

## Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 13 de diciembre de 2012 (\*)

«Fiscalidad – Sexta Directiva IVA – Decisión 2004/290/CE – Aplicación por un Estado miembro de una medida de inaplicación – Autorización – Artículo 2, punto 1 – Concepto de “obras de construcción” – Interpretación – Inclusión de las entregas de bienes – Posibilidad de una aplicación parcial de esta excepción – Restricciones»

En el asunto C-395/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), mediante resolución de 30 de junio de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 27 de julio de 2011, en el procedimiento entre

**BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH**

y

**Finanzamt Lüdenscheid,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Presidente de Sala, y los Sres. M. Ilešič, E. Levits y M. Safjan y la Sra. M. Berger (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. T. Henze y la Sra. K. Petersen, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno finlandés, por la Sra. H. Leppo, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. F. Erlbacher y la Sra. C. Soulay, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 12 de septiembre de 2012;

dicta la siguiente

### **Sentencia**

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 2, punto 1, de la Decisión 2004/290/CE del Consejo, de 30 de marzo de 2004, por la que se autoriza a Alemania a poner en práctica una medida de inaplicación del artículo 21 de la Directiva 77/388/CEE, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (DO L 94, p. 59; EE 09/01, p.

54).

2 Dicha petición se ha presentado en el marco de un litigio entre BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH (en lo sucesivo, «BLV») y el Finanzamt Lüdenscheid (en lo sucesivo, «Finanzamt») en relación con una cuota del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») a cargo de BLV, resultante de la construcción de un edificio para ésta por otra empresa.

## Marco jurídico

### *Derecho de la Unión*

3 La Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Estructura y modalidades de aplicación del sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 1967, 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6), que no es aplicable en el caso de autos *ratione temporis*, establecía en su artículo 5, apartados 1 y 2, letra e):

«1. Se entiende por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición de una cosa corporal, con el alcance y facultades que competen a un propietario.

2. Se considerarán igualmente como “entrega de bienes”, en el sentido del apartado 1:

[...]

e) la entrega de obras inmuebles, comprendiéndose en este concepto la incorporación de un bien mueble a un bien inmueble.

[...]»

### Sexta Directiva IVA

4 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 del valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 2004/7/CE del Consejo, de 20 de enero de 2004 (DO L 27, p. 44) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva IVA»), dispone en su artículo 5, apartados 1 y 5:

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

[...]

5. Los Estados miembros podrán considerar como entrega de bienes, en el sentido del apartado 1, la entrega de ciertas obras en inmuebles.»

5 El artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA, establece:

«Serán consideradas como “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5.»

6 Según el artículo 21, apartado 1, letra a), primera frase, de dicha Directiva:

«1. En operaciones de régimen interior, serán deudores del impuesto sobre el valor añadido:

a) los sujetos pasivos que efectúen una entrega de bienes o una prestación de servicios gravada [...]»

7 El artículo 27, apartado 1, de la referida Directiva dispone:

«1. El Consejo, por unanimidad y a propuesta de la Comisión, podrá autorizar a todo Estado miembro a que establezca medidas especiales de inaplicación de la presente Directiva para simplificar la percepción del impuesto o evitar determinados fraudes o evasiones fiscales.

[...]»

Decisión 2004/290

8 El segundo considerando de la Decisión 2004/290 es del siguiente tenor literal:

«Se han constatado pérdidas de IVA considerables en empresas de construcción y de limpieza de edificios que facturaron abiertamente el IVA, pero no lo pagaron a las autoridades fiscales, al tiempo que el destinatario de los servicios se acogió al derecho de deducirlo. No se pudo descubrir a los defraudadores que incumplieron la normativa o se les descubrió demasiado tarde para recuperar el IVA perdido. El número de casos de este tipo ha aumentado de tal manera que resulta necesario adoptar medidas jurídicas. El traspaso de la responsabilidad del pago del IVA al destinatario sólo afecta a las empresas que puedan acogerse al derecho de deducción y no se aplica a los particulares. Dicho traspaso de responsabilidad se limita a dos sectores específicos, en los que las pérdidas de IVA han alcanzado una dimensión intolerable. [...]»

9 Según el cuarto considerando de dicha Decisión:

«La medida de inaplicación no afecta a la cuantía del impuesto sobre el valor añadido devengado en la fase del consumo final ni tiene repercusión alguna en los recursos propios de las Comunidades procedentes del IVA [...]»

10 El artículo 1 de la misma Decisión establece:

«No obstante lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de la [Sexta] Directiva [...] se autoriza a la República Federal de Alemania para designar como deudor del [IVA] al destinatario del suministro de bienes o de la prestación de servicios contemplados en el artículo 2 de la presente Decisión, con efectos del 1 de abril de 2004.»

11 A tenor del artículo 2, apartado 1, de la Decisión 2004/290:

«El destinatario del suministro de bienes o de la prestación de servicios puede ser designado como deudor del IVA en los siguientes casos:

1) cuando se presten servicios de limpieza de edificios a un sujeto pasivo, excepto cuando el destinatario de la prestación alquila exclusivamente un máximo de dos residencias o cuando la obra de construcción sea efectuada para un sujeto pasivo.»

*Derecho alemán*

12 El artículo 3, apartado 4, de la Umsatzsteuergesetz (Ley relativa al impuesto sobre el volumen de negocios) (2005, BGBl. 2005 I, p. 386), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «UStG»), dispone:

«Si el empresario se ha hecho cargo de la elaboración o transformación de un objeto y a tal fin

utiliza materiales que él mismo haya obtenido, la prestación tendrá la consideración de entrega de bienes (suministro de obra) cuando los materiales no sean componentes u otros elementos accesorios. Lo mismo ocurrirá cuando los objetos estén incorporados al suelo. [...]»

13 El artículo 13b, apartados 1, punto 4, y 2, segunda frase, de la UStG se basa en la Decisión 2004/290 y establece:

«1. En las operaciones imponibles siguientes, el [IVA] se devengará al expedirse la factura y, a más tardar, al expirar el mes siguiente a la ejecución de la prestación:

[...]

4) las prestaciones derivadas de contratos de ejecución de obras y otras prestaciones que estén dirigidas a la edificación, reparación, mantenimiento, modificación o demolición de construcciones, con excepción de las prestaciones de proyección y de vigilancia. [...]

2. [...] En los supuestos mencionados en el apartado 1, primera frase, punto 4, primera frase, el destinatario de la prestación estará obligado al pago del impuesto si es un empresario que realiza prestaciones en el sentido del apartado 1, primera frase, punto 4, primera frase, de la UStG. [...]»

### **Litigio principal y cuestiones prejudiciales**

14 BLV es una empresa que desarrolla actividades de adquisición, urbanización y construcción de fincas. Es un «sujeto pasivo» conforme al artículo 4 de la Sexta Directiva IVA.

15 En septiembre de 2004 BLV encargó a Rolf & Co. OHG (en lo sucesivo, «Rolf & Co.») la construcción de un edificio de viviendas compuesto por seis apartamentos por un precio a tanto alzado. Como contrapartida por este trabajo, Rolf & Co. emitió, el 17 de noviembre de 2005, una factura final sin indicar el IVA, en la que señalaba que BLV era deudora del impuesto en su condición de destinataria de la operación.

16 En un primer momento BLV declaró a las autoridades tributarias que, en relación con dicha operación realizada en el ejercicio de 2005, era deudora del IVA. No obstante, posteriormente, alegó que por lo que a ella se refería no se cumplían los requisitos relativos al nacimiento de una deuda fiscal, dado que según el Derecho de la Unión, la República Federal de Alemania no estaba autorizada a prever la sujeción al IVA no de un prestador, sino del destinatario, en una operación como la operación de la que se trata. En cambio, el Finanzamt no compartía este punto de vista, sino que consideró que BLV era deudora del IVA. BLV planteó esta cuestión ante los tribunales de lo contencioso-administrativo.

17 El Finanzamt, demandado en el asunto principal, considera que la demandante en dicho asunto es deudora del IVA con arreglo al artículo 13b, apartado 1, primera frase, punto 4, y apartado 2, segunda frase, de la UStG. En relación con tal asunto, el Bundesfinanzhof estima que la resolución del litigio depende de la interpretación que deba darse a la Decisión 2004/290.

18 En estas circunstancias, el Bundesfinanzhof acordó suspender el curso de las actuaciones y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Comprende el concepto de obras de construcción en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Decisión 2004/290 [...], igualmente las entregas de bienes?

2) En el supuesto de que la autorización para designar como deudor del impuesto al destinatario de la prestación se extienda también a las entregas de bienes:

¿Puede el Estado miembro destinatario de la Decisión limitarse a ejercitar la autorización de manera parcial para determinadas categorías (como diferentes tipos de obras de construcción) y para servicios prestados a determinados destinatarios?

3) En el caso de que el Estado miembro esté autorizado a establecer categorías, ¿está sujeto el Estado miembro a restricciones a la hora de establecer dichas categorías?

4) En el caso de que el Estado miembro no esté facultado para establecer categorías, ya sea en general (cuestión segunda) o en relación con restricciones que no hubiera observado (cuestión tercera):

a) ¿Qué consecuencias jurídicas supone el establecimiento ilegal de categorías?

b) ¿Surte el establecimiento ilegal de categorías el efecto de impedir la aplicación de la disposición nacional en su integridad o bien únicamente en favor de determinados sujetos pasivos?»

## **Sobre las cuestiones prejudiciales**

### *Sobre la primera cuestión*

19 Mediante su primera cuestión el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si debe interpretarse el artículo 2, punto 1, de la Decisión 2004/290 en el sentido de que el concepto de «obras de construcción» que figura en dicha disposición comprende, además de las operaciones consideradas prestaciones de servicios, como las previstas en el artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, también las que constituyen entregas de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 1, de dicha Directiva.

20 En efecto, el órgano jurisdiccional remitente considera que, si la Decisión 2004/290 autorizara a la República Federal de Alemania a designar el destinatario de la operación como deudor del IVA (régimen conocido como de «inversión del sujeto pasivo») respecto a las obras de construcción únicamente cuando éstas constituyen servicios y no si se trata de entregas de bienes, BLV sería ciertamente deudora del IVA en virtud del artículo 13b de la UStG, pero no en virtud de la Decisión 2004/290.

21 A este respecto, debe recordarse, ante todo, que la Decisión 2004/290 no contiene ninguna definición del concepto de «obras de construcción».

22 Además, debe señalarse que ninguna versión lingüística de la Sexta Directiva IVA, a excepción de la versión alemana, a la que se remite el artículo 1 de la Decisión 2004/290, alude al concepto de «obras de construcción». En efecto, la Sexta Directiva IVA, concretamente en su artículo 5, apartado 5, sólo menciona las «obras en inmuebles».

23 No obstante, aun suponiendo que el concepto de «obras en inmuebles», que figura en la Sexta Directiva IVA, se solape con el de «obras de construcción» que consta en la Decisión 2004/290, dicho primer concepto tampoco se definía en la Sexta Directiva IVA. En efecto, la Segunda Directiva 67/228 contenía ciertamente una definición, con carácter indicativo, de las «obras inmuebles» en su artículo 5, apartado 2, letra e), en relación con el anexo A, punto 5, de dicha Directiva y, por lo demás, preveía expresamente que tales obras fueran «consideradas una entrega de bienes». Sin embargo, en lo que atañe a la Sexta Directiva IVA, no se incluye tal definición.

24 De lo anterior se deduce que, cuando, basándose en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta

Directiva IVA, el legislador de la Unión, mediante la Decisión 2004/290, autorizó a la República Federal de Alemania a establecer una medida de inaplicación en materia de IVA en lo tocante, en particular, a las «obras de construcción», no se refirió a un concepto preexistente y claramente definido en este ámbito del Derecho de la Unión.

25 Pues bien, según reiterada jurisprudencia, a falta de toda definición del concepto de «obras de construcción», la determinación del significado y del alcance de dichos términos debe efectuarse considerando el contexto general en que se utilizan y de conformidad con su sentido habitual en lenguaje corriente (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de mayo de 2006, Massachusetts Institute of Technology, C-431/04, Rec. p. I-4089, apartado 17 y la jurisprudencia citada). Además, para interpretar una disposición del Derecho de la Unión, deben tenerse en cuenta los objetivos perseguidos por la normativa de que se trate y la eficacia de ésta (véase, en este sentido, en particular, la sentencia de 29 de enero de 2009, Petrosian, C-19/08, Rec. p. I-495, apartado 34 y la jurisprudencia citada).

26 En relación, en primer lugar, con el sentido habitual del concepto de «obras de construcción» en lenguaje corriente, procede señalar que las operaciones como las controvertidas en el asunto principal, es decir, en particular, la construcción de un edificio, se incardinan indiscutiblemente en dicho concepto. A tal fin, carece de importancia no sólo la cuestión de si la empresa que realiza esa construcción es propietaria de la superficie construida, o bien de los materiales utilizados, sino también si la operación de que se trate debe calificarse de «prestación de servicios» o de «entrega de bienes».

27 Por lo que respecta, en segundo lugar, al contexto general y a los objetivos perseguidos por la normativa de que se trata, la Decisión 2004/290 hace constar, en su segundo considerando, que, en Alemania «se han constatado pérdidas de IVA considerables en empresas de construcción [...] que facturaron abiertamente el IVA, pero no lo pagaron a las autoridades fiscales, al tiempo que el destinatario de los servicios se acogió al derecho de deducirlo. [...] El número de casos de este tipo ha aumentado de tal manera que resulta necesario adoptar medidas jurídicas». Igualmente, según el artículo 1 de dicha Decisión, «se autoriza a la República Federal de Alemania para designar como deudor del [IVA] al destinatario del suministro de bienes o de la prestación de servicios contemplados en el artículo 2 de la presente Decisión».

28 Ahora bien, una interpretación del artículo 2, punto 1, de la Decisión 2004/290, que establece que «el destinatario del suministro de bienes o de la prestación de servicios puede ser designado como deudor del IVA [...] cuando las obras de construcción sean efectuadas para un sujeto pasivo», en sentido restrictivo, de forma que dicha disposición no englobara los suministros de bienes, como se definen en el artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva IVA, iría claramente en contra del objetivo del referido artículo 2, punto 1, de la Decisión 2004/290.

29 Por otra parte, es pacífico que la calificación de una operación determinada como «entrega de bienes» o «prestación de servicios» supone una apreciación compleja que, como pone de relieve el Abogado General en los puntos 30 y siguientes de las conclusiones, debe basarse, en principio, en un análisis caso por caso (véase, igualmente, en este sentido, la sentencia de 10 de marzo de 2011, Bog y otros, C-497/09, C.499/09, C-501/09 y C-502/09, Rec. p. I-1457, apartados 61 y siguientes).

30 En este contexto, nada indica que el legislador de la Unión, al adoptar el artículo 2, punto 1, de la Decisión 2004/290, quisiera limitar la aplicación de esta disposición únicamente a los casos en los que dicha apreciación compleja abocara, en definitiva, al resultado de que la operación de que se tratara debiera calificarse de «prestación de servicios».

31 Además, la calificación de la operación controvertida en el asunto principal carece de

importancia desde el prisma de la consecución del objetivo perseguido por la Decisión 2004/290, habida cuenta de que el riesgo de «pérdidas de IVA considerables» es idéntico en el caso de que tal operación debiera calificarse de «prestación de servicios» y en los casos en que debiera considerarse una «entrega de bienes».

32 Todo cuanto antecede milita en favor de una interpretación en el sentido de que el concepto de «obras de construcción» que figura en el artículo 2, punto 1, de la Decisión 2004/290 engloba no sólo las prestaciones de servicios, sino también las entregas de bienes.

33 No puede ponerse en tela de juicio esta conclusión por el hecho de que la referida disposición, como excepción a la regla general establecida en el artículo 21, apartado 1, letra a), primera frase, de la Sexta Directiva IVA, deba interpretarse en sentido restrictivo. En efecto, si bien es cierto que de reiterada jurisprudencia se desprende que, en materia de IVA, las disposiciones que tienen el carácter de excepción a un principio deben interpretarse de tal forma, no es menos cierto que es preciso velar por que esa excepción no quede privada de su eficacia (sentencias Bog y otros, antes citada, apartado 84 y la jurisprudencia citada, así como, en este sentido, de 10 de marzo de 2011, Skandinaviska Enskilda Banken, C-540/09, Rec. p. I-1509, apartado 20 y la jurisprudencia citada).

34 Pues bien, procede observar que una exclusión de las entregas de bienes del ámbito de aplicación del artículo 2, punto 1, de la Decisión 2004/290 podría poner en entredicho la eficacia de esta disposición. En efecto, tal interpretación tendría la consecuencia de que, en particular, la construcción de un edificio podría quedar excluida de la aplicación de la medida de inaplicación autorizada por la Decisión 2004/290. Ahora bien, es completamente lógico que esta operación forma parte de las «obras de construcción» y representa una clase de operaciones que, como señala acertadamente el Gobierno alemán en sus observaciones, constituye una parte considerable de las operaciones de que se trata.

35 Por consiguiente, debe responderse a la primera cuestión que el artículo 2, punto 1, de la Decisión 2004/290 debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «obras de construcción» que figura en dicha disposición comprende, además de las operaciones consideradas prestaciones de servicios, como las previstas en el artículo 6, apartado 1, de la Sexta Directiva, igualmente las que consisten en entregas de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 1, de dicha Directiva.

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

36 Mediante sus cuestiones segunda y tercera, que deben examinarse conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pide esencialmente que se dilucide si la Decisión 2004/290 debe interpretarse en el sentido de que la República Federal de Alemania puede ejercer la autorización concedida en esa Decisión de manera parcial para determinadas categorías, como diferentes tipos de obras de construcción y para los servicios prestados a determinados destinatarios, y si, en su caso, dicho Estado miembro está sujeto a restricciones al establecer tales categorías.

37 El referido órgano jurisdiccional se pregunta, por lo tanto, si, suponiendo que la Decisión 2004/290 hubiera permitido a la República Federal de Alemania designar el destinatario como deudor del IVA cuando la operación se refiriera a entregas relativas a obras de construcción, dicho Estado miembro estaba obligado, de conformidad con el artículo 2, punto 1, de la Decisión 2004/290, a proceder a tal designación respecto a la totalidad de las operaciones relativas a dichas entregas y, por ende, a las entregas destinadas a todos los sujetos pasivos.

38 En efecto, señala que, por una parte, el artículo 13b de la UStG designa al destinatario no como deudor respecto a todas las entregas de que se trate, sino únicamente respecto a las

prestaciones derivadas de contratos de ejecución de obra en el sentido del artículo 3, apartado 4, de la UStG y, por otra, que, según la normativa alemana, únicamente los sujetos pasivos que realizan por sí mismos las obras de «construcción» son deudores del IVA, y no todos los destinatarios de tales operaciones.

39 Por otra parte, el órgano jurisdiccional remitente pide al Tribunal de Justicia que dilucide si, suponiendo que el Estado miembro interesado estuviera facultado para establecer categorías, está sujeto a restricciones, en particular, en lo tocante a la observancia, por ese Estado miembro, del principio de seguridad jurídica.

40 Al respecto, procede recordar la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, según la cual las medidas de inaplicación previstas en el artículo 27, apartado 1, de la Sexta Directiva, permitidas, en particular, «en orden a [...] evitar determinados fraudes o evasiones fiscales», han de ser objeto de interpretación estricta y es preciso, además, que sean necesarias y apropiadas para la consecución del objetivo específico que pretenden alcanzar y afecten lo menos posible a los objetivos y principios de la Sexta Directiva (véase la sentencia de 27 de enero de 2011, Vandoorne, C-489/09, Rec. p. I-225, apartado 27 y la jurisprudencia citada).

41 Por lo demás, como ya ha tenido el Tribunal de Justicia ocasión de precisar en otro contexto, la limitación de la aplicación de una excepción a una regla general en materia de IVA en aspectos concretos y específicos es congruente con el principio según el cual las exenciones o las excepciones deben interpretarse en sentido restrictivo (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de mayo de 2003, Comisión/Francia, C-384/01, Rec. p. I-4395, apartado 28), sin perjuicio de respetar el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA (sentencia de 3 de abril de 2008, Zweckverband zur Trinkwasserversorgung und Abwasserbeseitigung Torgau-Westelbien, C-442/05, Rec. p. I-1817, apartado 43, así como, en este sentido, sentencia de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia, C-94/09, Rec. p. I-4261, apartado 30).

42 Esta jurisprudencia, que versa también sobre la facultad reservada a los Estados miembros de inaplicar, con carácter excepcional, una regla general en materia de IVA, a saber, el principio de aplicación de un mismo tipo de IVA para todas las entregas de bienes y prestaciones de servicios, es aplicable por analogía en un asunto como el del litigio principal. Por consiguiente, la República Federal de Alemania pudo limitarse válidamente a ejercer la autorización de manera parcial respecto a determinadas categorías, como diferentes tipos de obras de construcción, y respecto a los servicios prestados a determinados destinatarios, sin perjuicio, no obstante, de la observancia del principio de neutralidad fiscal, así como, en la medida en que el Estado miembro interesado haya dado cumplimiento al Derecho de la Unión, de los principios generales de este Derecho.



43 A este respecto, en primer lugar, debe recordarse que, como señala la Decisión 2004/290 en su cuarto considerando, ésta autorizaba a la República Federal de Alemania a establecer una medida de inaplicación que no influyera en la cuota del IVA exigible en la fase del consumo final y que no tuviera repercusiones sobre los recursos propios de la Unión procedentes del IVA. En cuanto a las medidas concretamente adoptadas sobre esta base, su aplicación se limitaba a los casos en los que el destinatario de las operaciones de que se tratara fuera, en sí mismo, un sujeto pasivo en el sentido de la Sexta Directiva IVA en el sector de la construcción, el cual, por lo tanto, tendría derecho a deducir el impuesto soportado a cargo del IVA adeudado o a solicitar, en su caso, la devolución de dicho impuesto. Por consiguiente, aparte el hecho de que dichas medidas en modo alguno repercutían sobre el IVA exigible en la fase del consumo final, su efecto tampoco era crear una carga financiera para las personas a las que afectaban directamente. En consecuencia, no parece que la normativa alemana controvertida haya violado el principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA.

44 En segundo lugar, por lo que respecta a la observancia, por la República Federal de Alemania, de los principios generales del Derecho de la Unión en el establecimiento de clases de operaciones y de destinatarios a los que es aplicable la medida controvertida en el asunto principal, a primera vista, la normativa en cuestión sólo podría plantear dudas en relación con el principio de proporcionalidad y el de seguridad jurídica.

45 En lo que al principio de proporcionalidad se refiere, debe observarse que no obra en autos ningún elemento que pueda cuestionar la proporcionalidad de las medidas de inaplicación adoptadas por la República Federal de Alemania sobre la base de la Decisión 2004/290. Como se ha recordado en el apartado 43 de la presente sentencia, dichas medidas se limitaban, por una parte, a establecer el régimen de inversión del sujeto pasivo respecto a determinadas operaciones y, en principio, no generaban ninguna carga financiera para las personas que eran objeto de tales medidas, mientras que, por otra, permitían evitar la pérdida de considerables ingresos derivados del IVA. A falta de otras circunstancias especiales que, por lo demás, no se desprenden de los autos, no puede considerarse que tal medida sea desproporcionada. No obstante, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar, en su caso, la existencia de tales otras circunstancias especiales.

46 En lo que atañe al principio de seguridad jurídica, el órgano jurisdiccional remitente observa la posibilidad de que la normativa nacional controvertida dé lugar a que los sujetos pasivos puedan enfrentarse a dificultades para determinar el deudor del impuesto cuando no conocen la situación del destinatario. En efecto, en relación con las obras de construcción, para que el destinatario de la operación sea deudor del impuesto, sería necesario, en particular, que al menos el 10 % del «volumen de negocios mundial» que éste hubiera realizado durante el ejercicio anterior procediera de tales obras. Pues bien, dado que se estaba en tal circunstancia en el asunto principal, el sujeto pasivo habría podido suponer, en un primer momento, que había sobrepasado dicho umbral antes de constatar que no era así.

47 Al respecto, procede recordar, en primer lugar, que, según reiterada jurisprudencia, la legislación de la Unión debe ser precisa y su aplicación previsible para los justiciables. Este imperativo de seguridad jurídica se impone con rigor especial cuando se trata de una normativa que puede implicar cargas financieras, a fin de permitir que los interesados conozcan con exactitud el alcance de las obligaciones que les impone (sentencia de 16 de septiembre de 2008, *Isle of Wight Council y otros*, C-288/07, Rec. p. I-7203, apartado 47 y la jurisprudencia citada). El principio de seguridad jurídica se impone igualmente a toda autoridad nacional que tenga encomendada la aplicación del Derecho de la Unión (véase la sentencia de 17 de julio de 2008, *ASM Brescia*, C-347/06, Rec. p. I-5641, apartado 65 y la jurisprudencia citada).

48 En efecto, si bien por regla general la normativa controvertida no puede implicar cargas financieras para los sujetos pasivos en el sentido de la sentencia *Isle of Wight Council y otros*, antes citada, no es menos cierto que, como podría ocurrir en un asunto como el del litigio principal, tal carga financiera podría resultar de la aplicación que de ella hicieran las autoridades nacionales competentes si esta aplicación, al menos transitoriamente, no permite que los sujetos pasivos afectados conozcan con exactitud el alcance de sus obligaciones en materia de IVA.

49 Corresponde, por lo tanto, al órgano jurisdiccional remitente comprobar, teniendo en cuenta todas las circunstancias de Derecho y de hecho pertinentes, si es así en el caso de autos, y adoptar, en su caso, las medidas necesarias para paliar las consecuencias perjudiciales de una aplicación de las disposiciones controvertidas que viole el principio de seguridad jurídica.

50 Por consiguiente, procede responder a las cuestiones segunda y tercera que la Decisión 2004/290 debe interpretarse en el sentido de que la República Federal de Alemania puede limitarse a ejercer la autorización concedida por la referida Decisión de manera parcial respecto a determinadas categorías, tales como diferentes tipos de obras de construcción, y respecto a los servicios prestados a determinados destinatarios. Al establecer dichas categorías, ese Estado miembro está obligado a observar el principio de neutralidad fiscal, así como los principios generales del Derecho de la Unión, entre los que se encuentran, en particular, los de proporcionalidad y de seguridad jurídica. Incumbe al órgano jurisdiccional pertinente comprobar, teniendo en cuenta todas las circunstancias de Derecho y de hecho pertinentes, si es así en el asunto principal y adoptar, en su caso, las medidas necesarias para paliar las consecuencias perjudiciales de una aplicación de las disposiciones controvertidas contraria a los principios de proporcionalidad o de seguridad jurídica.

#### *Sobre la cuarta cuestión*

51 Teniendo en cuenta la respuesta dada a las cuestiones segunda y tercera, no procede responder a la cuarta cuestión.

#### **Costas**

52 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional remitente, 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 Primera) declara:

1) **El artículo 2, punto 1, de la Decisión 2004/290/CE del Consejo, de 30 de marzo de 2004, por la que se autoriza a Alemania a poner en práctica una medida de inaplicación del artículo 21 de la Directiva 77/388/CEE, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, debe interpretarse en el sentido de que el concepto de «obras de construcción»**

que figura en dicha disposición comprende, además de las operaciones consideradas prestaciones de servicios, como las previstas en el artículo 6, apartado 1, de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en su versión modificada por la Directiva 2004/7/CE del Consejo, de 20 de enero de 2004, igualmente las que consisten en entregas de bienes en el sentido del artículo 5, apartado 1, de dicha Directiva.

2) La Decisión 2004/290 debe interpretarse en el sentido de que la República Federal de Alemania puede limitarse a ejercer la autorización concedida por la referida Decisión de manera parcial respecto a determinadas categorías, tales como diferentes tipos de obras de construcción, y respecto a los servicios prestados a determinados destinatarios. Al establecer dichas categorías, ese Estado miembro está obligado a observar el principio de neutralidad fiscal, así como los principios generales del Derecho de la Unión, entre los que se encuentran, en particular, los de proporcionalidad y de seguridad jurídica. Incumbe al órgano jurisdiccional remitente comprobar, teniendo en cuenta todas las circunstancias de Derecho y de hecho pertinentes, si es así en el asunto principal y adoptar, en su caso, las medidas necesarias para paliar las consecuencias perjudiciales de una aplicación de las disposiciones controvertidas contraria a los principios de proporcionalidad o de seguridad jurídica.

Firmas

\* Lengua de procedimiento: alemán.