Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 1 de octubre de 2020*

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 77/388/CEE — Articulo 17, apartado 2, letra a) — Derecho a deducir el impuesto soportado — Servicios que también han beneficiado a terceros — Existencia de una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo — Existencia de una relación directa e inmediata con una o varias operaciones por las que se haya repercutido el IVA»

En el asunto C-405/19,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación, Bélgica), mediante resolución de 26 de abril de 2019, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de mayo de 2019, en el procedimiento entre

Vos Aannemingen BVBA

y

Belgische Staat,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

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

Abogada General: Sra. J. Kokott;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

– en nombre de Vos Aannemingen BVBA, por la Sra. H. Geinger y el Sr. F. Vanbiervliet, advocaten;

– en nombre del Gobierno belga, por el Sr. J.-C. Halleux y la Sra. C. Pochet, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada, oída la Abogada General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 17 de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO 1995, L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Vos Aannemingen BVBA y el Belgische Staat (Estado belga) en relación con la deducibilidad del impuesto sobre el valor añadido (IVA) que ha gravado la adquisición de servicios de intermediación inmobiliaria y de publicidad, así como la adquisición de servicios administrativos.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 17, apartados 2 y 5, de la Sexta Directiva, en su redacción resultante del artículo 28 séptimo de dicha Directiva, dispone:

«2. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

a) el [IVA] debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[…]

5. En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho, solo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del [IVA] que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

Esta prorrata se aplicará en función del conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo, conforme a las disposiciones del artículo 19.

[…]»

Derecho belga

4 El artículo 45, apartado 1, del Wetboek van de belasting over de toegevoegde waarde (Código del Impuesto sobre el Valor Añadido), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, dispone:

«El sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor los impuestos que graven los bienes adquiridos y los servicios que le hayan sido prestados, los bienes importados y las adquisiciones intracomunitarias de bienes que haya realizado, siempre que se utilicen para efectuar:

1. operaciones gravadas;

[…]».

5 El artículo 1, apartado 2, del koninklijk besluit nr. 3, met betrekking tot de aftrekregeling voor de toepassing van de belasting over de toegevoegde waarde (Real Decreto n.º 3, relativo a las deducciones para la aplicación del impuesto sobre el valor añadido), de 10 de diciembre de 1969 (*Belgisch Staatsblad*, 12 de diciembre de 1969, p. 12006), en su versión aplicable a los hechos del litigio principal, establece:

«No podrán deducirse en ningún caso los impuestos que gravan los bienes y los servicios que un sujeto pasivo destine a un uso privado o a fines ajenos a su actividad económica.

Cuando un bien o servicio esté destinado a ser afectado parcialmente a tales fines, se excluirá la deducción en proporción a esa afectación. Dicha proporción será determinada por el sujeto pasivo bajo la supervisión de la Administración.»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

6 La actividad económica de Vos Aannemingen es la construcción y venta de edificios de apartamentos. Dado que estos edificios se erigen sobre terrenos pertenecientes a terceros, las partes indivisas de terreno correspondientes a los apartamentos vendidos por Vos Aannemingen se venden por los propios propietarios de los terrenos.

7 Vos Aannemingen se hace cargo de los gastos de publicidad y de los gastos administrativos, así como de las comisiones de los agentes inmobiliarios, y deduce con posterioridad íntegramente el IVA correspondiente.

8 A raíz de una inspección fiscal, la Administración belga competente consideró, por lo que respecta al período comprendido entre el 1 de enero de 1999 y el 30 de septiembre de 2001, que Vos Aannemingen solo podía deducir el IVA soportado en la medida en que este se refiriera a la venta únicamente de los edificios construidos por dicha sociedad. La citada Administración limitó así el alcance del derecho a deducción del IVA admitido en favor de esa sociedad, al aplicar a la cuantía del IVA soportado una fracción que tiene como numerador el precio del edificio y como denominador el precio del edificio más el precio del terreno.

9 En consecuencia, se notificó un requerimiento de pago a Vos Aannemingen por un importe de 92 313,99 euros en concepto de IVA, al que se añadían intereses y multas.

10 Después de que Vos Aannemingen, reservándose todos los derechos, pagara las cantidades reclamadas por la Administración tributaria, dicha sociedad se opuso al requerimiento y exigió el reembolso de esas cantidades.

11 Mediante sentencia de 21 de marzo de 2016, el rechtbank van eerste aanleg Oost-Vlaanderen (Tribunal de Primera Instancia de Flandes Oriental, Bélgica) estimó el recurso contencioso-administrativo de Vos Aannemingen.

12 Dicho tribunal apreció que, habida cuenta de que la venta de un edificio y de un terreno constituye una sola y misma entrega, podía considerarse que los gastos de publicidad, los gastos administrativos y las comisiones de agentes inmobiliarios pagados por Vos Aannemingen formaban parte, en su totalidad, de los gastos generales de su única actividad económica, a saber, la construcción y venta de apartamentos. Además, el citado tribunal consideró que el hecho de que los propietarios de los terrenos en cuestión pudieran beneficiarse de los servicios de publicidad y de los servicios prestados a cambio de comisión por los agentes inmobiliarios debía considerarse accesorio en relación con las necesidades de Vos Aannemingen.

13 La Administración tributaria interpuso un recurso contra dicha sentencia ante el hof van beroep te Gent (Tribunal de Apelación de Gante, Bélgica), el cual declaró fundado el recurso mediante sentencia de 28 de noviembre de 2017.

14 De entrada, el mencionado tribunal señaló que no se discutía que el IVA cuya deducción había sido parciamente denegada por la Administración tributaria se refería tanto a la venta de terrenos pertenecientes a terceros como a la de edificios construidos por Vos Aannemingen.

15 A continuación, consideró que, si bien existía efectivamente una cierta relación entre la venta de los edificios y la de los terrenos, esa relación no era directa e inmediata en el sentido de la sentencia de 8 de febrero de 2007, Investrand (C-435/05, EU:C:2007:87).

16 A este respecto, el mismo tribunal estimó que, en el asunto principal, era jurídicamente posible vender separadamente los terrenos y los edificios y que Vos Aannemingen tenía la posibilidad de facturar al propietario de los terrenos una parte de los gastos de publicidad, de los gastos administrativos y de las comisiones de agentes inmobiliarios.

17 Por otra parte, el citado tribunal de apelación consideró que no cabía sostener que los propietarios de los terrenos de que se trata en el litigio principal obtuviesen únicamente una «ventaja», en el sentido de la sentencia de 18 de julio de 2013, AES-3C Maritza East 1 (C-124/12, EU:C:2013:488), con ocasión de la asunción por Vos Aannemingen de los gastos y comisiones. Subrayó que esos gastos y comisiones, en la medida en fueron abonados por la venta de los terrenos, deberían haber sido sufragados en principio por los mencionados propietarios.

18 Por último, dicho tribunal estimó que los gastos y las comisiones en cuestión tampoco estaban incluidos en la categoría de gastos generales soportados por Vos Aannemingen.

19 Vos Aannemingen ha interpuesto un recurso de casación contra dicha sentencia ante el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación, Bélgica). Sostiene, en particular, que, cuando una operación por la que se soporta el IVA se realiza objetivamente para la ejecución de determinadas actividades gravadas por las que se repercute el IVA o de todas ellas, el sujeto pasivo puede deducir íntegramente el impuesto soportado, incluso si un tercero también se beneficia de esa operación y ese tercero normalmente hubiera debido sufragar una parte del desembolso, siempre que el beneficio personal para el tercero sea accesorio en relación con las necesidades de la empresa del sujeto pasivo.

20 Considerando que la jurisprudencia del Tribunal de Justicia no permite determinar con certeza si, en una situación como la controvertida en el litigio principal, el IVA soportado puede deducirse en su totalidad, el Hof van Cassatie (Tribunal de Casación) ha decidido suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 17 de la [Sexta Directiva] en el sentido de que la circunstancia de que un desembolso beneficie también a un tercero —como ocurre cuando un promotor, con ocasión de la venta de apartamentos, paga gastos de publicidad y de administración y comisiones de agentes inmobiliarios, que también benefician a los propietarios de los terrenos— no se opone a que pueda deducirse íntegramente el IVA que grava dichos gastos, con la condición de que se determine que existe una relación directa e inmediata entre el desembolso y la actividad económica del sujeto pasivo y que la ventaja para el tercero es accesoria en relación con las necesidades de la empresa del sujeto pasivo?

2) ¿Se aplica también este principio cuando no se trate de gastos generales, sino de gastos que sean atribuibles en una fase posterior a operaciones claramente determinadas, sujetas o no al IVA, tales como la venta, por un lado, de los apartamentos y, por otra, del suelo?

3) ¿Tiene alguna influencia en la respuesta a la cuestión de la deducibilidad del IVA que grava esos gastos el hecho de que el sujeto pasivo tenga la posibilidad/el derecho de trasladar parcialmente el desembolso al tercero a quien beneficia dicho desembolso, pero no lo haga?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

21 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la circunstancia de que los desembolsos efectuados por un sujeto pasivo, promotor inmobiliario, en concepto de gastos de publicidad, gastos administrativos y comisiones de agentes inmobiliarios que haya abonado en el marco de la venta de apartamentos beneficien también a un tercero impide que dicho sujeto pasivo pueda deducir íntegramente el IVA soportado en relación con esos desembolsos cuando, por una parte, exista una relación directa e inmediata entre los citados desembolsos y la actividad económica del sujeto pasivo y, por otra, la ventaja para el tercero sea accesoria en relación con las necesidades de la empresa del sujeto pasivo.

22 El artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva autoriza a los sujetos pasivos a deducir del impuesto del que son deudores el IVA debido o pagado dentro del país por los bienes que les hayan sido o les vayan a ser entregados y por los servicios que les hayan sido o les vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo, en la medida en que esos bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas.

23 Según reiterada jurisprudencia, el derecho a deducción previsto en esa disposición constituye un principio fundamental del sistema común del IVA establecido por la legislación de la Unión, de modo que dicho derecho forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse [véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de junio de 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, apartado 33, y de 18 de octubre de 2018, Volkswagen Financial Services (UK), C-153/17, EU:C:2018:845, apartado 39].

24 En efecto, el régimen de deducciones establecido en la Sexta Directiva tiene por objeto liberar completamente al empresario de la carga del IVA debido o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. El sistema común del IVA garantiza, por tanto, la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean sus fines o sus resultados, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (sentencia de 3 de julio de 2019, The Chancellor, Masters and Scholars of the University of Cambridge, C-316/18, EU:C:2019:559, apartado 22 y jurisprudencia citada).

25 Para que se reconozca al sujeto pasivo el derecho a deducir el IVA soportado y para determinar el alcance de ese derecho, es necesaria, en principio, la existencia de una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute que den derecho a la deducción. En efecto, el derecho a deducir el IVA que haya gravado la adquisición de bienes o la obtención de servicios presupone que los gastos en que se haya incurrido para esta adquisición u obtención formen parte de los elementos constitutivos del precio de las operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción (sentencias de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 28, y de 24 de enero de 2019, Morgan Stanley & Co International, C-165/17, EU:C:2019:58, apartado 30 y jurisprudencia citada).

26 No obstante, es asimismo admisible un derecho a deducción en favor del sujeto pasivo, incluso cuando no existe ningún vínculo directo e inmediato entre una determinada operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a deducir, siempre que los costes de los servicios de que se trate formen parte de los gastos generales de aquel y, como tales, sean elementos constitutivos del precio de los bienes que entrega o de los servicios que presta. En efecto, tales costes presentan una relación directa e inmediata con la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto (sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 29 y jurisprudencia citada).

27 En el presente caso, el órgano jurisdiccional remitente, que parte de la premisa de que existe una relación directa e inmediata entre los desembolsos de que se trata en el litigio principal y la actividad económica del sujeto pasivo en su conjunto, interesa que se determine si el hecho de que un tercero se beneficie también de esos desembolsos impide que ese sujeto pasivo pueda deducir íntegramente el IVA soportado correspondiente a ellos.

28 A este respecto, al estar acreditada la existencia de una relación directa e inmediata entre los servicios prestados al sujeto pasivo y la actividad económica de este, el hecho de que un tercero se beneficie también de los referidos servicios no puede justificar que se deniegue al sujeto pasivo el derecho a deducción correspondiente a esos servicios (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 35), siempre y cuando, no obstante, la ventaja que el tercero obtenga de esa prestación de servicios sea accesoria en relación con las necesidades del sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de julio de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, apartado 33 y jurisprudencia citada).

29 En efecto, sería contrario al principio de neutralidad del IVA, evocado en el apartado 24 de la presente sentencia, cargar a un sujeto pasivo con el IVA relativo a gastos efectuados para las necesidades de sus operaciones gravadas por el mero hecho de que un tercero obtenga una ventaja accesoria (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de julio de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, apartado 36).

30 Por otro lado, debe precisarse que, para poder calificarse como accesoria, la ventaja de que disfruta el tercero debe derivarse de una prestación de servicios realizada en el propio interés del sujeto pasivo (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de julio de 2013, AES-3C Maritza East 1, C-124/12, EU:C:2013:488, apartado 33 y jurisprudencia citada).

31 En el supuesto de que, como sucede en el caso de autos, se evidencie que los desembolsos correspondientes a gastos de publicidad, gastos administrativos y comisiones de agentes inmobiliarios se efectuaron en interés del sujeto pasivo, la ventaja que obtuvieron también los terceros de esos desembolsos puede calificarse de accesoria a la luz de la jurisprudencia evocada en el apartado anterior de la presente sentencia.

32 De ello se desprende que el hecho de que, como ocurre en el litigio principal, en la venta de un terreno de su propiedad, un tercero obtenga también una ventaja por los servicios prestados al sujeto pasivo no puede limitar el alcance del derecho a deducción del IVA de que dispone ese sujeto pasivo.

33 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la circunstancia de que los desembolsos efectuados por un sujeto pasivo, promotor inmobiliario, en concepto de gastos de publicidad, gastos administrativos y comisiones de agentes inmobiliarios que haya abonado en el marco de la venta de apartamentos beneficien también a un tercero no impide que dicho sujeto pasivo pueda deducir íntegramente el IVA soportado en relación con esos desembolsos cuando, por una parte, exista una relación directa e inmediata entre los citados desembolsos y la actividad económica del sujeto pasivo y, por otra, la ventaja para el tercero sea accesoria en relación con las necesidades de la empresa del sujeto pasivo.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

34 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la circunstancia de que los desembolsos efectuados por el sujeto pasivo beneficien también a un tercero impide que dicho sujeto pasivo pueda deducir íntegramente el IVA soportado en relación con esos desembolsos en caso de que estos no formen parte de los gastos generales del sujeto pasivo, sino que constituyan gastos imputables a operaciones determinadas por las que se repercute el IVA.

35 Con carácter preliminar, debe recordarse que se admite un derecho a deducción en favor del sujeto pasivo no solo cuando los costes de los servicios de que se trata formen parte de los gastos generales relacionados con la totalidad de la actividad económica del sujeto pasivo, sino también y ante todo cuando exista una relación directa e inmediata entre la operación por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a deducción (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, EU:C:2009:665, apartado 60, y de 30 de mayo de 2013, X, C-651/11, EU:C:2013:346, apartado 55).

36 En la redacción de su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente contempla expresamente la hipótesis de que los gastos correspondientes a los servicios prestados en operaciones por las que se soporta el IVA no forman parte de los gastos generales, sino que son imputables a operaciones determinadas por las que se repercute el IVA, algunas de las cuales son realizadas por el sujeto pasivo y otras por un tercero.

37 A este respecto, como se ha recordado en el apartado 22 de la presente sentencia, del artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva se desprende que los sujetos pasivos solo están autorizados a deducir del impuesto del que son deudores el IVA debido o pagado dentro del país por los servicios que les haya prestado otro sujeto pasivo en la medida en que esos servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas.

38 Por consiguiente, no genera tal derecho la parte de los desembolsos que no esté relacionada con las operaciones realizadas por el sujeto pasivo, sino con operaciones realizadas por un tercero, tales como, en el asunto controvertido en el litigio principal, la venta de los terrenos.

39 En el caso de autos, si se evidenciase que una parte de los servicios por los que se efectuaron los desembolsos controvertidos en el litigio principal no se utilizó para las necesidades de las operaciones de construcción y venta de inmuebles del sujeto pasivo, sino para las necesidades de operaciones de venta de terrenos realizadas por terceros, se habría roto en parte la relación directa e inmediata existente entre esos servicios y las operaciones gravadas de dicha sociedad, de modo que esta no tendría derecho a proceder a la deducción del IVA que gravó esa parte de los desembolsos (véase, por analogía, la sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 39).

40 Para determinar el alcance del derecho a deducir del sujeto pasivo, incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar en qué medida los servicios de que se trata se prestaron efectivamente con el fin de permitir al sujeto pasivo realizar sus operaciones gravadas (véase, en este sentido, la sentencia de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 34). En efecto, solo en esta medida se considerará que el IVA soportado grava los servicios prestados al sujeto pasivo, como exige el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva.

41 A tal fin, procede basarse en el contenido objetivo de los servicios adquiridos por el sujeto pasivo y tomar en consideración todas las circunstancias en que se hayan desarrollado las operaciones de que se trate (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de septiembre de 2017, Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, C-132/16, EU:C:2017:683, apartado 31, y de 17 de octubre de 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, apartado 28).

42 En circunstancias como las del litigio principal, resultan pertinentes, en particular, los contratos de prestación de servicios, así como la realidad económica y mercantil, cuya toma en consideración constituye, según reiterada jurisprudencia, un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de junio de 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, apartado 61).

43 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la circunstancia de que los desembolsos efectuados por el sujeto pasivo beneficien también a un tercero no impide que dicho sujeto pasivo pueda deducir íntegramente el IVA soportado en relación con esos desembolsos en caso de que estos no formen parte de los gastos generales del sujeto pasivo, sino que constituyan gastos imputables a operaciones determinadas por las que se repercute el IVA, siempre que tales gastos guarden una relación directa e inmediata con las operaciones gravadas del sujeto pasivo, lo que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional remitente a la luz de todas las circunstancias en las que se desarrollaron esas operaciones.

Sobre la tercera cuestión prejudicial

44 Mediante su tercera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que la circunstancia de que el sujeto pasivo tenga la posibilidad de trasladar una parte de los desembolsos que ha efectuado al tercero que obtiene de ellos una ventaja influye en el derecho de dicho sujeto pasivo a deducir el IVA correspondiente a esos gastos.

45 Como se desprende de la respuesta a la segunda cuestión prejudicial, concretamente del apartado 43 de la presente sentencia, la circunstancia de que una parte de los desembolsos efectuados por el sujeto pasivo no lo fuera para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, sino para las de una operación efectuada por un tercero, puede romper parcialmente la relación directa e inmediata que debe existir entre la adquisición de los servicios por la que se soporta el IVA y la operación por la que se repercute el IVA, impidiendo así al sujeto pasivo proceder a la deducción íntegra del IVA correspondiente.

46 El hecho de que el sujeto pasivo tenga la posibilidad de trasladar a ese tercero una parte de los desembolsos que ha efectuado por dichos servicios constituye, efectivamente, un indicio a favor de la conclusión de que esa parte de los desembolsos no se refiere a la operación por la que el sujeto pasivo ha repercutido el IVA, sino a la operación realizada por el referido tercero.

47 No obstante, este dato no es suficiente, por sí solo, para determinar el alcance del derecho a deducción del IVA del que dispone el sujeto pasivo, en la medida en que, como se desprende de la jurisprudencia recordada en el apartado 41 de la presente sentencia, al aplicar el criterio de la relación directa procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se han desarrollado las operaciones de que se trate, apreciación que corresponde efectuar al órgano jurisdiccional remitente.

48 Por consiguiente, procede responder a la tercera cuestión prejudicial que el artículo 17, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que si un tercero obtiene una ventaja de los desembolsos efectuados por el sujeto pasivo, la circunstancia de que este último tenga la posibilidad de trasladar a ese tercero una parte de dichos desembolsos constituye uno de los datos, junto con el resto de circunstancias en las que se han desarrollado las operaciones de que se trate, que corresponde tomar en consideración al órgano jurisdiccional remitente para determinar el alcance del derecho a deducir el IVA del que dispone el sujeto pasivo.

Costas

49 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 han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Octava) declara:

1) **El artículo 17, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, debe interpretarse en el sentido de que la circunstancia de que los desembolsos efectuados por un sujeto pasivo, promotor inmobiliario, en concepto de gastos de publicidad, gastos administrativos y comisiones de agentes inmobiliarios que haya abonado en el marco de la venta de apartamentos beneficien también a un tercero no impide que dicho sujeto pasivo pueda deducir íntegramente el impuesto sobre el valor añadido soportado en relación con esos desembolsos cuando, por una parte, exista una relación directa e inmediata entre los citados desembolsos y la actividad económica del sujeto pasivo y, por otra, la ventaja para el tercero sea accesoria en relación con las necesidades de la empresa del sujeto pasivo.**

2) **El artículo 17, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 95/7, debe interpretarse en el sentido de que la circunstancia de que los desembolsos efectuados por el sujeto pasivo beneficien también a un tercero no impide que dicho sujeto pasivo pueda deducir íntegramente el impuesto sobre el valor añadido soportado en relación con esos desembolsos en caso de que estos no formen parte de los gastos generales del sujeto pasivo, sino que constituyan gastos imputables a operaciones determinadas por las que se repercute el impuesto sobre el valor añadido, siempre que tales gastos guarden una relación directa e inmediata con las operaciones gravadas del sujeto pasivo, lo que corresponde apreciar al órgano jurisdiccional remitente a la luz de todas las circunstancias en que se desarrollaron esas operaciones.**

3) **El artículo 17, apartado 2, letra a), de la Directiva 77/388, en su versión modificada por la Directiva 95/7, debe interpretarse en el sentido de que si un tercero obtiene una ventaja de los desembolsos efectuados por el sujeto pasivo, la circunstancia de que este último tenga la posibilidad de trasladar a ese tercero una parte de dichos desembolsos constituye uno de los datos, junto con el resto de circunstancias en las que se han desarrollado las operaciones de que se trate, que corresponde tomar en consideración al órgano jurisdiccional remitente para determinar el alcance del derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido del que dispone el sujeto pasivo.**

Firmas