

## BASE DE DATOS DE Norma DEF.-

Referencia: NFJ092864

TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA

Sentencia de 25 de abril de 2024

Sala 6.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-207/23

### SUMARIO:

**IVA. Hecho imponible.** *Afectación de un bien de la empresa y transmisión gratuita de este a otro sujeto pasivo.* Y explora una planta de producción de biogás a partir de biomasa. El biogás producido se utilizó en 2008 para la producción separada de electricidad y calor. La electricidad así generada se distribuyó principalmente a través de la red eléctrica general a cambio de una retribución abonada por el gestor de la red eléctrica. El calor producido mediante este procedimiento se destinaba en parte al proceso de producción de Y. Mediante contrato en 2007, Y cedió «gratuitamente» la mayor parte del calor producido de este modo al empresario A para que este pudiera secar madera en contenedores y, mediante contrato de 2008, a la sociedad B, que lo empleó para calentar sus campos de espárragos con dicho calor. En ambos contratos se estipulaba que el importe de la retribución se acordaría individualmente en función de la situación económica del adquirente del calor y que no se fijaría en esos contratos. En 2008, además de la denominada retribución mínima de inyección recibida del gestor de la red eléctrica recibió también de dicho gestor una bonificación como contrapartida del suministro de electricidad, debido a que se trataba de electricidad obtenida mediante cogeneración, bonificación que fue incluida, al igual que la retribución mínima, en la base imponible de las operaciones imponentes de Y, de conformidad con su declaración del IVA. Al no facturar Y el calor transmitido a A y a B, la Administración tributaria consideró, en el marco de una inspección sobre el terreno, que A y B percibían ese calor gratuitamente. Al no existir un precio de compra de dicho calor, la citada Administración calculó la base imponible de ese suministro basándose en el precio de coste del mismo calor y giró la liquidación correspondiente. En el caso de autos, el calor detruido y transmitido no puede considerarse un obsequio de escaso valor o una muestra comercial, en el sentido del art. 16, pfo. segundo, de la Directiva IVA, del que se desprende que este no establece distinciones según el estatuto fiscal del destinatario de las muestras y que, por consiguiente, ese estatuto no es pertinente para aplicar dicha disposición. La interpretación del art. 16, pfo. primero, de la Directiva del IVA según la cual debe tenerse en cuenta el estatuto fiscal del destinatario del bien detruido y transmitido a título gratuito podría crear dificultades prácticas, puestas de relieve tanto por el órgano jurisdiccional remitente como por la Comisión Europea en sus observaciones escritas, en la medida en que el sujeto pasivo que detrae y transmite un bien a título gratuito se vería obligado a realizar investigaciones para comprobar dicho estatuto. El art. 16, pfo. primero, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que constituye una detracción, por un sujeto pasivo, de un bien de su empresa que transmite a título gratuito, en el sentido de la citada disposición, asimilable a una entrega de bienes a título oneroso, la cesión a título gratuito del calor producido por ese sujeto pasivo a otros sujetos pasivos para las necesidades de sus actividades económicas, siendo irrelevante a este respecto el hecho de que esos otros sujetos pasivos utilicen o no dicho calor para fines que les confieran derecho a deducir el IVA. **Base imponible.** Con arreglo al art. 74 de la Directiva del IVA, 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 arts. 16 y 18 de dicha Directiva, 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. El órgano jurisdiccional remitente ha indicado que la determinación de un precio de compra era imposible en el presente litigio, puesto que A y B no están conectados a una red que les permita recibir calor de terceros a título oneroso. El Tribunal ha señalado que contrariamente al 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 afectación del bien controvertido, sin tener que examinar en detalle los elementos de valor que han dado lugar a dichos precios. Corresponde determinar el precio de coste a la autoridad tributaria examinando los elementos de valor. Del tenor del art. 74 de la Directiva del IVA no se desprende en modo alguno que el precio de coste deba basarse únicamente en los costes directos de fabricación o de producción o en los costes gravados con el IVA soportado. El art. 79 de la Directiva del IVA, que enumera los elementos que no deben incluirse en la base imponible, no se refiere a los costes indirectos, como los gastos de financiación. Solo a falta de precio de compra de los bienes o de bienes similares la base imponible estará constituida por el precio de coste, procede considerar que dicho precio de coste debería ser lo más próximo posible al precio de compra e incluir, por consiguiente, tanto los costes de producción y de fabricación directos como los costes indirectos, como los gastos de financiación, hayan sido o no gravados con el IVA

soportado. El Tribunal concluye que el art. 74 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el precio de coste, a efectos de esta disposición, incluye no solo los costes directos de fabricación o de producción, sino también los costes indirectamente imputables, como los gastos de financiación, con independencia de que estos costes hayan sido gravados o no con el IVA soportado.

## PRECEPTOS:

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2, 14, 15, 16, 73, 74, 78 y 79.

## PONENTE:

*Don P. G. Xuereb.*

En el asunto C-207/23,

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 22 de noviembre de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de marzo de 2023, en el procedimiento entre

**Finanzamt X**

e

**Y KG,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Sexta),

integrado por el Sr. T. von Danwitz, Presidente de Sala, y los Sres. P. G. Xuereb (Ponente) y A. Kumin, Jueces;

Abogado General: Sr. J. Richard de la Tour;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Y KG, por el Sr. T. Streit y la Sra. A. Zawatson, Rechtsanwälte;
- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. J. Möller y N. Scheffel, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. F. Behre y la Sra. J. Jokubauskaitė, en calidad de agentes;

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 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 (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

**2.** Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre la sociedad Y KG y el Finanzamt X (Oficina Tributaria de X, Alemania; en lo sucesivo, «Administración tributaria») en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de suministros a título gratuito de calor procedente de la central de cogeneración conectada a la planta de producción de biogás de dicha sociedad, por una parte, al empresario A para el secado de madera y, por otra, a la sociedad B para la calefacción de sus campos de espárragos.

## Marco jurídico

## **Derecho de la Unión**

**3.** A tenor del artículo 2, apartado 1, de la Directiva del IVA:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;  
[...].»

**4.** El artículo 14, apartado 1, de esa Directiva está redactado en los siguientes términos:

«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

**5.** El artículo 15, apartado 1, de dicha Directiva dispone:

«La electricidad, el gas, el calor o el frío y similares se tratarán como propiedad tangible.»

**6.** El artículo 16 de la misma Directiva preceptúa lo siguiente:

«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.»

**7.** El artículo 73 de la Directiva del IVA establece:

«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquirente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

**8.** A tenor del artículo 74 de esa Directiva:

«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.»

**9.** El artículo 78 de la citada Directiva tiene el siguiente tenor:

«Quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

a) los impuestos, derechos, tasas y exacciones parafiscales, con excepción del propio IVA;  
b) los gastos accesorios, tales como los de comisiones, embalaje, transporte y seguro, exigidos por el proveedor al adquirente o al destinatario del servicio.

A efectos de lo dispuesto en la letra b) del párrafo primero, los Estados miembros podrán considerar como gastos accesorios los que sean objeto de pacto especial entre las partes.»

**10.** El artículo 79 de esa Directiva dispone:

«No quedarán comprendidos en la base imponible los siguientes elementos:

- a) las disminuciones de precio a título de descuento por pago anticipado;
- b) las rebajas y descuentos de precio concedidos al adquirente o al destinatario del servicio con efecto en el mismo momento en que se realice la operación;
- c) las sumas que un sujeto pasivo reciba del adquirente de los bienes o del destinatario de la prestación en reembolso de los gastos pagados en nombre y por cuenta de estos últimos y que figuren en su contabilidad en cuentas específicas.

El sujeto pasivo vendrá obligado a justificar la cuantía efectiva de los gastos contemplados en la letra c) del párrafo primero y no podrá proceder a la deducción del IVA que, eventualmente, los hubiera gravado.»

## **Derecho alemán**

**11.** A tenor del artículo 3, apartado 1, b, de la Umsatzsteuergesetz (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios) (en lo sucesivo, «UStG»):

«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 privadas 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 del IVA soportado.»

**12.** El artículo 10, apartado 4, de la UStG tiene el siguiente tenor:

«La base imponible se determinará:

- 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;  
[...].»

**13.** El artículo 8 de la Erneuerbare-Energien-Gesetz, en su versión de 7 de noviembre de 2006 (BGBl. 2006 I, p. 2550) (Ley sobre las Energías Renovables) (en lo sucesivo, «EEG»), establece:

«(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 de euro por kilovatio/hora cuando se trate de electricidad en el sentido del artículo 3, apartado 4, de la [Gesetz für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz) (Ley relativa a la Conservación, Modernización y Ampliación de la Cogeneración de Electricidad y Calor), en su versión de 19 de marzo de 2002 (BGBl. 2002 I, p. 1092),] y se presente al gestor de la red una prueba en este sentido [...]. 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 el coeficiente eléctrico.»

**14.** El artículo 3, apartado 4, de la Ley relativa a la Conservación, Modernización y Ampliación de la Cogeneración de Electricidad y Calor, en su versión de 19 de marzo de 2002, prescribe lo siguiente:

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

## Litigio principal y cuestiones prejudiciales

**15.** Y explota una planta de producción de biogás a partir de biomasa. El biogás producido se utilizó en 2008 para la producción separada de electricidad y calor. La electricidad así generada se distribuyó principalmente a través de la red eléctrica general a cambio de una retribución abonada por el gestor de la red eléctrica. El calor producido mediante este procedimiento se destinaba en parte al proceso de producción de Y.

**16.** Mediante contrato de 29 de noviembre de 2007, Y cedió «gratuitamente» la mayor parte del calor producido de este modo al empresario A para que este pudiera secar madera en contenedores y, mediante contrato de 29 de julio de 2008, a la sociedad B, que lo empleó para calentar sus campos de espárragos con dicho calor. En ambos contratos se estipulaba que el importe de la retribución se acordaría individualmente en función de la situación económica del adquirente del calor y que no se fijaría en esos contratos.

**17.** En 2008, además de la denominada retribución mínima de inyección recibida del gestor de la red eléctrica, con arreglo al artículo 8, apartado 1, de la EEG, por un importe de 1 054 337,85 euros, Y recibió también de dicho gestor una bonificación abonada con arreglo al artículo 8, apartado 3, de la EEG por un importe de 85 070,66 euros como contrapartida del suministro de 6 714 247 kilovatios/hora de electricidad, debido a que se trataba de electricidad obtenida mediante cogeneración, en el sentido del artículo 3, apartado 4, de la Ley relativa a la Conservación, Modernización y Ampliación de la Cogeneración de Electricidad y Calor, en su versión de 19 de marzo de 2002. Esta bonificación de 85 070,66 euros fue incluida, al igual que la retribución mínima, en la base imponible de las operaciones imposables de Y, de conformidad con su declaración del IVA.

**18.** Al no facturar Y el calor transmitido a A y a B, la Administración tributaria consideró, en el marco de una inspección sobre el terreno, que A y B percibían ese calor gratuitamente, en el sentido del artículo 3, apartado 1b, primera frase, punto 3, de la UStG. Al no existir un precio de compra de dicho calor, la citada Administración calculó la base imponible de ese suministro basándose en el precio de coste del mismo calor, de conformidad con el artículo 10, apartado 4, primera frase, punto 1, de la UStG.

**19.** En su liquidación del IVA de 17 de noviembre de 2011, la Administración tributaria confirmó estas conclusiones.

**20.** Mediante resolución de 1 de agosto de 2012, la Administración tributaria desestimó por infundada la reclamación presentada por Y contra dicha liquidación.

**21.** Y interpuso un recurso contra dicha liquidación ante el Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario, Alemania), el cual lo estimó.

**22.** El Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario, Alemania), ante el que la Administración tributaria interpuso recurso de casación, anuló la sentencia del Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) y le devolvió el asunto. El Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) consideró que este asunto no estaba en condiciones de ser juzgado, al no poder evaluar el importe al que debían imponerse los beneficios que Y había concedido gratuitamente, y que correspondía al Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario) realizar las constataciones necesarias a este respecto.

**23.** Tras la devolución de los autos al Finanzgericht (Tribunal de lo Tributario), este estimó parcialmente el recurso. Redujo el importe del IVA fijado tras considerar que el IVA correspondiente a los beneficios concedidos a título gratuito se calcula basándose en el precio de coste del calor.

**24.** Tanto Y como la Administración tributaria interpusieron recurso de casación ante el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario), que es el órgano jurisdiccional remitente.

**25.** En primer lugar, dicho órgano jurisdiccional señala que el artículo 16, párrafo primero, de la Directiva del IVA asimila, en cuatro supuestos, la afectación de un bien de su empresa por un sujeto pasivo a una entrega de bienes efectuada a título oneroso, a saber, un destino a «sus necesidades privadas», o a las «necesidades del personal», o «su transmisión a terceros a título gratuito» o «su afectación a fines ajenos a los de la propia empresa». A este respecto, el mencionado órgano jurisdiccional considera que, en el caso de autos, concurren los elementos constitutivos de la transmisión de un bien a título gratuito que se desprenden del tenor del tercer supuesto de la citada disposición. Señala, además, que el calor transmitido a título gratuito fue producido por una planta cuyo coste de construcción y de explotación generó a Y un derecho a deducir el IVA soportado. Sin embargo, el mismo órgano jurisdiccional se pregunta si, más allá de los términos de esa disposición, el supuesto de la detracción de bienes

transmitidos gratuitamente no debería estar limitado por un requisito adicional. En efecto, tal supuesto podría también tener por objeto impedir el consumo final de un bien no sujeto al IVA y tal interpretación restrictiva podría deducirse de la sentencia de 16 de septiembre de 2020, *Mitteldeutsche Hartstein-Industrie* (C-528/19, EU:C:2020:712).

**26.** No obstante, si se admitiera esta interpretación restrictiva del artículo 16, párrafo primero, de la Directiva del IVA, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si debería considerarse que no existe consumo final no gravado cuando el destinatario de la transmisión, que es un sujeto pasivo, utiliza el bien transmitido para ejercer una actividad económica o si es necesario, además, que utilice dicho bien para ejercer una actividad económica que le dé derecho a deducir.

**27.** En segundo lugar, el órgano jurisdiccional remitente considera que, en la medida en que el artículo 74 de la Directiva del IVA tiene por objeto concretar los elementos constitutivos de la afectación a que se refiere el artículo 16, párrafo primero, de dicha Directiva, procede tener en cuenta, en la interpretación de ese artículo 74, el objetivo perseguido por el artículo 16 de la citada Directiva, consistente en que el sujeto pasivo no se beneficie de ninguna ventaja indebida con respecto a un consumidor final. Si este objetivo debiera transponerse al artículo 74 de la misma Directiva, de ello podría deducirse que, al determinar el precio de coste del bien transmitido a título gratuito, solo deberían tenerse en cuenta los costes gravados con el IVA. Así, en la medida en que los costes no gravados por el IVA soportado no deberían ser incluidos por el sujeto pasivo que fabrica un bien en el cálculo del precio de coste de tal bien, este sujeto pasivo no disfrutaría de una ventaja injustificada en relación con el consumidor final que fabrica un bien.

**28.** En tercer lugar, el citado órgano jurisdiccional se pregunta si el precio de coste comprende únicamente los costes directos de fabricación o de producción del bien transmitido a título gratuito o también los costes indirectamente imputables, como los gastos de financiación. No obstante, dicho órgano jurisdiccional considera que las dificultades que plantearía la toma en consideración de los costes indirectos en el precio de coste se oponen a ello. De este modo, el objetivo de lograr una evaluación simple del valor de las afectaciones desaconseja que se tomen en consideración esos costes.

**29.** En tales circunstancias, el Bundesfinanzhof (Tribunal Supremo de lo Tributario) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«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?»

### Sobre la primera cuestión prejudicial

**30.** Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 16, párrafo primero, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que constituye un destino específico por un sujeto pasivo de un bien de su empresa que transmite a terceros a título gratuito, en el sentido de dicha disposición, asimilable a una entrega de bienes a título oneroso, la cesión a título gratuito del calor producido por ese sujeto pasivo a otros sujetos pasivos para las necesidades de sus actividades económicas y si el hecho de que esos otros sujetos pasivos utilicen o no ese calor para operaciones que les confieren derecho a deducir el IVA es relevante a este respecto.

**31.** Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la interpretación de una disposición del Derecho de la Unión requiere tener en cuenta no solo su tenor, sino también el contexto en el que se inscribe, así como los objetivos

y la finalidad que persigue el acto del que forma parte (sentencia de 21 de diciembre de 2023, Cofidis, C-340/22, EU:C:2023:1019, apartado 21 y jurisprudencia citada).

**32.** De conformidad con el tenor del artículo 16, párrafo primero, tercer supuesto, de la Directiva del IVA, se asimilará a una entrega de bienes efectuada a título oneroso la detracción, por un sujeto pasivo, de un bien de su empresa para su transmisión a terceros a título gratuito, siempre que tal bien o los elementos que lo componen hubieran conferido el derecho a la deducción total o parcial del IVA.

**33.** Del tenor del artículo 16, párrafo primero, de dicha Directiva se desprende que, en ese supuesto, la detracción, por un sujeto pasivo, de un bien de su empresa se asimilará a una entrega de bienes efectuada a título oneroso cuando, por una parte, dé lugar a una transmisión a título gratuito y, por otra, el bien de que se trate o los elementos que lo componen hayan conferido el derecho a la deducción total o parcial del IVA en beneficio de dicho sujeto pasivo.

**34.** En cambio, del examen del tenor de esta disposición no resulta que exista un requisito adicional vinculado al estatuto fiscal del destinatario de dicha transmisión, que deriva del hecho de que este utiliza el bien así transmitido para operaciones que dan derecho a deducir el IVA.

**35.** En el caso de autos, de las indicaciones que figuran en la petición de decisión prejudicial se desprende, por una parte, que Y, sociedad sujeta al IVA, detrajo de su empresa calor, que constituye propiedad tangible en el sentido del artículo 15, apartado 1, de la Directiva del IVA, que había producido en el marco de sus actividades. Además, de tales indicaciones se desprende igualmente que el citado calor fue transmitido gratuitamente por Y a A y a B para que ejercieran sus actividades económicas.

**36.** Por otra parte, dicho órgano jurisdiccional ha precisado que, habida cuenta de que los suministros a título oneroso de la electricidad producida por la planta de cogeneración de Y habían estado sujetos al IVA, Y había tenido derecho a deducir la totalidad del IVA soportado por esa planta, que también había producido el calor transmitido gratuitamente a A y a B.

**37.** Por lo que respecta a los objetivos del artículo 16, párrafo primero, de la Directiva del IVA y al contexto en el que se inscribe esta disposición, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que el artículo 16 de la Directiva del IVA tiene por objeto 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. Así, la tributación de las detracciones mencionadas en el párrafo primero citado tiene por objeto evitar situaciones de consumo final no gravado [véase, en este sentido, en relación con el 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 - Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), correspondiente al artículo 16 de la Directiva del IVA, la sentencia de 16 de septiembre de 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, apartado 59 y jurisprudencia citada].

**38.** 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 contrapartida real (véase, en este sentido, respecto del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva 77/388, la sentencia de 16 de septiembre de 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, apartado 60 y jurisprudencia citada).

**39.** Pues bien, para evitar situaciones de consumo final no gravado, la transmisión a título gratuito del bien detraído debe someterse a una imposición posterior, sea cual fuere el beneficiario.

**40.** Además, el Tribunal de Justicia ya ha declarado que el artículo 16, párrafo segundo, de la Directiva del IVA constituye una excepción a la regla según la cual la tributación de las detracciones mencionadas en el artículo 16, párrafo primero, de la citada Directiva tiene por objeto evitar situaciones de consumo final no gravado, ya que excluye, no obstante, de tributación las detracciones efectuadas para las necesidades de la empresa a fin de entregar muestras comerciales y obsequios de escaso valor (véase, en este sentido, en relación con el artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva 77/388, la sentencia de 30 de septiembre de 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, apartado 19 y jurisprudencia citada).

**41.** Por consiguiente, los términos que figuran en el artículo 16, párrafo segundo, de la Directiva del IVA son de interpretación estricta, de forma que no se perjudiquen los objetivos de dicho artículo 16, párrafo primero. Así pues, el objetivo de esta excepción no puede consistir en la exención del IVA respecto a bienes destinados a un

consumo final distinto del inherente a las operaciones de promoción de los bienes efectuadas por las muestras comerciales (véase, en este sentido, la sentencia de 30 de septiembre de 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, apartados 20 y 25).

**42.** De ello se deduce que la sujeción al IVA de las detracciones de bienes transmitidos a título gratuito a que se refiere el artículo 16, párrafo primero, de la Directiva del IVA no tiene otra excepción que la relativa a las operaciones consistentes en entregar obsequios de escaso valor y muestras comerciales que menciona el artículo 16, párrafo segundo, de la Directiva del IVA.

**43.** Pues bien, en el caso de autos, el calor detruido y transmitido no puede considerarse un obsequio de escaso valor o una muestra comercial, en el sentido del artículo 16, párrafo segundo, de dicha Directiva.

**44.** Procede añadir que del artículo 16, párrafo segundo, de la Directiva del IVA se desprende que este no establece distinciones según el estatuto fiscal del destinatario de las muestras y que, por consiguiente, ese estatuto no es pertinente para aplicar dicha disposición (véase, en este sentido, en relación con el artículo 5, apartado 6, segunda frase, de la Sexta Directiva 77/388, la sentencia de 30 de septiembre de 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, apartados 51 y 52).

**45.** Por otra parte, la interpretación del artículo 16, párrafo primero, de la Directiva del IVA según la cual debe tenerse en cuenta el estatuto fiscal del destinatario del bien detruido y transmitido a título gratuito podría crear dificultades prácticas, puestas de relieve tanto por el órgano jurisdiccional remitente como por la Comisión Europea en sus observaciones escritas, en la medida en que el sujeto pasivo que detrae y transmite un bien a título gratuito se vería obligado a realizar investigaciones para comprobar dicho estatuto.

**46.** Por último, es cierto que el Tribunal de Justicia declaró, en el apartado 68 de la sentencia de 16 de septiembre de 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (C-528/19, EU:C:2020:712), invocada en particular por Y, que las obras de ampliación, en beneficio de un municipio, de una carretera municipal de uso público, pero que se utiliza por el sujeto pasivo que realizó dichas obras a título gratuito en el marco de su actividad económica, así como por el público, no constituían una operación que debiera asimilarse a una entrega de bienes efectuada a título oneroso, en el sentido del artículo 5, apartado 6, de la Sexta Directiva 77/388 (correspondiente al artículo 16 de la Directiva del IVA).

**47.** No obstante, por una parte, dichas obras beneficiaban al sujeto pasivo autor de la transmisión y tenían una relación directa e inmediata con el conjunto de su actividad económica y, por otra parte, el coste de las prestaciones recibidas por las que se soporta el IVA y vinculadas a tales obras formaba parte de los elementos del coste de las operaciones efectuadas por ese sujeto pasivo por las que se repercute el IVA. En cambio, nada permite considerar que el calor obtenido y transmitido gratuitamente por Y también haya sido utilizado por ella.

**48.** En atención a todas las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 16, párrafo primero, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que constituye una detracción, por un sujeto pasivo, de un bien de su empresa que transmite a título gratuito, en el sentido de la citada disposición, asimilable a una entrega de bienes a título oneroso, la cesión a título gratuito del calor producido por ese sujeto pasivo a otros sujetos pasivos para las necesidades de sus actividades económicas, siendo irrelevante a este respecto el hecho de que esos otros sujetos pasivos utilicen o no dicho calor para fines que les confieran derecho a deducir el IVA.

### **Sobre las cuestiones prejudiciales segunda y tercera**

**49.** Mediante sus cuestiones prejudiciales segunda y tercera, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 74 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el precio de coste, a efectos de esta disposición, comprende no solo los costes directos de fabricación o de producción, sino también los costes indirectamente imputables, como los gastos de financiación, y si únicamente deben incluirse en el cálculo de dicho precio los costes gravados por el IVA soportado.

**50.** Con arreglo al artículo 74 de la Directiva del IVA, 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 de dicha Directiva, 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.



**51.** En primer lugar, procede recordar que el Tribunal de Justicia ya ha precisado que el artículo 74 de la Directiva del IVA es una excepción a la regla general contenida en el artículo 73 de dicha Directiva (sentencia de 8 de mayo de 2013, *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, apartado 31). Además, del artículo 74 de la Directiva del IVA se desprende sin ambigüedades que solo a falta de precio de compra de tales bienes o de bienes similares la base imponible estará constituida por el «precio de coste» [véase, en este sentido, en relación con el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva 77/388, correspondiente al artículo 74 de la Directiva del IVA, la sentencia de 28 de abril de 2016, *Het Oudeland Beheer*, C-128/14, EU:C:2016:306, apartado 38].

**52.** El Tribunal de Justicia también ha indicado que por «precio de compra, evaluado en el momento de la afectación», en el sentido del artículo 74 de la Directiva del IVA, debía entenderse el valor residual del bien en el momento de su afectación a fines privados. En relación con una operación de afectación de un bien comprendida asimismo en este artículo, el Tribunal de Justicia añadió que la base imponible era el valor del bien en cuestión determinado en el momento de la afectación, que corresponde al precio en el mercado de un bien similar teniendo en cuenta los costes de las transformaciones de dicho bien (sentencia de 8 de mayo de 2013, *Marinov*, C-142/12, EU:C:2013:292, apartado 32 y jurisprudencia citada).

**53.** A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente ha indicado que la determinación de un precio de compra era imposible en el presente litigio, puesto que A y B no están conectados a una red que les permita recibir calor de terceros a título oneroso, extremo que deberá comprobar dicho órgano jurisdiccional.

**54.** El Tribunal de Justicia también ha señalado que, 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 afectación del bien controvertido, sin tener que examinar en detalle los elementos de valor que han dado lugar a dichos precios (véase, en este sentido, la sentencia de 23 de abril de 2015, *Property Development Company*, C-16/14, EU:C:2015:265, apartado 40).

**55.** De este modo, la determinación del precio de coste incumbe a la autoridad tributaria a la luz de todos los elementos pertinentes e implica examinar en detalle los elementos de valor que permiten conducir a dicho precio, el cual debe determinarse en el momento en que se efectuó la operación de afectación a fines privados.

**56.** A continuación, por lo que respecta a los elementos que deben tenerse en cuenta a estos efectos, cabe indicar que del tenor del artículo 74 de la Directiva del IVA no se desprende en modo alguno que el precio de coste deba basarse únicamente en los costes directos de fabricación o de producción o en los costes gravados con el IVA soportado.

**57.** Por otra parte, el artículo 79 de la Directiva del IVA, que enumera los elementos que no deben incluirse en la base imponible, no se refiere a los costes indirectos, como los gastos de financiación.

**58.** Por último, en la medida en que, como se desprende de la jurisprudencia citada en el apartado 51 de la presente sentencia, solo a falta de precio de compra de los bienes o de bienes similares la base imponible estará constituida por el precio de coste, procede considerar que dicho precio de coste debería ser lo más próximo posible al precio de compra e incluir, por consiguiente, tanto los costes de producción y de fabricación directos como los costes indirectos, como los gastos de financiación, hayan sido o no gravados con el IVA soportado.

**59.** A la luz de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones prejudiciales segunda y tercera que el artículo 74 de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que el precio de coste, a efectos de esta disposición, incluye no solo los costes directos de fabricación o de producción, sino también los costes indirectamente imputables, como los gastos de financiación, con independencia de que estos costes hayan sido gravados o no con el IVA soportado.

## Costas

**60.** 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 Sexta) declara:

1) El artículo 16, párrafo primero, 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

constituye una detracción, por un sujeto pasivo, de un bien de su empresa que transmite a título gratuito, en el sentido de la citada disposición, asimilable a una entrega de bienes a título oneroso, la cesión a título gratuito del calor producido por ese sujeto pasivo a otros sujetos pasivos para las necesidades de sus actividades económicas, siendo irrelevante a este respecto el hecho de que esos otros sujetos pasivos utilicen o no dicho calor para fines que les confieran derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido.

2) El artículo 74 de la Directiva 2006/112

debe interpretarse en el sentido de que

el precio de coste, a efectos de esta disposición, incluye no solo los costes directos de fabricación o de producción, sino también los costes indirectamente imputables, como los gastos de financiación, con independencia de que estos costes hayan sido gravados o no con el impuesto sobre el valor añadido soportado.

Firmas

\* Lengua de procedimiento: alemán.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.