada).
- 31 Pues bien, por una parte, de la resolución de remisión se desprende que, sin las obras de ampliación de la carretera municipal de que se trata, la explotación de la cantera de piedra caliza habría sido imposible tanto en la práctica como desde el punto de vista jurídico. En efecto, la ampliación de la referida carretera permitió la adaptación de esta al tráfico de camiones generado por la explotación de la cantera y, en virtud de la modificación aportada en el año 2005 a la resolución de 16 de febrero de 2001 por la que se autoriza la explotación de dicha cantera siempre que se acondicione el acceso a esta por la carretera municipal de que se trata, el permiso de explotación de la referida cantera habría expirado si dichas obras de ampliación no hubieran estado acabadas a 31 de diciembre de 2006.
- 32 Por lo tanto, las obras de ampliación de la carretera municipal de que se trata eran indispensables para que pudiera materializarse el proyecto de explotación de la cantera de piedra caliza y, a falta de tales obras, la demandante en el litigio principal no habría podido ejercer su actividad económica.
- 33 Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente ha señalado que el coste de las prestaciones recibidas por las que se soportó el IVA, vinculadas a las obras de ampliación de la carretera municipal de que se trata, forma parte de los elementos del coste de las operaciones realizadas posteriormente por la demandante en el litigio principal.
- 34 Tales circunstancias pueden demostrar la existencia de una relación directa e inmediata entre las obras de ampliación de la carretera municipal de que se trata y la actividad económica vinculada a la explotación de la cantera de piedra caliza en su conjunto.

- 35 Esta conclusión no queda desvirtuada por el hecho de que dicha carretera municipal sea de uso público gratuito.
- 36 Es cierto que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando se utilizan bienes o servicios adquiridos por un sujeto pasivo para las necesidades de operaciones exentas o no comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, no puede haber percepción del impuesto repercutido ni deducción del impuesto soportado. En efecto, en ambos casos se rompe el vínculo directo e inmediato entre los gastos efectuados al soportar el impuesto y las actividades económicas realizadas posteriormente por el sujeto pasivo (sentencia de 22 de octubre de 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, apartado 32 y jurisprudencia citada).
- 37 No obstante, el hecho de que el público pueda circular gratuitamente por la carretera municipal de que se trata carece de relevancia. En efecto, se desprende de los autos obrantes en poder del Tribunal de Justicia que las obras de ampliación de dicha carretera no se llevaron a cabo para las necesidades del municipio en cuestión o de la circulación pública, sino a fin de adaptar la carretera municipal de que se trata al tráfico de camiones generado por la explotación de la cantera de piedra caliza por la demandante en el litigio principal. Además, por dicha carretera circulaban después tanto esos camiones como otros vehículos. En cualquier caso, los gastos en que incurrió la demandante en el litigio principal para la ampliación de la carretera municipal de que se trata pueden vincularse, tal como se desprende del apartado 34 de la presente sentencia, con su actividad económica como sujeto pasivo, de manera que, sin perjuicio de la comprobación de este extremo que debe realizar el órgano jurisdiccional remitente, tales gastos no se refieren a actividades exentas o no comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA.
- 38 Por último, en lo que respecta al alcance del derecho a deducción, incumbe al órgano jurisdiccional remitente determinar si las obras de ampliación de la carretera municipal de que se trata se limitaron o no a lo que era necesario para garantizar la explotación de la cantera de piedra caliza por la demandante en el litigio principal. En efecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, si las obras de ampliación de dicha carretera se limitaron a lo que era necesario para tal fin, el derecho a deducir debería reconocerse para el conjunto de los gastos en que se haya incurrido por dichas obras. En cambio, en el supuesto de que estas obras hubieran excedido de lo que era necesario para garantizar la explotación de dicha cantera, se habría roto en parte la existencia de una relación directa e inmediata entre las referidas obras y la actividad económica de la demandante en el litigio principal, de manera que solo debería reconocérsele un derecho a deducción por el IVA soportado que hubiese gravado la parte de los gastos ocasionados por las obras de ampliación de la carretera municipal de que se trata que era objetivamente necesaria para permitir a la demandante en el litigio principal ejercer su actividad económica (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartados 37 a 39).
- 39 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA que ha soportado para ejecutar las obras de ampliación de una carretera municipal realizadas en beneficio de un municipio cuando dicha carretera se utiliza tanto por dicho sujeto pasivo en el marco de su actividad económica como por el público, en la medida en que dichas obras no hayan excedido de lo que era necesario para permitir a ese sujeto pasivo ejercer su actividad económica y en que su coste esté incluido en el precio de las operaciones realizadas posteriormente por ese mismo sujeto pasivo.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

- 40 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, esencialmente, si, en el supuesto de que se responda afirmativamente a la primera cuestión, la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el permiso de explotación de una cantera concedido

unilateralmente por una Administración de un Estado miembro constituye la contraprestación obtenida por un sujeto pasivo que ha realizado, sin contraprestación en dinero, las obras de ampliación de una carretera municipal, de manera que dichas obras constituyen una operación a título oneroso, en el sentido de la referida Directiva.

- 41 El órgano jurisdiccional remitente ha indicado que, a la luz del Derecho de la Unión, no estaba claro que la demandante en el litigio principal hubiera realizado, en beneficio del municipio de que se trata, una entrega a título oneroso. No obstante, también alberga dudas acerca de la posibilidad de calificar las obras de ampliación de la carretera municipal de que se trata de entrega a título gratuito. Así, pone de relieve que el permiso para explotar la cantera de piedra caliza expedido por la Administración del distrito podría constituir la contraprestación por esas obras, de manera que las referidas obras debieran calificarse de prestación a título oneroso, que daría derecho a deducción, pero que también conllevaría la obligación de pagar el IVA correspondiente a las obras de ampliación de la referida carretera municipal.
- 42 A este respecto, procede recordar que, a tenor del artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, están sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.
- 43 Asimismo, se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia que la calificación de una operación como operación a título oneroso en materia de IVA solo se supedita a la existencia de una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo. Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (sentencia de 3 de julio de 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, EU:C:2019:558, apartado 69 y jurisprudencia citada).
- 44 El Tribunal de Justicia también ha declarado que la contraprestación por una entrega de bienes puede consistir en una prestación de servicios y constituir su base imponible a efectos del artículo 11, parte A, apartado 1, letra a), de la Sexta Directiva, siempre que exista una relación directa entre la entrega de bienes y la prestación de servicios y el valor de esta última pueda expresarse en dinero. Lo mismo ocurre cuando una prestación de servicios se intercambia por otra prestación de servicios, desde el momento en que se cumplan estos mismos requisitos (sentencia de 26 de septiembre de 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, apartado 38 y jurisprudencia citada).
- 45 Por último, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que los contratos de trueque, en los que, por definición, la contraprestación debe pagarse en especie, y las transacciones en las que la contraprestación es dineraria son, desde el punto de vista económico y comercial, dos situaciones idénticas (sentencia de 26 de septiembre de 2013, Serebryannay vek, C-283/12, EU:C:2013:599, apartado 39 y jurisprudencia citada).
- 46 En primer lugar, procede señalar que entre el municipio en cuestión y la demandante en el litigio principal existe una relación jurídica. Así, por el convenio de acondicionamiento de la carretera municipal de que se trata, por una parte, dicho municipio se comprometió a concebir la ampliación de esa carretera, a llevarla a cabo y a poner a disposición de la demandante en el litigio principal la ampliación de esa vía pública sin restricciones en caso de un posible desarrollo de la actividad en la cantera de piedra caliza y, por otra parte, la demandante en el litigio principal se comprometió a cargar con todos los gastos relacionados con esta ampliación, sin que dicho convenio estableciera obligación de pago alguna por parte del referido municipio.
- 47 Sin embargo, un convenio como este no puede constituir el marco jurídico en el que se intercambian prestaciones recíprocas, a saber, la ampliación de la carretera municipal y la concesión del permiso de explotación de la cantera de piedra caliza.

- 48 En efecto, primeramente, desde un punto de vista orgánico, las obras de que se trata en el litigio principal se llevaron a cabo en una carretera perteneciente a un municipio, mientras que el permiso de explotación de la cantera de piedra caliza fue expedido por la Administración del distrito.
- 49 Seguidamente, la decisión de conceder el permiso de explotación de esta cantera es una decisión unilateral de la Administración del distrito de 16 de febrero de 2001. Pues bien, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que un acto unilateral de poder público no puede, en principio, establecer una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas (véase, en este sentido, la sentencia de 11 de mayo de 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, apartados 31 a 35).
- 50 Además, ha quedado acreditado que las obras de ampliación de la carretera municipal de que se trata no dieron lugar al pago de ninguna contraprestación en dinero.
- 51 Es cierto que el Tribunal de Justicia ha declarado que la contraprestación de una entrega de bienes o de una prestación de servicios puede ser una contraprestación en dinero o en especie. No obstante, en la medida en que, según la decisión unilateral de la Administración del distrito de permitir la explotación de la cantera de piedra caliza, tal permiso habría expirado si las obras de ampliación de la carretera municipal no hubiesen estado acabadas a 31 de diciembre de 2006, dichas obras no son la contrapartida por el derecho de explotar esa cantera, sino la condición *sine qua non* para ejercer ese derecho.
- 52 Habida cuenta de estos elementos, no cabe declarar la existencia de una relación directa entre la entrega de las obras de ampliación de la carretera municipal de que se trata al municipio en cuestión y la concesión a la demandante en el litigio principal del permiso de explotación de la cantera de piedra caliza, al no poder considerarse que este permiso sea la contraprestación por las obras de ampliación de dicha carretera.
- 53 En segundo lugar, ha de subrayarse que, en la sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments (C-132/16, EU:C:2017:683), el Tribunal de Justicia ya reconoció a un sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado para realizar una prestación de servicios que había consistido en construir o mejorar un bien inmueble del que era propietario un tercero en un supuesto en el que esos servicios se utilizaron tanto por ese sujeto pasivo como por el tercero en el marco de sus actividades económicas, pese a que ese tercero disfrutaba a título gratuito del resultado de dichos servicios.
- 54 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que la Sexta Directiva, en particular su artículo 2, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que el permiso de explotación de una cantera concedido unilateralmente por una Administración de un Estado miembro no constituye la contraprestación obtenida por un sujeto pasivo que ha realizado, sin contraprestación en dinero, obras de ampliación de una carretera perteneciente a un municipio, de manera que dichas obras de ampliación no constituyen una operación efectuada a título oneroso, en el sentido de dicha Directiva.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

- 55 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que las obras de ampliación de una carretera municipal de uso público, llevadas a cabo a título gratuito por un sujeto pasivo en beneficio de un municipio, constituyen una operación asimilada a una entrega de bienes efectuada a título oneroso, en el sentido de dicha disposición.

- 56 Con carácter preliminar, procede recordar que, en relación con la interpretación de las disposiciones del ordenamiento jurídico nacional, el Tribunal de Justicia debe, en principio, basarse en las calificaciones que resultan de la resolución de remisión. En efecto, según reiterada jurisprudencia, el Tribunal de Justicia no es competente para interpretar el Derecho interno de un Estado miembro (sentencia de 17 de marzo de 2011, Naftiliaki Etaireia Thasou y Amaltheia I Naftiki Etaireia, C-128/10 y C-129/10, EU:C:2011:163, apartado 40).
- 57 En el presente asunto, se desprende de los autos que obran en poder del Tribunal de Justicia que el órgano jurisdiccional remitente basa su tercera cuestión prejudicial en la premisa de que, de conformidad con el artículo 3, apartado 4, de la UStG, las obras de ampliación de la carretera municipal de que se trata constituyen una entrega de obra al municipio en cuestión, al haber hecho la República Federal de Alemania uso de la posibilidad, prevista en el artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva, de asimilar la entrega de determinadas obras inmobiliarias a una entrega de bienes.
- 58 No corresponde al Tribunal de Justicia poner en duda esta premisa. No obstante, en la medida en que, por una parte, la demandante en el litigio principal alega que, al llevar a cabo las obras de ampliación de la carretera municipal de que se trata, efectuó una prestación de servicios, de modo que el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva no es aplicable y, por otra parte, el tenor de los artículos 5, apartado 6, y 6, apartado 2, de la Sexta Directiva, relativos, respectivamente, a las entregas de bienes y a las prestaciones de servicios, presentan diferencias mayores, corresponderá al órgano jurisdiccional remitente comprobar si, de conformidad con el Derecho alemán, las obras de ampliación de dicha carretera constituyen una entrega de obra.
- 59 En lo que respecta al artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, procede recordar que el objetivo de esta disposición es garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que afecta un bien a sus fines privados o a los de su personal, por una parte, y el consumidor final que adquiere un bien del mismo tipo, por otra (sentencia de 11 de mayo de 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, apartado 40 y jurisprudencia citada). Así, la tributación de las apropiaciones o detracciones mencionadas en el artículo 5, apartado 6, primera frase, de la Sexta Directiva trata de evitar situaciones de consumo final no gravado (sentencia de 30 de septiembre de 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, apartado 18).
- 60 Para ello, la referida disposición asimila a las entregas de bienes efectuadas a título oneroso, sujetas al IVA, determinadas operaciones en las que el sujeto pasivo no obtiene ninguna contraprestación real (sentencia de 17 de julio de 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, apartado 23).
- 61 Más concretamente, el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva asimila a una entrega de bienes efectuada a título oneroso el destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a sus necesidades privadas o a las del personal de la propia empresa, su transmisión a terceros a título gratuito o, más generalmente, su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA (sentencia de 11 de mayo de 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, apartado 41 y jurisprudencia citada). No obstante, esta disposición no asimila a una entrega de bienes efectuada a título oneroso las apropiaciones que por necesidades de la empresa tengan como destino la entrega de los bienes a título de obsequios de escaso valor o como muestras comerciales.
- 62 Asimismo, procede señalar que de las respuestas dadas a las cuestiones prejudiciales primera y segunda se desprende que la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, en circunstancias como las del litigio principal, las obras de ampliación de una carretera municipal pueden dar derecho a deducción y ser calificadas de transmisión a título gratuito, de manera que se cumplen determinadas condiciones de aplicación del artículo 5, apartado 6, de dicha Directiva.
- 63 Además, las obras de ampliación de dicha carretera no constituyen obsequios de escaso valor o muestras comerciales, en el sentido de la referida disposición.

- 64 Por último, al haberse entregado las obras al municipio en cuestión, ha quedado acreditado que queda excluida la hipótesis de un consumo para necesidades privadas o para las del personal de la empresa, al igual que la de la afectación del bien a fines ajenos a la empresa, ya que dichas obras se realizaron para las necesidades de la demandante en el litigio principal. Sin embargo, esta última circunstancia no se opone a la aplicación del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva. En efecto, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, de sus propios términos resulta que el artículo 5, apartado 6, primera frase, de la Sexta Directiva asimila a una entrega efectuada a título oneroso, y, por ello, somete al IVA, la detracción, por parte de un sujeto pasivo, de un bien de su empresa que transmite a título gratuito, siempre que este bien hubiera generado el derecho de deducción del IVA soportado, sin que sea decisivo, en principio, que dicha transmisión se produzca o no para las necesidades de la empresa (sentencia de 27 de abril de 1999, *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, apartado 22).
- 65 Asimismo, el hecho, que menciona el órgano jurisdiccional remitente, de que la carretera municipal de que se trata no se ha utilizado por el municipio en cuestión con fines privados, sino que, al contrario, está abierta de forma gratuita a la circulación pública, no se opone, en principio, a la aplicación del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva. En efecto, en el sentido de dicha disposición, la detracción de un bien para su uso con tales fines se refiere, en cualquier caso, a la detracción y el uso por el sujeto pasivo, en el presente asunto la demandante en el litigio principal, y no por un tercero, a saber, el municipio en cuestión. Pues bien, las obras de ampliación de dicha carretera se efectuaron para atender a las necesidades de la demandante en el litigio principal, y el resultado de dichas obras, a saber, la carretera acondicionada para soportar el tráfico de camiones generado por la explotación de la cantera de piedra caliza, se utiliza ante todo para sus necesidades.
- 66 Sin embargo, como la no sujeción al IVA de la entrega al municipio en cuestión de las obras de ampliación de la carretera municipal de que se trata, realizadas a título gratuito por la demandante en el litigio principal, no puede dar lugar a una situación de consumo final no gravado, ni a una ruptura del principio de igualdad de trato, tales obras no constituyen una operación que deba asimilarse a una entrega de bienes efectuada a título oneroso, en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva.
- 67 En efecto, aunque la carretera municipal de que se trata esté abierta a la circulación pública, procede tener en cuenta el uso final efectivo de dicha carretera. Pues bien, de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial se desprende que, sin perjuicio de las comprobaciones que debe realizar el órgano jurisdiccional remitente, por una parte, las obras de ampliación de dicha carretera benefician a la demandante en el litigio principal y tienen una relación directa e inmediata con el conjunto de su actividad económica, que genera operaciones gravadas, y, por otra parte, el coste de las prestaciones recibidas por las que se soporta el IVA y relacionadas con las obras de ampliación de la referida carretera forma parte de los elementos del coste de las operaciones de la demandante en el litigio principal realizadas posteriormente.
- 68 Habida cuenta de todas las consideraciones anteriores, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que las obras —realizadas en beneficio de un municipio— de ampliación de una carretera municipal de uso público, pero que se utiliza por el sujeto pasivo, que ha realizado dichas obras a título gratuito, en el marco de su actividad económica y por el público, no constituyen una operación que deba asimilarse a una entrega de bienes efectuada a título oneroso, en el sentido de dicha disposición.

Costas

- 69 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 Octava) declara:

- 1) El 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, debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo tiene derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido que ha soportado para ejecutar las obras de ampliación de una carretera municipal realizadas en beneficio de un municipio cuando dicha carretera se utiliza tanto por dicho sujeto pasivo en el marco de su actividad económica como por el público, en la medida en que dichas obras no hayan excedido de lo que era necesario para permitir a ese sujeto pasivo ejercer su actividad económica y en que su coste esté incluido en el precio de las operaciones realizadas posteriormente por ese mismo sujeto pasivo.
- 2) La Directiva 77/388, en particular su artículo 2, apartado 1, debe interpretarse en el sentido de que el permiso de explotación de una cantera concedido unilateralmente por una Administración de un Estado miembro no constituye la contraprestación obtenida por un sujeto pasivo que ha realizado, sin contraprestación en dinero, obras de ampliación de una carretera perteneciente a un municipio, de manera que dichas obras de ampliación no constituyen una operación efectuada a título oneroso, en el sentido de dicha Directiva.
- 3) El artículo 5, apartado 6, de la Directiva 77/388 debe interpretarse en el sentido de que las obras —realizadas en beneficio de un municipio— de ampliación de una carretera municipal de uso público, pero que se utiliza por el sujeto pasivo, que ha realizado dichas obras a título gratuito, en el marco de su actividad económica y por el público, no constituyen una operación que deba asimilarse a una entrega de bienes efectuada a título oneroso, en el sentido de dicha disposición.

Firmas