

Asunto C-207/23

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

29 de marzo de 2023

Órgano jurisdiccional remitente:

Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania)

Fecha de la resolución de remisión:

22 de noviembre de 2022

Parte demandada, recurrente y recurrida en casación:

Finanzamt X (Oficina Tributaria de X)

Parte demandante, recurrida y recurrente en casación:

Y KG

[omissis] **BUNDESFINANZHOF (TRIBUNAL SUPREMO DE LO
TRIBUTARIO)**

RESOLUCIÓN

En el litigio entre

Finanzamt X (Oficina Tributaria de X),

parte demandada, recurrente y recurrida en casación

e

Y KG,

parte demandante, recurrida y recurrente en casación

[omissis]

relativo al impuesto sobre el volumen de negocios de 2008

la Sala Undécima,

tras la vista oral celebrada el 9 de noviembre de 2022, ha resuelto en la vista celebrada el 22 de noviembre de 2022:

Parte dispositiva

I. Plantear al Tribunal de Justicia de la Unión Europea (en lo sucesivo, «Tribunal de Justicia») las siguientes cuestiones prejudiciales relativas a la interpretación de los artículos 16 y 74 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»):

1. ¿Constituye un supuesto de «destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a [...] su transmisión a terceros a título gratuito» en el sentido del artículo 16 de la Directiva del IVA el hecho de que un sujeto pasivo suministre a otro sujeto pasivo, a título gratuito, calor procedente de su empresa para las necesidades de la actividad económica de ese otro sujeto pasivo (en este caso: transmisión de calor procedente de la central de cogeneración de un proveedor de electricidad a una empresa agrícola para calefactar campos de espárragos)?

¿Tiene alguna relevancia a este respecto el hecho de que el sujeto pasivo destinatario utilice el calor para fines que le confieren el derecho a la deducción del impuesto soportado?

2. ¿En un supuesto de destino específico del bien de la empresa (artículo 16 de la Directiva del IVA), el cálculo del precio de coste a los efectos del artículo 74 de la Directiva del IVA es restringido en el sentido de que debe incluir solamente los costes por los que se haya soportado el IVA?

3. ¿Comprende el precio de coste únicamente los costes directos de fabricación o producción o también los costes indirectamente imputables, como por ejemplo los gastos financieros?

II. [*omissis*].

Fundamentos

I.

- 1 La demandante, recurrente y recurrida en casación (en lo sucesivo, «demandante»), explota una planta de biogás para producir biogás a partir de biomasa. El biogás producido se utilizó en 2008 (ejercicio controvertido) para la producción separada de electricidad y calor en una central de cogeneración, alimentando un motor de combustión que accionaba un generador.
- 2 La electricidad así producida se inyectaba principalmente en la red eléctrica general y era remunerada por el gestor de la red eléctrica.

- 3 El calor producido mediante este procedimiento se destinaba en parte al proceso de producción. Durante el ejercicio controvertido, la demandante cedió «gratuitamente» la mayor parte del calor al empresario A, mediante contrato de 29 de noviembre de 2007, para secar madera en contenedores y, mediante contrato de 29 de julio de 2008, a la sociedad B GbR (en lo sucesivo, «B»), que lo empleó para calentar sus campos de espárragos. En ambos contratos se estipulaba que el importe de la remuneración se acordaría individualmente en función de la situación económica del adquirente de calor y que no se fijaría en los contratos.
- 4 Durante el ejercicio controvertido, por el suministro de 6 714 247 kWh de electricidad, la demandante recibió del gestor de la red eléctrica, junto a la denominada remuneración por inyección mínima prevista en el artículo 8, apartado 1, de la Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien (Ley de Prioridad de las Energías Renovables; en lo sucesivo, «EEG»), en su versión de 7 de noviembre de 2006 (BGBl. I 2006, 2550), por importe de 1 054 337,85 euros, un incremento en virtud del artículo 8, apartado 3, de la EEG (la denominada prima de cogeneración), porque la electricidad producida era electricidad en el sentido del artículo 3, apartado 4, de la Gesetz für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (Ley relativa a la Conservación, Modernización y Ampliación de la Cogeneración; en lo sucesivo, «KWKG»), en su versión de 19 de marzo de 2002 (BGBl. I 2002, 1092). Esta prima de cogeneración, por un importe de 85 070,66 euros, también fue incluida en la base imponible de las operaciones gravadas en la declaración del impuesto sobre el volumen de negocios de la demandante, por la demandada, recurrente y recurrida en casación (Oficina Tributaria; en lo sucesivo, «OT»).
- 5 Dado que la demandante no facturó ninguna remuneración a los compradores de calor, el inspector consideró, en el marco de una inspección sobre el terreno efectuada a la demandante, que se había procedido a destinar calor a título gratuito a favor de A y B en el sentido del artículo 3, apartado 1b, primera frase, punto 3, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «UStG»). A falta de un precio de compra del calor, calculó la base imponible de dicha entrega según el precio de coste, de conformidad con el artículo 10, apartado 4, primera frase, punto 1, de la UStG. Del coste total de 1 104 453,35 euros que figuraba en la cuenta de pérdidas y ganancias, según el cálculo del inspector, 384 791,55 euros (= 34,84 %) correspondían al calor suministrado, de modo que, partiendo de esta base imponible, liquidó 73 110,29 euros en concepto del impuesto sobre el volumen de negocios.
- 6 La OT plasmó el resultado de la inspección realizada en una liquidación del impuesto sobre el volumen de negocios correspondiente a 2008 de 17 de noviembre de 2011. Mediante resolución de 1 de agosto de 2012, la OT desestimó por infundada la reclamación interpuesta contra esta liquidación.
- 7 En su recurso inicial, la demandante alegó, en particular, que la prima de cogeneración es una remuneración de un tercero. El Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) estimó la demanda de la demandante en primera instancia. A raíz del

recurso de casación interpuesto por la OT, el Bundesfinanzhof anuló, mediante sentencia de 31 de mayo de 2017 — XI R 2/14 (Recopilación de resoluciones del Bundesfinanzhof -BFHE- 258, 191, Bundessteuerblatt, BStBl II 2017, 1024) la sentencia del Finanzgericht y devolvió el asunto a dicho tribunal. Consideró que la denominada prima de cogeneración abonada por el gestor de la red eléctrica a la demandante no constituye una remuneración por el suministro «gratuito» de calor por parte de esta. Por el contrario, la retribución del gestor de la red eléctrica constituye un pago por la electricidad que la demandante le suministró. Señaló que el estado del asunto no permitía adoptar una decisión, ya que no era posible decidir en qué medida deben tributar las prestaciones en especie a título gratuito de la demandante. Ello se determina, de conformidad con el artículo 10, apartado 4, primera frase, punto 1, de la UStG, con arreglo a los principios enunciados en las sentencias del Bundesfinanzhof de 12 de diciembre de 2012 — XI R 3/10 (BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809) y de 16 de noviembre de 2016 — V R 1/15 (BFHE 255, 354, BStBl II 2022, 777). A su juicio, corresponde al Finanzgericht realizar las apreciaciones necesarias a este respecto.

- 8 En segunda instancia, la demandante impugnó, en particular por lo que se refiere a la base imponible de los suministros de calor, el cálculo de la FA, que, de conformidad con el artículo 10, apartado 4, primera frase, punto 1, de la UStG, determinó dicha prestación en especie en función del precio de coste. El Finanzgericht estimó parcialmente el recurso en segunda instancia y redujo el impuesto sobre el volumen de negocios liquidado. En virtud del artículo 10, apartado 4, primera frase, punto 1, de la UStG, el impuesto sobre el volumen de negocios para las prestaciones en especie a título gratuito se calcula según el precio de coste, que se determina con arreglo al denominado método del valor de mercado. En su opinión, procedía basarse en los valores de mercado de la electricidad y del calor en el lugar concreto en el que radica la demandante.
- 9 Mediante sus recursos de casación, tanto la demandante como la OT invocan la vulneración del Derecho sustantivo.

II.

10 [omissis]. [Suspensión y remisión]

11 **1. Marco jurídico**

12 **a) Derecho de la Unión**

13 **El artículo 16 de la Directiva 2006/112 del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (Directiva del IVA), establece:**

«Se asimilará a una entrega de bienes 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.

No obstante, no se asimilarán 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.»

14 El artículo 74 de la Directiva del IVA señala:

«En los casos de destino o de afectación por un sujeto pasivo de un bien de su empresa, o de tenencia de bienes por un sujeto pasivo o por sus derechohabientes cuya actividad económica imponible haya cesado, contemplados en los artículos 16 y 18, la base imponible estará constituida por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta del precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen.»

15 El artículo 289 de la Directiva del IVA dispone:

«Los sujetos pasivos que gocen de la franquicia del impuesto no tendrán derecho a deducir el IVA con arreglo a los artículos 167 a 171 y los artículos 173 a 177, ni podrán tampoco hacerlo aparecer en sus facturas.»

16 El artículo 302 de la Directiva del IVA establece:

«Cuando un agricultor a tanto alzado se beneficie de una compensación a tanto alzado no gozará de derecho de deducción por lo que respecta a las actividades sujetas al presente régimen de tanto alzado.»

17 b) Derecho nacional

18 El artículo 3, apartado 1b, de la UStG señala:

«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.»

19 El artículo 10, apartado 4, de la UStG dispone:

«El volumen de negocio se calculará:

1. al transmitirse un bien en el sentido de los artículos 1a, apartado 2, y 3, apartado 1a, y en el caso de las entregas en el sentido del artículo 3, apartado 1b, según el precio de adquisición más los gastos accesorios del objeto o de un objeto del mismo tipo, y si no existe un precio de adquisición según el precio de coste en el momento de la operación;

[...]»

20 Artículo 8 de la EEG

«(1) Para la electricidad producida en instalaciones con una potencia no superior a 20 megavatios que utilicen exclusivamente biomasa en el sentido del reglamento adoptado con arreglo al apartado 7, la retribución será de [...]

(3) Las retribuciones mínimas a que se refiere el apartado 1, primera frase, se incrementarán en 2,0 céntimos por kilovatio/hora cuando se trate de electricidad en el sentido del artículo 3, apartado 4, de la Ley de Cogeneración y se presente una prueba en este sentido [...] al gestor de la red. En lugar de la prueba mencionada en la primera frase, en el caso de las instalaciones de cogeneración producidas en serie con una potencia de hasta 2 megavatios, podrán presentarse documentos apropiados del fabricante que indiquen la potencia térmica y eléctrica, así como la relación entre electricidad y calor.»

21 Artículo 3, apartado 4, de la KWKG

«(4) La electricidad generada mediante cogeneración es el producto matemático del calor útil y de la relación entre electricidad y calor de la instalación de cogeneración. En el caso de las instalaciones que no están equipadas con dispositivos de eliminación de calor, toda la producción neta de electricidad es electricidad generada mediante cogeneración.»

22 2. Sobre la primera cuestión prejudicial

23 a) Objeto de la cuestión prejudicial en relación con otros supuestos

24 La primera cuestión prejudicial versa sobre la interpretación del artículo 16 de la Directiva del IVA. Esta disposición se corresponde con la regulación anterior del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 (Directiva 77/388), de modo que esta Sala considera que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia relativa al artículo 5, apartado 6, de la Directiva 77/388 también debe tenerse en cuenta para la interpretación del artículo 16 de la Directiva del IVA.

25 El artículo 16, primera frase, de la Directiva del IVA asimila, en cuatro supuestos, el destino por un sujeto pasivo de un bien de su empresa a una entrega efectuada a título oneroso. Estos casos pueden agruparse bajo el término genérico de

«destino». Se trata «del destino [...] a sus necesidades privadas [primer supuesto] o [el destino] a las del personal de la propia empresa [segundo supuesto], su transmisión a terceros a título gratuito [tercer supuesto] o, más generalmente, su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa [cuarto supuesto]».

- 26 En el presente caso, la demandante construyó una instalación con derecho a deducción que produce electricidad gravada que, como sujeto pasivo, suministra a título oneroso. En principio, debido a la afectación íntegra a su actividad empresarial, tenía derecho a deducir totalmente el impuesto soportado de los costes de construcción y explotación. [*omissis*]
- 27 En cambio, cabe preguntarse cuáles son las consecuencias jurídicas en relación con el calor adicional producido por la instalación. Este calor puede utilizarse de diferentes maneras. Así, el sujeto pasivo que suministra la electricidad gravada a título oneroso y que ha deducido íntegramente el impuesto soportado por la instalación puede dejar escapar el calor sin utilizarlo (supuesto A), utilizarlo como persona física (empresario individual) para calentar su vivienda (supuesto B), cederlo gratuitamente a su personal con fines residenciales privados para sus necesidades (supuesto C), utilizarlo como organismo de Derecho público para sus propios fines soberanos, como, por ejemplo, la calefacción de edificios oficiales y, por tanto, para las actividades propias de autoridades públicas contempladas en el artículo 13, apartado 1, párrafo primero, de la Directiva del IVA (supuesto D), entregarlo gratuitamente con fines residenciales privados a residentes en sus inmediaciones (supuesto E) o entregarlo gratuitamente a otro sujeto pasivo para su actividad económica, pudiéndose diferenciar también en función de si el destinatario utiliza los bienes en el marco de su actividad económica para fines que le dan derecho a deducir el impuesto soportado en virtud del artículo 168 o 169 de la Directiva del IVA (supuesto F).
- 28 La valoración fiscal de la mayoría de estos casos no plantea problemas. En el supuesto A faltaría la correspondiente detracción, de modo que el artículo 16, primera frase, de la Directiva del IVA no sería aplicable. En cambio, en los supuestos B y C, concurren los requisitos del artículo 16, primera frase, casos 1 y 2, de la Directiva del IVA, que, en cualquier caso, no suponen una restricción del derecho a deducción en caso de afectación íntegra a la actividad empresarial. En el supuesto D, sobre la base de la sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de febrero de 2009, *Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie*, C-515/07 (EU:C:2009:88) cabe suponer que no existe una detracción para fines ajenos a la empresa en virtud del artículo 16, primera frase, cuarto supuesto, de la Directiva del IVA, lo que parece tener como efecto limitar la deducción del impuesto soportado de los costes de construcción y explotación de la instalación. En el supuesto E, el Bundesfinanzhof considera que concurren los elementos de una transmisión a título gratuito en el sentido del artículo 16, primera frase, tercer supuesto, de la Directiva del IVA con deducción íntegra del impuesto soportado, ya que de lo contrario habría un consumo final no gravado (sentencia del Bundesfinanzhof de 25 de noviembre de 2021 — V R 45/20, BFHE 275, 392, apartado 18).

- 29 En cambio, la valoración en el supuesto F, que se corresponde con el caso que debe apreciarse en el presente litigio, es dudosa. Se plantea la cuestión de si también en este caso debe afirmarse una detracción en concepto de «transmisión a título gratuito» en el sentido del artículo 16, primera frase, tercer supuesto, de la Directiva del IVA.
- 30 **b) Jurisprudencia anterior del Tribunal de Justicia relativa al artículo 16 de la Directiva del IVA**
- 31 En el pasado, el Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado en varias ocasiones sobre las diferentes situaciones contempladas en el artículo 16 de la Directiva del IVA (artículo 5, apartado 6, de la Directiva 77/388).
- 32 Así, existe detracción cuando una sociedad petrolera transmite bienes a un comprador de gasolina a cambio de vales que este ha obtenido, en función de la cantidad comprada, al pagar el precio total al por menor marcado por el surtidor, conforme a un sistema de promoción (sentencia del Tribunal de Justicia de 27 de abril de 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, segunda respuesta al artículo 5, apartado 6, de la Directiva 77/388). Ello se refiere a la detracción en forma de transmisión a título gratuito en el sentido del artículo 16, primera frase, tercer supuesto, de la Directiva del IVA, como se desprende del apartado 24 de dicha sentencia. A este respecto, en el apartado 22 de la misma sentencia, el Tribunal de Justicia justificó, en particular, la detracción afirmando que también puede existir en caso de una transmisión para fines de la empresa.
- 33 En relación con las muestras comerciales en el sentido del artículo 16, segunda frase, de la Directiva del IVA, y a la luz del artículo 16, primera frase, supuestos 1 y 2, de la misma Directiva, el Tribunal de Justicia ha declarado que el sujeto pasivo que destina un bien a sus fines privados o para los de su personal, por una parte, y el consumidor final que adquiere un bien del mismo tipo, por otra, son tratados de la misma manera y que el gravamen de la afectación a fines privados sirve para evitar situaciones de consumo final no gravado (sentencia de 30 de septiembre de 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, apartados 17 y 18, en relación con el artículo 5, apartado 6, de la Directiva 77/388).
- 34 Por último, el Tribunal de Justicia ha rechazado que se dé una detracción cuando, en el marco de su actividad económica, el sujeto pasivo realiza gratuitamente obras de ampliación de una carretera municipal utilizada tanto por el público como por él en beneficio de un municipio (sentencia de 16 de septiembre de 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, tercera respuesta relativa al artículo 5, apartado 6, de la Directiva 77/388). Haciendo referencia a sus sentencias Kuwait Petroleum (EU:C:1999:203) y EMI Group (EU:C:2010:559), el Tribunal de Justicia rechaza la detracción para fines ajenos a los de la empresa (en el sentido del artículo 16, primera frase, cuarto supuesto, de la Directiva del IVA), dado que los trabajos se realizaron para las necesidades del sujeto pasivo, lo que no excluye que se dé una afectación con arreglo a otros supuestos (apartado 64). Además, es cierto que la utilización de la carretera

ampliada para la circulación pública no se opone a una detracción. Sin embargo, las obras de ampliación de dicha carretera se efectuaron para atender a las necesidades del sujeto pasivo para soportar el tráfico de camiones (apartado 65). Por lo tanto, no habría un consumo final no gravado (apartado 66), remitiéndose el Tribunal de Justicia a este respecto al «uso final efectivo» del que resultaría un uso prioritario por parte del sujeto pasivo frente al uso «irrelevante» para la circulación pública (apartados 67 y 37).

35 **c) Posible respuesta a la primera cuestión prejudicial**

36 **aa) Reconocimiento de la detracción en una interpretación literal**

37 De conformidad con el tenor del artículo 16, primera frase, tercer supuesto, de la Directiva del IVA, en el presente litigio cabe afirmar que se da una transmisión a título gratuito. La demandante detrajo de su empresa un bien, el calor, en el sentido del artículo 15, apartado 1, de la Directiva del IVA que produjo en el marco de su actividad. Dado que tenía derecho a deducir el impuesto soportado por la instalación que generó el calor, por lo que respecta a los suministros de electricidad gravados y realizados a título oneroso, la demandante también produjo el calor con derecho a deducción.

38 Por otra parte, se cumplen los requisitos que deben concurrir en una transmisión. Debe considerarse transmisión la transferencia del bien a otra persona en las mismas condiciones que, de otro modo, darían lugar a una entrega (artículo 14, apartado 1, de la Directiva del IVA). Tal es el caso de la puesta a disposición de calor para su utilización por el destinatario.

39 Esta transmisión fue a título gratuito, ya que la transmisión del calor a A y B tuvo lugar sin pago alguno, en contra de lo estipulado en el contrato [*omissis*].

40 **bb) Importancia del consumo final**

41 Es dudoso que, más allá del tenor literal del artículo 16, primera frase, tercer supuesto, de la Directiva del IVA, el hecho de la detracción como transmisión a título gratuito deba estar limitado por un requisito adicional. En efecto, esta detracción podría servir para impedir un consumo final no gravado [véase la sección II, punto 2, letra b)]. La detracción como transmisión a título gratuito presupone en tal caso un consumo final no gravado. Esta limitación podría deducirse de la sentencia del Tribunal de Justicia *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (EU:C:2020:712). Además, el principio de igualdad de trato en relación con el artículo 16, primera frase, primer y segundo supuesto, de la Directiva del IVA podría abogar por tal restricción.

42 Sin embargo, en el caso de una interpretación tan restrictiva, también debería responderse a la cuestión de si el consumo final no gravado se excluye cuando el beneficiario, que es un sujeto pasivo, utiliza el bien para las necesidades de su actividad económica o si, además, es importante que utilice dicho bien para las necesidades de una actividad económica que le da derecho a deducir el impuesto

soportado en virtud del artículo 168 o 169 de la Directiva del IVA. Esto último podría justificarse por el hecho de que, de otro modo, el bien, que ha permitido al transmitente (en este caso: la demandante) deducir el impuesto soportado, puede ser utilizado por el beneficiario (en este caso: A y B) para fines que no conlleven el derecho a deducción.

- 43 Al examinar la primera cuestión prejudicial, la Sala parte de que de la sentencia del Tribunal de Justicia *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (EU:C:2020:712) no se desprende claramente una interpretación restrictiva del tenor del citado artículo (mediante un requisito adicional). En efecto, el haber descartado el artículo 16, primera frase, tercer supuesto, de la Directiva del IVA en dicha sentencia podría basarse también en el hecho de que la ampliación de la carretera municipal destinada a absorber el tráfico de camiones del sujeto pasivo debía considerarse una transmisión del sujeto pasivo a sí mismo, de modo que no existiría una transmisión a favor de otra persona.
- 44 Además, el hecho de que, en su sentencia *Kuwait Petroleum* (EU:C:1999:203), el Tribunal de Justicia admitiera la transmisión a título gratuito, aunque esta sirviera a la actividad económica del transmitente, podría militar en contra de una interpretación restrictiva del tenor del artículo (sentencia *Kuwait Petroleum*, EU:C:1999:203, apartado 22). Ello podría conducir a un enfoque simétrico del beneficiario, en el sentido de que existe una transmisión a título gratuito incluso cuando utiliza el bien para los fines de su actividad económica. Además, el Tribunal de Justicia ha declarado que «no establece distinciones según la condición fiscal del destinatario de las muestras» (sentencia *EMI Group*, EU:C:2010:559, apartado 52).
- 45 Por último, procede señalar que, según la voluntad del legislador de la Unión, la detracción como transmisión a título gratuito en el sentido del artículo 16, primera frase, tercer supuesto, de la Directiva del IVA debe tener una función autónoma en relación con la detracción a título particular a que se refiere el artículo 16, primera frase, primer y segundo supuesto, de la Directiva del IVA. Ello plantea dudas sobre si la transmisión a título gratuito debe estar sujeta a las mismas restricciones que las detracciones privadas, dado que, aplicar el criterio del consumo final no gravado al tercer supuesto del artículo 16, primera frase de la Directiva del IVA podría vaciar de sentido el ámbito propio de dicho supuesto.
- 46 **cc) Análisis de las consecuencias jurídicas**
- 47 Procede examinar asimismo las consecuencias jurídicas derivadas de aceptar o rechazar una interpretación restrictiva del tenor del citado artículo.
- 48 **1. Interpretación restrictiva**
- 49 Si una transmisión a título gratuito en el sentido del artículo 16, primera frase, tercer supuesto, de la Directiva del IVA debe descartarse cuando no se cumpla el criterio del consumo final no gravado, el transmitente deberá apreciar si el destinatario realiza tal consumo final. Por lo tanto, el transmitente asume el riesgo

de incurrir en una apreciación errónea al respecto. El presente litigio así lo demuestra. La demandante debía percibir una retribución por la transmisión del poder de disposición del calor, por una parte, mientras que, por otra parte, el calor debía ser utilizado por los destinatarios A y B para determinadas necesidades de la actividad económica ejercida, respectivamente, por ellos. La primera parte de este acuerdo no se llegó a materializar, ya que en ninguno de los dos casos se efectuaron pagos por la transmisión de calor. Del mismo modo, cabe contemplar, al menos de forma teórica, la posibilidad de que los beneficiarios (en este caso, A y B), utilizaran la prestación a título gratuito (en el presente asunto, calor), en contra de las cláusulas contractuales, para fines distintos de los de su actividad económica. De este modo, la demandante asume el riesgo fundamental de que el empresario individual A y los socios de B utilicen el calor de forma distinta a lo estipulado en el contrato, por ejemplo, para fines residenciales privados. Si la aplicación del artículo 16, primera frase, tercer supuesto, de la Directiva del IVA dependiera de un determinado uso por parte del destinatario (en su caso con derecho a deducción), el riesgo de una apreciación errónea a este respecto debería asumirlo el transmitente.

50 Esto podría justificar que, conforme al tenor del artículo 16, primera frase, tercer supuesto, de la Directiva del IVA, el concepto de transmisión a título gratuito se base únicamente en la transmisión y en su carácter oneroso, sin limitaciones relativas a la exigencia de un consumo final no gravado.

51 **2. Aplicación conforme a la literalidad de la disposición**

52 Procede examinar asimismo las consecuencias jurídicas que se derivan de una aplicación literal. A este respecto, a la luz del principio de neutralidad (véase, por ejemplo, la sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de marzo de 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, apartado 41), podría ser inexacto considerar que la detracción constituye una transmisión a título gratuito cuando el sujeto pasivo destinatario utiliza el bien para las necesidades de una actividad económica que le da derecho a deducción. El suministro de calor estaría en todo caso gravado con el impuesto sobre el volumen de negocio, sin que el destinatario de la prestación pudiera deducirlo como impuesto soportado. A este respecto, podría existir una violación del principio de neutralidad si el gravamen de la detracción por parte del transmitente no tiene como contrapartida, para el beneficiario, un derecho a deducir el impuesto soportado.

53 Sin embargo, negar de esa manera la deducción del impuesto parece dudosa. En efecto, el artículo 16, primera frase, de la Directiva del IVA asimila la detracción a una entrega a título oneroso. Si el beneficiario sujeto pasivo utiliza el bien que se considera que le ha sido entregado mediante la detracción contemplada en el artículo 16, primera frase, tercer supuesto, de la Directiva del IVA para los fines previstos en el artículo 168 o 169 de la Directiva del IVA, se cumplen los requisitos materiales para el derecho a deducción. Habida cuenta del requisito adicional de una factura en virtud del artículo 178, letra a), de la Directiva del IVA, podría considerarse que el transmitente está autorizado, en virtud del artículo

226 de la Directiva del IVA, a expedir una factura por la detracción. Esta indicaría, en particular, como base de imposición (artículo 226, punto 8, de la Directiva del IVA) el valor de la detracción a que se refiere el artículo 74 de la Directiva del IVA y el importe del impuesto correspondiente (artículo 226, punto 10, de la Directiva del IVA). Un requerimiento de pago no forma parte de los datos de la factura. Por lo tanto, en el caso de una afectación como transmisión a título gratuito, cabría una deducción del impuesto soportado, sin que sea necesario un pago por parte del beneficiario al transmitente. En efecto, en el caso de la gratuidad existente desde el principio, falta el «impago [...] después del momento en que la operación quede formalizada» exigido por el artículo 90 de la Directiva del IVA. En cambio, el hecho de que el beneficiario abone el importe del impuesto devengado por la detracción no cambia nada, ya que tal pago no debe considerarse una remuneración.

54 Por último, para admitir la deducción del impuesto soportado, sería necesario que el impuesto devengado por la detracción se considerase un impuesto devengado o pagado en el sentido del artículo 168, letra a), de la Directiva del IVA (véase, a este respecto, la sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de enero de 2012, *Zipvit*, C-156/20, EU:C:2022:2, apartado 37).

55 **d) Pertinencia de la primera cuestión prejudicial**

56 El artículo 3, apartado 1b, de la UStG se basa en el artículo 16 de la Directiva del IVA y se ajusta a esta norma [véanse las sentencias del Bundesfinanzhof de 16 de octubre de 2013 — XI R 39/12, BFHE 243, 77, BStBl II 2014, 1024, apartado 27, y de 21 de mayo de 2014 — V R 20/13, BFHE 246, 226, BStBl II 2014, 1029]. Según ambas disposiciones, una transmisión a título gratuito se asimilará a una entrega de bienes a título oneroso siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran generado el derecho a la deducción total o parcial del IVA (artículo 3, apartado 1b, primera frase, punto 3 y segunda frase, de la UStG, y artículo 16, primera frase, de la Directiva del IVA). En el presente asunto, los suministros de calor a y B son transmisiones a título gratuito en este sentido, dado que la explotación de la central de cogeneración con una planta de biogás permitía a la demandante deducir íntegramente el impuesto.

57 El Finanzgericht no realizó ninguna apreciación fáctica sobre si A y B tenían derecho a la deducción íntegra del impuesto soportado. No se puede descartar que A y B sean pequeños empresarios o se acojan al régimen a tanto alzado para productores agrícolas y forestales.

58 **3. Sobre la segunda cuestión prejudicial**

59 a) Importancia del devengo del impuesto para la base imponible

60 El artículo 74 de la Directiva del IVA tiene por objeto concretar el supuesto de la detracción a que se refiere el artículo 16, primera frase, de la Directiva del IVA, definiendo la base imponible de dicha detracción. Ello justifica, desde el punto de

vista de la Sala, que se tengan en cuenta los objetivos perseguidos por el artículo 16 de la Directiva del IVA también al interpretar el artículo 74 de dicha Directiva.

61 b) Objetivos de la imposición de la detracción

62 Por lo que respecta al hecho imponible de la detracción, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que «procede garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que afecta a fines privados un bien de su empresa y un consumidor ordinario que compra un bien del mismo tipo. Para alcanzar este objetivo, dicha disposición [artículo 5, apartado 6, de la Directiva 77/388] impide que un sujeto pasivo que haya podido deducir el IVA sobre la compra de un bien afectado a su empresa evite el pago del IVA cuando afecte a fines privados dicho bien de su empresa y que de este modo se aproveche de ventajas indebidas en relación con el comprador ordinario que compra el bien pagando el IVA» (sentencia de 17 de mayo de 2001, Fischer y Brandenstein, C-322/99 y C-323/99, EU:C:2001:280, apartado 56). Por lo tanto, interpretar el hecho imponible de la afectación «de manera que implicara, en el caso de la afectación de un bien a fines privados del sujeto pasivo, una imposición global del bien y de los elementos incorporados al mismo, aun cuando el bien haya sido adquirido inicialmente sin derecho a deducir el IVA soportado y únicamente los «elementos que lo componen» adquiridos *a posteriori* hayan generado derecho a deducir el IVA soportado, resultaría contrario al objetivo de igualdad de trato perseguido por esta disposición (sentencia Fischer y Brandenstein, EU:C:2001:280, apartado 75).

63 c) Importancia del devengo del impuesto para la base imponible

64 Si el objetivo perseguido con la creación del hecho imponible de la detracción consistente en «que el sujeto pasivo no se beneficie de ninguna ventaja indebida en relación con un consumidor ordinario» (sentencia del Tribunal de Justicia Fischer y Brandenstein, EU:C:2001:280, apartado 76; véase también la sentencia de 16 de junio de 2016, Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, apartado 39), fuese aplicable al artículo 74 de la Directiva del IVA, podría deducirse que, a la hora de determinar el precio de coste, solo deben tenerse en cuenta los costes gravados con el impuesto, dado que los consumidores ordinarios que fabrican un bien solo están sujetos al IVA por esos conceptos. Esta interpretación conduce a que el sujeto pasivo que fabrica un bien no se beneficia de ninguna ventaja indebida en relación con el consumidor ordinario que fabrica un bien si los gastos no gravados por el impuesto (como, por ejemplo, el coste de un crédito exento en virtud del artículo 135 de la Directiva del IVA) no deben incluirse en la determinación del precio de coste.

65 No obstante, también debe tenerse en cuenta el precio de compra, de aplicación preferente con arreglo al artículo 74 de la Directiva del IVA. En el presente caso, debería rechazarse una división de dicho precio en un componente gravado y otro no gravado. Por otra parte, la Sala señala que la Administración tributaria parte del principio de que los costes no gravados con el IVA deben incluirse en el cálculo de los costes (véase la sección 10.6, apartado 1, quinta frase, del Decreto

de aplicación del impuesto sobre el volumen de negocios). Lo anterior es criticado por la doctrina ([*omissis*]). Hasta la fecha, el Bundesfinanzhof no ha resuelto esta cuestión (véanse, por ejemplo, las sentencias del Bundesfinanzhof en BFHE 275, 392, apartados 34 y 35, y de 15 de marzo de 2022 — V R 34/20, BFHE 276, 369, apartado 26).

66 d) Pertinencia de la segunda cuestión prejudicial

67 La segunda cuestión también es pertinente para la resolución del litigio. Es cierto que, en virtud del artículo 74 de la Directiva del IVA, la base imponible solo estará constituida por el «precio de coste» a falta de precio de compra de tales bienes o de bienes similares (véanse las sentencias del Tribunal de Justicia de 23 de abril de 2015, *Property Development Company*, C-16/14, EU:C:2015:265, apartado 37, y de 28 de abril de 2016, *Het Oudeland Beheer*, C-128/14, EU:C:2016:306, apartado 48). Según la jurisprudencia del Bundesfinanzhof, así sucede en el presente asunto, dado que A y B no están conectados a una red de calefacción que permita abastecerse de calor de terceros a cambio de una remuneración (véanse, a este respecto, las sentencias del Bundesfinanzhof en BFHE 239, 377, BStBl II 2014, 809, apartado 39, y en BFHE 276, 369, apartado 16). Por consiguiente, el precio de coste del artículo 74 de la Directiva del IVA es determinante para la resolución del litigio. Si en el precio de coste solo deben incluirse los gastos gravados con el IVA, ello reducirá la base imponible de la detracción de calor y, por tanto, dará lugar a la estimación parcial del recurso.

68 4. Sobre la tercera cuestión prejudicial

69 a) Objeto de la tercera cuestión prejudicial

70 La tercera cuestión prejudicial tiene por objeto determinar si el precio de coste comprende únicamente los costes directos de fabricación o producción o también los costes indirectamente imputables (como los gastos financieros).

71 Las dudas existentes a este respecto se derivan de las consideraciones formuladas por el Tribunal de Justicia a propósito de los intereses intercalares en la sentencia *Property Development Company* (EU:C:2015:265), apartado 40. Según tales observaciones, carece de relevancia que el precio de compra (de aplicación preferente frente al precio de coste) de los inmuebles similares incluya o no los intereses intercalares que, en su caso, se hayan abonado durante la construcción de dichos inmuebles. En efecto, contrariamente al criterio del precio de coste, el criterio del precio de compra de bienes similares permite a las autoridades tributarias basarse en los precios de mercado de este tipo de bienes en el momento en que se produjo la detracción del inmueble controvertido, sin tener que examinar en detalle los elementos que han dado lugar a dichos precios.

72 Lo cual sugiere que, por lo que respecta al precio de coste, es preciso comprobar cuáles son los elementos que han dado lugar a este. Por lo tanto, para la determinación del precio de coste, podría ser pertinente, a diferencia del precio de compra, saber si existen, por ejemplo, intereses intercalares que pudieran tenerse

en cuenta. Sin embargo, cabría objetar a ello las dificultades que se plantearían si solo se incluyeran en los costes los indirectamente imputables (como, por ejemplo, los gastos de administración). Por lo tanto, el objetivo que, en opinión de la Sala, ha de perseguirse, consistente en un cálculo sencillo del valor de las deducciones, resulta contrario a la inclusión de costes tales como los gastos financieros.

73 **b) Pertinencia de la tercera cuestión prejudicial**

74 La tercera cuestión prejudicial, al igual que la segunda, es pertinente para la resolución del litigio. Si los gastos financieros no forman parte del precio de coste, la base imponible de la deducción de calor se reduce y, por tanto, es menor la deuda fiscal la demandante, por lo que el recurso debería ser estimado en parte.

75 [omissis] **[Cuestiones procesales]**

76 [omissis]

DOCUMENTO DE TRABAJO