62016CC0308

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL

M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

presentadas el 4 de julio de 2017 (1)

Asunto C-308/16

Kozuba Premium Selection sp. z o.o.

contra

Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo, Polonia)]

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Exención de las entregas de edificios o de partes de estos y del terreno sobre el que se levanten — Directiva 2006/112/CE — Artículo 135, apartado 1, letra j) — Artículo 12, apartado 1, letra a), y apartado 2 — Concepto de “primera ocupación” — Concepto de “transformación”»

1.

El Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo, Polonia) plantea una cuestión prejudicial sobre la interpretación de la Directiva 2006/112/CE, (2) en lo que afecta al impuesto sobre el valor añadido (IVA) que grava las entregas de edificios, o de partes de estos, y del terreno sobre el que se levanten. (3)

2.

El artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112 exime del IVA a las entregas de aquellos bienes inmuebles, siempre que sean «distintas a las contempladas en la letra a) del apartado 1 del artículo 12». En principio, pues, la «entrega anterior a la primera ocupación» de un edificio está sujeta, y no exenta, al IVA, ya que este es el supuesto del que se ocupa el último de los dos preceptos citados. No se pagará el IVA, por el contrario, cuando se trate de las entregas sucesivas del mismo edificio.

3.

El juego de la sujeción/exención así descrito puede, sin embargo, verse modificado porque los Estados miembros, con arreglo al artículo 12, apartado 2, de la Directiva 2006/112, tienen la doble capacidad de: i) «definir las modalidades de aplicación del criterio contemplado en la letra a) del apartado 1 a las transformaciones de inmuebles»; y de ii) «aplicar criterios distintos al de la primera ocupación» en ciertos casos.

4.

El tribunal de reenvío quiere saber, en síntesis, si la legislación polaca que ha transpuesto a su ordenamiento jurídico esta parte de la Directiva 2006/112 (en lo que se refiere tanto a la noción de

«primera ocupación» como a la de «transformación de inmuebles») se atiene a esa Directiva.

I. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

Directiva 2006/112

5.

Según el 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;

[...]».

6.

De acuerdo con el artículo 9, apartado 1:

«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.»

7.

Conforme al artículo 12:

«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.

[...]».

8.

El artículo 14 establece:

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

[...]»

9.

Se lee en el artículo 135, apartado 1:

«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;

[...]».

B. Derecho polaco

Ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del impuesto sobre bienes y servicios) (4)

10.

El artículo 2, punto 14, define:

«“Primera ocupación”: entrega para la utilización, en realización de actos gravados, de edificios, construcciones o partes de estos, al primer adquirente o usuario, después de que dichos edificios, construcciones o partes de estos:

a)

hayan sido construidos o

b)

hayan sido mejorados, siempre que los gastos efectuados para la mejora en el sentido de las normas del impuesto sobre la renta hayan ascendido al menos al 30 % del valor inicial».

11.

El artículo 43, apartado 1, dice:

«Están exentos del impuesto:

[...]

10)

la entrega de edificios, construcciones o partes de estos, salvo cuando:

a)

la entrega se realice con motivo de la primera ocupación o antes de la primera ocupación,

b)

entre la primera ocupación y la entrega del edificio, construcción o parte de estos hayan transcurrido menos de dos años;

[...]».

II. Hechos del litigio y cuestión prejudicial

12.

Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (en lo sucesivo, «Kozuba») (5) es una compañía que, el 17 de septiembre de 2005, decidió aumentar su capital social. Ese mismo día, uno de los accionistas aportó a la sociedad un edificio residencial (una casa de verano) construido en el año 1992.

13.

En el año 2006, el edificio fue modernizado y adaptado a las necesidades de la actividad económica de Kozuba, como «vivienda de exposición». Los costes de remodelación ascendieron al 55 % de su valor inicial. (6)

14.

El 31 de julio de 2007, el edificio se incluyó en el índice de activos inmovilizados de Kozuba («vivienda de exposición»), condición en la que permaneció hasta el 15 de enero de 2009. En esa última fecha fue dado de baja del inmovilizado, pues se vendió a un tercero.

15.

Según Kozuba, la venta del inmueble, tras su rehabilitación, implicaba realizar el hecho imponible del IVA. Ahora bien, como se trataba de un edificio usado, esa venta estaba exenta del impuesto, por lo que no la declaró en la autoliquidación del IVA.

16.

El Dyrektor Urz?du Kontroli Skarbowej (director de la Autoridad de control tributario, Polonia),

mediante resolución de 12 de abril de 2013, giró a Kozuba una liquidación por el IVA del primer trimestre de 2009, en la que incrementó la base imponible con el importe de la venta del edificio.

17.

Para la Administración tributaria, en síntesis: a) el artículo 43, apartado 1, punto 10, de la Ley del IVA solo admite la exención respecto de las transmisiones de edificios que sean posteriores a su «primera ocupación»; y b) el artículo 2, punto 14, de la Ley del IVA entiende que la «primera ocupación» se produce solo tras un acto sujeto a gravamen. Por tanto, aunque el edificio se destinó a las actividades propias de la sociedad el 31 de julio de 2007, en esa fecha no había tenido lugar la «primera ocupación», ya que su puesta en servicio no había acaecido en realización de actos gravados. Conforme a este criterio, la «primera ocupación» habría ocurrido en el momento de su venta, es decir, el 15 de enero de 2009.

18.

El 17 de mayo de 2013, Kozuba impugnó la anterior resolución, que fue confirmada el 30 de julio de 2013 por el Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (director de la Cámara financiera de Varsovia, Polonia).

19.

Kozuba interpuso un recurso contra esa decisión ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal de lo contencioso-administrativo del Voivodato de Varsovia, Polonia), que, en lo que concierne al fondo, lo desestimó en su sentencia de 22 de mayo de 2014. (7)

20.

La sociedad recurrió de nuevo, ahora ante el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo), órgano jurisdiccional que expresa sus dudas sobre si el requisito de «primera ocupación», tal como se prevé en el artículo 2, punto 14, de la Ley del IVA, debe ir acompañado de un acto gravado o si, por el contrario, ese concepto conecta con la ocupación material del edificio, independientemente de que haya precedido tal acto gravado. Para el primer caso, atisba una posible incompatibilidad de la norma nacional con el artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112, pues se restringiría indebidamente el derecho a la exención.

21.

Parte de que la lectura del citado artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112, que remite a su artículo 12, apartado 1, letra a), hace girar la exención sobre el concepto de «primera ocupación», pero no lo define.

22.

Según el artículo 2, apartado 14, de la Ley del IVA, no existe «primera ocupación» cuando la construcción o la reforma de edificios se lleva a cabo para fines propios, y es el promotor quien los utiliza. Al no producirse la entrega del edificio en virtud de un acto gravado, la exención deviene inaplicable, a tenor del artículo 43, apartado 1, punto 10, de la Ley del IVA. Así puede suceder, por ejemplo, cuando se vende el inmueble transcurridos diez años desde su ocupación de hecho. El resultado es que el gravamen (esto es, la ausencia de exención) se aplica no solo a los edificios «nuevos», sino también a los «viejos», si estos últimos son construidos o rehabilitados por el propio sujeto pasivo para usarlos él mismo.

23.

Además, el órgano de reenvío duda de que se adecúe a la Directiva 2006/112 el artículo 2, punto 14, letra b), de la Ley del IVA, que, en los supuestos de transformación de edificios, vincula la primera ocupación a que los gastos para la reforma hayan ascendido, al menos, al 30 % de su valor inicial.

24.

Observa el tribunal remitente que esta norma permite liquidar el IVA (sin exención) cada vez que se acometan obras de esas características y se transmita el edificio rehabilitado. A su juicio, el derecho polaco no precisa a partir de qué momento y con qué horizonte temporal debe calcularse el importe de los gastos (no inferiores al 30 % del valor inicial) para apreciar una «primera ocupación».

25.

En consecuencia, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo) plantea la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse 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 (DO 2006, L 347, p. 1), en el sentido de que se opone a una normativa nacional [artículo 43, apartado 1, punto 10, de la Ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del impuesto sobre bienes y servicios) de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. n.º 54, posición 535, en su versión modificada; en lo sucesivo, «Ley del IVA»)], conforme a la cual la entrega de edificios, construcciones o de partes de los mismos, está exenta del IVA, salvo cuando:

a)

la entrega se realice en el marco de la primera ocupación o antes de la primera ocupación,

b)

entre la primera ocupación y la entrega del edificio, construcción o parte de estos hayan transcurrido menos de dos años,

habida cuenta de que el artículo 2, punto 14, de la Ley del IVA define la primera ocupación como una entrega para la utilización —en realización de actos gravados— de edificios, construcciones o partes de estos al primer adquirente o usuario, después de que dichos edificios, construcciones o partes de estos:

a)

hayan sido construidos o

b)

hayan sido mejorados, siempre que los gastos efectuados para la mejora en el sentido de las normas del impuesto sobre la renta hayan ascendido al menos al 30 % del valor inicial?»

III. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

26.

La resolución de remisión prejudicial tuvo entrada en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 30 de mayo de 2016.

27.

Han depositado observaciones escritas el Gobierno polaco y la Comisión Europea. No se ha considerado imprescindible la celebración de una vista.

IV. Síntesis de las observaciones de las partes

28.

Para el Gobierno polaco, el artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112 no fija el concepto de «primera ocupación» ni remite a las definiciones que pudieran hacer las legislaciones de los Estados miembros. Se trata, pues, de una noción autónoma del derecho de la Unión que ha de ser objeto de interpretación uniforme para evitar divergencias en la aplicación del régimen del IVA de un Estado a otro. (8)

29.

La exégesis del precepto reclama atender a su contexto, a la sistemática y a la finalidad perseguida por la Directiva 2006/12, teniendo particularmente en cuenta la ratio legis de la exención. (9) Aunque, según el Tribunal de Justicia, las exenciones, como derogación de la regla general de la sujeción al impuesto, han de interpretarse en sentido restrictivo, este criterio hermenéutico no autoriza a desvirtuar los efectos de la exención.

30.

Desde la perspectiva del Gobierno polaco, la construcción o la rehabilitación sustancial de un edificio implican la adición de un valor que ha de ser gravado en el momento exacto en el que se lleve a cabo una operación sujeta al IVA. (10) A su parecer, independientemente del tiempo durante el que la persona que construyó o transformó el edificio lo haya utilizado para sí misma, ese valor añadido debe tributar en el momento de su venta a un adquirente.

31.

Afirma el Gobierno polaco que, cuando no se ha llegado a consumir la entrega (acto gravado) de un edificio, ya sea de nueva planta o rehabilitado, aún se reputa «edificio nuevo», según la Directiva 2006/112. Asociar la «primera ocupación» a una simple ocupación de hecho desvirtuaría la naturaleza de los principios inspiradores de esa Directiva y abriría una vía al fraude, por abuso de la exención.

32.

En relación con la posibilidad de que los Estados miembros acudan a criterios distintos al de la «primera ocupación», el Gobierno polaco fija la atención en los dos supuestos del artículo 12, apartado 2, de la Directiva 2006/112. Si un Estado se atiene al «plazo transcurrido entre la fecha de la “primera ocupación” y la de la entrega ulterior», se deberá someter a gravamen no solo la entrega inicial en el marco de la «primera ocupación», sino también la ulteriormente ocurrida dentro del plazo de dos años. Lo contrario conduciría a que la entrega inicial en el marco de una «primera ocupación» estaría exenta, y que la entrega siguiente, materializada dentro de los dos años

posteriores a aquella «primera ocupación», ya no lo estaría.

33.

Por lo que se refiere a la contingencia de que tenga lugar la «primera ocupación» tras la rehabilitación de un inmueble, el Gobierno polaco subraya que esta potestad está reconocida por el Tribunal de Justicia. (11) A su juicio, las normas internas no sobrepasan los límites de apreciación conferidos por el artículo 12, apartado 2, de la Directiva 2006/112, pues el nivel de gasto fijado por el legislador polaco entraña la adición significativa de valor en la transformación.

34.

Para la Comisión, aunque las exenciones han de ser objeto de una interpretación restrictiva, esta no puede despojar a la propia exención de sus consecuencias. En el caso planteado, la ley nacional podría conducir a que los edificios «antiguos» estén sometidos al IVA, contrariando la finalidad y la lógica del artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112.

35.

Ante la ausencia de una definición de «primera ocupación» en la Directiva 2006/112, estima la Comisión que debe entenderse en su sentido usual, de manera que implica la utilización pura y simple del edificio. No es exigible, pues, que ese uso esté precedido de una operación sujeta. Este condicionamiento, introducido por el derecho polaco, conlleva una restricción incompatible con la lectura conjunta de los artículos 135, apartado 1, letra j), y 12 de la Directiva 2006/112.

36.

En cuanto a las transformaciones de inmuebles, la Comisión subraya que el artículo 12, apartado 2 (segundo párrafo), de la Directiva 2006/112 autoriza a los Estados miembros a establecer el significado de la «primera ocupación» en relación con aquellas operaciones, como ha confirmado el Tribunal de Justicia en la sentencia Gemeente 's-Hertogenbosch. (12)

37.

A juicio de la Comisión, vincular la existencia de «transformación» a que los costes se eleven por encima del 30 % del valor inicial del edificio constituye precisamente una interpretación de ese criterio. El proceso de reconstrucción ha de ser de tal intensidad que su resultado equivalga a un edificio nuevo y, por tanto, la noción de «primera ocupación» ha de aplicarse no solo a la construcción inicial, sino también a cada una de las «transformaciones» del inmueble.

38.

Sin embargo, la Comisión no está convencida de que la definición de «transformación» en el derecho polaco sea compatible con la Directiva 2006/12. En su opinión, transformar entraña acometer modificaciones importantes, y no simples trabajos de renovación o de mantenimiento, que parece admitir la legislación dentro de ese concepto.

V. Apreciación

39.

El artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112 exime del IVA las entregas de edificios o de partes de estos, y del terreno en el que se levanten, (13) cuando sean «distintas a las contempladas en la letra a) del apartado 1 del artículo 12». Como este último precepto alude a

la «entrega anterior a la primera ocupación», las transmisiones sucesivas de un mismo edificio han de gozar de la exención del IVA.

40.

Las dudas del órgano remitente se suscitan en un doble sentido. Por un lado, en cuanto a la definición de «primera ocupación» en derecho polaco, que limitaría injustificadamente la efectividad de la exención. Como la Ley del IVA vincula aquella noción a «la realización de actos gravados», puede ocurrir que un edificio nuevo sea utilizado (ocupado) por su propietario o por su promotor, sin que ello acarree un acto gravado. La consecuencia es que, cuando el promotor lo transmita años después, no operará la exención y la venta será gravada con el IVA, a pesar de tratarse de un edificio que ya no es nuevo.

41.

Por otro lado, el tribunal de reenvío pregunta si, dados los términos en los que la Ley del IVA ha circunscrito la transformación de los edificios (lo que impide beneficiarse de la exención a las entregas posteriores de algunos de aquellos), se respeta el artículo 12 de la Directiva 2006/112.

A. Sobre el concepto de «primera ocupación»

42.

Por «entrega de bienes» se entiende, con arreglo al artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112, «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario». La jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha señalado que «el concepto de “entrega de bienes” contemplado en el artículo 5, apartado 1, de la Sexta Directiva (14) no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el derecho nacional aplicable, sino que comprende toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte para disponer de hecho de dicho bien como si fuera su propietario». (15)

43.

La Directiva 2006/112 atiende a la profesionalidad y a la habitualidad en la realización de actividades económicas, como criterios generales que otorgan la cualidad de sujeto pasivo del IVA (artículo 9, apartado 1) a quienes las practican. Ahora bien, estos criterios se amplían en relación con las operaciones inmobiliarias, pues la Directiva autoriza a que los Estados miembros consideren también sujetos pasivos a las personas que las lleven a cabo de modo ocasional, en los términos del artículo 12, apartado 1, letra a).

44.

Por tanto, un promotor habitual de edificaciones será sujeto pasivo por aplicación del artículo 9, apartado 1, de la Directiva 2006/112. Un promotor ocasional lo será en virtud del artículo 12, apartado 1, letra a), de la misma Directiva, siempre que el Estado miembro haya utilizado la autorización para ampliar el ámbito de aplicación subjetivo. En caso de que no fuera así, la entrega por un promotor ocasional no estaría sujeta.

45.

La exención prevista en el artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112 se remite al supuesto de hecho de su artículo 12, apartado 1, letra a). El resultado es que, conforme a esa remisión, las entregas de edificios están exentas, con la salvedad de las contenidas en el repetido

artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva. Esta salvedad opera, haya usado o no el Estado miembro la facultad de incluir en el gravamen a los promotores ocasionales.

46.

La coordinación entre el artículo 135, apartado 1, letra j), y el artículo 12, apartado 1, letra a), ha de desarrollarse teniendo en cuenta el objeto de la operación. Esto es, habrá que contemplar si la entrega de la edificación es anterior o posterior a su primera ocupación. Así, aunque el Estado no haya ampliado la condición de sujeto pasivo al promotor ocasional, una vez que se ha materializado la entrega seguida de primera ocupación por un sujeto pasivo del artículo 9, apartado 1, de la Directiva, las entregas ulteriores, de manera general, estarán exentas.

47.

El centro de gravedad de la exención se sitúa en la falta de novedad (16) de las edificaciones que se transmiten. Las segundas y ulteriores entregas de edificios (que ya no son «nuevos», sino «usados») no sufren la carga impositiva, lo que es coherente con el sistema del IVA. Así lo confirmó el Tribunal de Justicia en la sentencia de 4 de octubre de 2001, *Goed Wonen*, al aseverar que no había lugar para la imposición en el caso de «las ventas de una edificación nueva posteriores a su primera entrega a un consumidor final», y que dicha entrega «marca el fin del proceso productivo». (17)

48.

En efecto, la lógica de este tributo es gravar las actividades económicas que lleven consigo la incorporación de un valor añadido. Para los inmuebles, el valor añadido es inherente a la construcción de un nuevo edificio, cuya primera entrega, precisamente por marcar «el fin del proceso productivo», hace surgir la obligación de pagar el IVA.

49.

No estaría justificado que ese mismo edificio volviese a tributar, por ese mismo concepto, cada vez que se venda ulteriormente. (18) En la propuesta de Sexta Directiva, los trabajos preparatorios de la Comisión señalan que «para resolver las dificultades en la distinción entre edificios nuevos y viejos, la noción de primera ocupación ha sido empleada para determinar el momento en que el edificio abandona el proceso de producción y se convierte en objeto de consumo, esto es, cuando el edificio comienza a ser utilizado por su propietario o por un arrendatario». (19)

50.

El artículo 12, apartado 2, de la Directiva 2006/112 confirma que la novedad del edificio es la característica esencial que guía la sujeción al IVA, pues habilita a los Estados miembros para definir las modalidades de aplicación del criterio de la letra a) del apartado 1 (entrega anterior a la primera ocupación) a las transformaciones de inmuebles. De esta manera, la Directiva abre la puerta a que se graven no solo las entregas de edificios «nuevos», sino también las de los «usados o viejos», pero solo cuando estos últimos hayan sufrido una transformación que, en realidad, los equipare a los primeros. La actividad de transformar un inmueble reviste, desde esta perspectiva, la misma función económica (adición de valor) que en su día tuvo la construcción originaria.

51.

La dificultad que plantea la Ley del IVA, y que suscita la preocupación del tribunal a quo, es que asocia el concepto de primera ocupación a la realización de un acto gravado. Descarta, por lo

tanto, las ocupaciones en las que no concurra alguna de las operaciones típicas del IVA.

52.

Conforme a esta regla nacional, cuando el propietario o el promotor utilizan para sus necesidades propias un edificio durante un determinado período de tiempo —así sucede en el caso de autos—, su venta posterior no estará exenta, ya que aquel uso no reúne los requisitos para ser calificado de «primera ocupación». ¿Se reduce, con este criterio, el alcance de la exención, tal como ha sido configurada en el sistema común del IVA?

53.

La Directiva 2006/112 no especifica qué ha de entenderse por «primera ocupación». Coincido con el Gobierno polaco y con la Comisión en que se trata de una noción autónoma del derecho de la Unión, que reclama una interpretación uniforme. Esta no debe concebirse, sin embargo, de manera abstracta, sino atendiendo a los términos singulares de la controversia objeto del reenvío prejudicial.

54.

Pueden descartarse, empero, al menos dos líneas interpretativas del concepto. La primera atendería al mero hecho físico de la ocupación de inmuebles sin sustento jurídico (ocupaciones ilícitas). La segunda incluiría en aquella noción ocupaciones meramente ficticias, o efectuadas de manera fraudulenta con el solo ánimo de aprovechar la ventaja de la exención, pero sin que respondan a una verdadera transacción causal. Ni una ni otra podrían, a mi juicio, tener eficacia jurídica para provocar que la entrega ulterior a esas (ilícitas o supuestas) ocupaciones estuviera dispensada del pago del IVA.

55.

Dejando al margen, pues, esas hipótesis extremas, si los artículos 2 y 43 de la Ley del IVA se interpretan en el modo que describe el tribunal de reenvío (es decir, asociando la «primera ocupación» a que exista, forzosamente, un acto que dé origen a la percepción del IVA), creo que se limita en exceso el alcance de la exención prevista en el artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112.

56.

En efecto, pueden darse situaciones de primera ocupación en las que no haya habido (previamente o cuando dicha ocupación tuvo lugar) actos gravados. Entre esas situaciones se halla, por ejemplo, la ocupación resultante del arrendamiento del inmueble para vivienda, (20) que es una operación en principio exenta del IVA. (21)

57.

En el caso que ha dado lugar al reenvío prejudicial, el promotor del inmueble lo ha ocupado (esto es, lo ha empleado) para sus propias necesidades comerciales, durante más de dos años y, a continuación, lo ha transmitido a un tercero. Las autoridades tributarias polacas no califican aquel empleo, para necesidades propias, de primera ocupación, simplemente porque no habría acto gravado.

58.

Esta premisa (que el uso para las propias necesidades no sea un acto gravado a título de IVA) es,

al menos, discutible, si se atiende a las puntualizaciones del Tribunal de Justicia en la sentencia de 10 de septiembre de 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (22) sobre el ámbito de aplicación del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, en relación con las operaciones inmobiliarias. Ese precepto (y su análogo en la Directiva 2006/112) (23) permite a los Estados miembros asimilar a una entrega a título oneroso, sujeta al IVA, la afectación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de ciertos bienes, con determinadas condiciones.

59.

En aquella sentencia, el Tribunal de Justicia declaró que, «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 [...], 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 haya hecho uso de la facultad prevista en dicha disposición». (24)

60.

Con independencia de la circunstancia que acabo de destacar, lo cierto es que no toda primera ocupación tiene que estar precedida de una entrega del inmueble, en el sentido de la Directiva 2006/112 (esto es, de la transmisión del poder de disposición a un tercero), ni tiene por qué ser resultado de un acto gravado, si bajo esta última noción se alude a las operaciones no exentas.

61.

En concreto, la ocupación efectiva del edificio por el promotor, para sus propias necesidades, durante más de dos años (que es el supuesto de autos), tanto si se reputa acto gravado (25) como si no, se equipara a una primera entrega, de modo que, si el inmueble se vende ulteriormente, su transmisión estará exenta del IVA.

62.

Es cierto que las exenciones, como excepción a la regla general de la imposición de las operaciones que constituyen un hecho imponible del IVA, han de ser interpretadas de forma estricta, pero con el condicionamiento de que dicha interpretación no conduzca a privarlas de sus efectos. (26)

63.

En este caso, habiendo optado el legislador polaco por configurar la exención sobre los modelos ofrecidos por el artículo 12, apartado 2, de la Directiva 2006/112, debió atenerse a los límites en él establecidos. O bien optaba por el criterio de la primera ocupación sin más, en el sentido ya dicho, o bien optaba por acoger, como criterio alternativo, «el plazo transcurrido entre la fecha de la primera ocupación y la de la entrega ulterior [...] en tanto no rebase [...] dos años» (párrafo tercero de aquel precepto). El artículo 43, apartado 10, de la Ley del IVA contempla las dos hipótesis.

64.

En cualquiera de ambos supuestos, repito, la locución «primera ocupación» tiene sustantividad propia, no dependiente de que concurra previamente un acto gravado. La utilización de un edificio (sea de nueva planta o transformado, en la forma que a continuación se analizará) por su propietario, ininterrumpidamente, durante al menos dos años, se asimila a una primera entrega, y su venta posterior está exenta del IVA.

B. Sobre las transformaciones de inmuebles

65.

El artículo 12, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 permite que los Estados miembros definan las modalidades de aplicación del criterio de la letra a) del apartado 1 a las «transformaciones de inmuebles».

66.

La posibilidad de que un promotor (profesional u ocasional) sea sujeto pasivo del IVA no se limita, pues, únicamente a los edificios de nueva planta, sino también a los antiguos que se transformen. El artículo 12, apartado 2, de la Directiva 2006/112 recoge las dos modalidades. En el párrafo 1 se refiere al concepto de edificio como «toda construcción incorporada al suelo» y, en el párrafo siguiente, a «las transformaciones de inmuebles y al terreno sobre el que estos se levantan».

67.

Podría pensarse, casi intuitivamente, que la mención a la transformación de los inmuebles, en este contexto, en vez de a la transformación de los edificios, pretendía englobar a estos y al terreno sobre el que se asientan. Sin embargo, la redacción del precepto conduce a descartar inmediatamente esa idea, ya que, junto a los inmuebles, cita al «terreno sobre el que estos se levantan», de manera que, excluido el terreno, solo queda lo erigido sobre este. O sea, precisamente los edificios.

68.

La noción de edificio, según la sentencia de 16 de enero de 2003, Maierhofer, (27) abarca las construcciones incorporadas al suelo (incluso si lo son de elementos prefabricados no fácilmente desmontables y trasladables). Aquel concepto, sostiene el Tribunal de Justicia, no tiene por qué variar según se trate de una entrega contemplada en el artículo 4, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva [hoy artículo 12, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112], que alude a los edificios, y a la operación exenta prevista en el artículo 13, parte B, letra b) [ahora artículo 135, apartado 1, letra l)], que menciona los inmuebles. (28)

69.

No habiendo duda, pues, de que el edificio vendido en este caso era un inmueble, y que había sufrido una remodelación cuyo importe ascendió al 55 % del valor inicial, la única cuestión que debe dilucidarse es si la noción de transformación de la Ley del IVA se ajusta a la Directiva 2006/112.

70.

Las dificultades surgen porque la Directiva 2006/112 no explica qué haya de entenderse por «transformación». Alguna luz puede arrojar la sentencia del Tribunal de Justicia de 12 de julio de 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard. (29) Aunque las circunstancias de aquel litigio difieren de las de este, el concepto de «transformación» se liga a operaciones de renovación, más o menos completas o avanzadas, de edificio antiguos. (30)

71.

Como antes indiqué, la lógica de la sujeción al IVA de las entregas de bienes inmobiliarios

presupone una actuación económica que incorpora un valor añadido, a través de un trabajo de construcción.

72.

Para las edificaciones nuevas, se parte del terreno, que habrá de ser urbanizado a fin de que el (futuro) edificio reúna las condiciones de habitabilidad y utilización funcional. Acto seguido, sobre el terreno urbanizado, se ha de erigir la edificación. La transición desde el suelo no urbanizado a la edificación habitable acarrea, como es obvio, una modificación sustancial de la realidad física y, en esa misma medida, una incorporación de valor añadido.

73.

La Directiva 2006/112, sin embargo, mantiene una perspectiva abierta y acepta que ese mismo proceso de construcción, en cuya virtud tuvo lugar el incremento del valor, continúe desplegando sus efectos sobre los edificios ya usados. En concreto, el artículo 12, apartado 2, de la Directiva 2006/112 habilita a los Estados miembros para que detallen las modalidades de aplicación del «criterio contemplado en la letra a) del apartado 1» (entrega de edificios nuevos) a las transformaciones de inmuebles.

74.

Los Estados miembros, pues, están autorizados para asimilar las transformaciones a las primeras entregas de edificios. A falta de definición en la Directiva 2006/112 de la «transformación», les corresponde precisar cuándo y bajo qué condiciones se habrá producido esta. Opino que el único límite implícito en el artículo 12, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112 es que no incluyan como actividades de transformación operaciones alejadas del concepto mismo de construcción del inmueble.

75.

Según la Ley del IVA, en Polonia existirá transformación de un edificio si los gastos para su mejora se han elevado, por lo menos, al 30 % del valor inicial. En principio, creo que esta regla, para cuya adopción el Estado es competente, no desborda los límites implícitos a los que me he referido. Unas labores de rehabilitación que alcanzan aquel porcentaje (casi la tercera parte del coste inicial) pueden calificarse de sustanciales, pues sustancial es también la inversión que con ellas se lleva a cabo en el edificio. Aportan al inmueble así transformado un valor adicional, lo que es el presupuesto lógico para la (futura) liquidación del IVA, cuando sea objeto de una venta ulterior.

76.

Corresponderá, en cada caso, a las autoridades tributarias nacionales (o al juez que revise sus decisiones) apreciar si el coste de las obras se debe a trabajos que significan una verdadera reforma, rehabilitación, mejora u operaciones análogas (esto es, a una auténtica transformación) y no a simples tareas de mantenimiento y de conservación, o puramente ornamentales. (31)

77.

El tribunal de reenvío subraya que, sobre este extremo, la Ley del IVA no establece a partir de qué momento y con qué horizonte temporal entra en juego el precepto que permite gravar con ese tributo las sucesivas entregas de un mismo edificio, después de cada transformación cuyo importe supere el 30 % del valor inicial.

78.

No me parece, sin embargo, que ese silencio obste a la conformidad de la norma nacional con el artículo 12, apartado 2, párrafo segundo, de la Directiva 2006/112. Nada impide que, en el curso de su vida útil, un edificio sufra transformaciones sustanciales que incrementen su valor originario y equivalgan, al menos parcialmente, a su (re)construcción. Las ventas consecutivas a estas mejoras posteriores pueden ser gravadas, en los términos ya mencionados, siempre que cada una de esas transformaciones reúna los requisitos para ser equiparadas, en un porcentaje significativo, a una nueva construcción del edificio.

79.

De cualquier modo, las consideraciones cuantitativas son casi superfluas en este caso al advertir que las labores de adaptación del edificio residencial propiedad de Kozuba ascendieron al 55 % de su valor inicial, lo que revela la magnitud de esas labores. (32) Si, además, por su objeto (33) pudieran encuadrarse, desde el punto de vista cualitativo, en la categoría de trabajos de transformación, antes esbozada, difícilmente podría negarse que con ellos se ha procedido, en realidad, a la (re)construcción de la vivienda, lo que abre el camino a la exigibilidad del IVA a su posterior transmisión.

VI. Conclusión

80.

A tenor de lo expuesto, propongo responder al Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo contencioso-administrativo, Polonia) de la siguiente manera:

«El artículo 135, apartado 1, letra j), en relación con el artículo 12, apartado 1, letra a), y apartado 2, ambos de la Directiva 2006/112/CE, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que:

1.

Se oponen a que la “primera ocupación” de edificios, construcciones o partes de unos y otras esté forzosamente vinculada a la realización de actos gravados con el IVA.

2.

No obsta a que, siempre que se trate de mejoras sustanciales que afecten a elementos constructivos, un Estado miembro considere, a efectos de la exención del IVA, que existe una transformación de un edificio cuando los gastos acometidos para esa mejora hayan ascendido, por lo menos, al 30 % de su valor inicial.»

(1) Lengua original: español.

(2) Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

(3) Como el litigio de origen versa exclusivamente sobre un edificio, y no sobre sus partes ni sobre la porción del terreno en la que se asienta, en lo sucesivo me referiré solo al régimen del IVA aplicable a los edificios.

(4) Ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del impuesto sobre bienes y servicios) de 11 de

marzo de 2004 (Dz. U. n.º 54, posición 535, en su versión modificada) (en lo sucesivo, «Ley del IVA»).

(5) Kozuba es la denominación de la empresa Poltrex desde 2009. A pesar de que parte de los hechos ocurrieron antes del cambio de nombre, me referiré a ella como Kozuba.

(6) Según el auto de reenvío (apartado 3), la remodelación consistió en la sustitución de los techos, la pintura de los muros, la sustitución de las puertas y ventanas, la colocación de nuevos suelos, la construcción de una escalera al primer piso y de una chimenea en el salón.

(7) El tribunal anuló, sin embargo, aquella decisión por motivos puramente formales.

(8) Cita la sentencia de 17 de enero de 2013, BG? Leasing (C?224/11, EU:C:2013:15), apartado 56.

(9) Sentencia de 18 de noviembre de 2004, Temco Europe (C?284/03, EU:C:2004:730), apartado 18.

(10) Alude a las conclusiones del abogado general Jacobs en el asunto Blasi (C?346/95, EU:C:1997:432), punto 15, para subrayar que la transmisión de un inmueble de nueva planta, a diferencia de la de otro usado, conlleva la terminación de un proceso de producción que justifica la sujeción al IVA.

(11) Sentencia de 12 de julio de 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C?326/11, EU:C:2012:461), apartado 36.

(12) Sentencia de 10 de septiembre de 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C?92/13, EU:C:2014:2188), apartado 36.

(13) A partir de aquí, para simplificar, solo haré referencia a las entregas de edificios, ya que el litigio versa en exclusiva sobre uno de estos.

(14) 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). Su redacción es idéntica a la del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112.

(15) Sentencia de 22 de octubre de 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719), apartado 44, con cita de las sentencias de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise Safe (C?320/88, EU:C:1990:61), apartado 7; y de 21 de noviembre de 2013, Dixons Retail (C?494/12, EU:C:2013:758), apartado 20.

(16) La sentencia de 12 de julio de 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard (C?326/11, EU:C:2012:461), apartado 21, es expresiva cuando afirma que «la exención [...] se aplica a las entregas de edificios viejos».

(17) Asunto C?326/99, EU:C:2001:506, apartado 52.

(18) Véanse las conclusiones del abogado general Jacobs en el asunto Blasi (C?346/95, EU:C:1997:432), punto 15, a las que se refiere también el tribunal de reenvío.

(19) Propuesta de Sexta Directiva [COM(73) 950 final], presentada al Consejo el 20 de junio de 1973 (Boletín de las Comunidades Europeas, suplemento 11/73, p. 9).

(20) Véase, entre otras, la sentencia de 4 de octubre de 2001, Goed Wonen (C?326/99, EU:C:2001:506), apartado 52. La jurisprudencia del Tribunal de Justicia ha admitido que el concepto de arrendamiento de inmuebles comprende no solo el de terrenos, sino también el de edificios o parte de ellos (sentencias de 12 de febrero de 1998, Blasi, C?346/95, EU:C:1998:51; de 9 de octubre de 2001, Cantor Fitzgerald International, C?108/99, EU:C:2001:526; de 9 de octubre de 2001, Mirror Group, C?409/98, EU:C:2001:524; y de 15 de diciembre de 1993, Lubbock Fine, C?63/92, EU:C:1993:929).

(21) Aunque puede no serlo en algún Estado. En la sentencia de 3 de febrero de 2000, Amengual Far (C?12/98, EU:C:2000:62), apartado 10, el Tribunal de Justicia afirmó que, «según se deduce [...] del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva y del contexto en el que se inserta dicho artículo, el segundo párrafo de la citada disposición permite a los Estados miembros excluir otros supuestos del ámbito de aplicación de la exención establecida para el alquiler de bienes inmuebles (véase, en este sentido, la sentencia de 15 de diciembre de 1993, Lubbock Fine, C?63/92, [EU:C:1993:929], apartado 13)».

(22) Asunto C?92/13, EU:C:2014:2188.

(23) Artículo 18, letra a), de la Directiva 2006/112.

(24) Sentencia de 10 de septiembre de 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch (C?92/13, EU:C:2014:2188), apartado 33.

(25) De conformidad con la sentencia de 10 de septiembre de 2014, Gemeente 's?Hertogenbosch (C?92/13, EU:C:2014:2188).

(26) Sentencias de 17 de enero de 2013, BG? Leasing (C?224/11, EU:C:2013:15), apartado 56; y de 21 de febrero de 2013, Žamberk (C?18/12, EU:C:2013:95), apartado 19.

(27) Asunto C?315/00, EU:C:2003:23, apartados 25 y 26.

(28) Ibidem, apartado 34.

(29) Asunto C?326/11, EU:C:2012:461.

(30) Ese asunto versaba sobre un edificio comercial en obras, que incluso había comenzado a ser demolido en parte, pero que, en el momento de la entrega, estaba parcialmente en uso, pues la galería comercial era accesible al público y al menos una tienda estaba abierta. Otro asunto próximo es el de la sentencia de 19 de noviembre de 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C?461/08, EU:C:2009:722), relativa a unos edificios que se entregaron para ser demolidos y reedificados (de hecho, el día de la entrega había empezado la demolición). El Tribunal de Justicia interpretó, en esa sentencia, que la edificación no era digna de consideración y que, en realidad, se trataba de la entrega de terreno no edificado.

(31) Como alteraciones sustanciales podrán entenderse, por ejemplo, las derivadas de obras que afecten a la cimentación, a la estructura, a las cubiertas y a elementos relacionados con la estabilidad o la resistencia del edificio, entre otras análogas, así como las conexas con las anteriores.

(32) Apartado 15 del auto de reenvío.

(33) Véase la nota 31.