

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 12 de julio de 2012 (*)

«Sexta Directiva IVA — Artículo 13, parte B, letra g), en relación con el artículo 4, apartado 3, letra a) — Entrega de edificios y del terreno sobre el que éstos se levantan — Entrega de un edificio en obras con el fin de crear un nuevo edificio por transformación — Continuación y terminación de obras por el comprador tras la entrega — Exención del IVA»

En el asunto C-326/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 10 de junio de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 29 de junio de 2011, en el procedimiento entre

J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV

y

Staatssecretaris van Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. J.-C. Bonichot, Presidente de Sala, y la Sra. A. Prechal, el Sr. L. Bay Larsen, la Sra. C. Toader (Ponente) y el Sr. E. Jarašiūnas, Jueces;

Abogado General: Sra. V. Trstenjak;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 3 de mayo de 2012;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV, por el Sr. B. Jongmans, advocaat;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por la Sra. C.M. Wissels y el Sr. J. Langer, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y por los Sres. P. van Nuffel y W. Roels, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, en materia de

armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), en relación con el artículo 4, apartado 3, letra a), de dicha Directiva.

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard BV (en lo sucesivo, «J.J. Komen») y el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda) en relación con la exención de los derechos de transmisión de una operación de adquisición de un bien inmueble, exención que depende, en Derecho neerlandés, de la sujeción de la citada operación al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva sujeta al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.

4 El artículo 4, apartado 3, de dicha Directiva dispone:

«Los Estados miembros estarán facultados para considerar también como sujetos pasivos a quienes realicen de modos ocasional [una operación] relacionada con las actividades mencionadas en el apartado 2 y en especial alguna de las operaciones siguientes:

a) la entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan; los Estados miembros podrán definir las modalidades de aplicación de este criterio a las transformaciones de inmuebles, y al terreno sobre el que éstos se levantan.

Los Estados miembros estarán facultados para aplicar criterios distintos al de la primera ocupación, tales como el del plazo transcurrido entre la fecha de terminación del inmueble y la de la primera entrega, o el del plazo transcurrido entre la fecha de la primera ocupación y la de la entrega ulterior, en tanto que estos plazos no rebasen, respectivamente, cinco y dos años.

Se considerará como edificio toda construcción incorporada al suelo;

b) la entrega de terrenos edificables.

Serán considerados como terrenos edificables los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros.»

5 El artículo 13 de la Sexta Directiva, titulado «Exenciones en el interior del país», prevé en el título B, bajo el epígrafe «Otras exenciones», en particular:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

[...]

g) las entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten, distintas a las contempladas en la letra a) de apartado 3 del artículo 4.

h) las entregas de bienes inmuebles no edificados, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 3 del artículo 4.»

Derecho nacional

6 El artículo 11 de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Wet op de omzetbelasting), de 28 de junio de 1968 (*Staatsblad* 1968, nº 329), establece:

«1. Estarán exentos del impuesto en las condiciones fijadas mediante Real Decreto:

a) la entrega de bienes inmuebles y la cesión de los derechos a los que estos bienes están sujetos, con la excepción de:

1) la entrega de un edificio o de parte de un edificio y del terreno sobre el que éste se levanta, efectuada antes o, como máximo, dos años después de su primera ocupación así como la entrega de un terreno edificable;

2) las entregas, distintas a las entregas a que se refiere el apartado 1, a personas que utilicen el bien inmueble para fines que confieran un derecho total o casi total a deducción del impuesto con arreglo al artículo 15, a condición de que el empresario que efectúe la entrega y aquel al que se le realiza la entrega hayan realizado conjuntamente una petición a tal efecto al inspector y que, por otro lado, cumplan los requisitos fijados por orden ministerial;

[...]

3. Para la aplicación del apartado 1, letra a), número 1:

a) se considerará edificio toda construcción incorporada al terreno;

b) se considerará primera ocupación la ocupación de un edificio tras su transformación o su renovación si las obras de transformación o de renovación han creado un bien trabajado;

c) se considerará terreno sobre el que éste se levanta todo terreno comúnmente considerado parte del edificio o a su servicio.

4. Para la aplicación del apartado 1, letra a), número 1, se considerará terreno edificable todo terreno no edificado:

a) que sea o haya sido objeto de obras;

b) que sea o haya sido objeto de mejoras para uso exclusivo del terreno;

c) en los alrededores del cual se realizan o se hayan realizado mejoras; o

d) para el que se ha concedido una licencia de construcción;

con el fin de erigir edificios sobre el terreno.»

7 El artículo 2, apartado 1, de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (Wet op belastingen van rechtsverkeer) dispone que «los “derechos de transmisión” son un impuesto que se percibe por la adquisición de bienes inmuebles situados en los Países Bajos o de derechos relativos a dichos inmuebles».

8 A tenor del artículo 15, apartado 1, letra a), de esta Ley, en las condiciones fijadas mediante

una disposición general de la administración, estará exenta de los derechos de transmisión la adquisición «por entrega en el sentido del artículo 11, apartado 1, letra a), número 1, de la [Ley del impuesto sobre el volumen de negocios] [...] sujeta al impuesto sobre el volumen de negocios, a menos que el bien se utilice como medio de explotación y que el adquirente pueda deducir el impuesto sobre el volumen de negocios en todo o en parte de conformidad con el artículo 15 de la [Ley del impuesto sobre el volumen de negocios]».

Litigio principal y cuestión prejudicial

9 El 6 de febrero de 2004, J.J. Komen adquirió mediante escritura notarial derechos de propiedad sobre partes de un bien inmueble («appartementsrechten») que incluían locales comerciales situados en la galería comercial De Blauwe Steen en Hoorn. La entrega de ese bien inmueble se consideró realizada en la misma fecha.

10 De la resolución de remisión resulta que con el fin de transformar el bien inmueble de que se trata en un edificio nuevo, ya se habían realizado una serie de obras de demolición por encargo y por cuenta del vendedor antes de la adquisición por J.J. Komen de los locales comerciales. Tras dicha adquisición, J.J. Komen continuó con las obras de renovación y de transformación, de forma que todas las obras realizadas, tanto por cuenta del vendedor como de J.J. Komen, dieron lugar a la construcción de un nuevo edificio. En ningún momento, en el marco de este proceso de transformación del inmueble, las obras liberaran terreno sin edificar.

11 Debido a la entrega del bien inmueble, J.J. Komen recibió una liquidación complementaria en concepto del impuesto sobre transmisiones. A raíz de la reclamación interpuesta contra dicha liquidación ante el inspector tributario, éste la confirmó.

12 El recurso interpuesto por J.J. Komen contra dicha resolución ante el Rechtbank te Haarlem (Tribunal de distrito de Haarlem) fue desestimado por infundado. Dicho tribunal consideró que, en el momento de la entrega, la galería comercial todavía estaba en uso y que las obras no estaban suficientemente avanzadas para que pudiera constatarse la existencia de un nuevo edificio.

13 El recurso de apelación interpuesto contra dicha resolución por J.J. Komen ante el Gerechtshof Amsterdam (Tribunal de apelación de Ámsterdam) fue desestimado mediante sentencia de 19 de mayo de 2008, que confirmó los elementos de hecho tenidos en cuenta en primera instancia y consideró que la entrega del bien inmueble estaba exenta del IVA de conformidad con el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios y, por tanto, sujeta a los derechos de transmisión.

14 Por otro lado, de los autos remitidos al Tribunal de Justicia resulta que debido a la degradación sufrida por el edificio de que se trata en el litigio principal como consecuencia de las obras de demolición iniciadas en el mes de septiembre de 2003, una de las tiendas situada en dicho edificio no paga el alquiler desde el mes de noviembre de 2003. En particular, el acceso al citado inmueble está restringido y ya no hay iluminación.

15 No obstante, al tener en cuenta, en particular, los informes del inspector del servicio tributario competente, el Gerechtshof Amsterdam consideró que, en el momento de la entrega, la galería comercial aún era accesible al público y que al menos una tienda estaba en funcionamiento, de modo que el edificio existente todavía debía considerarse en condiciones adecuadas para el uso.

16 J.J. Komen recurrió en casación contra la citada sentencia sosteniendo que la Sexta Directiva, en particular, los artículos 13, parte B, letra g), y 4, apartado 3, letra a), de ésta, debían interpretarse en el sentido de que la entrega de un bien inmueble como el del litigio principal debe

estar sujeta al IVA.

17 Según el Abogado General ante el órgano jurisdiccional remitente, debe estimarse el recurso de casación con fundamento, en particular, en las alegaciones basadas en la sentencia de 19 de noviembre de 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Rec. p. I-11079), en la que el Tribunal de Justicia utilizó como criterio para apreciar la operación respecto al IVA también la intención de las partes en la operación. Así, conforme a las conclusiones del citado Abogado General, en tanto el objetivo económico perseguido por las obras de demolición iniciadas antes de la venta del inmueble era la obtención de un nuevo edificio, el progreso de las obras en el momento de la venta ya no debía tener importancia de modo que la operación tenía que considerarse sujeta al IVA.

18 A raíz de las referidas conclusiones y habida cuenta de la jurisprudencia reciente del Tribunal de Justicia derivada de la sentencia Don Bosco Onroerend Goed, antes citada, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la entrega de un edificio cuya transformación, dirigida a crear un edificio nuevo, está ya en marcha, puede considerarse como entrega de un edificio nuevo con anterioridad a su primera ocupación o bien se trata de una entrega del antiguo edificio cuya primera ocupación tuvo lugar en el pasado. Dicho órgano jurisdiccional se pregunta también si el progreso de las obras de reforma en el momento de la entrega o el hecho de que sea el vendedor o el comprador quien desee realizar las obras de reforma y que las citadas obras se realicen por encargo y por cuenta de uno u otro, o de ambos, es relevante respecto a la respuesta que se debe dar a esta cuestión.

19 En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 4, apartado 3, letra a), de dicha Directiva, en el sentido de que no está exenta del IVA la entrega de un edificio en el que, antes de su entrega por el vendedor, se han realizado actividades de reforma con la finalidad de crear un nuevo edificio (obras de renovación), actividades éstas que, tras la entrega, el comprador continuó y terminó?»

Sobre la cuestión prejudicial

20 Con carácter preliminar, hay que recordar que, según reiterada jurisprudencia, los términos empleados para designar las exenciones contempladas en el artículo 13 de la Sexta Directiva son de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada entrega de bienes y cada prestación de servicios efectuadas a título oneroso por un sujeto pasivo. Sin embargo, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 13 hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de efectos (véase la sentencia Don Bosco Onroerend Goed, antes citada, apartado 25 y jurisprudencia citada).

21 La exención del IVA prevista en el artículo 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva se aplica a las entregas de edificios viejos o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten. En cambio, de conformidad con el artículo 4, apartado 3, letra a), de dicha Directiva, los Estados miembros están facultados para sujetar al IVA la entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan.

22 A tenor del citado artículo 4, apartado 3, letra a), antes citado, los Estados miembros pueden definir las modalidades de aplicación del criterio relativo a la primera ocupación a las

transformaciones de inmuebles, así como al concepto de porción de terreno sobre el que éstos se levantan.

23 El artículo 11 de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios prevé que la entrega de bienes inmuebles estará sujeta al IVA en caso de transformación de un viejo edificio «si las obras de transformación o de renovación han creado un bien trabajado».

24 En las circunstancias que han dado lugar al asunto principal, procede examinar cuál es el tratamiento a efectos del IVA de una entrega que se realizó durante el período en el que se hizo la reforma de un edificio antiguo en edificio nuevo.

25 A tal efecto, debe determinarse si, desde el punto de vista del IVA, la entrega, que tuvo lugar cuando sólo se habían realizado parcialmente las obras de demolición por el vendedor mientras que las obras de construcción se realizaron por el adquirente tras la citada entrega, debe estar exenta del IVA de conformidad con el artículo 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva o, por el contrario, sujeta al citado impuesto habida cuenta del artículo 4, apartado 3, letra a), de la citada Directiva.

26 A este respecto, hay que indicar que las circunstancias del asunto principal se diferencian de las que dieron lugar a la sentencia *Don Bosco Onroerend Goed*, antes citada. En efecto, en el asunto que dio lugar a dicha sentencia, a pesar de que el vendedor entregó un terreno edificado, se había comprometido con el adquirente a garantizar su demolición, por lo que el Tribunal de Justicia pudo declarar, en el apartado 39 de la citada sentencia, que la entrega tenía por objeto en realidad un terreno listo para ser edificado y, en el apartado 42 de la misma sentencia, encomendó al órgano jurisdiccional nacional el cometido de comprobar si una operación de este tipo, que no podía entrar en el ámbito del artículo 4, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva, podía en cambio estar comprendida en lo previsto en el artículo 4, apartado 3, letra b), de dicha Directiva como entrega de terreno edificable.

27 Según el Gobierno neerlandés, en tanto no se haya retirado la última piedra, la entrega de un bien inmueble compuesto por un terreno y un edificio parcialmente demolido debe considerarse la entrega de un edificio existente, exento, como tal, del IVA. Sólo cuando se pone la primera piedra la entrega tiene por objeto un nuevo edificio.

28 Ahora bien, en las circunstancias que concurren en el procedimiento principal, únicamente se habían realizado las obras de demolición parcial del viejo edificio antes de la entrega, sin que hubieran comenzado las obras de construcción del nuevo edificio, de modo que, a juicio de ese mismo Gobierno, la operación de que se trata debe estar exenta del IVA en tanto tiene por objeto la entrega de un edificio existente.

29 Por su parte, J.J. Komen alega que, en la medida en que las obras de reforma se iniciaron antes de la fecha de la entrega, el fin de dicha reforma era la obtención de un nuevo edificio, el progreso de las obras en el momento de la entrega no debe influir en la respuesta que ha de darse a la cuestión prejudicial.

30 Asimismo, J.J. Komen sostuvo en la vista que la intención común de las partes de hacer un edificio nuevo resulta, en particular, del hecho de que el vendedor obtuvo, antes de la entrega y por su propia cuenta, un permiso de construir y que el comprador continuó, al amparo de dicho permiso, las obras tras la entrega. El acta de entrega notarial de 6 de febrero de 2004 corrobora dicha información.

31 La Comisión Europea considera, por su parte, que sólo puede tratarse de la entrega de un edificio nuevo cuando las obras de reforma ya estaban terminadas, o al menos lo suficientemente

avanzadas para haber dado lugar a un edificio sustancialmente diferente que pudiera ocuparse.

32 Pues bien, debe observarse que, cuando afectan a un terreno edificado, las obras de reforma para la realización de un edificio nuevo incluyen normalmente obras de demolición.

33 En cuanto a la alegación de que la intención común de las partes, que fue proceder a la realización por reforma de un edificio nuevo, también debe tenerse en cuenta, procede recordar que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que la intención de las partes respecto a la sujeción al IVA de una operación debe tomarse en consideración, al apreciar globalmente las circunstancias de una operación de este tipo, siempre que ésta pueda deducirse a partir de elementos objetivos (véanse, por analogía, las sentencias de 14 de febrero de 1985, Rompelman, 268/83, Rec. p. 655, apartado 24, y de 10 de noviembre de 2011, Schriever, C-444/10, Rec. p. I-11071, apartado 38).

34 Entre tales elementos figuran los progresos de las obras de transformación realizadas por el vendedor en la fecha de la entrega y, en su caso, la utilización del bien inmueble de que se trate en la misma fecha.

35 En este marco, corresponde, en su caso, a los órganos jurisdiccionales nacionales competentes asegurarse de que la operación no constituye un montaje puramente artificial, carente de realidad económica, realizado con el único objetivo de lograr una ventaja fiscal (véase, en este sentido, la sentencia de 27 de octubre de 2011, Tanoarch, C-504/10, Rec. p. I-10853, apartado 51 y jurisprudencia citada).

36 En cualquier caso, del tenor del artículo 4, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva resulta que únicamente está comprendida en el ámbito de aplicación del IVA la entrega de un edificio «anterior a su primera ocupación», criterio cuyas modalidades de aplicación corresponde a los Estados miembros definir en caso de transformación de inmuebles.

37 En el presente caso, de la resolución de remisión parece desprenderse, por una parte, que las obras realizadas por el vendedor sólo abarcaron la demolición parcial del inmueble objeto de la entrega y, por otra parte, de las resoluciones dictadas por el Rechtbank te Haarlem y por el Gerechtshof Amsterdam anexas a la citada resolución, que los mencionados tribunales declararon al término de apreciaciones fácticas comprendidas en el ámbito de su competencia exclusiva, que el viejo edificio de que se trata en el litigio principal se utilizaba, al menos en parte, como tal en el momento de la entrega, ya que la galería comercial en cuestión todavía era accesible para el público y que al menos una tienda estaba en funcionamiento.

38 Pues bien, debe señalarse, a este respecto, que en circunstancias en las que, en el momento de la entrega del inmueble, sólo se habían realizado obras de demolición parcial por el vendedor en el viejo inmueble que además permanece parcialmente ocupado, mientras que las obras de construcción adecuadas para transformar, en su caso, el citado inmueble en un inmueble nuevo serán realizadas íntegramente por el comprador una vez se haya producido la citada entrega, ésta no puede calificarse de entrega de un edificio y del terreno sobre el que éste se levanta anterior a su primera ocupación en el contexto de una transformación de inmueble en el sentido del artículo 4, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva.

39 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 4, apartado 3, letra a), de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que la exención del IVA prevista en esta primera disposición comprende una operación de entrega de un bien inmueble compuesto por un terreno y un edificio viejo que está siendo transformado en un edificio nuevo, como el del litigio principal, dado que, en el momento de dicha entrega, en el edificio viejo sólo se habían efectuado obras de demolición parcial y todavía se utilizaba, al menos en parte,

como tal.

Costas

40 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes, no siendo partes del litigio principal, han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia no pueden ser objeto de reembolso.

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

El artículo 13, parte B, letra g), 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 relación con el artículo 4, apartado 3, letra a), de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que la exención del impuesto sobre el valor añadido prevista en esta primera disposición comprende una operación de entrega de un bien inmueble compuesto por un terreno y un edificio viejo que está siendo transformado en un edificio nuevo, como el del litigio principal, dado que, en el momento de dicha entrega, en el edificio viejo sólo se habían efectuado obras de demolición parcial y todavía se utilizaba, al menos en parte, como tal.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.