

Sentencia del TJCE de 19 de noviembre de 2009

Asunto: C-461/08

Partes: *Don Bosco Onroerend Goed BV y Staatssecretaris van Financiën.*

Síntesis:

“Sexta Directiva IVA – Interpretación de los artículos 13, parte B, letra g), y 4, apartado 3, letra a) – Entrega de un terreno ocupado por un edificio parcialmente derribado en cuyo lugar debe erigirse una nueva construcción – Exención del IVA”.

I. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El caso comentado aclara las relaciones entre el IVA y el ITPAJD en la compraventa de un solar, con un inmueble ya construido pero cuyo destino es ser derribado para construir otro, resolviendo la cuestión de cómo debe tributar dicho inmueble.

El comprador del inmueble en el caso controvertido, *Don Bosco*, tenía la intención de derribar los edificios existentes sobre el terreno que se compra. Con esa finalidad, se había acordado en el contrato que el vendedor solicitaría una licencia de derribo, concluiría un contrato con una empresa para el derribo de los edificios de que se trata y se le facturarían los gastos correspondientes al comprador (*Don Bosco*) que debía soportar los citados costes, añadiéndose así al precio de compra.

Pues bien, como consecuencia de la adquisición del solar con los bienes inmuebles a derribar (que de hecho estaban ya medio derribados al formalizarse la compraventa), *Don Bosco* recibió una liquidación complementaria en concepto de derechos de transmisión (ITPAJD). *Don Bosco* interpuso un recurso contra esta decisión, alegando que, en el presente caso, la entrega del bien inmueble estaba sujeta al IVA y que, por tanto, estaba exenta de ITP. El recurso fue desestimado por el Tribunal de apelación de Amsterdam debido a que la entrega del inmueble podía considerarse exenta del IVA y por tanto, sujeta a ITP.

Don Bosco recurrió en casación contra la sentencia del *Gerechtshof* de Amsterdam sosteniendo que la Sexta Directiva y, en particular, los artículos 13, parte B, letra h), y 4, apartado 3, letra b), de ésta debían interpretarse en el sentido de que la entrega del bien inmueble debía estar sujeta al IVA, y no a ITP. Estimando que la solución del litigio principal depende de la interpretación de la Sexta Directiva, el *Hoge Raad der Nederlanden* decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

1. «¿Debe interpretarse el artículo 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 4, apartado 3, letra a), de dicha Directiva, en el sentido de que está sujeta a IVA la entrega de un edificio parcialmente derribado con la finalidad de ser sustituido por otro de nueva construcción?
2. Para responder a esta cuestión, ¿es relevante si ha sido el vendedor o bien el comprador quien ha ordenado el derribo y se hace facturar los gastos correspondientes, teniendo en cuenta que la entrega sólo estará sujeta a IVA si es el vendedor quien ha ordenado el derribo y asume los gastos correspondientes?
3. Para responder a la primera cuestión, ¿es relevante si ha sido el vendedor o bien el comprador

quien ha concebido los planos para la nueva construcción, teniendo en cuenta que la entrega sólo estará sujeta a IVA si es el vendedor quien los ha concebido?

4. En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿está sujeta a IVA cualquier entrega que se produzca después de que las obras de derribo hayan empezado efectivamente o solamente la entrega que se produzca en un momento posterior, especialmente a partir del momento en que las obras de derribo hayan avanzado sustancialmente?»

II. Comentario.

Comienza el Tribunal recordando la jurisprudencia general sobre la necesidad de interpretar de forma restrictiva las exenciones en el IVA (artículo 13 de la Sexta Directiva) por tratarse de normas que suponen una excepción al principio de generalidad en el IVA, que manda la sujeción al tributo de todas y cada una de las operaciones económicas sujetas. La citada interpretación estricta debe en todo caso salvaguardar el ámbito de aplicación de dichas exenciones (se recuerdan en ese sentido las Sentencias de 14 de junio de 2007, *Haderer*, C-445/05, Rec. p. I-4841, apartado 18; de 11 de diciembre de 2008, *Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing*, C-407/07, Rec. p. I-0000, apartado 30, y de 23 de abril de 2009, *TNT Post UK*, C-357/07, Rec. p. I-0000, apartado 31).

La cuestión central del supuesto estriba en dilucidar si desde la perspectiva del IVA, las dos operaciones que se suceden en el contrato –entrega de inmuebles y derribo posterior– deben considerarse una única operación o si debe estimarse que se trata de una única operación compleja (sobre esta cuestión, las Sentencias de 27 de octubre de 2005, *Levob Verzekeringen y OV Bank*, C-41/04, Rec. p. I-9433, apartados 18 y 20, así como de 21 de febrero de 2008, *Part Service*, C-425/06, Rec. p. I-897, apartados 48 y 49).

El Tribunal argumenta, con razón, que lo razonable a la luz de los hechos es interpretar que se trata de una sola operación. El razonamiento parte de argumentos generales, a saber, que si bien en principio el artículo 2 de la Sexta Directiva exige interpretar que cada entrega o prestación debe considerarse distinta e independiente (se citan las sentencias *Part Service*, antes citada, apartado 50 y jurisprudencia citada, así como de 11 de junio de 2009, *RLRE Tellmer Property*, C-572/07, Rec. p. I-0000, apartado 17), en determinados casos, éstas deben considerarse una única operación. Así sucederá cuando dos o más elementos realizados por el sujeto pasivo estén tan estrechamente ligados entre sí que pueda interpretarse que forman “una sola operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial” (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de marzo de 2007, *Aktiebolaget NN*, C-111/05, Rec. p. I-2697, apartado 23; *Part Service*, antes citada, apartado 53, y *RLRE Tellmer Property*, antes citada, apartado 19). Para enjuiciar esta cuestión deben tenerse en cuenta todas las circunstancias del caso.

Así, aplicando este razonamiento al caso, se entiende que concurren dichas circunstancias, de manera que el derribo y la entrega de la parcela no sólo están vinculados sino que incluso se han superpuesto (empezando el derribo antes de la entrega, y pactándose el pago del derribo por parte del comprador de la misma), lo que evidencia que el motivo u objeto del contrato mismo es la transmisión de un solar, tras la eliminación de toda construcción en él presente.

De esta manera, en palabras del Tribunal, “no puede considerarse, sin caer en la artificiosidad, que Don Bosco ha adquirido a la misma persona, en primer lugar, edificios antiguos con el terreno en que éstos se

levantan, que, en el estado en que se encontraban, no tenían ninguna utilidad a efectos de su actividad económica, y, únicamente con posterioridad, las prestaciones relativas al derribo de los edificios, únicas adecuadas para conferir tal utilidad al terreno”. El fallo es pues favorable al comprador;

III. Fallo.

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

El artículo 13, parte B, letra g), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, en relación con el artículo 4, apartado 3, letra a), de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que no está comprendida en la exención del impuesto sobre el valor añadido establecida en la primera de estas disposiciones la entrega de un terreno sobre el que todavía se levanta un viejo edificio, que hay que derribar para erigir en su lugar una nueva construcción y cuyo derribo a tal fin, asumido por el vendedor, ya ha comenzado antes de esa entrega. Tales operaciones de entrega y derribo forman una operación única a efectos del IVA, que tienen, en su conjunto, por objeto no la entrega del edificio existente y del terreno en el que éstos se levantan, sino la de un terreno no edificado, con independencia de cómo estén de avanzadas las obras de derribo del antiguo edificio en el momento de la entrega efectiva del terreno.

