

Asunto C-528/19**Resumen de la petición de decisión prejudicial con arreglo al artículo 98, apartado 1, del Reglamento de Procedimiento del Tribunal de Justicia****Fecha de presentación:**

10 de julio de 2019

Órgano jurisdiccional remitente:

Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión:

13 de marzo de 2019

Parte demandante y recurrente en casación:

F-AG

Parte demandada y recurrida en casación:

Finanzamt Y (Oficina Tributaria Y)

Objeto del procedimiento principal

Tratamiento de la ampliación de una carretera pública municipal a efectos del IVA, derecho a deducción, entrega de bienes a título oneroso

Objeto y fundamento jurídico de la petición de decisión prejudicial

Interpretación del Derecho de la Unión, artículo 267 TFUE

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 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?

- 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 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, aunque la transmisión se realice con fines empresariales, para evitar el consumo final sin tributación por el municipio?»

Disposiciones del Derecho de la Unión invocadas

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»); en particular, sus artículos 17, apartado 2, letra a), y 5, apartado 6

Disposiciones de Derecho nacional invocadas

Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStG»), especialmente los artículos 1, 3 y 15

Breve exposición de los hechos y del procedimiento principal

- 1 La demandante y recurrente en casación (en lo sucesivo, «demandante»), una sociedad anónima, es una sociedad de cartera y de gestión. Entre sus filiales figura la sociedad A-GmbH. Entre la demandante y A-GmbH existía una integración en grupo a efectos del IVA.
- 2 En el año controvertido (2006), entre otras actividades, A-GmbH explotó una cantera de caliza en X. Mediante resolución de 16 de febrero de 2001, el gobierno municipal de Z autorizó una nueva prospección y explotación de la cantera, con la

condición de que se urbanizase una carretera municipal pública de la que es propietaria el municipio de X (en lo sucesivo, «municipio»).

- 3 Para el transporte de la piedra caliza extraída era necesario ampliar la mencionada carretera municipal. Por este motivo, en el curso del procedimiento de autorización, la predecesora de A-GmbH ya había celebrado, el 11 de diciembre de 1997, un contrato relativo a la ampliación de la carretera, en el que el municipio se comprometía a realizar el proyecto y a ejecutar la obra del tramo correspondiente. Asimismo, el municipio se comprometió, en caso de que continuase el uso público, a poner a plena disposición de la predecesora de A-GmbH el tramo ampliado de la carretera, para proceder a la urbanización y, en su caso, a la ampliación de la cantera. La predecesora de A-GmbH se comprometió a asumir todos los costes de la ampliación del tramo correspondiente. El contrato había de obligar a todos los sucesores de las partes. Mediante resolución de 25 de abril de 2005, que modificaba la resolución de autorización de 16 de febrero de 2001, se declaró que la autorización caducaría en caso de que la ampliación de la carretera no hubiese concluido a 31 de diciembre de 2006.
- 4 En 2006, A-GmbH encomendó a la sociedad del mismo grupo B-GmbH, también integrada en grupo con la demandante a efectos del IVA, la ampliación del correspondiente tramo de la carretera conforme al contrato celebrado con el municipio. La ampliación se culminó en noviembre de 2006, y la recepción de la obra se produjo en diciembre de ese mismo año. Desde entonces, el tramo de la carretera fue utilizado principalmente por los vehículos pesados de A-GmbH y, en menor medida, por vehículos particulares.
- 5 Aunque en las declaraciones del impuesto sobre el volumen de negocios de 2006 la demandante no tuvo en cuenta los gastos en que había incurrido A-GmbH en relación con las obras, en la liquidación correspondiente a 2006, sí dedujo como impuesto soportado los importes del impuesto incluidos en las prestaciones adquiridas por B-GmbH.
- 6 A raíz de una inspección externa, la demandada y recurrida en casación (en lo sucesivo, «Finanzamt») consideró que, con la ampliación de la carretera, la demandante había realizado una entrega de obras a título gratuito, sujeta al impuesto con arreglo al artículo 3, apartado 1b, primera frase, punto 3, de la UStG, a favor del municipio. Entre A-GmbH y B-GmbH no existían operaciones internas sujetas al impuesto, ya que ambas estaban integradas en grupo con la demandante.
- 7 El 1 de marzo de 2012, el Finanzamt emitió una liquidación complementaria para el ejercicio de 2006.
- 8 La reclamación de la demandante no prosperó.
- 9 El recurso contencioso-administrativo interpuesto por la demandante fue parcialmente estimado por el Hessisches Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario de Hesse; en lo sucesivo, «FG»).

- 10 Para fundamentar su recurso de casación interpuesto ante el órgano jurisdiccional remitente, la demandante alega que, según una interpretación del artículo 15, apartado 1, de la UStG conforme al Derecho de la Unión, debía reconocérsele el derecho de deducción, ya que los gastos de ampliación de la carretera constituyen gastos generales de su empresa y, como tales, son elementos constitutivos del precio de sus propias operaciones sujetas al IVA. Además, no se trataba de una prestación a título gratuito en el sentido del artículo 3, apartado 1b, primera frase, punto 3, de la UStG.

Breve exposición de la fundamentación de la petición de decisión prejudicial

- 11 La compatibilidad de la apreciación basada en el Derecho nacional con el Derecho de la Unión suscita diversas dudas a efectos del artículo 267 TFUE, párrafo tercero.

Apreciación sobre la base del Derecho nacional

- 12 Conforme a la jurisprudencia del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) recaída hasta la fecha, no ha lugar a la deducción del impuesto soportado, ya que la demandante adquirió las prestaciones recibidas de B-GmbH para realizar una entrega a título gratuito al municipio.
- 13 Una empresa tiene derecho a la deducción cuando adquiere prestaciones para los fines de su empresa y, por tanto, para su actividad económica. Con arreglo al artículo 15, apartado 1, primera frase, punto 1, de la UStG, el empresario podrá deducir, en concepto de impuesto soportado, el impuesto legalmente devengado por bienes entregados y servicios prestados a su empresa por otros empresarios. Con arreglo al artículo 15, apartado 2, primera frase, número 1, de la UStG, queda excluida la deducción del impuesto soportado por las prestaciones de servicios que el empresario utilice para operaciones exentas.
- 14 Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia y del Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario), 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 este se repercute con derecho a deducción para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de tal derecho (véanse, entre otras, las sentencias del Tribunal de Justicia de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, apartado 57; de 18 de julio de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013.488, apartado 27; de 22 de octubre de 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, apartado 27, y de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 28).
- 15 No obstante, es admisible también un derecho a deducción en favor del sujeto pasivo, incluso cuando no exista una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las

que este se repercute con derecho a deducción, siempre que los costes de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales de aquel y 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 (reiterada jurisprudencia; véanse, entre otras, las sentencias de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, apartado 58 y la jurisprudencia allí citada; de 18 de julio de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, apartado 28; de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 29, y de 17 de octubre de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, apartado 27).

- 16 Por lo tanto, el empresario está facultado para deducir el impuesto soportado en la medida en que pretenda utilizar las prestaciones para las necesidades de su empresa (artículo 2, apartado 1, de la UStG y artículo 4 de la Sexta Directiva) y, por tanto, para sus actividades económicas, con el fin de realizar prestaciones a título oneroso (actividades económicas) (sentencia de 13 de marzo de 2008, Securenta, C-437/06, EU:C:2008:166, apartado 1 del sumario). En cambio, no existe derecho a deducción cuando el empresario, al adquirir la prestación, pretende utilizarla para los fines de una operación a título gratuito y, por tanto, para una actividad no económica, que no está comprendida en el ámbito de aplicación del IVA (véanse las sentencias de 12 de febrero de 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, apartado 34, y de 13 de marzo de 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, apartados 36 y 37).
- 17 Conforme a estos principios, las prestaciones controvertidas adquiridas por B-GmbH, que son imputables a la demandante en virtud de su integración en grupo, no dan lugar al derecho a deducción, pues fueron adquiridas con la intención de utilizarlas para los fines de una actividad no económica (una entrega a título gratuito al municipio).
- 18 Las obras realizadas en la carretera constituyen una transmisión de un bien. Si, como en el presente asunto, el empresario construye a título oneroso instalaciones urbanísticas en un terreno ajeno en virtud de un contrato de urbanización celebrado con un municipio, está realizando una entrega de obras (entrega de instalaciones urbanísticas) a dicho municipio a efectos del artículo 3, apartado 4, de la UStG.
- 19 Conforme a la opinión que hasta la fecha ha mantenido el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario), las transmisiones se han realizado efectivamente a título gratuito. El contrato de urbanización celebrado entre la predecesora de A-GmbH y el municipio no imponía a este ninguna obligación de pago. No hay suficientes elementos para considerar que la resolución de autorización del gobierno municipal constituyese la contraprestación por la ampliación de la carretera por parte de la demandante. La transmisión de un bien con ánimo de favorecimiento, prevista en el artículo 3, apartado 1b, primera frase,

punto 3, de la UStG, se deduce del hecho de que el municipio debía adquirir la propiedad sobre las obras realizadas en la carretera municipal sin una contraprestación por su parte. No hay motivos para considerar que la demandante tuviese intención de conservar, al menos, la propiedad económica o siquiera derechos de uso sobre dicha carretera, lo cual habría sido un indicio contrario a la posterior transmisión en el sentido referido.

- 20 Por lo tanto, con arreglo al Derecho nacional, la demandante no tendría derecho a deducción.

Apreciación con arreglo al Derecho de la Unión

Sobre la primera cuestión prejudicial

- 21 Habida cuenta de las sentencias del Tribunal de Justicia 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), así como de las conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas el 6 de abril de 2017 en este último asunto (EU:C:2017:283), existen dudas de que pueda sostenerse la apreciación mantenida hasta ahora con arreglo al Derecho nacional. Por el contrario, cabría considerar que asiste a la demandante un derecho a deducción por las prestaciones adquiridas.
- 1 En las citadas resoluciones, el Tribunal de Justicia ha reconocido el derecho a deducción por la construcción de una carretera pública y de una estación de bombeo, porque los costes generados por los servicios adquiridos forman parte de los gastos generales del sujeto pasivo y, como tales, son elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. El Tribunal de Justicia no examinó, a este respecto, la relación con una prestación de servicios a título gratuito con arreglo al artículo 26 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «Directiva del IVA»; en el ejercicio controvertido era aún aplicable el artículo 6, apartado 2, de la Sexta Directiva) (sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 23), o bien declaró que la utilización inmediata de forma gratuita no pone en tela de juicio la existencia de un vínculo directo e inmediato entre las operaciones por las que se soporta el impuesto y las operaciones por las que se repercute que dan derecho a deducir, o con la totalidad de las actividades económicas del sujeto pasivo (sentencia de 22 de octubre de 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, apartado 34). Por lo tanto, la utilización de forma gratuita no parece oponerse a la deducción, aunque, en opinión de esta Sala, se trate de una actividad no económica

Sobre la segunda cuestión prejudicial

- 22 Por otro lado, asumiendo que la demandante tenga derecho a la deducción, esta Sala alberga dudas sobre si el derecho a la deducción se debe compensar con la deuda tributaria derivada de una entrega a título oneroso o con la derivada de una transmisión a título gratuito con arreglo al artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva (actualmente, artículo 16 de la Directiva del IVA). Esta cuestión ha de dirimirse en el presente litigio conforme al Derecho procesal nacional.
- 23 Desde el punto de vista del Derecho de la Unión no está totalmente claro si la demandante entregó la carretera al municipio a título oneroso.
- 24 Una entrega de bienes o una prestación de servicios «a título oneroso» requiere 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 (véanse, en este sentido, las sentencias de 26 de septiembre de 2013, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, apartado 37, y de 22 de noviembre de 2018, *Meo-Serviços de Comunicações e Multimédia*, C-295/17, EU:C:2018:942, apartado 39). La contraprestación puede consistir también en una entrega de bienes, con la condición de que exista una relación directa entre la entrega de bienes y la prestación de servicios y de que el valor de aquella pueda expresarse en dinero (véase la sentencia de 10 de enero de 2019, *A*, C-410/17, EU:C:2019:12, apartados 35 y 36).
- 25 Si bien esta Sala, de acuerdo con la postura nacional mantenida hasta la fecha, se inclina por considerar que se produjo una entrega a título gratuito a favor del municipio, estamos ante una entrega de bienes y no ante una prestación de servicios, ya que la demandante transmitió al municipio el poder de disposición sobre la carretera.
- 26 No obstante, desde el punto de vista del Derecho de la Unión no está exenta de dudas la existencia de una entrega a título gratuito en circunstancias como las del procedimiento principal, que se asemejan claramente a las del asunto *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*; en el punto 50 de sus conclusiones presentadas en dicho asunto, la Abogado General Kokott declaró que una empresa rara vez regala algo a un tercero si no va a obtener de ese tercero un beneficio equivalente. En el presente asunto, si así fuese, tal beneficio consistiría en la autorización para la nueva prospección y explotación de la cantera, que el gobierno municipal solo concedió con la condición de que (la predecesora de) la demandante ampliase la carretera. La autorización para la extracción de la piedra caliza habría caducado si la ampliación de la carretera no hubiese estado concluida a 31 de diciembre de 2006. Desde este punto de vista (en opinión de la Abogado General Kokott), 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.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

- 27 Si, en cambio, tal y como ha considerado esta Sala hasta ahora, se entiende que se trata de una entrega a título gratuito, aún será preciso aclarar si dicha entrega de bienes a título gratuito está sujeta al impuesto con arreglo al artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva (actualmente, artículo 16 de la Directiva del IVA).
- 28 Esta Sala lo ha entendido así hasta la fecha. Conforme a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el hecho de que la entrega se realice por razones empresariales no se opone a la tributación con arreglo al artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, pues del propio tenor de la disposición se desprende que 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 dicho bien hubiera sido objeto del 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 (véase la sentencia de 27 de abril de 1999, *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, apartado 22). Las detracciones, incluso efectuadas para las necesidades de la empresa, deben ser consideradas entregas gravadas, salvo que sean muestras comerciales (sentencia de 30 de septiembre de 2010, *EMI Group*, C-581/08, EU:C:2010:559, apartados 18 y 23) u obsequios de escaso valor (sentencia de 27 de abril de 1999, *Kuwait Petroleum*, C-48/97, EU:C:1999:203, apartado 23). Es evidente que ninguna de las dos excepciones se da en el presente caso.
- 29 No obstante, podría oponerse a esta consideración el hecho de que la carretera municipal no sea utilizada por el propio municipio para sus fines «privados», sino que, debido al destino de la vía, se dedique al transporte público (véanse, en un contexto diferente, las conclusiones de la Abogado General Kokott presentadas en el asunto *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:283, punto 51, así como la sentencia de 12 de febrero de 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07, EU:C:2009:88, apartados 35 y siguientes).
- 30 Por otro lado, la sujeción al impuesto resulta dudosa también con arreglo al artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva porque en el seno de la Unión existe una resolución judicial en sentido contrario: el *Verwaltungsgerichtshof* (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Austria), en un caso similar a este respecto, rechazó la existencia de un autoconsumo gravado, ya que se trataba de gastos incurridos con fines empresariales que, como negocios auxiliares o accesorios, formaban parte de la actividad de la empresa.
- 31 Esta postura discrepante, quizá en lo fundamental, de un órgano jurisdiccional de otro Estado miembro obliga a esta Sala, con arreglo al artículo 267 TFUE, párrafo

tercero, a remitir la cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia (véase la sentencia de 5 de julio de 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, apartado 64; véase también la sentencia de 15 de septiembre de 2005, Intermodal Transports, C-495/03, EU:C:2005:552, apartado 39).

- 32 Además, la sujeción al impuesto de la transmisión a título gratuito también resulta dudosa porque pone en entredicho el principio de neutralidad del IVA. La demandante sufre el gravamen del impuesto sobre el volumen de negocios por costes generales de la empresa. La razón que se aduce en relación con la disposición del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva (actualmente, artículo 16 de la Directiva del IVA), de evitar el «consumo final no gravado» (véanse, entre otras, las sentencias de 30 de septiembre de 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, apartado 17, sobre el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva, y de 17 de julio de 2014, BCR Leasing IFN, C-438/13, EU:C:2014:2093, apartado 23, sobre el artículo 16 de la Directiva del IVA), no es válida en casos como el presente, pues los gastos controvertidos están incluidos en el cálculo de los precios de las propias operaciones ordinarias.

DOCUMENTO DE TRABAJO