|

61998C0098

Conclusiones del Abogado General Saggio presentadas el 30 de septiembre de 1999. - Commissioners of Customs and Excise contra Midland Bank plc. - Petición de decisión prejudicial: High Court of Justice, Queen's Bench Division (Divisional Court) - Reino Unido. - Impuesto sobre el Valor Añadido - Primera Directiva y Sexta Directiva sobre el IVA - Deducción del impuesto soportado - Sujeto pasivo que realiza indistintamente operaciones sujetas al impuesto y operaciones exentas - Imputación de los servicios por los que se ha soportado el IVA a las operaciones por las que se repercute - Necesidad de una relación directa e inmediata. - Asunto C-98/98.

Recopilación de Jurisprudencia 2000 página I-04177

Conclusiones del abogado general

1 Mediante la presente petición de decisión prejudicial la High Court of Justice (England & Wales), Queen's Bench Division, pide al Tribunal de Justicia que concrete los criterios necesarios para determinar la existencia del derecho de deducción del IVA que grava un servicio por el que se soporta dicho impuesto, prestado a un sujeto pasivo como consecuencia de una operación con respecto a la cual es deducible el impuesto repercutido. El litigio de que conoce el Juez a quo versa sobre si un banco comercial, que realiza tanto operaciones exentas como operaciones sujetas al impuesto, puede deducir el IVA soportado que ha pagado por servicios jurídicos que ha obtenido tanto en relación con una operación que da derecho a la deducción como por su defensa en un procedimiento judicial instado en su contra para que se declare su responsabilidad civil por declaraciones falsas que, al parecer, realizó uno de sus directores, con ocasión de las mencionadas operaciones.

La normativa comunitaria

2 El artículo 2, párrafo segundo, de la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Primera Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (en lo sucesivo, «Primera Directiva»), (1) establece que «en cada transacción será exigible el Impuesto sobre el Valor Añadido, liquidado sobre la base del precio del bien o del servicio gravados al tipo impositivo aplicable a dichos bienes y servicios, previa deducción del importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio».

3 El artículo 17, apartados 1, 2, letra a), 3, letra c), y 5 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 lo sucesivo, «Sexta Directiva»), (2) establece lo siguiente:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de sus propias operaciones gravadas, el sujeto pasivo estará autorizado para deducir de las cuotas impositivas por él devengadas:

a) las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido devengadas o ingresadas, por los bienes que le sean o le hayan de ser entregados y por los servicios que le sean o le hayan de ser prestados por otro sujeto pasivo; [(3)]

[...]

3. Los Estados miembros concederán igualmente a todos los sujetos pasivos el derecho a la deducción o a la devolución de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que se enuncian en el apartado 2, siempre que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades:

[...]

c) sea de sus operaciones exentas conforme a los números 1 a 5 de la letra d) y a la letra a) del punto B del artículo 13, cuando el destinatario esté establecido fuera de la Comunidad o cuando esas operaciones estén directamente relacionadas con bienes destinados a ser exportados hacia un país extracomunitario.

[...]

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, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.»

Por otra parte, el apartado 5 del artículo 17 establece algunos métodos para calcular la «prorrata» de la deducción, cuya elección, por lo demás, se deja a los Estados miembros.

El artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva, al que se remite el artículo 17, apartado 3, letra c), exige algunas operaciones realizadas normalmente por bancos (como la concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos, garantías de créditos, operaciones relativas a fondos, acciones, participaciones en sociedades y similares).

La normativa nacional

4 El Reino Unido adaptó su ordenamiento jurídico interno al artículo 17, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva aplicando el «tipo cero» a las operaciones a que se refiere dicho precepto, al considerar que, esencialmente, se trataba de operaciones teóricamente sujetas al impuesto, de tal forma que existe el derecho a la deducción, pero previendo al mismo tiempo que no se perciba efectivamente ningún impuesto.

En el Reino Unido existen diversos métodos de cálculo de la cuota del IVA soportado que puede deducirse en caso de que los sujetos pasivos utilicen bienes y servicios para realizar

indistintamente operaciones sujetas al impuesto y operaciones exentas.

Los hechos y las cuestiones prejudiciales

5 La presente cuestión prejudicial se suscitó en un litigio entre los Commissioners of Customs and Excise (Servicios de control de la Aduana y de los impuestos especiales; en lo sucesivo, «Commissioners») y un banco comercial de Londres, Samuel Montagu & Co. Ltd (que forma parte del grupo Midland Bank; en lo sucesivo, «Midland»), que presta tanto servicios sujetos al impuesto como servicios exentos, en relación con el carácter deducible del IVA pagado sobre servicios prestados a dicha sociedad por un bufete de abogados inglés (en lo sucesivo, «Clifford Chance»).

El bufete Clifford Chance había desarrollado a favor de Midland actividades de asesoramiento jurídico en relación con la operación de adquisición de una sociedad, cotizada en Bolsa, Mercantile House Holding (en lo sucesivo, «Mercantile»), operación que la sociedad Midland se había comprometido a realizar por cuenta de Quadrex Holdings Inc. (en lo sucesivo, «Quadrex»), cuyo domicilio social se encuentra en el Estado de Delaware (Estados Unidos).

También la sociedad British and Commonwealth Holding plc (en lo sucesivo, «B & C») estaba interesada en la operación. En agosto de 1987 B & C y Quadrex celebraron un acuerdo en virtud del cual B & C debía adquirir Mercantile y posteriormente debía vender a Quadrex la «División de grandes operaciones de corretaje» («Wholesale Broking Division») de dicha sociedad.

Sin embargo, el acuerdo no dio el resultado pretendido por cuanto, por falta de liquidez, Quadrex no estaba en condiciones de adquirir de B & C la referida División. Por consiguiente, a comienzos de 1988 B & C demandó judicialmente a Quadrex por incumplimiento de sus obligaciones contractuales. Ésta, por su parte, invocó la garantía de Midland. Posteriormente, en marzo de 1988, B & C promovió una acción de indemnización por daños y perjuicios contra Midland debido a declaraciones falsas que, según parece, realizó el Director de dicha sociedad a B & C acerca de la capacidad económica de Quadrex. Midland se dirigió nuevamente al bufete Clifford Chance para confiarle su defensa en el procedimiento judicial. Dicho litigio se resolvió mediante un convenio transaccional entre las partes interesadas formalizado a finales de 1994.

Por el servicio de defensa prestado en relación con el procedimiento judicial, entre 1988 y 1995, el bufete Clifford Chance minutó sus honorarios a Midland. (4)

6 Los Commissioners consideraron que los servicios jurídicos controvertidos, prestados a Midland entre 1987 y 1995, sólo en parte constituían prestaciones con respecto a las cuales podía deducirse el IVA, con la consecuencia de que no todas las cuotas del impuesto soportado relativo a dichos servicios eran deducibles. El impuesto soportado debía repartirse entre los servicios gravados y los servicios exentos, y Midland sólo podía deducir la parte del impuesto relativo a los servicios gravados.

Midland recurrió la decisión de los Commissioners ante el «Value Added Tax and Duties Tribunal», alegando que todos los servicios jurídicos, incluso los relativos a la defensa en el procedimiento judicial, podían imputarse a la prestación sujeta a gravamen (asistencia con respecto a la operación financiera citada, es decir, en relación con la adquisición de un sector de actividad de Quadrex) de Midland a favor de Quadrex.

Mediante resolución de 15 de mayo de 1996 el referido Juez acogió el recurso declarando que el impuesto soportado relativo al importe total pagado al bufete Clifford Chance por sus servicios jurídicos podía deducirse en su integridad.

Los Commissioners interpusieron un recurso de apelación contra dicha resolución ante la High Court of Justice, Queen's Bench Division, alegando que si bien los servicios jurídicos habían sido prestados a Midland en su condición de sujeto pasivo, en gran parte se referían a la defensa de

Midland en relación con las pretensiones de resarcimiento ejercidas en su contra por actos que podían serle imputables, cometidos mientras prestaba a Quadrex el servicio sujeto al impuesto [el servicio mencionado en último lugar forma parte de aquellos en relación con los que puede deducirse el IVA, por cuanto, con arreglo a la normativa inglesa, se trata de un servicio sujeto a un impuesto de «tipo cero» y, por lo tanto, en todo caso, de una prestación teóricamente gravada; tal servicio está comprendido en el ámbito de aplicación del citado artículo 17, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva, en tanto en cuanto Midland prestó un servicio en favor de una sociedad, Quadrex, cuyo domicilio social se halla fuera de la Comunidad Europea]. (5)

En definitiva, los Commissioners afirman que, en el caso de autos, por cuanto Clifford Chance prestó indistintamente servicios sujetos a gravamen y servicios exentos en favor de un sujeto pasivo que realiza tanto operaciones exentas como operaciones gravadas, el impuesto soportado debía ser fraccionado, y que únicamente podía deducirse la parte de dicho impuesto relativa a los servicios sujetos a gravamen, de conformidad con lo previsto en el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva.

7 En consecuencia, la High Court decidió plantear al Tribunal de Justicia, con carácter prejudicial, las siguientes cuestiones:

«Correctamente interpretadas la Directiva 67/227/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, en particular su artículo 2, y la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en particular su artículo 17, apartados 2, 3 y 5, y teniendo en cuenta los hechos del asunto objeto de examen:

1) ¿Es necesario demostrar una relación directa e inmediata entre una operación por la que se soporta el IVA, relativa a bienes o servicios que pueden admitir un sujeto pasivo que actúa como tal, y una operación o varias operaciones determinadas realizadas por éste para

a) demostrar la existencia de un derecho a deducir el impuesto percibido sobre la operación por la que se soporta el IVA y

b) determinar el alcance de ese derecho?

2) En caso de respuesta afirmativa a las letras a) o b) de la primera cuestión, ¿cuál es la naturaleza de la relación directa e inmediata? En particular, en el caso de un sujeto pasivo que realiza indistintamente operaciones con derecho a deducción u otras que no dan tal derecho:

a) ¿Es el criterio para determinar la cuantía deducible de las cuotas soportadas diferente entre los apartados 2, 3 o 5 del artículo 17 (y, en su caso, en qué se diferencia)?

b) ¿Tiene ese sujeto pasivo el derecho a deducir todas las cuotas del impuesto que haya gravado una operación por la que se soporta el IVA por haber utilizado los bienes o servicios objeto de tal operación en razón de la realización de una operación comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 17, apartado 2, o del artículo 17, apartado 3, y, en particular, del artículo 17, apartado 3, letra c)?

3) En caso de respuesta negativa a las letras a) o b) de la primera cuestión:

a) ¿cuál es la relación que debe demostrarse?, y

b) en el caso de que un sujeto pasivo que realice indistintamente operaciones con derecho a deducción y operaciones que no dan ese derecho:

i) ¿es el criterio para determinar la cuantía deducible de las cuotas soportadas distinto en los apartados 2, 3 o 5 del artículo 17 (y, si lo es, en qué se diferencia)?, y

ii) ¿tiene ese sujeto pasivo derecho a deducir todas las cuotas del impuesto devengadas con respecto a una operación por la que se soporta el IVA por haber utilizado los bienes o servicios objeto de tal operación en razón de la realización de una operación comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 17, apartado 3, letra c)?»

Alegaciones de las partes

8 Las partes están de acuerdo en afirmar que el derecho de deducción existe siempre que entre las operaciones por las que se soporta el IVA y aquellas por las que se repercute se dé una relación directa e inmediata, de conformidad con lo afirmado por el Tribunal de Justicia en la sentencia de 6 de abril de 1995, BLP Group. (6)

9 Midland señala que la Primera Directiva constituye un parámetro para determinar el carácter deducible a efectos de las Directivas posteriores. La misma, en su artículo 2, párrafo segundo, establece que puede deducirse el «importe de las cuotas impositivas devengadas por el mismo impuesto [sobre el valor añadido] que hayan gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio».

Midland considera que son elementos del coste todos los gastos a los que debe hacer frente el operador a causa de la prestación del servicio (prestación que ya puede haberse producido, estar realizándose o ambas cosas). Por lo tanto, conforme al sentido económico general del concepto de «volumen de negocios», en el caso de que, en relación con la prestación de un servicio, surjan litigios por los que deban satisfacerse gastos de índole jurídica, es lícito considerar que tales gastos son un elemento del coste de la prestación.

10 El Gobierno del Reino Unido no niega el derecho de Midland a deducir el IVA, sino que únicamente discute la parte del impuesto que puede deducirse. Este Gobierno afirma, en efecto, que, en el caso de autos, los servicios jurídicos prestados por el bufete Clifford Chance en favor de Midland pueden vincularse con la actividad general de esta sociedad y que, ya que tales actividades están integradas indistintamente por operaciones con derecho a deducción y operaciones que no confieren tal derecho, con arreglo al artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva, las cuotas del IVA soportadas pueden deducirse sólo en parte, concretamente en la medida en que el servicio profesional se refiere a las actividades que dan derecho a deducción. Dicho Gobierno descarta la posibilidad de que dichos servicios jurídicos puedan considerarse, conforme al artículo 2 de la primera Directiva, un elemento constitutivo del coste de la operación financiera realizada por Midland o un elemento constitutivo de una operación o de un tipo general de operaciones sujetas al impuesto.

11 En consonancia con lo afirmado por Midland, la Comisión sostiene que la existencia de la relación inmediata y directa entre la actividad empresarial y el servicio profesional, relación que constituye el requisito para que nazca el derecho a deducir el IVA, no depende del hecho de que la operación por la que se repercute este impuesto ya se haya efectuado o deba efectuarse en un momento posterior. En realidad, el artículo 17, apartado 1, de la Sexta Directiva establece que tal derecho nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible y no cuando se devenga el impuesto repercutido. Según la Comisión, confirma esta interpretación de la norma la sentencia del Tribunal de Justicia Ghent Coal Terminal de 1998. (7)

12 En cuanto a la segunda cuestión del Juez inglés cuyo objeto consiste en que se determine la naturaleza de dicha «relación directa e inmediata», tanto Midland como la Comisión alegan, en primer lugar, que corresponde al Juez nacional comprobar, caso por caso, si existe dicha relación. En cualquier caso, ambas consideran que en el caso de autos se da una relación directa e

inmediata entre los servicios jurídicos obtenidos del bufete Clifford Chance y la operación financiera efectuada por Midland y que, por ende, es deducible la totalidad de la cuota del impuesto que grava los honorarios del bufete.

Midland señala que, para definir los criterios y los métodos que permitan apreciar si existe una relación directa e inmediata, debe partirse de lo que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, influye en el reconocimiento de dicha relación. Según lo afirmado en las sentencias Rompelman de 1985 (8) y BLP Group, (9) antes citada, desde esta óptica carecen de importancia los objetivos o los resultados de la operación en la que se repercute el impuesto, así como el fin último que el sujeto pasivo pretende alcanzar. Por lo tanto, según dicha jurisprudencia, el criterio que debe tenerse en cuenta es de naturaleza objetiva. Constituye un factor importante para el reconocimiento de la relación inmediata y directa, la naturaleza de los bienes que un sujeto pasivo ha adquirido por ser necesarios para sus actividades, como afirmó el Tribunal de Justicia en la sentencia Enkler de 1996. (10) Esencialmente, según Midland, existe dicha relación cuando se da un vínculo objetivo entre la operación por la que se soporta el IVA y la operación por la que se repercute, de tal forma que la primera pueda considerarse parte del coste que tiene que sufragar el operador para realizar la segunda, o acto preparatorio o consecuencia de esta última.

Por último, Midland enumera algunas circunstancias relativas al caso de autos que, a su juicio, demuestran la existencia de una relación inmediata y directa entre las operaciones controvertidas. Entre éstas se encuentra, por ejemplo, el hecho de que las declaraciones del Director de Midland, de las que trae causa la acción de indemnización, se hubieran efectuado al desarrollar esta sociedad actividades profesionales y únicamente en relación con la operación financiera de que se trata, así como el hecho de que el Director de Midland hubiera recibido de Quadrex el encargo de negociar con B & C la adquisición de Mercantile y que tales negociaciones se hubieran centrado, en particular, en el examen de la capacidad económica de Quadrex (de donde se deriva la importancia de las declaraciones efectuadas por el Director en lo que a este aspecto se refiere). Por último, considera que las referidas declaraciones llevaron a la celebración del contrato entre Quadrex y B & C. En definitiva, según Midland, el servicio jurídico prestado por Clifford Chance se halla estrechamente vinculado con la operación financiera de que se trata.

13 Por su parte, la Comisión aporta algunos ejemplos prácticos con el fin de aclarar los supuestos en los que podría advertirse dicha relación directa e inmediata. Se refiere al caso de un sujeto pasivo que realiza entregas «mixtas» de bienes y al que se le demanda judicialmente por incumplimiento contractual (por vicios en las mercancías) en relación con la entrega de un bien sujeto al impuesto y que, por consiguiente, debe pagar honorarios para su defensa. En tal supuesto, según la Comisión, existe una relación directa e inmediata entre los servicios jurídicos obtenidos y la entrega del bien sujeto a gravamen, y no, por el contrario, entre dichos servicios y la actividad general de la empresa; con la consecuencia de que el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir íntegramente las cuotas del IVA pagadas sobre los honorarios, con arreglo al artículo 17, apartado 2. Si, por el contrario, un fabricante realiza una actividad que implica tanto entregas de bienes sujetas al impuesto como entregas exentas y paga a un contable encargado de elaborar las cuentas anuales de la sociedad, no existe una relación directa e inmediata entre el trabajo del contable y una concreta entrega de bienes. En este caso la relación inmediata y directa existirá únicamente con respecto a la actividad de la empresa en su conjunto, con la consecuencia de que, dado que la actividad de la empresa comprende entregas sujetas al impuesto y entregas exentas, el IVA será deducible «a prorrata», con arreglo al artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva.

Por último, la Comisión considera demasiado restrictiva la interpretación propuesta por el Juez nacional en la segunda cuestión, según la cual la «relación directa e inmediata» existe cuando los bienes por cuya entrega o los servicios por cuya prestación se ha soportado el IVA hayan sido entregados o prestados para llevar a cabo una operación comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 17, apartados 2 y 3, de la Sexta Directiva. Según la Comisión, el principio de la

relación directa e inmediata comprende dicha hipótesis.

14 Por el contrario, el Gobierno del Reino Unido sostiene que en el caso de autos no existe ninguna «relación directa e inmediata» entre la operación financiera y la actividad de defensa judicial desarrollada por Clifford Chance.

No puede, ciertamente, considerarse que la acción de responsabilidad instada por B & C contra Midland forme parte del servicio sujeto a gravamen por falta de cualquier relación con éste; según el Gobierno del Reino Unido, se trata de una relación puramente casual. Además, a su juicio, dicha acción no se refiere únicamente a la operación financiera deducible y, en cualquier caso, fue entablada por B & C, que es un tercero con respecto al servicio prestado por Midland a Quadrex.

15 No obstante, todas las partes del procedimiento están de acuerdo en considerar que lo dispuesto en el artículo 17, apartados 2, 3 y 5, de la Sexta Directiva debe interpretarse conforme a un criterio único (el Gobierno del Reino Unido señala, sin embargo, que los criterios podrían variar según el método utilizado por los Estados miembros para calcular la «prorrata», a efectos del artículo 17, apartado 5), y llegan a la conclusión de que no es preciso examinar la tercera cuestión planteada por el Juez inglés habida cuenta de las respuestas propuestas a las dos primeras cuestiones respectivamente.

Observaciones preliminares

16 Como se desprende de lo expuesto anteriormente, el problema planteado por el Juez a quo gira en torno al análisis del mecanismo de las deducciones permitidas por el sistema del IVA. El principio de la deducción del impuesto repercutido es un elemento fundamental del sistema común del IVA: en cada fase del circuito de producción y de comercialización el sujeto pasivo abona al Fisco el impuesto devengado sobre sus ventas previa deducción del impuesto pagado en la fase anterior por sus suministradores. Si se considera que el mecanismo de las deducciones funciona de este modo, se comprende por qué el artículo 2 de la Primera Directiva define el Impuesto sobre el Valor Añadido como «un impuesto general sobre el consumo exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones que se produzcan en el circuito de producción y distribución precedente a la fase de gravamen».

El régimen de deducciones «tiene por objeto liberar completamente al empresario del peso del IVA devengado o ingresado en el marco de todas sus actividades económicas». (11) Ello «garantiza, en consecuencia, la perfecta neutralidad de la tributación fiscal respecto a todas las actividades económicas independientemente del objeto y de los resultados de tales actividades, siempre que, en sí mismas, estén sujetas al IVA». (12)

17 Por consiguiente, el derecho a la deducción nace cuando la operación por la que se soporta el IVA esté vinculada a una operación sujeta a gravamen por la que se repercute el impuesto. Ello se desprende, en particular, del citado artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva, que establece que el IVA podrá deducirse únicamente «en la medida en que los bienes y servicios se utilicen para las necesidades de [...] operaciones gravadas». Si concurre este requisito general, podrá deducirse la totalidad de las cuotas del IVA soportado.

18 No obstante, el legislador comunitario ha previsto algunos supuestos en los que no podrá aplicarse el principio general. Es posible agruparlos del siguiente modo:

- supuestos en los que un sujeto pasivo presta servicios o entrega bienes a otro sujeto pasivo, el cual los utiliza para efectuar una operación exenta (véase el artículo 13 de la Sexta Directiva); en tal caso éste no puede deducir el IVA soportado ya que, a falta de repercusión del IVA sobre terceros, el sujeto pasivo resulta ser el consumidor final (13) (ello a pesar de que el objetivo último de la operación exenta sea la realización de una operación sujeta al impuesto). Sin embargo,

existen dos excepciones a esta regla, como la prevista en el citado artículo 17, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva a la que se aplica el principio general de la deducción íntegra del IVA;

- supuestos en los que un sujeto pasivo utiliza los bienes o servicios tanto para operaciones que dan derecho a devolución, como respecto a operaciones que no confieren tal derecho (como las operaciones exentas) (14) (artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva); en tales supuestos sólo se admite la deducción respecto a la cuota del IVA relativa a la primera clase de operaciones;

- supuestos de gastos que, aunque se efectúen en relación con el funcionamiento normal de la empresa, su objeto consiste en satisfacer necesidades personales (véase el artículo 17, apartado 6, de la Sexta Directiva); para tales gastos no se permite la deducción.

19 Pues bien, el asunto de que conoce el Juez nacional se refiere esencialmente a las cuestiones siguientes:

a) Si el servicio prestado por Clifford Chance para la defensa de Midland en un procedimiento judicial (por el que dicha sociedad ha ingresado el IVA) puede relacionarse directamente con la operación realizada por la referida sociedad por cuenta de Quadrex y, en consecuencia, dar derecho a la deducción íntegra de las cuotas del IVA (con arreglo al artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva). Debe recordarse que, en relación con tal operación, aunque forme parte de las previstas en el artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva, los Estados miembros pueden conceder el derecho a la deducción del IVA (el Reino Unido ha aplicado un «tipo cero» a las operaciones de referencia);

b) y, en el supuesto de que no sea posible apreciar dicha relación, si el servicio controvertido integra las actividades (empresariales) generales de Midland, o los servicios con una finalidad denominada «mixta» (es decir, utilizadas indistintamente para operaciones que dan derecho a deducir y para operaciones que no confieren tal derecho). En tal caso deberá realizarse la deducción con arreglo al artículo 17, apartado 5, antes citado, y al artículo 19 de la Sexta Directiva (y con arreglo al sistema adoptado por el Reino Unido), (15) o en la proporción pactada entre Midland y los Commissioners. Se recuerda, en efecto, que Midland es una sociedad que, en general, realiza tanto operaciones sujetas al impuesto como operaciones exentas.

20 Midland y la Comisión sostienen la hipótesis prevista en la letra a), mientras que el Reino Unido sostiene la prevista en la letra b). En realidad, como se ha dicho, este Gobierno no niega el derecho de Midland a obtener una deducción del IVA que grava los honorarios de abogados, sino que únicamente discute la cuantía que puede ser deducida (es decir, la íntegra deducibilidad de las cuotas del IVA pagado sobre los honorarios de Clifford Chance).

21 Por consiguiente, la cuestión de la «relación directa e inmediata» se plantea principalmente en la situación prevista en el punto a) y, tan sólo indirectamente, en relación con el punto b). (16)

Sobre el fondo

Sobre la primera cuestión

22 Expuesto lo anterior, paso a analizar la primera cuestión. Con ella el Juez inglés pide al Tribunal de Justicia que dilucide si, para que pueda deducirse la totalidad de las cuotas del IVA en una situación como aquella en que se encuentra Midland (es decir, una empresa que desarrolla tanto operaciones sujetas al impuesto como operaciones exentas), debe existir una «relación directa e inmediata» entre la operación por la que se soporta el IVA (los servicios jurídicos prestados por Clifford Chance en favor de Midland para su defensa en un procedimiento judicial) y la operación por la que se repercute dicho impuesto (es decir, la adquisición de la sociedad Mercantile).

23 Debe ponerse de relieve que la fórmula «relación directa e inmediata» no se encuentra en la normativa comunitaria, sino que es una creación de carácter jurisprudencial. Por lo tanto, procede, en primer lugar, precisar en qué contexto de hecho y de Derecho el Tribunal de Justicia ha utilizado dicha expresión.

Pues bien, el contexto es el del asunto BLP Group citado ya en varias ocasiones, en el que se pedía al Tribunal de Justicia que se pronunciara sobre el derecho a deducir en relación con algunos servicios (de asesoramiento financiero y jurídico) prestados a una sociedad y utilizados por ésta para una operación exenta. En ese asunto el Juez nacional había pedido al Tribunal de Justicia que dilucidara si BLP group tenía derecho a la deducción completa del impuesto soportado habida cuenta de que el objetivo y el resultado de la realización de la operación exenta consistían en la íntegra compensación de una operación sujeta al impuesto y, concretamente, en liquidar las deudas de la sociedad.

El Tribunal de Justicia respondió negativamente, afirmando que, para tener derecho a la deducción prevista en el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva, «[los] servicios de que se trate deberán estar directa e inmediatamente relacionados con las operaciones sujetas al impuesto y que, a este respecto, es indiferente la finalidad última que el sujeto pasivo pretenda alcanzar». (17)

Según el Tribunal de Justicia, confirma dicha interpretación el artículo 2, párrafo segundo, de la Primera Directiva, al establecer que, para la deducibilidad del impuesto soportado, éste debe haber «gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio (de una operación sujeta a gravamen)», así como el artículo 17, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva. (18)

24 Como señala la Comisión, es cierto que el contexto del asunto BLP Group es distinto del contexto del caso de autos, en el cual no se discute el derecho de Midland a obtener la deducción del IVA, sino tan sólo la cuantía de la deducción posible. No obstante, también desde esta perspectiva distinta es indispensable determinar si existe «relación directa e inmediata» entre la operación por la que se soporta el IVA y aquella por la que se repercute, por cuanto, en cualquier caso, de este elemento depende, aunque sea de modo parcial, la deducibilidad del IVA.

Al respecto debe puntualizarse, en primer lugar, que la intensidad de tal relación puede variar en función de la cualidad del sujeto pasivo y de la naturaleza de las operaciones en las que se repercute el IVA, y que estas variantes pueden también reflejarse en la carga de la prueba de la existencia del nexo de que se trata, que incumbe al operador interesado en la deducción. (19) Así, según la jurisprudencia (véase la sentencia Enkler, antes citada), en el caso de un sujeto pasivo que desarrolle actividades económicas cuyo objeto sea realizar únicamente operaciones sujetas al impuesto no es necesario, para que el IVA pueda deducirse íntegramente, que, para cada una de las operaciones por las que se soporta el IVA, demuestre la existencia de una relación directa e inmediata con una operación específica sujeta al impuesto en la que aquél se repercute. En efecto, el legislador comunitario exige solamente que los bienes o servicios se utilicen o puedan utilizarse «para las necesidades de [...] operaciones gravadas» (artículo 17, apartados 2 y 3, de la Sexta Directiva). La utilización de los términos «necesidades» y «operaciones», en plural, denota

que en algunos casos no es necesario la relación con una operación específica sujeta al impuesto, siendo suficiente una relación con la actividad de la empresa.

Esta interpretación resulta congruente con los principios en los que se inspira el régimen general de las deducciones y, particularmente, con el principio de la «perfecta neutralidad de la tributación fiscal para todas las actividades económicas, independientemente de [su] objetivo o de [sus] resultados, siempre que [sin embargo] tales actividades estén, en sí mismas, sujetas al IVA». (20) Además, es conforme con el fundamento del mecanismo de deducción del IVA, que, según afirma el Tribunal de Justicia, debe aplicarse «de tal forma que, en la medida de lo posible, su ámbito de aplicación corresponda a la esfera de las actividades profesionales del sujeto pasivo». (21)

25 En cambio, la referida relación reviste especial importancia, como señala el Reino Unido, cuando se desea aplicar el principio general de la deducibilidad de la totalidad de las cuotas del IVA para situaciones, como la expuesta por el Juez remitente, en las cuales el sujeto pasivo desarrolla operaciones sujetas al impuesto y/o exentas y/u obtiene servicios o bienes que pueden utilizarse indistintamente para operaciones exentas y para operaciones sujetas al impuesto. En realidad, en tales supuestos, a falta de una relación inmediata y directa entre los servicios o bienes y la operación sujeta al impuesto, el derecho a la deducción queda limitado por la aplicación de una «prorrata», o se excluye cuando la operación en la que se repercute el IVA es una operación exenta.

26 Por consiguiente, propongo que se responda afirmativamente a la primera cuestión y, concretamente, en el sentido de que, en una situación como la expuesta en el caso de autos, para que las cuotas del IVA sean íntegramente deducibles es necesario que exista una «relación directa e inmediata» entre un elemento concreto sometido al impuesto, del que puede disponer un sujeto pasivo que actúe como tal, y una operación específica u operaciones específicas gravadas realizadas por esa persona. Una vez comprobada tal relación, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir la totalidad de las cuotas del IVA soportado sobre la operación pertinente.

Sobre la segunda cuestión

27 Mediante la segunda cuestión el Juez inglés pide que se dilucide cuál es la naturaleza de dicha «relación directa e inmediata»; más concretamente, pide que se dilucide si una persona (en el caso que nos ocupa, Midland) que realiza operaciones en relación con las cuales puede deducirse el IVA y otras en relación con las que, en cambio, no puede ser deducido tiene derecho a deducir todas las cuotas del IVA soportado (en el caso de autos, las pagadas sobre los honorarios del bufete Clifford Chance) y que gravan un elemento sujeto al impuesto (el servicio prestado por dicho bufete mediante la actividad de defensa en un procedimiento judicial) por haber sido utilizado ese elemento a raíz de una operación comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 17, apartados 2 o 3, letra c).

28 No resulta sencillo responder a esta cuestión, dado que no es fácil definir un criterio abstracto en función del cual determinar, caso por caso, si entre las operaciones existe dicha relación directa e inmediata.

Considero que, en cualquier caso, no se puede responder adecuadamente dicha cuestión reiterando el principio según el cual la relación debe ser directa e inmediata; en realidad, ello equivaldría a confiar al Juez nacional no sólo la determinación concreta de dicha relación (lo que sin duda es de su competencia), sino también, esencialmente, la determinación de los criterios en función de los cuales debe procederse a tal determinación.

Teniendo precisamente en cuenta esta necesidad, en el caso de autos el Juez nacional ha pedido al Tribunal de Justicia no que le facilite una mera definición, sino que especifique cuál es la naturaleza de la relación controvertida. Sobre la base de tales especificaciones podrá definir la concreta actitud que deberá adoptar ante un sujeto pasivo que, como en el caso de autos,

pretende deducir la totalidad de las cuotas del IVA pagadas por los servicios jurídicos que ha obtenido tanto para realizar una operación con derecho a deducción como para defenderse en un procedimiento judicial que trae causa de dicha operación.

29 No parece que sobre el particular las partes sostengan tesis muy distantes entre sí, a pesar de que, más adelante, en relación con el caso concreto, como se ha dicho, llegan a conclusiones encontradas.

Ahora bien, el significado de la expresión de cuño jurisprudencial «relación directa e inmediata» debe analizarse tanto según las palabras que la forman como según los principios desarrollados por el Tribunal de Justicia en relación con los métodos que deben aplicarse para la deducción del IVA.

En cuanto al aspecto literal, ante todo, vuelvo a recordar que el Tribunal de Justicia eligió la expresión «relación directa e inmediata» (22) en la varias veces citada sentencia BLP Group, como clave para la interpretación de los términos contenidos en el artículo 17 de la Sexta Directiva. (23) La utilización de los dos adjetivos «directo» e «inmediato» sólo puede evocar una relación especialmente estrecha entre las operaciones sujetas al impuesto (en el presente caso, la operación financiera) realizadas por un sujeto pasivo (en el presente asunto, Midland) y los bienes entregados o los servicios prestados por otro sujeto pasivo (en el presente asunto, el bufete Clifford Chance).

Más concretamente, el adjetivo «directo» lleva a descartar la existencia de una relación significativa entre dos operaciones en el caso de que entre éstas se intercale una tercera que interrumpa la serie causal, o cuando la relación entre las dos operaciones quede muy diluida en el tiempo. Considero adecuado el ejemplo dado por el Reino Unido en el acto de la vista: A entrega un bien a B; con ocasión de la entrega a B, un empleado de A deja caer ese bien sobre el pie de un peatón que acierta a pasar, C, causándole una herida. Éste demanda judicialmente a A. A este respecto, cabe preguntarse si las costas que haya pagado A para defenderse de C pueden constituir un elemento integrante del coste del servicio de B, o si existe una relación distinta con dicha operación. Pues bien, como ha sostenido el Reino Unido, considero que en tal supuesto la relación queda demasiado lejos para considerarse directa.

En cuanto al adjetivo «inmediato», el mismo denota una especial continuidad temporal entre ambas operaciones. No obstante, como acertadamente señala el representante de Midland, ello no significa que el impuesto sobre la operación por la que se soporta el IVA sea exigible antes de que se realice la operación por la que se repercute dicho impuesto; (24) siendo necesario tan sólo que entre ambas operaciones no transcurra un lapso de tiempo especialmente prolongado.

30 Según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la determinación de dicha «relación directa e inmediata», que corresponde concretamente al Juez nacional, deberá efectuarse sobre la base de un criterio objetivo, (25) sin tomar en consideración por ende el objetivo último y los resultados económicos del sujeto pasivo que pretende deducir el IVA, siempre que, no obstante, las actividades que han motivado esos resultados estén, a su vez, sujetas al IVA. (26)

Todavía un ejemplo concreto. La sociedad A, que presta servicios indistintamente para operaciones con derecho a deducción y para operaciones que no originan tal derecho, podrá deducir la totalidad de las cuotas del IVA sobre los servicios que a su vez haya obtenido de una sociedad B, siempre que se demuestre que los servicios últimamente mencionados están objetivamente relacionados con operaciones con derecho a deducción. A este fin basta con demostrar que los servicios obtenidos de la sociedad B pueden utilizarse para una operación con derecho a deducción o para preparar tal operación, (27) o que son susceptibles de serlo. (28) En realidad, no se descarta dicha relación cuando, de hecho, los servicios no han sido utilizados para realizar una operación con derecho a deducción a causa de circunstancias ajenas a la voluntad de la sociedad A, siempre que no se trate de situaciones fraudulentas o abusivas, como, por

ejemplo, situaciones en las que la sociedad A haya simulado querer realizar una actividad económica específica. (29)

Este planteamiento, además de garantizar «la perfecta neutralidad con respecto a la carga fiscal de todas las actividades económicas», (30) garantiza el principio de seguridad jurídica. Dicho principio, en efecto, «impide que los derechos y obligaciones de los sujetos pasivos dependan de hechos, de circunstancias o de acontecimientos producidos con posterioridad a su reconocimiento por la administración tributaria». (31)

Como corolario de semejante interpretación debe excluirse la relación y, por lo tanto, el carácter deducible de la totalidad de las cuotas del IVA, siempre que, en el momento en que un sujeto pasivo B preste un servicio o entregue un bien a un sujeto pasivo A resulte objetivamente imposible realizar la operación sujeta al impuesto por la que se practique la repercusión.

31 Expuesto lo anterior considero que, en una situación como la analizada por el Juez a quo, existe la «relación directa e inmediata» entre una operación sujeta al impuesto y la entrega de determinados bienes o servicios siempre que, según una evaluación objetiva (que corresponde realizar al Juez nacional), resulte que el sujeto pasivo utiliza tales bienes o servicios para realizar una o varias operaciones sujetas al impuesto. En particular, con arreglo al artículo 2, párrafo segundo, de la Primera Directiva, existe tal relación si resulta que la cuota del impuesto pagada por la entrega de un bien o la prestación de un servicio ha gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio de la operación sujeta al impuesto. En cambio, para tener derecho a deducir la totalidad de las cuotas del IVA pagadas por un sujeto pasivo (como Midland) por la prestación de un servicio (como la defensa en un procedimiento judicial) no basta la mera circunstancia de que ese servicio haya sido prestado como consecuencia de una operación que origina el derecho a la deducción. Es preciso también que pueda caracterizarse la relación mediante criterios objetivos; por regla general ello significa que la misma corresponda a la relación normal que existe entre ambas prestaciones, en el sentido de que la segunda es consecutiva de la primera no de una manera mecánica, sino según el orden normal y regular de la serie causal.

32 Por consiguiente, propongo al Tribunal de Justicia que responda en sentido negativo a la segunda cuestión, letra b), es decir, en el sentido de que, para tener derecho a la deducción de la totalidad de las cuotas del IVA pagadas por un servicio por un sujeto pasivo que realiza operaciones en relación con las cuales puede deducirse el IVA y otras con respecto a las cuales, en cambio, no puede deducirse, no es suficiente la mera circunstancia de que ese servicio sea prestado como consecuencia de una operación con derecho a deducción.

33 Por último, en lo que atañe a la segunda cuestión, letra a), con la que el Juez nacional pide que se dilucide si el criterio para determinar la cuantía deducible del impuesto soportado, de alguna manera, es distinto en los apartados 2, 3 y 5 del artículo 17 de la Sexta Directiva, respectivamente, la respuesta depende del método elegido por el Estado miembro de que se trate para calcular la parte de la cuota del impuesto deducible, con arreglo al apartado 5 del artículo 17. En el caso del Reino Unido, como se desprende de la defensa que ha articulado, el método elegido corresponde al de los apartados 2 y 3 de dicho artículo. En tal supuesto, por lo tanto, el criterio que debe adoptarse será uniforme.

Sobre la tercera cuestión

34 Sobre la base de las respuestas dadas a las anteriores dos cuestiones, la tercera queda desprovista de objeto. Por lo tanto, respondo a tal cuestión únicamente con carácter subsidiario.

En el supuesto de que, en una situación como la expuesta por el Juez nacional, el Tribunal de Justicia considerara que no es necesaria una relación directa e inmediata entre un elemento concreto gravado, del que puede disponer un sujeto pasivo que actúe como tal, y una operación

concreta u operaciones concretas realizadas por dicha persona, propongo que se escoja un criterio que, en cualquier caso, pueda garantizar la aplicación del mecanismo de las deducciones, con arreglo a los principios jurisprudenciales indicados anteriormente.

Con respecto a la tercera cuestión, letra b), me remito a lo manifestado en la respuesta a la segunda cuestión.

Conclusión

35 Por los motivos expuestos propongo que se responda del siguiente modo a las cuestiones planteadas por la High Court of Justice:

«1) El artículo 17, apartado 2, 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, debe interpretarse en el sentido de que, en una situación como la sometida al conocimiento del Juez remitente, para determinar si puede deducirse la totalidad de las cuotas del IVA es necesario comprobar si existe una relación directa e inmediata entre un elemento concreto sujeto al impuesto, del que puede disponer un sujeto pasivo que actúe como tal, y una operación concreta u operaciones concretas sujetas a gravamen por las que se repercute el impuesto soportado realizadas por el mismo sujeto. Si se comprueba que existe dicha relación, el sujeto pasivo tendrá derecho a deducir la totalidad de las cuotas del IVA pagadas sobre la operación por la que se haya soportado dicho impuesto.

2) El artículo 17, apartados 2 y 3, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que, para que sea deducible la totalidad de las cuotas del IVA ingresadas para un servicio por un sujeto pasivo que realiza indistintamente operaciones con derecho a deducir el IVA y operaciones en relación con las cuales no existe tal derecho, no es suficiente la mera circunstancia de que ese servicio se haya utilizado también como consecuencia de una operación comprendida en el ámbito de aplicación del artículo 17, apartado 2, o del artículo 17, apartado 3, en particular, del artículo 17, apartado 3, letra c), de la Sexta Directiva.

En cambio, existe el derecho a deducir el IVA siempre que, según una valoración objetiva -que corresponde realizar al Juez nacional-, resulte que un servicio es utilizado por el sujeto pasivo, según el orden normal y regular de la serie causal, para realizar una operación sujeta a gravamen o varias operaciones sujetas a gravamen comprendidas en el ámbito de los anteriores artículos. En particular, con arreglo al artículo 2, párrafo segundo, de la Primera Directiva, existe tal derecho si se comprueba que la cuota del impuesto ingresada por la prestación de un servicio ha gravado directamente el coste de los diversos elementos constitutivos del precio de la operación sujeta al impuesto.

Para apreciar si el criterio para determinar la cuota del impuesto soportado deducible es distinto en los apartados 2, 3 y 5 del artículo 17 de la Sexta Directiva, es preciso, ante todo, identificar cuál es el método adoptado por el Estado miembro de que se trate para calcular la "prorrata" del IVA a efectos del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva.»

(1) - DO 1967, 71, p. 1301; EE 09/01, p. 3.

(2) - DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

(3) - Tal como fue modificado por el artículo 1, punto 22 (véase el artículo 28 septies) de la Directiva 91/680/CEE del Consejo, de 16 de diciembre de 1991 (DO L 376, p. 1).

- (4) - *En el acto de la vista Midland presentó las minutas remitidas por Clifford Chance durante dicho período.*
- (5) - *Nunca se ha discutido este aspecto.*
- (6) - *Asunto C-4/94, Rec. p. I-983, apartado 19.*
- (7) - *Sentencia de 15 de enero de 1998 (C-37/95, Rec. p. I-1).*
- (8) - *Sentencia de 14 de febrero de 1985 (268/83, Rec. p. 655), apartado 19.*
- (9) - *Véase el apartado 24.*
- (10) - *Sentencia de 26 de septiembre de 1996 (C-230/94, Rec. p. I-4517), apartado 26).*
- (11) - *Sentencia Ghent Coal Terminal, antes citada, apartado 15.*
- (12) - *Sentencia Rompelman, antes citada, apartado 19.*
- (13) - *Sentencia de 19 de enero de 1982, Becker (8/81, Rec. p. 53), apartado 44; véanse igualmente las conclusiones del Abogado General Sr. Lenz presentadas el 26 de enero de 1995 en el asunto en el que recayó la sentencia BLP Group, antes citada, punto 32.*
- (14) - *Por ejemplo, puede incluirse en esta categoría el arrendamiento de un inmueble por parte de una sociedad que efectúa tanto operaciones exentas como operaciones sujetas a gravamen. En tal caso, el alquiler satisfecho no podrá referirse exclusivamente a una de las dos operaciones.*
- (15) - *Debe recordarse que el legislador comunitario confió a cada Estado miembro la facultad de autorizar y obligar a los sujetos pasivos a calcular la prorrata según distintos métodos. Véase el artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva.*
- (16) - *Según el Gobierno británico, en este supuesto, los gastos relativos a los servicios prestados por el bufete Clifford Chance por la actividad de defensa en un procedimiento judicial pueden considerarse gastos generales si se demuestra únicamente que fueron sufragados por Midland en su condición de empresario que realiza operaciones sujetas al impuesto o exentas, y, en cambio, no con un carácter personal.*
- (17) - *Apartado 19.*
- (18) - *Apartados 20, 21 y 22. De este último artículo se desprende que «sólo con carácter excepcional la Directiva prevé el derecho a la deducción del IVA relativo a bienes o servicios utilizados para operaciones exentas» (apartado 23).*
- (19) - *Por ejemplo, el Tribunal de Justicia afirmó en la sentencia Enkler, antes citada (apartado 26), que el criterio de la naturaleza de los bienes puede adoptarse como criterio propio para determinar si un sujeto pasivo ha adquirido los bienes para sus actividades económicas. Por ejemplo, «el hecho de que un bien sea apropiado para una explotación exclusivamente económica basta, por regla general, para admitir que su propietario lo explota para las necesidades de actividades económicas y, por consiguiente, para obtener ingresos continuados en el tiempo. Por el contrario, si un bien, por su naturaleza, puede ser utilizado con fines tanto económicos como privados, deberán analizarse todas las condiciones de su explotación para determinar si es utilizado con el fin de obtener ingresos que sean efectivamente continuados en el tiempo» (apartado 27).*

(20) - Sentencia Rompelman, antes citada, apartado 19.

(21) - Sentencia de 8 de marzo de 1988, Intiem (165/86, Rec. p. 1471), apartado 14.

(22) - En la versión inglesa de la sentencia BLP Group, antes citada: «direct and immediate link»; en la versión francesa: «lien direct et immédiat».

(23) - Más concretamente, el Tribunal de Justicia afirmó (en los apartados 18 y 19 de dicha sentencia) que «el apartado 2 del artículo 17 de la Sexta Directiva debe interpretarse a la luz del apartado 5 del mismo artículo. El citado apartado 5 establece el régimen aplicable al derecho a deducir el IVA, cuando éste se refiere a bienes o a servicios utilizados por el sujeto pasivo para "efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho". En esta norma, la utilización de los términos "para efectuar" demuestra que, para originar el derecho a la deducción establecido en el apartado 2, los bienes o servicios de que se trate deberán estar directa e inmediatamente relacionados con las operaciones sujetas al impuesto y que, a este respecto, es indiferente la finalidad última que el sujeto pasivo pretenda alcanzar».

(24) - Una solución distinta podría parecer contraria a los principios establecidos por el Tribunal de Justicia, en particular, en la sentencia Ghent Coal Terminal, antes citada. En esta sentencia el Tribunal de Justicia afirmó que el derecho a la deducción permanece inalterado en el supuesto de que, debido a circunstancias ajenas a la voluntad del sujeto pasivo, éste nunca haya utilizado los referidos bienes o servicios para realizar operaciones sujetas a gravamen.

(25) - Véanse las sentencias antes citadas BLP Group, apartados 24 y 26, y Rompelman, apartado 19.

(26) - Ello se ajusta a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. Véase, como más reciente, la sentencia Ghent Coal Terminal, antes citada, apartado 15.

(27) - En la sentencia Rompelman, antes citada, el Tribunal de Justicia declaró que las actividades económicas a que se refiere el artículo 4, apartado 1, de la Sexta Directiva, pueden consistir en varios actos consecutivos y preparatorios, como agenciarse los medios para desarrollar tales actividades y, por lo tanto, también debe considerarse que la adquisición de un bien inmueble forma parte de las actividades económicas (apartado 22).

(28) - En la sentencia Enkler, antes citada, el Tribunal de Justicia afirmó, por ejemplo, que entre los criterios «que deben tener en cuenta las autoridades tributarias para determinar si un sujeto pasivo ha adquirido bienes para sus actividades económicas, se incluye la naturaleza de los bienes de que se trate» (apartado 26). Véase también la sentencia de 29 de febrero de 1996, Inzo (C-110/94, Rec. p. I-857), apartado 21.

(29) - Véase, en este sentido, la sentencia Ghent Coal Terminal, antes citada, apartados 20, 21 y 22.

(30) - Sentencia Ghent Coal Terminal, antes citada, apartado 15.

(31) - Sentencia Inzo, antes citada.