

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 14 de septiembre de 2017 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 26, apartado 1, letra b), y artículos 168 y 176 — Deducción del impuesto soportado — Servicios de construcción o de mejora de un bien inmueble propiedad de un tercero — Utilización de los servicios por el tercero y por el sujeto pasivo — Prestación del servicio a título gratuito al tercero — Contabilización de los costes generados por los servicios efectuados como gastos generales del sujeto pasivo — Determinación de la existencia de una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo»

En el asunto C-132/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria), mediante resolución de 8 de diciembre de 2015, recibida en el Tribunal de Justicia el 1 de marzo de 2016, en el procedimiento entre

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Sofia

e

«Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments» EOOD,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por la Sra. R. Silva de Lapuerta, Presidenta de Sala, y los Sres. E. Regan, A. Arabadjiev, C.G. Fernlund (Ponente) y S. Rodin, Jueces;

Abogado General : Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. R. Schiano, administrador;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 1 de diciembre de 2016;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Sofia, por la Sra. I. Kirova, en calidad de agente;
- en nombre de «Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments» EOOD, por los Sres. T. Todorov y Z. Naumov, advokati;
- en nombre del Gobierno búlgaro, por las Sras. M. Georgieva y E. Petranova, en calidad de agentes;

– en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. L. Lozano Palacios y G. Koleva y por el Sr. D. Roussanov, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 6 de abril de 2017;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 26, apartado 1, y de los artículos 168 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 (DO 2006, L 347, p. 1).

2 Dicha petición se presentó en el contexto de un litigio entre el Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» — Sofia (Director de la Dirección «Recursos y ejecuciones de Impuestos y Seguridad Social» de Sofía, Bulgaria) e «Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments» EOOD (en lo sucesivo, «Iberdrola»), relativo a dos liquidaciones complementarias emitidas contra esta última y referentes al derecho de deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) soportado.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 26 de la Directiva 2006/112 establece:

«1. 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.

2. Los Estados miembros podrán proceder en contra de lo dispuesto en el apartado 1 a condición de que ello no sea causa de distorsión de la competencia.»

4 El artículo 168 de dicha Directiva dispone:

«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;

[...]».

5 El artículo 176 de la referida Directiva establece:

«El Consejo, a propuesta de la Comisión y por unanimidad, determinará los gastos cuyo IVA no sea deducible. En cualquier caso, del derecho de deducción se excluirán los gastos que no

tengan un carácter estrictamente profesional, tales como los de lujo, recreo o representación.

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

Derecho búlgaro

6 El artículo 68 de la *Zakon na danak varhu dobavenata stoynost* (Ley del impuesto sobre el valor añadido, DV n.º 63, de 4 de agosto de 2006), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «ZDDS»), establece en su apartado 1:

«El crédito fiscal es el importe de IVA que un sujeto pasivo registrado tiene derecho a deducir del IVA que adeude en virtud de la presente Ley en relación con:

1) bienes o servicios que haya recibido con ocasión de una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada;

[...]».

7 A tenor del artículo 69, apartado 1, de la ZDDS:

«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.

[...]»

8 El artículo 70 de la ZDDS dispone:

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

[...]

2) los bienes o servicios se destinan a la realización de operaciones a título gratuito o a actividades ajenas a la actividad económica del sujeto pasivo;

[...]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

9 El municipio de Tsarevo (Bulgaria) obtuvo, en calidad de propietario de la obra, una licencia de obras para la rehabilitación de una estación de bombeo de aguas residuales de una ciudad de vacaciones situada en su territorio.

10 Iberdrola es un inversor privado que adquirió varios terrenos en esa ciudad de vacaciones con el fin de construir inmuebles que comprendían aproximadamente 300 apartamentos destinados a estancias con carácter estacional. Se otorgaron también licencias de obras para espacios de servicios públicos, plazas de aparcamiento e instalaciones de uso público.

11 Iberdrola celebró un contrato con el municipio de Tsarevo relativo a la rehabilitación de la

estación de bombeo mediante obras de construcción o mejora de dicha estación y encargó tales obras a una sociedad tercera.

12 Tras las obras, los inmuebles que Iberdrola proyectó construir en la ciudad de vacaciones fueron conectados a la estación de bombeo. El Verhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria) menciona el dictamen de un perito según el cual, sin la antedicha rehabilitación, la conexión sería imposible por ser insuficiente la canalización existente.

13 Los gastos indicados en la factura en relación con la rehabilitación de la estación de bombeo se registraron en las cuentas de Iberdrola bajo la rúbrica «gastos anticipados», como gastos de adquisición del inmovilizado material, y en su cuenta de pérdidas y ganancias como existencias correspondientes a los años 2009 y 2010. Según el perito, existe una relación entre las prestaciones que figuran en la factura y los bienes y servicios que Iberdrola debe suministrar tras la construcción de inmuebles autorizados en sus terrenos.

14 La administración tributaria consideró que Iberdrola no podía deducir el IVA soportado por importe de 147 635 leva búlgaros (BGN) (aproximadamente 74 284 euros) y le remitió una liquidación complementaria y una liquidación modificativa.

15 Sin embargo, el Administrativen sad Sofia — grad (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Sofía, Bulgaria) anuló esas liquidaciones. Consideró que se habían prestado al municipio de Tsarevo servicios a título gratuito consistentes en la realización de obras de rehabilitación de la estación de bombeo. No obstante, a su entender, el carácter gratuito de la prestación no justificaba la aplicación del artículo 70, apartado 1, punto 2, de la ZDDS, puesto que las referidas obras se utilizaban en el marco de la actividad económica de Iberdrola, a saber, la conexión a la estación de bombeo de los inmuebles respecto a los que se había expedido una licencia de obras. Según este Tribunal, para reconocer el derecho a deducir un IVA soportado por la prestación de servicios, los gastos en que se haya incurrido a tal efecto deben formar parte de los gastos generales del sujeto pasivo y ser un elemento constitutivo del precio de los antedichos servicios. A su juicio, no tiene importancia que las obras realizadas afecten a un bien propiedad del municipio.

16 El órgano jurisdiccional remitente menciona dos sentencias del Tribunal de Justicia dictadas en asuntos que también tenían su origen en el artículo 70, apartado 2, de la ZDDS, a saber, la sentencia de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmont (C-118/11, EU:C:2012:97), y la sentencia de 22 de marzo de 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163). Sin embargo, el referido órgano jurisdiccional indica que esas sentencias dieron lugar a interpretaciones divergentes por parte de los órganos jurisdiccionales nacionales.

17 Según algunos órganos jurisdiccionales, aparte del hecho de que las obras se hayan realizado a título gratuito, la circunstancia de que la obra sea propiedad del municipio y no constituya, por tanto, un activo de la empresa impide que se deduzca el IVA soportado. Según otros órganos jurisdiccionales, en cambio, la inscripción de los gastos en que se haya incurrido por las obras en los gastos generales de la empresa y la utilización de la estación de bombeo en el marco de la actividad económica de la empresa dan derecho a una deducción.

18 Asimismo, el órgano jurisdiccional remitente indica que según la disposición nacional controvertida en el litigio principal, el hecho de que una prestación de servicios se haga a título gratuito basta por sí solo para negarse a reconocer el derecho a deducir el IVA soportado y, por consiguiente, independientemente de que los servicios en cuestión se utilicen en el marco de la actividad económica del destinatario de dichos servicios o para fines ajenos a su empresa. Sin embargo, el referido órgano jurisdiccional subraya la diferencia con respecto al artículo 26,

apartado 1, letra b), de la Directiva 2006/112, que supedita la denegación del derecho a deducción al doble requisito de que la prestación de servicios tenga lugar a título gratuito y sea utilizada para fines ajenos a la actividad de la empresa.

19 En estas circunstancias, el Varhoven administrativen sad (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Bulgaria) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) Se oponen los artículos 26, apartado 1, letra b); 168, letra a), y 176 de la Directiva 2006/112 [...] 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 los servicios 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?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

20 Con carácter preliminar, procede señalar que el litigio principal y las cuestiones prejudiciales planteadas por el ordenamiento jurisdiccional remitente atañen al alcance del derecho a deducción previsto por la Directiva 2006/112 y más concretamente al artículo 168, letra a), de ésta.

21 En la medida en que las cuestiones prejudiciales atañen al artículo 176 de la Directiva 2006/112, debe recordarse que el Tribunal de Justicia ya examinó ese artículo en el marco de asuntos relativos al artículo 70 de la ZDDS (sentencias de 16 de febrero de 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, apartados 71 a 74, y de 18 de julio de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, apartados 45 a 54). Es preciso subrayar que, aunque el artículo 70 de la ZDDS prevea una exclusión del derecho a deducción existente en la fecha de adhesión de la República de Bulgaria a la Unión Europea, dicho artículo 176 sólo permite mantener tales exclusiones en la medida en que no prevean exclusiones generales del régimen de deducción establecido en la Directiva 2006/112 y, en particular, en el artículo 168 de ésta (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de abril de 2009, PARAT Automotive Cabrio, C-74/08, EU:C:2009:261, apartado 29 y jurisprudencia citada).

22 Por lo que respecta al artículo 26 de la Directiva 2006/112, debe señalarse que esta disposición atañe al carácter imponible de determinadas transacciones. Pues bien, en el presente asunto, el litigio no se refiere al carácter eventualmente imponible de la prestación que el sujeto pasivo realizó para el tercero y a su obligación correspondiente de pagar el IVA relativo a tal prestación, sino al derecho de deducir el IVA soportado que gravó los gastos en los que incurrió el sujeto pasivo con el fin de realizar la antedicha prestación.

23 Por tanto, no procede examinar el presente asunto desde la perspectiva del mencionado artículo 26.

24 Por consiguiente, debe considerarse que mediante sus cuestiones prejudiciales, que es preciso examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA soportado por una prestación de servicios consistente en construir o mejorar un bien inmueble del que un tercero es propietario, cuando este último se beneficia a título gratuito del resultados de esos servicios y éstos son utilizados tanto por ese sujeto pasivo como por ese tercero en el marco de sus actividades económicas.

25 Por lo que atañe a la cuestión de si el derecho a deducción previsto en el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 se opone a una disposición como el artículo 70 de la ZDDS, procede recordar que este 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 (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, apartado 55, y de 18 de julio de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, apartado 25).

26 En efecto, 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 éstas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véanse, en particular, las sentencias de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, apartado 56, y de 18 de julio de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, apartado 26).

27 Se desprende del artículo 168 de la Directiva 2006/112 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 dicho servicio para las necesidades de sus operaciones gravadas, podrá deducir el IVA devengado o pagado por el antedicho bien o el antedicho servicio (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de octubre de 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, apartado 18).

28 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 (sentencias de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, apartado 57, y de 18 de julio de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, apartado 27).

29 No obstante, es asimismo admisible un derecho a deducción en favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe ningún vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducir, 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 la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto (véanse, en particular, las sentencias de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, apartado 58, y de 18 de

julio de 2013, AES-3C Maritza East 1, C?124/12, EU:C:2013:488, apartado 28).

30 En cambio, cuando los bienes adquiridos o los servicios obtenidos por el sujeto pasivo tengan relación con operaciones exentas o que no estén comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado (véase en este sentido, en particular, la sentencia de 29 de octubre de 2009, SKF, C?29/08, EU:C:2009:665, apartado 59).

31 De la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la aplicación del criterio de la relación directa incumbe a las administraciones tributarias y a los órganos jurisdiccionales nacionales, a quienes 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 (véase, en este sentido, la sentencia de 22 de octubre de 2015, Sveda, C?126/14, EU:C:2015:712, apartado 29).

32 Para responder a la cuestión de si, en circunstancias como las que se dan en el litigio principal, Iberdrola tiene derecho a deducir el IVA soportado como consecuencia de la rehabilitación de la estación de bombeo de aguas residuales, procede, por tanto, determinar si existe una relación directa e inmediata entre, por una parte, dicho servicio de rehabilitación y, por otra parte, una operación gravada realizada posteriormente por Iberdrola o la actividad de dicha sociedad.

33 De la resolución de remisión se desprende que sin la rehabilitación de la referida estación de bombeo, la conexión a ésta de los inmuebles que Iberdrola proyectaba construir habría resultado imposible, de manera que dicha rehabilitación era indispensable para realizar ese proyecto y que, por consiguiente, si no se hubiese realizado tal rehabilitación, Iberdrola no habría podido ejercer su actividad económica.

34 Estas circunstancias demuestran la existencia de una relación directa e inmediata entre el servicio de rehabilitación de la estación de bombeo de aguas residuales propiedad del municipio de Tsarevo y una operación gravada realizada posteriormente por Iberdrola, ya que ha quedado de manifiesto que dicho servicio se prestó con el fin de permitir a esta última realizar el proyecto inmobiliario de que se trata en el litigio principal.

35 El hecho de que el municipio de Tsarevo se beneficie también de ese servicio no puede justificar que se le deniegue a Iberdrola el derecho a deducción correspondiente si la existencia de tal relación directa e inmediata está probada, aspecto que corresponde al órgano jurisdiccional competente verificar.

36 A este respecto, debería tenerse en cuenta el hecho de que el servicio de rehabilitación controvertido en el litigio principal realizado en primer lugar es un elemento constitutivo del precio de una operación realizada posteriormente por Iberdrola.

37 Siendo ello así, corresponde también al órgano jurisdiccional remitente examinar si ese servicio se limitó a lo que resultaba necesario para garantizar la conexión de los inmuebles construidos por Iberdrola a la estación de bombeo de aguas residuales o si tal servicio fue más allá de lo que era necesario a tal efecto.

38 En el primer supuesto, procedería reconocer un derecho a deducción del IVA soportado que haya gravado el conjunto de los gastos en que se haya incurrido para la rehabilitación de la referida estación de bombeo, y que puede considerarse que mantienen una relación directa e

inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo.

39 En cambio, en el supuesto de que las obras de rehabilitación de la antedicha estación de bombeo fuese más allá de las necesidades generadas exclusivamente por los inmuebles construidos por Iberdrola, la existencia de una relación directa e inmediata entre el referido servicio y la operación gravada realizada posteriormente por Iberdrola, consistente en la construcción de los mencionados inmuebles, se habría en parte roto y sólo debería reconocérsele a Iberdrola un derecho a deducción por el IVA soportado que hubiese gravado la parte de los gastos ocasionados por la rehabilitación de la estación de bombeo de aguas residuales de que se trata en el litigio principal que fuera objetivamente necesaria para permitir a Iberdrola realizar sus operaciones gravadas.

40 En estas circunstancias, procede responder a las cuestiones prejudiciales planteadas que el artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo tiene derecho a deducir el IVA soportado por una prestación de servicios consistente en construir o mejorar un bien inmueble del que un tercero es propietario, cuando este último se beneficia a título gratuito del resultado de esos servicios y éstos son utilizados tanto por ese sujeto pasivo como por ese tercero en el marco de sus actividades económicas, en la medida en que los antedichos servicios no vayan más allá de lo que resulta necesario para permitir al referido sujeto pasivo realizar operaciones gravadas posteriormente y en que su coste esté incluido en el precio de esas operaciones.

Costas

41 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste 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:

El artículo 168, letra a), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo tiene derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido soportado por una prestación de servicios consistente en construir o mejorar un bien inmueble del que un tercero es propietario, cuando este último se beneficia a título gratuito del resultado de esos servicios y éstos son utilizados tanto por ese sujeto pasivo como por ese tercero en el marco de sus actividades económicas, en la medida en que los antedichos servicios no vayan más allá de lo que resulta necesario para permitir al referido sujeto pasivo realizar operaciones gravadas posteriormente y en que su coste esté incluido en el precio de esas operaciones.

Firmas

* Lengua de procedimiento: búlgaro.