Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. ATHANASIOS RANTOS
presentadas el 25 de septiembre de 2025[1]

Asunto C-513/24

Oblastní nemocnice Kolín, a.s., nemocnice Středočeského kraje
contra
Odvolací finanční ředitelství

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa)]

«Procedimiento prejudicial — Armonización de las legislaciones fiscales — Directiva 2006/112/CE — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Derecho a deducir el IVA — Artículo 173, apartado 1 — Prorrata de deducción — Concepto de "gastos generales" — Equipamiento técnico y material mínimo de los establecimientos sanitarios al que está supeditada la obtención de la autorización para prestar servicios sanitarios que no dan derecho a deducción, pero necesarios para la prestación de servicios que dan derecho a deducción»

Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial formulada por el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa) versa, en esencia, sobre la interpretación del artículo 173, apartado 1, 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»).[2]

2. La presente petición se inscribe en el marco de un litigio entre Oblastní nemocnice Kolín, a.s., nemocnice Středočeského kraje (Oblastní nemocnice Kolín, a.s., Hospital de Bohemia Central, República Checa; en lo sucesivo, «demandante en el procedimiento principal») y la Odvolací finanční ředitelství (Dirección Tributaria Competente en Materia de Recursos, República Checa; en lo sucesivo, «Dirección Tributaria») relativo al derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (IVA) en relación con los servicios sanitarios.

3. Más concretamente, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, en el marco de operaciones que dan derecho a la deducción del IVA soportado, un sujeto pasivo puede deducir una parte del IVA que grava la adquisición de bienes y servicios que, en virtud de la normativa

[1] Lengua original: francés.

[2] DO 2006, L 347, p. 1.

nacional aplicable, constituyen el equipamiento mínimo necesario para obtener la autorización para prestar servicios que no dan derecho a deducción (esto es, servicios sanitarios), prestación que también es necesaria para el ejercicio de los servicios que dan derecho a deducción.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

4. El artículo 132, apartado 1, letra b), de la Directiva del IVA dispone:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[…]

b) las prestaciones de servicios de hospitalización y asistencia sanitaria y las demás relacionadas directamente con las mismas realizadas por entidades de Derecho público o, en condiciones sociales comparables a las que rigen para estos últimos, por establecimientos hospitalarios, centros de cuidados médicos y de diagnóstico y otros establecimientos de la misma naturaleza debidamente reconocidos».

5. El artículo 168, letra a), de dicha Directiva establece:

«En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo tendrá derecho, en el Estado miembro en el que realice estas operaciones, a deducir del importe del impuesto del que es deudor los siguientes importes:

a) el IVA devengado o pagado en dicho Estado miembro por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo».

6. El artículo 173, apartado 1, de la referida Directiva dispone:

«Por lo que se refiere a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los artículos 168, 169 y 170, y operaciones que no generen 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.

La prorrata de deducción se aplicará, de conformidad con los artículos 174 y 175, para el conjunto de las operaciones efectuadas por el sujeto pasivo.»

Derecho checo

7. El artículo 1, apartado 1, de la vyhláška č. 92/2012 Sb., o požadavcích na minimální technické a věcné vybavení zdravotnických zařízení a kontaktních pracovišť domácí péče (Orden Ministerial n.º 92/2012 sobre los requisitos relativos al equipamiento técnico y material mínimo de los establecimientos sanitarios y de los puntos de contacto de atención domiciliaria), de 15 de marzo

de 2012 (en lo sucesivo, «Orden Ministerial n.º 92/2012»),[3] en vigor en el momento en que se produjeron los hechos del litigio principal, establece, en esencia, que los requisitos generales relativos al equipamiento técnico y material mínimo (en lo sucesivo, «equipamiento técnico y material») de los establecimientos sanitarios figuran en anexo a dicha Orden Ministerial.

8. El artículo 2, apartado 1, de la citada Orden Ministerial está redactado en los términos siguientes:

«Un establecimiento sanitario en el que un prestador de servicios sanitarios (en lo sucesivo, «prestador») esté autorizado a prestar servicios sanitarios en la fecha de entrada en vigor de la presente Orden Ministerial deberá contar con equipamiento técnico y material de conformidad con la presente Orden Ministerial. […]»

9. Los anexos de esta misma Orden Ministerial incluyen varios cientos de elementos de equipamiento técnico y material con los que deben contar los diferentes tipos de establecimientos sanitarios. Entre estos elementos figuran, en particular, los requisitos relativos a los espacios funcionales (consultorios, sala de espera, baño para pacientes, almacenes), el mobiliario de estos espacios (sillones, lavabos, armarios, sillas, mesas), los instrumentos (estetoscopios, lupas), los dispositivos simples (tonómetros, balanzas, glucómetros) y los dispositivos más complejos (electrocardiógrafos, ecógrafos, laringostroboscopios, monitores de funciones vitales).

Procedimiento principal, cuestión prejudicial y procedimiento ante el Tribunal de Justicia

10. El demandante en el procedimiento principal es un establecimiento hospitalario situado en la República Checa, cuya actividad económica principal consiste en prestar servicios sanitarios que no dan derecho a deducción del IVA (en lo sucesivo, «servicios sanitarios»), al tiempo que presta otros servicios que sí dan derecho a deducción (en lo sucesivo, «servicios adicionales»).[4] Según la normativa nacional aplicable (es decir, la Orden Ministerial n.º 92/2012), para poder prestar servicios sanitarios, dicho demandante está obligado a obtener una autorización para cada ámbito concreto de la asistencia sanitaria y, para obtener dicha autorización, debe garantizar que dispone de un equipamiento mínimo.

11. El 18 de enero de 2019, el demandante presentó una declaración tributaria complementaria correspondiente al mes de diciembre de 2016, mediante la cual ejerció su derecho a una deducción parcial (a prorrata) del IVA por un importe de 4 176 327 coronas checas (CZK) (aproximadamente 164 500 euros). El 5 de febrero de 2021, la Administración tributaria le notificó una liquidación tributaria, por la que reconocía parte de la deducción solicitada, pero excluía de ella el importe de 3 287 723 coronas (aproximadamente 129 500 euros), correspondiente a prestaciones de servicios sanitarios.

12. Tras su recurso administrativo contra esta liquidación tributaria, parcialmente estimado mediante decisión de la Dirección Tributaria, y un recurso contencioso-administrativo interpuesto contra dicha decisión, que fue desestimado por el Krajský soud v Praze (Tribunal

[3] 36/2012 Sb.

[4] Entre estos servicios figuran, en particular, estudios clínicos sobre los efectos de los medicamentos, el alojamiento de las personas que acompañan a los pacientes, servicios adicionales para los pacientes hospitalizados, las prácticas de personal médico, un servicio de esterilización de instrumentos para terceros y exámenes radiográficos, ecográficos y veterinarios. El demandante en el procedimiento principal ha precisado en sus observaciones escritas que sus actividades deben dividirse en tres categorías: en primer lugar, los servicios sanitarios destinados a la protección de la salud (exentos del IVA); a continuación, los servicios sanitarios destinados a fines distintos de la protección de la salud (sujetos al IVA) y, por último, los demás servicios.

Regional de Praga, República Checa),[5] el demandante interpuso un recurso de casación ante el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo), que decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 173, apartado 1, de la Directiva [del IVA] en el sentido de que, si la realización de una operación que da derecho a deducción está supeditada a la obtención de una autorización para llevar a cabo actividades que no dan derecho a deducción (en el presente asunto, servicios sanitarios), los bienes y los servicios asociados a ellos que, con arreglo a la legislación nacional, constituyen el equipamiento técnico y material mínimo de los establecimientos sanitarios y condicionan la prestación de servicios de salud, constituyen gastos generales (indirectos) directa e inmediatamente vinculados al conjunto de la actividad económica del sujeto pasivo y que, por tanto, generan el derecho a deducir la parte proporcional del impuesto?»

13. Presentaron observaciones escritas ante el Tribunal de Justicia el demandante en el procedimiento principal, el Gobierno checo y la Comisión Europea. Estas partes, así como la Dirección Tributaria, también formularon observaciones orales en la vista celebrada el 12 de junio de 2025.

Análisis

14. Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta en esencia al Tribunal de Justicia si, en el marco de operaciones que dan derecho a deducir el IVA soportado, un sujeto pasivo puede deducir una parte del IVA que grava la adquisición de bienes y servicios que, en virtud de la normativa nacional aplicable, constituyen el equipamiento mínimo exigido para obtener la autorización para prestar servicios que no dan derecho a deducción (esto es, servicios sanitarios), siendo la prestación de dichos servicios también necesaria para la realización de los servicios que sí dan derecho a deducción (es decir, servicios adicionales).

15. En lo que respecta a los bienes y servicios suministrados para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción del IVA y operaciones que no generen tal derecho, el artículo 173, apartado 1, de la Directiva del IVA establece, en esencia, que solo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del IVA que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas, y que la prorrata de deducción se aplicará para el conjunto de las operaciones económicas efectuadas por el sujeto pasivo, siguiendo la metodología prevista en los artículos 174 y 175 de dicha Directiva.

[5] Este órgano jurisdiccional desestimó el recurso por considerar que no procedía considerar como gastos generales los costes de todo el equipamiento material y técnico del que deben disponer los establecimientos hospitalarios para garantizar su funcionamiento y la prestación de todos sus servicios (atención sanitaria y servicios sujetos al impuesto), sino únicamente los costes que garantizan el funcionamiento normal del establecimiento hospitalario de que se trata en el litigio principal y en los que, al menos en cierta medida, se ha incurrido efectivamente para la prestación de servicios no exentos.

16. Según jurisprudencia reiterada del Tribunal de Justicia, para que se reconozca el derecho a deducir el IVA soportado [6] al sujeto pasivo, [7] es necesario, en principio, que exista una relación directa e inmediata entre una operación concreta por la que se soporta el IVA y una o varias operaciones por las que se repercute el IVA que den derecho a la deducción. 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. [8]

17. No obstante, también es admisible un derecho a deducir en favor del sujeto pasivo incluso cuando no existe ninguna 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 el IVA que dan derecho a deducir, siempre que los costes de los bienes y de los servicios de que se trate formen parte de los *gastos generales* del sujeto pasivo 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. [9] En cambio, cuando los bienes adquiridos o los servicios obtenidos por el sujeto pasivo tengan relación con operaciones exentas o que no estén comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA, no podrá percibirse el impuesto repercutido ni deducirse el impuesto soportado. [10]

18. Por lo tanto, la existencia del derecho a deducción se determina en función de las operaciones por las que se repercute el IVA a las que estén afectadas las operaciones por las que se soporta el IVA [11] y, cuando la actividad económica del sujeto pasivo consiste tanto en operaciones gravadas como en operaciones exentas del IVA, debe aplicarse a sus gastos generales el régimen de deducción previsto en el artículo 173, apartado 1, de la Directiva del IVA. [12]

19. Asimismo, el Tribunal de Justicia ha precisado que la existencia de tal relación entre operaciones debe apreciarse atendiendo al *contenido objetivo* de estas. En particular, se deben tomar en consideración todas las circunstancias en que se hayan desarrollado las operaciones de que se trate y tener en cuenta únicamente las operaciones que estén objetivamente relacionadas

6 Este derecho forma parte del mecanismo del IVA y, en principio, no puede limitarse. Se ejercita directamente en lo que respecta a la totalidad de las cuotas soportadas en las operaciones anteriores. El régimen de deducciones tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o pagado en el marco de todas sus actividades económicas. De este modo, el sistema común del IVA garantiza la neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas, cualesquiera que sean los fines o los resultados de estas, a condición de que dichas actividades estén a su vez, en principio, sujetas al IVA (véase la sentencia de 4 de octubre de 2024, Voestalpine Giesserei Linz, C-475/23, en lo sucesivo, «sentencia Voestalpine Giesserei Linz», EU:C:2024:866, apartados 16 y 17 y jurisprudencia citada).

7 Del artículo 168 de la Directiva del IVA se desprende que, para poder disfrutar del derecho a la deducción, deben cumplirse dos requisitos: en primer lugar, el interesado debe ser un «sujeto pasivo» en el sentido de dicha Directiva; en segundo lugar, los bienes o servicios invocados como base de este derecho deben ser utilizados por el sujeto pasivo para las necesidades de sus propias operaciones gravadas y los bienes deben ser entregados o los servicios prestados por otro sujeto pasivo (véase la sentencia Voestalpine Giesserei Linz, apartado 19 y la jurisprudencia citada).

8 Véase la sentencia Voestalpine Giesserei Linz, apartado 20 y jurisprudencia citada.

9 Véase la sentencia Voestalpine Giesserei Linz, apartado 21 y jurisprudencia citada.

10 Véase la sentencia de 8 de septiembre de 2022, Finanzamt R (Deducción del IVA vinculado a una aportación social) (C-98/21, EU:C:2022:645), apartado 48 y jurisprudencia citada.

11 La existencia de una relación directa e inmediata presupone que el coste de los servicios por los que se soporta el IVA está incorporado en el precio de las operaciones concretas por las que se repercute el IVA o en el precio de los bienes entregados o de los servicios prestados por el sujeto pasivo en el marco de sus actividades económicas, respectivamente (véase la sentencia de 25 de noviembre de 2021, Amper Metal, C-334/20, EU:C:2021:961, apartado 33 y jurisprudencia citada).

12 Véase el punto 15 de las presentes conclusiones.

con la actividad gravada del sujeto pasivo. En este sentido, procede tener en cuenta la *utilización efectiva de los bienes y servicios* adquiridos por el sujeto pasivo y la *causa exclusiva de la operación* en cuestión, que debe considerarse un criterio para determinar el contenido objetivo. [13]

20. A este respecto, la existencia de una obligación legal de adquirir bienes o servicios no la ha considerado en sí misma el Tribunal de Justicia como un elemento decisivo o pertinente en el marco de la apreciación de la relación directa e inmediata entre dicha adquisición y las operaciones posteriores que dan derecho a la deducción del IVA o el conjunto de la actividad económica del sujeto pasivo. Por ejemplo, en su sentencia Portugal Telecom, [14] el Tribunal de Justicia consideró que el derecho a deducir la totalidad del IVA soportado no podía limitarse por el único motivo de que la normativa nacional calificara a las operaciones gravadas como accesorias en relación con la actividad principal, [15] mientras que, en su sentencia Becker, [16] declaró que el hecho de que el Derecho civil nacional obligue a una empresa a cargar con los gastos relativos a la defensa en materia penal de los intereses de sus órganos carece de pertinencia a la hora de calificar las operaciones relacionadas con dicha defensa. [17] Es cierto que, en su sentencia PPG Holdings, [18] el Tribunal de Justicia, al examinar la posibilidad de deducir el coste derivado de la contratación de servicios prestados para garantizar el funcionamiento de un fondo de pensiones, mencionó la existencia de una obligación legal que incumbía a la sociedad de cartera, sujeta al impuesto, de constituir dicho fondo de pensiones para los empleados de sus empresas. Sin embargo, me parece que esta obligación legal no desempeñó un papel decisivo en la apreciación del Tribunal de Justicia, que precisó que dichos costes eran deducibles *en la medida en que formaban parte de los gastos generales* de la empresa en cuestión. [19]

21. En el caso de autos, de conformidad con la normativa nacional controvertida en el procedimiento principal, por una parte, para disponer de una autorización para la prestación de servicios sanitarios, los establecimientos deben cumplir unos requisitos técnicos y materiales mínimos, lo que implica la adquisición, reparación, revisión y mantenimiento de los equipos necesarios para tal fin, [20] y, por otra parte, para poder prestar servicios adicionales, dichos establecimientos deben cumplir los requisitos exigidos para la prestación de servicios sanitarios.

22. Por lo tanto, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar, de conformidad con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia mencionada en los puntos 16 y17 de las presentes conclusiones, si, a falta de una relación directa e inmediata entre los servicios adquiridos en fases

[13] Véase la sentencia de 8 de septiembre de 2022, Finanzamt R (Deducción del IVA vinculado a una aportación social) (C-98/21, EU:C:2022:645), apartado 49 y jurisprudencia citada.

[14] Sentencia de 6 de septiembre de 2012 (C-496/11, EU:C:2012:557), apartado 45.

[15] Ese asunto trataba de servicios adquiridos por Portugal Telecom, una sociedad de cartera, a consultores con sujeción a IVA y facturados a sus filiales. Sin embargo, las circunstancias de este último asunto se distinguen de las que son objeto del presente litigio, en la medida en que la normativa nacional en cuestión no se refería a la *imposición* de las operaciones de compra, sino simplemente a la *calificación* de las mismas.

[16] Sentencia de 21 de febrero de 2013, (C-104/12, EU:C:2013:99), apartado 32.

[17] Ese asunto versaba sobre la contratación por el Sr. Becker, gerente y socio principal de una sociedad de responsabilidad limitada, de servicios de abogado relacionados con la incoación de diligencias penales contra él y contra otro gerente por cohecho activo o cooperación en la comisión de tal delito.

[18] Sentencia de 18 de julio de 2013 (C-26/12, EU:C:2013:526), apartado 25.

[19] En aras de la exhaustividad, considero oportuno reproducir este último punto, según el cual: «al establecer el fondo, PPG ha cumplido una obligación legal que le incumbía en cuanto empresario y, en la medida en que los costes de los servicios prestados a dicha sociedad en el referido marco forman parte de sus gastos generales, lo que corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar, son, como tales, elementos integrantes del precio de los productos de PPG».

[20] Tal como se expone en la resolución de remisión, la Orden Ministerial n.º 92/2012 establece, en su artículo 1, apartado 1, requisitos generales relativos al equipamiento de *los establecimientos sanitarios* y, en su apartado 2, letra c), los requisitos adicionales relativos al equipamiento de *establecimientos sanitarios de asistencia hospitalaria*. Asimismo, los anexos de dicha Orden Ministerial describen los requisitos relativos al equipamiento de los diferentes tipos de establecimientos sanitarios y sus servicios.

anteriores y las operaciones posteriores que dan derecho a deducción, los primeros forman parte de los gastos generales del demandante en el procedimiento principal, de modo que deban considerarse elementos constitutivos del precio de los bienes o servicios que suministra. Dicho esto, para que dicho órgano jurisdiccional pueda pronunciarse definitivamente sobre esta cuestión mediante una apreciación de los hechos del litigio principal, corresponde al Tribunal de Justicia facilitarle indicaciones útiles al respecto.

23. Con carácter preliminar, ha de observarse que el vínculo al que hace referencia dicho órgano jurisdiccional en su resolución de remisión no se refiere a un *vínculo comercial* entre las operaciones previas y las posteriores, sino a un *vínculo jurídico*, a saber, la obligación que la normativa nacional controvertida impone al demandante en el procedimiento principal de adquirir una determinada cantidad de bienes y servicios para poder prestar los servicios sanitarios y, de manera indirecta, los servicios adicionales.

24. A este respecto, considero que la mera existencia de una obligación legal de adquisición no constituye un elemento suficiente para que esta pueda establecer un vínculo directo e inmediato con el conjunto de la actividad económica del sujeto pasivo, habida cuenta de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, según la cual dicho vínculo debe apreciarse en función del *contenido objetivo* de las operaciones de que se trate. [21]

25. Sin embargo, la normativa nacional controvertida en el procedimiento principal constituye un elemento, entre otros, que debe tenerse en cuenta a la hora de apreciar esa relación directa e inmediata, de modo que los gastos de adquisición de los bienes y servicios de que se trata, impuestos por dicha normativa para obtener la autorización para prestar servicios sanitarios, podrían considerarse *afectados* a esos mismos servicios. En las circunstancias del caso de autos, lo importante no es tanto la existencia de una obligación legal, sino más bien el hecho de que, en virtud de dicha normativa, los bienes y servicios de que se trata se adquieren para ser afectados a la prestación de servicios sanitarios. [22]

26. Esta conclusión resulta igualmente aplicable cuando, como alega el demandante en el procedimiento principal y sin perjuicio de la información que efectúe el órgano jurisdiccional remitente, determinados servicios no exentos que él presta, aun estando sujetos al IVA, se califican de *servicios sanitarios* y, por lo tanto, están sujetos a la obligación legal en cuestión. En tal caso, los gastos de adquisición de los bienes y servicios de que se trate podrán repartirse entre, por una parte, los servicios sanitarios exentos y, por otra, los servicios sanitarios sujetos al IVA, y deducirse a prorrata. [23]

27. En cambio, la situación es diferente en lo que respecta a los *servicios adicionales*. Aun suponiendo que la prestación de servicios sanitarios sea necesaria para poder prestar esos servicios adicionales, ha de observarse que, en la medida en que la obligación impuesta por la normativa

[21] Véanse los puntos 17 y19 de las presentes conclusiones. En mi opinión, esta afirmación también se ajusta a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia expuesta en el punto 20 de las presentes conclusiones.

[22] En otras palabras, dado que la afectación de esos bienes y servicios a los servicios sanitarios viene determinada directamente por dicha normativa en función de su (posible) utilización, podría presumirse que dichos bienes y servicios se destinan a la actividad de que se trata.

[23] En efecto, en la medida en que los bienes y servicios cuya adquisición es obligatoria no están relacionados con todas las actividades prestadas por el demandante en el procedimiento principal, corresponderá a este demostrar que dichos bienes o servicios están afectados a los servicios sanitarios que presta. A este respecto, las normas relativas a la carga de la prueba, materia esta que es competencia del Derecho nacional de conformidad con el principio de autonomía procesal, desempeñan un papel determinante, sin perjuicio de los principios de equivalencia y efectividad. En efecto, si bien esta carga recae inicialmente sobre el sujeto pasivo, que está obligado a aportar los elementos que permitan demostrar la existencia de una relación directa e inmediata entre los gastos soportados que pretende deducir y su afectación a las operaciones por las que se repercute el IVA, la existencia de una obligación legal que prevea por sí misma dicha afectación podría bastar para trasladar la carga de la prueba a la Administración tributaria.

nacional controvertida en el litigio principal parece estar concebida únicamente con vistas a la prestación de servicios sanitarios y no de servicios adicionales, no cabe presumir que los bienes y servicios cuya adquisición se impone queden afectados a la prestación de servicios adicionales. En efecto, el vínculo entre, por una parte, los bienes y servicios adquiridos en operaciones anteriores y, por otra, la prestación de los servicios adicionales contratados en operaciones posteriores no es lo suficientemente directo e inmediato, lo que implica que los gastos realizados para adquirir dichos bienes y servicios no pueden asimilarse a gastos generales por el mero hecho de que su adquisición venga impuesta por dicha normativa nacional. [24]

28. En cualquier caso, el hecho de que la obligación legal no permita, de manera automática, establecer un vínculo directo e inmediato entre las operaciones por las que se soporta el IVA en virtud de la normativa nacional controvertida en el litigio principal y las operaciones por las que se repercute el IVA que dan derecho a deducción no impide que se pueda demostrar la existencia de tal vínculo, en cada caso concreto, con arreglo a los principios establecidos por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia mencionada en los puntos 16 a 20 de las presentes conclusiones. En efecto, en la medida en que una parte de los bienes y servicios de que se trata también es necesaria para la prestación de los servicios adicionales, su adquisición presenta una relación directa e inmediata con estas actividades, lo que implica que el derecho a deducción puede atribuirse a estas últimas a prorrata. A este respecto, considero que el elemento determinante para que las operaciones por las que se repercute el IVA den derecho a una deducción a prorrata de las operaciones por las que se soporta el impuesto no es, contrariamente a lo que parece sugerir el órgano jurisdiccional remitente, el uso efectivo o regular de los bienes y servicios adquiridos en fases anteriores, sino más bien la *posibilidad* de dicho uso. [25]

29. La pertinencia del análisis que precede me parece aún más clara si se tiene en cuenta el ejemplo, mencionado por el referido órgano jurisdiccional, de la compra de un desfibrilador como equipo obligatorio destinado a una unidad de cuidados intensivos (y, por lo tanto, a la prestación de servicios sanitarios).

30. Por un lado, es muy poco probable que un desfibrilador pueda considerarse un elemento vinculado al conjunto de la actividad económica del demandante en el procedimiento principal. En efecto, el vínculo entre la adquisición de este equipo y determinados servicios posteriores, como la realización de estudios clínicos o la organización de prácticas para médicos en formación (servicios adicionales), no es evidente. Por lo tanto, no cabría presumir la existencia de dicho vínculo en el caso de los servicios que no requieren en ningún caso el uso de un desfibrilador y cuya única relación con la compra de este instrumento se limita al hecho de que solo pueden prestarse en combinación con una actividad que puede requerir el uso de dicho instrumento.

31. Por otro lado, no puede excluirse que un desfibrilador pueda utilizarse en el marco de intervenciones médicas sujetas al IVA, como en el caso de los servicios de salud ginecológicos con anestesia general que menciona el demandante en el procedimiento principal en sus observaciones escritas. En tal situación, aunque el mismo equipo esté destinado a ser utilizado de

[24] En otras palabras, como ha señalado la Comisión en sus observaciones escritas, el mero hecho de que un establecimiento solo pueda ejercer su actividad principal (que consiste en la realización de operaciones exentas) gracias a la adquisición de determinados bienes y servicios —y que además pueda ejercer actividades relacionadas con la realización de operaciones sujetas a impuestos— no basta para demostrar la existencia de tal vínculo.

[25] Por otra parte, en lo que respecta a los métodos o criterios para el reparto de los gastos soportados por operaciones anteriores, a falta de normas expresamente previstas en la Directiva del IVA, corresponde a los Estados miembros, siguiendo las instrucciones y los métodos establecidos en el artículo 173, apartado 2, y en los artículos 174 y 175 de dicha Directiva, velar por que la deducción del IVA soportado solo se autorice en proporción al importe de las operaciones que den derecho a deducción (véase en particular, en este sentido, Terra B., y Kajus J., *A Guide to the European VAT Directives*, IBFD, 2024, en particular p. 1124).

forma más habitual por la unidad de cuidados intensivos que por los servicios ginecológicos, podría ser necesario en este segundo caso, como equipo que *puede* utilizarse en caso de necesidad, de modo que existe un vínculo entre su adquisición y la actividad ejercida. [26] En efecto, como se desprende, en particular, de la sentencia Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments, [27] el vínculo entre las operaciones por las que se soporta el IVA y las operaciones por las que se repercute el impuesto no debe ser exclusivo y puede referirse a actividades anteriores que también son beneficiosas para otras operaciones posteriores o para otras personas. [28]

32. En definitiva, considero que el artículo 173, apartado 1, de la Directiva del IVA debe interpretarse en el sentido de que los gastos en que incurre un sujeto pasivo para la adquisición de bienes o servicios que, en virtud de la normativa nacional aplicable, constituyen el equipamiento técnico y material mínimo para el ejercicio de actividades que no dan derecho a deducción del IVA (en el presente asunto, servicios sanitarios) no corresponden, por ese solo hecho, a gastos generales que tengan un vínculo directo e inmediato con el conjunto de la actividad económica de dicho sujeto pasivo y que, por lo tanto, den derecho a la deducción de la parte proporcional del IVA, en particular para la realización de una operación que dé derecho a deducción y que esté supeditada a la obtención de una autorización para llevar a cabo actividades que no dan derecho a deducción, a menos que se demuestre que dichos bienes y servicios tienen un vínculo directo e inmediato con el conjunto de la actividad económica de dicho sujeto pasivo.

Conclusión

33. A la vista de las consideraciones que preceden, propongo al Tribunal de Justicia que responda a la cuestión prejudicial planteada por el Nejvyšší správní soud (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, República Checa) del modo siguiente:

«El artículo 173, apartado 1, 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

los gastos en que incurre un sujeto pasivo para la adquisición de bienes o servicios que, en virtud de la normativa nacional aplicable, constituyen el equipamiento técnico y material mínimo para el ejercicio de actividades que no dan derecho a deducción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) (en el presente asunto, servicios sanitarios) no corresponden, por ese solo hecho, a gastos generales que tengan un vínculo directo e inmediato con el conjunto de la actividad económica de dicho sujeto pasivo y que, por lo tanto, den derecho a la deducción de la parte proporcional del IVA, en particular para la realización de una operación que dé derecho a deducción y que esté supeditada a la obtención de una autorización para llevar a cabo actividades que no dan derecho a deducción, a menos que se demuestre que dichos bienes y servicios tienen un vínculo directo e inmediato con el conjunto de la actividad económica de dicho sujeto pasivo.»

[26] Evidentemente, en tal caso, corresponde al demandante en el procedimiento principal demostrar que dicho desfibrilador puede utilizarse en el marco de sus actividades relacionadas con la salud.

[27] Véase la sentencia de 14 de septiembre de 2017 (C-132/16, EU:C:2017:683), apartado 40.

[28] En ese asunto, una sociedad del grupo Iberdrola, por un lado, había realizado, a través de una sociedad tercera, obras de rehabilitación de una estación de bombeo de un municipio búlgaro y, por otro lado, había proyectado construir edificios que podrían conectarse a esa misma estación de bombeo. Aunque estas obras también habían beneficiado al municipio en cuestión, el Tribunal de Justicia reconoció que eran igualmente necesarias, al menos en parte, para las necesidades de los edificios construidos por esta sociedad, de modo que se le podía conceder, como mínimo a prorrata, un derecho a deducir los costes de dichas obras en relación con sus operaciones inmobiliarias en cuestión.