

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 10 de septiembre de 2014 (*)

«Procedimiento prejudicial — Sexta Directiva IVA — Artículo 5, apartado 7, letra a) — Operaciones imponibles — Concepto de “entrega a título oneroso” — Primera ocupación, por un municipio, de un bien inmueble construido por cuenta de dicho municipio en terreno de su propiedad — Actividades desarrolladas en condición de autoridad pública y en condición de sujeto pasivo»

En el asunto C-92/13,

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 1 de febrero de 2013, recibida en el Tribunal de Justicia el 25 de febrero de 2013, en el procedimiento entre

Gemeente 's-Hertogenbosch

y

Staatssecretaris van Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. L. Bay Larsen, Presidente de Sala, y los Sres. M. Safjan (Ponente) y J. Malenovský y las Sras. A. Prechal y K. Jürimäe, Jueces;

Abogado General: Sra. E. Sharpston;

Secretario: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 22 de enero de 2014;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gemeente 's-Hertogenbosch, por el Sr. S. Beelen, belastingadviseur;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. M. Bulterman, C. Schillemans y M. Noort, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno helénico, por las Sras. K. Paraskevopoulou y K. Karavasili, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por los Sres. A. Cordewener y W. Roels, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones de la Abogado General, presentadas en audiencia pública el 10 de abril de 2014;

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre el Gemeente 's-Hertogenbosch (municipio de 's-Hertogenbosch, Países Bajos; en lo sucesivo, «Gemeente») y el Staatssecretaris van Financiën (secretario de Estado de Finanzas), en relación con el derecho a deducir el impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») soportado por el Gemeente por los costes de construcción de un nuevo edificio municipal.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 La Sexta Directiva fue derogada y sustituida, a partir del 1 de enero de 2007, por la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1). Sin embargo, resulta de la resolución de remisión que, habida cuenta de la fecha en que se produjeron los hechos objeto del asunto, el litigio principal sigue rigiéndose por la Sexta Directiva.

4 Con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva:

«Estarán sujetas al [IVA]:

1. 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.
2. Las importaciones de bienes.»

5 El artículo 4 de esta Directiva disponía:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios [...]. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la explotación de un bien [corporal o] incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

3. Los Estados miembros estarán facultados para considerar también como sujetos pasivos a quienes realicen de modo 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 [...].

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. Los [...] municipios [...] no tendrán la condición de sujetos pasivos en cuanto a las actividades u operaciones que desarrollen en el ejercicio de sus funciones públicas, ni siquiera en el caso de que con motivo de tales actividades u operaciones perciban derechos, rentas, cotizaciones o retribuciones.

No obstante, cuando efectúen tales actividades u operaciones deberán ser considerados como sujetos pasivos en cuanto a dichas actividades u operaciones, en la medida en que el hecho de no considerarlos sujetos pasivos lleve a distorsiones graves de la competencia.

[...]

Los Estados miembros podrán considerar como actividades de la autoridad pública las actividades de los [municipios] que estén exentas en virtud de los artículos 13 o 28.»

6 El título V de la Sexta Directiva, bajo la rúbrica «Hecho imponible», comprendía los artículos 5 a 7, titulados respectivamente «Entregas de bienes», «Prestaciones de servicios» e «Importaciones».

7 El artículo 5 de dicha Directiva estaba redactado como sigue:

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

[...]

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

[...]

7. Los Estados miembros podrán asimilar a entregas a título oneroso:

a) la aplicación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes producidos, extraídos, contruidos, transformados, comprados o importados dentro de la actividad de la empresa, siempre que la adquisición de los bienes, derivada de una entrega realizada por otro sujeto pasivo, no origine un derecho a la deducción [total] del [IVA];

[...]»

8 El artículo 6 de la misma Directiva establecía:

«1. 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.

[...]

2. Se asimilarán a las prestaciones de servicios a título oneroso:

a) el uso de bienes afectados a una empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo o para las de su personal, o más generalmente para fines ajenos a la empresa, cuando tales bienes hubieran originado el derecho a la deducción total o parcial del [IVA];

[...]

Los Estados miembros estarán facultados para proceder en contra de lo dispuesto en este apartado 2 a condición de que ello no sea causa de distorsiones de la competencia.

[...]»

9 Con arreglo al artículo 17 de la Sexta Directiva:

«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 [IVA], 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;

[...]

c) las cuotas del [IVA] devengadas conforme a la letra a) del apartado 7 del artículo 5, y al apartado 3 del artículo 6.

[...]

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 [IVA] que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

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

Esto no obstante, los Estados miembros podrán:

[...]

c) autorizar u obligar a los sujetos pasivos a efectuar la deducción por el procedimiento de afectación real de la totalidad o de parte de los bienes y servicios;

[...]»

Derecho neerlandés

10 El artículo 3 de la Ley de 1968 del impuesto sobre el volumen de negocios (Wet op de

Omzetbelasting 1968), de 28 de junio (*Staatsblad* 1968, nº 329), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Wet OB»), está redactado como sigue:

«1. Constituyen entregas de bienes:

[...]

c) la entrega de inmuebles por quien los ha producido, con excepción de los terrenos no edificables distintos de los terrenos edificables [...]

[...]

h) el hecho de disponer, para necesidades empresariales, de bienes fabricados en la propia empresa en los casos en los que, si dichos bienes se hubieran adquirido a un empresario, el impuesto que grava a dichos bienes no podría deducirse, o no en su totalidad; se equiparán a los bienes fabricados en la propia empresa los bienes fabricados por encargo a terceros mediante la puesta a disposición de materiales, incluido el suelo; quedan excluidos de la aplicación de esta letra los terrenos no edificables distintos de los terrenos edificables [...]

[...]»

11 A tenor del artículo 11 de la Wet OB:

«1. Estarán exentos del impuesto en las condiciones que deberán fijarse mediante una disposición general de la Administración:

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

1º. 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;

[...]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

12 El Gemeente lleva a cabo operaciones como autoridad pública y como sujeto pasivo. En lo que respecta a las operaciones que realiza como sujeto pasivo, algunas están sujetas al IVA, mientras que otras están exentas en virtud del artículo 11 de la Wet OB.

13 El Gemeente encargó la construcción, en un terreno que le pertenecía, de un nuevo edificio de oficinas. Las obras de construcción dieron comienzo en el año 2000 y estaba previsto que el edificio fuera utilizado por el Gemeente:

— en un 94 % de la superficie del edificio para sus necesidades como autoridad pública;

— en un 5 % de esta superficie para actividades desarrolladas por el Gemeente en su condición de sujeto pasivo, para prestaciones de servicios que dan derecho a la deducción del IVA;

— en un 1 % de dicha superficie para actividades desarrolladas por el Gemeente en su condición de sujeto pasivo, para prestaciones de servicios que no dan derecho a la deducción del IVA.

14 Dicho edificio fue ocupado por primera vez por el Gemeente el 1 de abril de 2003.

15 En las facturas relativas a la construcción del edificio dirigidas al Gemeente en el mes de julio de 2002 figuraba un importe de 287 999 euros en concepto de IVA. La declaración de impuestos presentada por el Gemeente ante la administración tributaria indicaba un importe de 32 euros como cuota de IVA a devolver.

16 La administración tributaria aceptó esta declaración, pero posteriormente el Gemeente cambió su postura y solicitó la devolución de la totalidad del IVA soportado. En apoyo de su solicitud, argumentó que el edificio construido era un bien fabricado en la propia empresa en el sentido del artículo 3, apartado 1, letra h), de la Wet OB, que corresponde al artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva.

17 Como resultado de esta reclamación, la administración tributaria decidió elevar la devolución del IVA a favor del Gemeente hasta 17 279 euros, es decir, el 6 % de la cantidad de 287 999 euros reclamada como IVA soportado.

18 El Gemeente recurrió esta última decisión ante el Gerechtshof te 's-Hertogenbosch (Tribunal de apelación de 's-Hertogenbosch). Dicho órgano jurisdiccional consideró que el Gemeente había afectado el edificio en cuestión a sus necesidades empresariales, en el sentido del artículo 3, apartado 1, letra h), de la Wet OB, pero únicamente en la proporción en que éstas se correspondían con las actividades del Gemeente como sujeto pasivo, es decir, en un 6 % de la afectación total del edificio, mientras que en el 94 % restante el edificio se afectaba a las actividades del Gemeente como autoridad pública, que no entran, como tales, dentro del ámbito de aplicación ni de la Wet OB ni de la Sexta Directiva.

19 El Gemeente interpuso ante el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo) un recurso de casación contra la sentencia del Gerechtshof te 's-Hertogenbosch. En su recurso de casación, sostiene que los bienes y servicios en cuestión fueron adquiridos con vistas a la ejecución futura de una prestación sometida al IVA, esto es, el hecho de disponer, después de la entrega del edificio y para las necesidades de su actividad empresarial, de un bien producido «en la propia empresa». Esta prestación debería considerarse como una entrega sometida al IVA en virtud del artículo 3, apartado 1, letra h), de la Wet OB, en relación con el artículo 11, apartado 1, letra a), punto 1º, de esta Ley.

20 El órgano jurisdiccional de remisión se refiere a la sentencia Gemeente Vlaardingen (C-299/11, EU:C:2012:698), según la cual el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, que permite asimilar ciertas operaciones a una entrega de bienes a título oneroso, se aplica también a los bienes producidos, extraídos, contruidos o transformados por un tercero mediante materiales puestos a disposición por la empresa que haya soportado las cuotas de IVA.

21 Sin embargo, la particularidad del asunto principal reside en el hecho de que, en el caso de autos, un tercero, sujeto pasivo del impuesto, produjo por encargo del Gemeente un bien inmueble que éste utiliza en un 94 % para sus actividades como autoridad pública. El órgano jurisdiccional de remisión pretende aclarar si, a pesar del hecho de que los municipios no son en principio sujetos pasivos del IVA, puede aplicarse el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, que contempla la posibilidad de deducir las cuotas de IVA soportadas, cuando el Gemeente utiliza el edificio parcialmente, si bien en proporciones limitadas, para realizar prestaciones en su condición de sujeto pasivo.

22 En este contexto, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 5, apartado 7, inicio y letra a), de la Sexta Directiva en el sentido de que ha de tener la consideración de entrega a título oneroso la situación en la cual un municipio ocupa por primera vez un edificio que ha encargado construir sobre suelo propio y que va a utilizar en un 94 % para sus actividades como autoridad pública y en un 6 % para sus actividades como sujeto pasivo, de las que un 1 % corresponde a servicios exentos que no dan derecho a deducción?»

Sobre la cuestión prejudicial

23 A título preliminar, procede recordar que, en aplicación del artículo 4, apartado 5, de la Sexta Directiva, los municipios no se consideran, en principio, sujetos pasivos del IVA por las actividades u operaciones que realicen como autoridades públicas.

24 Debe destacarse que el artículo 5, apartado 7, letra a), y el artículo 6, apartado 2, letra a), de dicha Directiva se refieren a operaciones que se asimilan o pueden asimilarse a una entrega de bienes o a una prestación de servicios efectuada a título oneroso, respectivamente.

25 En lo que respecta, en primer lugar, al artículo 6, apartado 2, letra a), de esta Directiva, tal y como ha señalado la Abogado General en los puntos 17 y 51 de sus conclusiones, la opción, derivada de dicha disposición, de afectar bienes al patrimonio utilizado en calidad de sujeto pasivo o al patrimonio utilizado en otra calidad no puede aplicarse en una situación en la que un sujeto pasivo desarrolla, como en el asunto principal, tanto actividades económicas comprendidas en el ámbito de aplicación del IVA como actividades no económicas que quedan fuera de él (véase, en este sentido, la sentencia Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07, EU:C:2009:88, apartados 37 y 38).

26 Por ello, procede señalar que el artículo 6, apartado 2, letra a), de la Sexta Directiva no es aplicable a una situación como la que es objeto del litigio principal.

27 Asimismo, conforme al artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva los Estados miembros podrán asimilar a una entrega a título oneroso, sujeta al IVA, la afectación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes producidos, detraídos, contruidos, transformados, comprados o importados dentro de la actividad de su empresa, siempre que la adquisición de los bienes, derivada de una entrega realizada por otro sujeto pasivo, no origine un derecho a la deducción total del IVA.

28 A este respecto, procede resaltar que el tenor de esta norma, que alude a los «bienes producidos, detraídos, contruidos, transformados [...] dentro de la actividad de la empresa [de un sujeto pasivo]», incluye no sólo los bienes íntegramente producidos, detraídos, contruidos o transformados por la propia empresa, sino también aquellos producidos, detraídos, contruidos o transformados por un tercero mediante materiales puestos a su disposición por dicha empresa (véase, en este sentido, la sentencia Gemeente Vlaardingen, EU:C:2012:698, apartado 27).

29 Por tanto, el inmueble construido por un tercero sobre un terreno perteneciente a un municipio, como el que es objeto del asunto principal, queda cubierto por los términos reflejados en el apartado anterior.

30 La facultad de un Estado miembro de asimilar a una entrega efectuada a título oneroso la afectación de dicho bien por un sujeto pasivo a las necesidades de su actividad empresarial sólo

es posible cuando la adquisición de este último bien de otro sujeto pasivo no genere en el primer sujeto pasivo un derecho a la deducción total del IVA.

31 Se deriva del artículo 3, apartado 1, de la Wet OB que el Reino de los Países Bajos ha hecho uso de esta facultad.

32 Como ha señalado en sustancia la Abogado General en el punto 62 de sus conclusiones, el requisito para la aplicación del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, descrito en el apartado 30 de esta sentencia, se cumple en una situación como la que es objeto del asunto principal, en la que, por utilizarse también el edificio en cuestión para fines ajenos a operaciones imponibles, el IVA soportado no habría sido totalmente deducible si el edificio se hubiera adquirido en su integridad de otro sujeto pasivo.

33 En consecuencia, cuando un municipio ocupa por primera vez un inmueble que ha encargado construir en un terreno de su propiedad y que va a utilizar para las actividades de su empresa en un 94 % como autoridad pública y en un 6 % como sujeto pasivo, del cual un 1 % corresponde a prestaciones exentas que no dan derecho a deducción, debe considerarse que dicha situación queda incluida en el ámbito de aplicación del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, en la medida en que el Estado miembro en cuestión haya hecho uso de la facultad prevista en dicha disposición.

34 Como ha señalado la Abogado General en los puntos 72 y 73 de sus conclusiones, todo el IVA soportado por el Gemeente por los bienes adquiridos a efectos de la afectación posterior debe dar derecho a la deducción, de conformidad con el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva.

35 La propia afectación queda sometida al IVA y el importe del IVA adeudado por el Gemeente por este concepto debe calcularse, conforme al artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, sobre la base del valor íntegro de cada uno de los elementos, el terreno y el inmueble, entendiéndose que no debe haberse percibido IVA anteriormente por ellos (véase, en este sentido, la sentencia Gemeente Vlaardingen, EU:C:2012:698, apartados 28 a 33).

36 Por último, en aplicación del artículo 17, apartados 2 y 5, de la Sexta Directiva, en la medida en que los bienes en cuestión se utilicen para las necesidades de operaciones gravadas (el 5 % de la superficie del edificio en la situación objeto del procedimiento principal), el sujeto pasivo está autorizado, en principio, a deducir del impuesto adeudado el IVA abonado por la afectación a la que se refiere el apartado anterior. No se admitirá la deducción del IVA en la proporción en la que dichos bienes se utilicen para operaciones exentas o no incluidas en el ámbito de aplicación del IVA.

37 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, debe interpretarse en el sentido de que se aplica a una situación, como la que es objeto del litigio principal, en la que un municipio ocupa por primera vez un inmueble que ha encargado construir en un terreno de su propiedad y que va a utilizar en un 94 % de su superficie para sus actividades como autoridad pública y en un 6 % de su superficie para sus actividades como sujeto pasivo, de las cuales un 1 % corresponde a prestaciones exentas que no dan derecho a la deducción del IVA. Sin embargo, la utilización posterior del inmueble para las actividades del municipio sólo puede dar derecho a la deducción del impuesto pagado por la afectación prevista en dicha disposición en la proporción correspondiente a su utilización para las necesidades de operaciones imponibles, en aplicación del artículo 17, apartado 5, de la Sexta Directiva.

Costas

38 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 5, apartado 7, letra a), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, debe interpretarse en el sentido de que se aplica a una situación, como la que es objeto del litigio principal, en la que un municipio ocupa por primera vez un inmueble que ha encargado construir en un terreno de su propiedad y que va a utilizar en un 94 % de su superficie para sus actividades como autoridad pública y en un 6 % de su superficie para sus actividades como sujeto pasivo, de las cuales un 1 % corresponde a prestaciones exentas que no dan derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido. Sin embargo, la utilización posterior del inmueble para las actividades del municipio sólo puede dar derecho a la deducción del impuesto pagado por la afectación prevista en dicha disposición en la proporción correspondiente a su utilización para las necesidades de operaciones imponibles, en aplicación del artículo 17, apartado 5, de dicha Directiva.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.