

Edición provisional

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 9 de marzo de 2023 (*)

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 12, apartados 1 y 2 — Entrega anterior a su primera ocupación de un edificio o parte del mismo y de la porción de terreno sobre la que estos se levantan — Inexistencia de disposiciones de Derecho interno que prevean las modalidades de aplicación del criterio vinculado a la primera ocupación — Artículo 135, apartado 1, letra j) — Exenciones — Entrega, tras su transformación, de un edificio que ha sido objeto de una primera ocupación antes de la transformación — Doctrina administrativa nacional que equipara los edificios que han sufrido transformaciones importantes a edificios nuevos»

En el asunto C-239/22,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por la Cour de cassation (Tribunal de Casación, Bélgica), mediante resolución de 28 de marzo de 2022, recibida en el Tribunal de Justicia el 5 de abril de 2022, en el procedimiento entre

État belge,

Promo 54 SA

y

Promo 54 SA,

État belge,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. M. Safjan (Ponente), Presidente de Sala, y los Sres. N. Piçarra y M. Gavalec, Jueces;

Abogado General: Sr. A. Rantos;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Promo 54 SA, por el Sr. P. Wouters, advocaat;
- en nombre del Gobierno belga, por los Sres. P. Cottin y J.-C. Halleux y por la Sra. C. Pochet, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por las Sras. A. Armenia y C. Ehrbar y por el Sr. V. Uher, en calidad de agentes;

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 de los artículos 12, apartados 1 y 2, y 135, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Promo 54 SA, que opera en el ámbito del desarrollo de proyectos inmobiliarios, y el Estado belga en relación con el importe del impuesto sobre el valor añadido (IVA) adeudado por dicha sociedad por la transformación de un antiguo centro escolar en apartamentos y oficinas.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 La Directiva del IVA dispone lo siguiente en su artículo 2, apartado 1:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal; [...]».

4 El artículo 9, apartado 1, de esa Directiva establece que:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

5 El artículo 12, apartados 1 y 2, de dicha Directiva establece:

«1. Los Estados miembros podrán considerar sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional una operación relacionada con las actividades mencionadas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9 y en especial alguna de las operaciones siguientes:

a) la entrega anterior a su primera ocupación de un edificio o parte del mismo y de la porción de terreno sobre la que estos se levantan;

b) la entrega de un terreno edificable.

2. A efectos de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1, se considerará como “edificio” toda construcción incorporada al suelo.

Los Estados miembros podrán definir las modalidades de aplicación del criterio contemplado en la letra a) del apartado 1 a las transformaciones de inmuebles y al terreno sobre el que estos se levantan.

Los Estados miembros podrán 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.»

6 El artículo 135, apartado 1, de la referida Directiva dispone que:

«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

j) 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) del apartado 1 del artículo 12;

[...]».

Derecho belga

7 El artículo 1, apartado 9, del Código del IVA dispone lo siguiente:

«A efectos de la aplicación del presente Código, se entenderá:

1° por edificio o parte del mismo toda construcción incorporada al suelo;

2° por terreno sobre el que estos se levantan el terreno en el que se permite construir y que es cedido por la misma persona al mismo tiempo que el edificio y sobre el que este se levanta.

El párrafo primero, punto 2, no se aplicará al artículo 44, apartado 3, punto 2, letra d).»

8 El artículo 44 del Código del IVA, relativo a las exenciones, establece en su apartado 3:

«Quedan también exentos del impuesto:

1° las siguientes operaciones:

a) las entregas de bienes inmuebles por naturaleza;

No obstante, quedan exceptuadas las entregas de edificios, partes de edificios y del terreno sobre el que estos se levantan a que se refiere el artículo 1, apartado 9, cuando sus cesiones se realicen a más tardar el 31 de diciembre del segundo año siguiente a aquel en el que tenga lugar la primera ocupación o la primera utilización de los bienes contemplados en el artículo 1, apartado 9, punto 1, por:

– bien un sujeto pasivo en el sentido del artículo 12, apartado 2, que haya construido, hecho construir o adquirido con sujeción al impuesto los referidos bienes mencionados en el artículo 1, apartado 9, punto 1;

– bien un sujeto pasivo en el sentido del artículo 8, apartado 1;

– o bien cualquier otro sujeto pasivo, cuando haya manifestado, en la forma y de la manera

determinadas mediante Real Decreto, la intención de efectuar dicha cesión aplicando el impuesto.

[...]»

Litigio principal y cuestión prejudicial

9 El 6 de junio de 2008, Promo 54 y otra sociedad, Immo 2020, celebraron un contrato de colaboración en virtud del cual Immo 2020, propietaria del terreno en el que estaba construido un antiguo centro escolar, en este caso un colegio, encomendó a Promo 54 la tarea de hacerse cargo de la supervisión de la transformación de dicho colegio en apartamentos y oficinas, así como la venta de dichos bienes inmuebles. Mediante escrito de 18 de febrero de 2009, Immo 2020 renunció también al derecho de accesión en favor de Promo 54.

10 La venta de esos futuros apartamentos se inscribe en el marco de un montaje jurídico integrado por dos contratos distintos celebrados con los compradores. Por una parte, estos celebraban un contrato con Immo 2020, relativo a la venta de una parte del antiguo edificio escolar que debía transformarse y de una parte del terreno sobre el que se levanta dicho edificio. Por otra parte, ese mismo día, Promo 54 celebraba con los adquirentes un contrato de prestación de servicios para llevar a cabo las obras de renovación.

11 La Administración tributaria belga consideró que se trataba de una operación escindida artificialmente con el fin de obtener una ventaja fiscal abusiva. A su juicio, esa operación es, en realidad, una operación única de entrega de apartamentos nuevos sujeta al IVA al tipo del 21 %, en lugar de una venta de un viejo edificio y del terreno en el que se levanta, seguida de una renovación de dicho edificio, sujeta al tipo reducido del 6 %.

12 Promo 54 impugnó esta recalificación ante el tribunal de première instance de Liège (Tribunal de Primera Instancia de Lieja, Bélgica), que desestimó su recurso.

13 Al resolver el recurso de apelación, la cour d'appel de Liège (Tribunal de Apelación de Lieja, Bélgica) consideró que la determinación del carácter «nuevo» de un bien implicaba necesariamente el ejercicio de una cierta facultad de apreciación por parte de la Administración tributaria y que no era necesario ejercer la facultad concedida a los Estados miembros por el artículo 12, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA para equiparar los edificios antiguos que habían sufrido transformaciones suficientemente importantes a los edificios «nuevos» mencionados en el artículo 44, apartado 3, punto 1, letra a), del Código del IVA. Ahora bien, en el presente asunto, según dicho órgano jurisdiccional, se construyeron nuevos edificios que podían ser objeto de una primera ocupación, de modo que no pueden acogerse a la exención prevista en favor de la entrega de bienes inmuebles por naturaleza contemplada en el artículo 44, apartado 3, punto 1, letra a), del Código del IVA.

14 El Estado belga y Promo 54 interpusieron sendos recursos de casación contra la sentencia de la cour d'appel de Liège (Tribunal de Apelación de Lieja).

15 Según Promo 54, solo los edificios nuevos, a saber, los que aún no han sido ocupados, pueden estar sujetos al IVA. Considera, por tanto, que, desde su primera ocupación o utilización, todo edificio pierde su carácter nuevo, dado que el Estado belga no ha hecho uso de la posibilidad de definir las modalidades de aplicación del criterio de la «primera ocupación», previsto en el artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, a las transformaciones de inmuebles. Añade que, al no haberse hecho uso de esa posibilidad, las autoridades competentes no pueden extender el concepto de «primera ocupación» a un edificio renovado que ya ha sido objeto de dicha ocupación antes de su transformación.

16 En esas circunstancias, la Cour de cassation (Tribunal de Casación, Bélgica) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Deben interpretarse los artículos 12, apartados 1 y 2, y 135, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112 en el sentido de que, de no haber definido un Estado miembro las modalidades de aplicación del criterio de la primera ocupación a las transformaciones de inmuebles, la entrega, tras su transformación, de un edificio que ha sido objeto, antes de tal transformación, de una primera ocupación en el sentido del artículo 12, apartado 1, letra a), o del artículo 12, apartado 2, párrafo tercero, de la Directiva [2006/112] sigue quedando exenta del [IVA]?»

Sobre la cuestión prejudicial

17 Mediante su cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 12, apartados 1 y 2, de esa Directiva, debe interpretarse en el sentido de que la exención prevista en esa primera disposición para la entrega de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que estos se levantan, distintos de aquellos cuya entrega se efectúa antes de su primera ocupación, se aplica también a la entrega de un edificio que ha sido objeto de una primera ocupación antes de su transformación, aun cuando el Estado miembro de que se trata no haya definido en su Derecho interno las modalidades de aplicación del criterio de la primera ocupación a las transformaciones de inmuebles, tal y como le autoriza a hacer la segunda de esas disposiciones.

18 A este respecto, cabe recordar que, con arreglo al artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA, los Estados miembros podrán considerar sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional la entrega anterior a su primera ocupación de un edificio o parte del mismo y de la porción de terreno sobre la que estos se levantan.

19 El artículo 135, apartado 1, letra j), de dicha Directiva establece una exención del impuesto a las entregas de edificios distintos de los contemplados en el artículo 12, apartado 1, letra a), de esta, es decir, distintos de aquellos cuya entrega se efectúe antes de su «primera ocupación» (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de septiembre de 2019, KPC Herning, C-771/18, EU:C:2019:660, apartado 55).

20 Esas disposiciones establecen, en la práctica, una distinción entre los edificios ya existentes, cuya venta, en principio, no está sujeta al IVA, y los edificios de nueva construcción, cuya venta está sujeta a este impuesto, ya sea trate de una venta efectuada en el marco de una actividad económica permanente o con carácter ocasional (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de septiembre de 2019, KPC Herning, C-771/18, EU:C:2019:660, apartado 56 y jurisprudencia citada). Por ello, la entrega por un sujeto pasivo de un edificio antes de su «primera ocupación» está sujeta a tributación, mientras que la entrega a un consumidor final de un edificio con posterioridad a su «primera ocupación» está exenta.

21 La *ratio legis* de las mencionadas disposiciones es la relativa inexistencia de valor añadido generado por la venta de un edificio antiguo. En efecto, la venta de un edificio con posterioridad a su primera entrega a un consumidor final, que marca el fin del proceso de producción, no genera un valor añadido significativo y, por lo tanto, en principio, debe quedar exenta (sentencia de 4 de septiembre de 2019, KPC Herning, C-771/18, EU:C:2019:660, apartado 57 y jurisprudencia citada).

22 Si bien la Directiva del IVA introduce el concepto de «primera ocupación» en su artículo 12, apartado 1, letra a), sin definirlo, los trabajos preparatorios 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 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), que siguen siendo pertinentes a efectos de la Directiva del IVA, precisan que el criterio de la «primera ocupación» de un edificio debe entenderse referido al de la primera utilización del bien por su propietario o arrendatario.

23 Pues bien, en la medida en que la entrega de un edificio antiguo que ha sufrido una transformación genera, al igual que la entrega de un edificio nuevo antes de su primera ocupación, un valor añadido, cumple el criterio de la «primera ocupación» contemplado en el artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva del IVA y da lugar a una operación sujeta a tributación.

24 Si bien los Estados miembros están por tanto facultados, en virtud del artículo 12, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, para definir las modalidades de aplicación del criterio de «primera ocupación» a las transformaciones de inmuebles, no cabe interpretar esa disposición en el sentido de que los Estados miembros están facultados para modificar el propio concepto de «primera ocupación» en sus legislaciones nacionales, so pena de poner en peligro el efecto útil de la exención prevista en el artículo 135, apartado 1, letra j), de la citada Directiva (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de noviembre de 2017, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, apartado 45).

25 De este modo, el Tribunal de Justicia ha precisado los límites del concepto de «transformación de inmueble», al considerar que el edificio de que se trate debe haber sufrido modificaciones sustanciales, destinadas a modificar su uso o a cambiar considerablemente sus condiciones de ocupación (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de noviembre de 2017, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, apartado 52).

26 Siempre que se respete el alcance de este concepto, los Estados miembros pueden ejercer la facultad prevista en el artículo 12, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA imponiendo, por ejemplo, un criterio cuantitativo, conforme al cual, para dar lugar a la sujeción al IVA, los costes de la transformación deben ascender a un determinado porcentaje del valor inicial del edificio de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 16 de noviembre de 2017, *Kozuba Premium Selection*, C-308/16, EU:C:2017:869, apartado 48).

27 Si bien, en el presente asunto, el legislador belga no hizo uso de esta facultad mediante la adopción de tales disposiciones vinculantes, la Administración belga, en su propia práctica administrativa relativa al artículo 44, apartado 3, punto 1, del Código del IVA, asimiló a los edificios nuevos aquellos edificios ya existentes que hayan sufrido transformaciones mediante las que adquieran las características de un edificio de nueva construcción.

28 Es cierto que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, al transponer una directiva, para cumplir con la exigencia de seguridad jurídica, es especialmente importante que los particulares disfruten de una situación jurídica clara y precisa que les permita conocer la plenitud de sus derechos y ejercitarlos, en su caso, ante los órganos jurisdiccionales nacionales (sentencia de 7 de junio de 2007, *Comisión/Grecia*, C-178/05, EU:C:2007:317, apartado 33 y jurisprudencia citada).

29 Sin embargo, no puede sostenerse que, en la medida en que el Estado miembro de que se trata no ha hecho uso de la facultad de definir las modalidades de aplicación del criterio de primera ocupación a las transformaciones de inmuebles, conferida por el artículo 12, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA, mediante disposiciones vinculantes de Derecho interno, determinadas transformaciones de inmueble no pueden estar sujetas al IVA, de conformidad con el artículo 135, apartado 1, letra j), de dicha Directiva, en relación con el artículo 12, apartado 1,

letra a), de esta Directiva y con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, mediante una interpretación del concepto de «primera ocupación» previsto por las disposiciones de Derecho interno.

30 En efecto, ello equivaldría a considerar que el uso por parte de un Estado miembro de la facultad de definir las modalidades de aplicación del criterio de la primera ocupación a las transformaciones de inmuebles constituye la sujeción de un edificio al IVA, cuando esto último resulta en realidad del principio fundamental según el cual es el valor añadido el que determina la sujeción y de las definiciones resultantes de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia. A este respecto, procede señalar que, en el presente asunto, no parece que existan dudas sobre el carácter «sustancial» de las modificaciones, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 25 de la presente sentencia, extremo que corresponde confirmar al órgano jurisdiccional remitente.

31 Habida cuenta de lo anterior, la falta de definición vinculante, en el Derecho interno, de las modalidades de aplicación del criterio de la primera ocupación a las transformaciones de inmuebles no tiene un efecto directo sobre la exención de esas transformaciones, aunque una interpretación del Derecho interno conforme con el artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 12, apartado 1, letra a), de esta y con la jurisprudencia correspondiente del Tribunal de Justicia, conduce, por el contrario, a denegar la exención solicitada.

32 Por ello, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 12, apartados 1 y 2, de esta, debe interpretarse en el sentido de que la exención prevista en esa primera disposición para la entrega de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que estos se levantan, distintos de aquellos cuya entrega se efectúa antes de su primera ocupación, se aplica también a la entrega de un edificio que ha sido objeto de una primera ocupación antes de su transformación, aun cuando el Estado miembro de que se trata no haya definido en su Derecho interno las modalidades de aplicación del criterio de primera ocupación a las transformaciones de inmuebles, tal y como le autoriza a hacer la segunda de esas disposiciones.

Costas

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

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

El artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el artículo 12, apartados 1 y 2, de dicha Directiva,

debe interpretarse en el sentido de que

la exención prevista en esa primera disposición para la entrega de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que estos se levantan, distintos de aquellos cuya entrega se efectúa antes de su primera ocupación, se aplica también a la entrega de un edificio que ha sido objeto de una primera ocupación antes de su transformación, aun cuando el Estado miembro de que se trata no haya definido en su Derecho interno las modalidades de aplicación del criterio de la primera ocupación a las transformaciones de inmuebles, tal y como le autoriza a hacer la segunda de esas disposiciones.

Firmas

* Lengua de procedimiento: francés.