

Asunto C-455/05

Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH

contra

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Finanzgericht Hamburg)

«Sexta Directiva IVA — Exenciones — Artículo 13, parte B, letra d), número 2 — Concepto de asunción de obligaciones — Asunción de la obligación de renovación de un bien inmueble — Denegación de la exención»

Sumario de la sentencia

Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Exenciones previstas en la Sexta Directiva

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, art. 13, parte B, letra d), número 2]

El artículo 13, parte B, letra d), número 2, de la Directiva 77/388, 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 asunción de obligaciones excluye del ámbito de aplicación de dicha disposición las obligaciones distintas de las pecuniarias, como la obligación de renovación de un bien inmueble.

El examen comparado de las distintas versiones lingüísticas de dicha disposición muestra divergencias terminológicas en lo referente al concepto de asunción de obligaciones. En algunas versiones lingüísticas, como la alemana, la francesa y la italiana, esta expresión tiene un sentido general, mientras que otras versiones, como la inglesa y la española, se refieren claramente a las obligaciones pecuniarias.

La exención prevista en el artículo 13, parte B, letra d), número 2, de la Sexta Directiva se refiere, además de a la asunción de obligaciones, a la negociación y a la prestación de cauciones y otras modalidades de garantía, así como a la gestión de garantías de créditos. Consta que todas estas operaciones constituyen, por su naturaleza, servicios financieros. Cabe la misma conclusión por lo que respecta a las demás operaciones indicadas en los números 1 y 3 a 6 del artículo 13, parte B, letra d), de dicha Directiva. La asunción de la obligación de renovación de un inmueble no constituye, por su naturaleza, una operación financiera a efectos del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva y, por consiguiente, no está comprendida en el ámbito de aplicación de esta disposición.

(véanse los apartados 18, 21 a 23 y 26 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera)

de 19 de abril de 2007(*)

«Sexta Directiva IVA – Exenciones – Artículo 13, parte B, letra d), número 2 – Concepto de asunción de obligaciones – Asunción de la obligación de renovación de un bien inmueble – Denegación de la exención»

En el asunto C-455/05,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Finanzgericht Hamburg (Alemania), mediante resolución de 1 de diciembre de 2005, recibida en el Tribunal de Justicia el 23 de diciembre de 2005, en el procedimiento entre

Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH

y

Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por el Sr. A. Rosas, Presidente de Sala, y los Sres. J.N. Cunha Rodrigues, U. Löhmus (Ponente) y A. Ó Caoimh y la Sra. P. Lindh, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Poiares Maduro;

Secretario: Sr. R. Grass;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. M. Lumma y U. Forsthoff, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno helénico, por el Sr. K. Georgiadis y la Sra. Z. Chatzipavlou, en calidad de agentes;
- en nombre del Gobierno francés, por los Sres. G. de Bergues y J.-C. Gracia, en calidad de agentes;
- en nombre de Irlanda, por el Sr. D. O'Hagan, en calidad de agente, asistido por los Sres. G. Clohessy, SC, y C. Ramsay, BL;

- en nombre del Gobierno italiano, por el Sr. I.M. Braguglia, en calidad de agente, asistido por el Sr. S. Fiorentino, avvocato dello Stato;
- en nombre del Gobierno chipriota, por la Sra. D. Ergatoudi, en calidad de agente;
- en nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. T. Harris y el Sr. T. Ward, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. D. Triantafyllou, en calidad de agente;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, 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 d), número 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha petición se presentó en el marco de un litigio entre Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH (en lo sucesivo, «Velvet & Steel») y el Finanzamt Hamburg?Eimsbüttel (administración tributaria; en lo sucesivo, «Finanzamt») en relación con la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») de la asunción de la obligación de renovación de un inmueble por Velvet & Steel.

Marco jurídico

Derecho comunitario

3 A tenor del artículo 13, parte B, letra d), número 2, de la Sexta Directiva:

«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:

[...]

d) las operaciones siguientes:

[...]

2. la negociación y la prestación de fianzas [en la versión alemana: Übernahme von Verbindlichkeiten (asunción de obligaciones)], cauciones y otras modalidades de garantía, así como la gestión de garantías de créditos efectuada por quienes los concedieron».

Derecho nacional

4 Según el artículo 1, apartado 1, número 1, de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz; en lo sucesivo, «UStG»), en su versión aplicable en el momento de

producirse los hechos del litigio principal, están sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un empresario en el territorio nacional en el marco de su empresa.

5 El artículo 4, número 8, letra g), de la UStG exime del impuesto sobre el volumen de negocios las operaciones siguientes, comprendidas en el artículo 1, apartado 1, números 1 a 3:

«la asunción de obligaciones, cauciones y otras garantías, así como la negociación de este tipo de operaciones».

Litigio principal y cuestión prejudicial

6 Burmeister Immobilien GmbH (en lo sucesivo, «Burmeister») vendió, en septiembre de 1998, un terreno en el que se había construido un edificio de viviendas de alquiler. Dos particulares llevaron a cabo una venta similar en julio de 1999. En los dos contratos de venta relativos a dichas operaciones, los vendedores se habían comprometido a realizar las obras de renovación necesarias en los inmuebles de que se trata. Los dos particulares asumían también una garantía de arrendamiento.

7 A raíz de las referidas operaciones de venta, los vendedores firmaron con Velvet & Steel los días 25 de septiembre de 1998 y 12 de julio de 1999, respectivamente, sendos contratos de «cesión de una parte del precio de venta a cambio de una asunción de obligaciones».

8 Mediante dichos contratos, Velvet & Steel asumió las obligaciones de renovación de los inmuebles contraídas por los vendedores, así como la garantía de arrendamiento, a cambio de una parte del precio de venta de dichos inmuebles, a saber, 200.000 DEM en el marco del contrato firmado con Burmeister y 250.000 DEM en el del firmado con los particulares. Según los referidos contratos, Velvet & Steel se comprometió a liberar a los vendedores de cualesquiera gastos y derechos correspondientes a los compradores de los inmuebles en concepto de obras de renovación y de garantía de arrendamiento.

9 Ulteriormente, los dos compradores de los inmuebles aceptaron dispensar a Velvet & Steel de sus obligaciones a cambio de que les abonase una parte de la fracción del precio de venta que se le había cedido. El beneficio resultante de esta operación, a saber, 11.000 y 13.750 DEM por los contratos firmados con Burmeister y con los particulares de que se trata, respectivamente, debía quedar en poder de Velvet & Steel en concepto de «retribución o indemnización/compensación a tanto alzado por el posible lucro cesante». Velvet & Steel declaró este beneficio a efectos del IVA.

10 A raíz de una inspección, el Finanzamt consideró que la asunción de la obligación de renovación por Velvet & Steel constituye una prestación sujeta necesariamente al IVA, conforme al artículo 1, apartado 1, número 1, primera frase, de la UStG. Velvet & Steel interpuso una reclamación contra la liquidación elaborada por el Finanzamt, que fue desestimada por éste el 10 de junio de 2003.

11 El 14 de julio de 2003, Velvet & Steel recurrió esta resolución ante el Finanzgericht Hamburg. Basándose en la argumentación de que no se había ejecutado ninguna de las dos obligaciones que había asumido, sostuvo ante dicho órgano jurisdiccional que las operaciones de que se trata deben calificarse de «asunción de obligaciones» en el sentido del artículo 4, número 8, letra g), de la UStG, que constituye la adaptación del Derecho nacional al artículo 13, parte B, letra d), número 2, de la Sexta Directiva. El Finanzamt, por el contrario, alegó que la disposición de Derecho comunitario invocada se refiere únicamente a la asunción de obligaciones pecuniarias, mientras que la asunción de la obligación de renovar un inmueble está comprendida

en la categoría de las obligaciones de hacer.

12 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si la asunción de la obligación de renovación de bienes inmuebles constituye una operación exenta del impuesto sobre el volumen de negocios con arreglo al artículo 4, número 8, letra g), de la UStG. Considera que los términos de dicho artículo excluyen cualquier limitación de la exención a las obligaciones pecuniarias. No obstante, duda de que esta interpretación sea conforme con el artículo 13, parte B, letra d), número 2, de la Sexta Directiva porque, contrariamente a las versiones en alemán y francés, la versión en inglés de esta disposición de la Sexta Directiva no se refiere a la asunción de obligaciones en general, sino únicamente a modalidades especiales de garantía. En estas circunstancias, el Finanzgericht Hamburg decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 13, parte B, letra d), número 2, de la Sexta Directiva [...], en relación con el concepto de asunción de obligaciones, en el sentido de que sólo deben incluirse en él las obligaciones pecuniarias o bien comprende también esta disposición la asunción de otras obligaciones, como, por ejemplo, obligaciones de hacer?»

Sobre la cuestión prejudicial

13 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 13, parte B, letra d), número 2, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el concepto de asunción de obligaciones excluye del ámbito de aplicación de dicha disposición las obligaciones distintas de las pecuniarias, como la obligación de renovación de un bien inmueble.

14 Con carácter preliminar, es preciso recordar que los términos empleados para designar las exenciones previstas en el artículo 13 de la Sexta Directiva se han de interpretar restrictivamente, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (véanse, en particular, las sentencias de 3 de marzo de 2005, Arthur Andersen, C-472/03, Rec. p. I-1719, apartado 24; de 9 de febrero de 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C-415/04, Rec. p. I-1385, apartado 13, y de 13 de julio de 2006, United Utilities, C-89/05, Rec. p. I-6813, apartado 21).

15 También conforme a reiterada jurisprudencia, dichas exenciones constituyen conceptos autónomos de Derecho comunitario que tienen por objeto evitar que se produzcan divergencias de un Estado miembro a otro a la hora de aplicar el régimen del IVA (sentencias de 20 de noviembre de 2003, Taksatorringen, C-8/01, Rec. p. I-13711, apartado 37, y de 1 de diciembre de 2005, Ygeia, C-394/04 y C-395/04, Rec. p. I-10373, apartado 15).

16 Por tanto, las disposiciones comunitarias deben ser interpretadas y aplicadas de modo uniforme a la luz de las versiones de todas las lenguas comunitarias (véanse las sentencias de 7 de diciembre de 1995, Rockfon, C-449/93, Rec. p. I-4291, apartado 28, y de 8 de diciembre de 2005, Jyske Finans, C-280/04, Rec. p. I-10683, apartado 31).

17 A este respecto, es preciso señalar que la Sexta Directiva no incluye definición alguna del concepto de asunción de obligaciones contenido en su artículo 13, parte B, letra d), número 2.

18 El examen comparado de las distintas versiones lingüísticas de dicha disposición de la Sexta Directiva muestra divergencias terminológicas en lo referente al concepto de asunción de obligaciones. En algunas versiones lingüísticas, como la alemana, la francesa y la italiana, esta expresión tiene un sentido general, mientras que otras versiones, como la inglesa y la española, se refieren claramente a las obligaciones pecuniarias.

19 Según jurisprudencia reiterada, la formulación utilizada en una de las versiones lingüísticas de una disposición comunitaria no puede constituir la única base de la interpretación de esta disposición ni puede concedérsele, a este respecto, un carácter prioritario frente a otras versiones lingüísticas. Este enfoque sería, en efecto, incompatible con la exigencia de uniformidad en la aplicación del Derecho comunitario (véase la sentencia de 12 de noviembre de 1998, *Institute of the Motor Industry*, C-149/97, Rec. p. I-7053, apartado 16).

20 Pues bien, ante tales divergencias lingüísticas, no cabe apreciar el alcance de la expresión de que se trata sobre la base de una interpretación exclusivamente literal. Por consiguiente, es preciso interpretar dicha expresión a la luz del contexto en el que se inscribe, de la finalidad y la estructura de la Sexta Directiva (véanse, en este sentido, las sentencias de 5 de junio de 1997, *SDC*, C-2/95, Rec. p. I-3017, apartado 22; de 3 de marzo de 2005, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, C-428/02, Rec. p. I-1527, apartado 42, y *Jyske Finans*, antes citada, apartado 31).

21 Por lo que respecta al contexto en el que se inscribe la referida expresión, es preciso señalar que la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra d), número 2, de la Sexta Directiva se refiere, además de a la asunción de obligaciones, a la negociación y a la prestación de cauciones y otras modalidades de garantía, así como a la gestión de garantías de créditos. Consta que todas estas operaciones constituyen, por su naturaleza, servicios financieros.

22 Cabe la misma conclusión por lo que respecta a las demás operaciones indicadas en los números 1 y 3 a 6 del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva. Así, el número 1 se refiere a los créditos; el número 3, a depósitos de fondos, cuentas corrientes, pagos, giros, créditos, cheques y otros efectos comerciales; el número 4, a los medios de pago; el número 5, a las acciones y otros títulos, y el número 6, a la gestión de fondos comunes de inversión. Si bien estas operaciones, que se definen en función de la naturaleza de las prestaciones de servicios efectuadas, no han de ser realizadas necesariamente por los bancos o los establecimientos financieros (véanse, en este sentido, las sentencias *SDC*, antes citada, apartado 32; de 26 de junio de 2003, *MKG-Krafftfahrzeuge-Factoring*, C-305/01, Rec. p. I-6729, apartado 64, y de 4 de mayo de 2006, *Abbey National*, C-169/04, Rec. p. I-4027, apartado 66), están comprendidas, no obstante, en su totalidad, en el ámbito de las operaciones financieras.

23 En el presente caso, la asunción de la obligación de renovación de un inmueble no constituye, por su naturaleza, una operación financiera a efectos del artículo 13, parte B, letra d), de la Sexta Directiva y, por consiguiente, no está comprendida en el ámbito de aplicación de esta disposición.

24 Por otra parte, esta interpretación queda corroborada por la finalidad de la exención de las operaciones financieras que, como explica la Comisión de las Comunidades Europeas en sus observaciones escritas, consiste en paliar las dificultades asociadas a la determinación de la base imponible así como del importe del IVA deducible y en evitar un aumento del coste del crédito al consumo. Dado que la sujeción al IVA de la asunción de una obligación de renovación de un bien inmueble no presenta tales dificultades, esta operación no queda exenta.

25 En consecuencia, ni el tenor, ni el contexto, ni la finalidad del artículo 13, parte B, letra d),

número 2, de la Sexta Directiva permiten afirmar que la intención del legislador comunitario era eximir del IVA la asunción de obligaciones que tengan carácter no financiero. De lo anterior se desprende que la asunción de tales obligaciones está sujeta al IVA.

26 Por consiguiente, procede responder a la cuestión planteada que el artículo 13, parte B, letra d), número 2, de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el concepto de asunción de obligaciones excluye del ámbito de aplicación de dicha disposición las obligaciones distintas de las pecuniarias, como la obligación de renovación de un bien inmueble.

Costas

27 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 Tercera) declara:

El artículo 13, parte B, letra d), número 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 el concepto de asunción de obligaciones excluye del ámbito de aplicación de dicha disposición las obligaciones distintas de las pecuniarias, como la obligación de renovación de un bien inmueble.

Firmas

* Lengua de procedimiento: alemán.