



■ Comentario de Jurisprudencia del TJCE

■ Nuria Puebla Agramunt

Profesora de Derecho Financiero y Tributario Universidad Complutense de Madrid. Delegada del Gabinete de Estudios de la Delegación Autonómica de Madrid-Castilla La Mancha de la AEDAF.

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (sala tercera) De 19 de abril de 2007

■ Asunto: C-455/05,

■ Partes: Velvet & Steel Immobilien und Handels GmbH y Finanzamt Hamburg-Eimsbüttel.

■ Síntesis: «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»

I. Comentario

El interés de esta sentencia se centra, no tanto en el caso concreto planteado, una exención del artículo 13 de la Sexta Directiva, sino en el modo en que el Tribunal ha resuelto la cuestión, dando una serie de criterios sobre cómo deben interpretarse las normas comunitarias y en particular los preceptos que recogen exenciones.

En primer lugar, los preceptos que regulan exenciones se deben interpretar restrictivamente, dado que son excepciones al principio de generalidad del IVA, esto es, al principio que regula el Impuesto como un tributo que grava cada prestación de servicios efectuada a título oneroso por el sujeto pasivo.

En segundo lugar, debe tenerse presente que los conceptos empleados en las Directivas, y en concreto, los que regulan las exenciones, son conceptos autónomos de Derecho comunitario, autónomos porque la idea es evitar divergencias en la aplicación del IVA en los distintos Estados miembros.

Por ello, sigue el Tribunal, las disposiciones comunitarias deben interpretarse y aplicarse de modo uniforme, a la luz de las versiones de todas las lenguas comunitarias. Así, cuando como ocurre en el caso, no es el propio Derecho comunitario quien ofrece una interpretación a un precepto o a un concepto, el mismo debe ser comparado en las distintas versiones lingüísticas, para ver si hay divergencias.

Es jurisprudencia reiterada que la formulación que de un precepto dé una versión lingüística determinada no puede ser ni la única base de interpretación de la norma, ni tener un carácter prioritario frente a otras versiones. Por tanto, cuando varias versiones lingüísticas pueden arrojar resultados interpretativos diferentes, la interpretación literal no es válida si se usa en exclusiva. Es necesario atender al contexto y finalidad de la norma.

La exención que se plantea ("la asunción de obligaciones" del artículo 13, parte B, letra d) número 2, de la Sexta Directiva) está sistemáticamente ubicada entre las exenciones correspondientes a servicios financieros, por tanto, la duda de si esta exención de IVA puede aplicarse a cualquier clase de asunción de obligaciones, sea pecuniaria o no, se resuelve por el contexto en que el precepto se encuentra.

Además, analizada la finalidad de la exención, se comprueba que es paliar las dificultades asociadas a la determinación de la base imponible, así como del IVA deducible, y evitar un aumento del crédito al consumo. La sujeción a IVA de la asunción de una obligación de renovación de un inmueble no presenta tales dificultades.

2. Antecedentes

Una sociedad alemana denominada "Burmeister" vendió un terreno en el que se había construido un edificio de viviendas de alquiler. Dos particulares llevaron a cabo una venta similar en Junio de 1999. En los dos contratos de venta, 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*. Tras estas operaciones se firman sendos contratos de "*cesión de una parte del precio de venta a cambio de una asunción de obligaciones*".

La entidad Velvet & Steel asumió ciertas obligaciones: asumió la obligación de renovación de los inmuebles contraída por los vendedores, así como la garantía de arrendamiento, a cambio de una parte del precio de venta de los inmuebles.

La cuestión es si esta asunción de obligación de renovación asumida por Velvet & Steel es una prestación sujeta a IVA, porque 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 consideraba que la disposición comunitaria que regula la exención de las asunciones de obligaciones se refiere exclusivamente a obligaciones pecuniarias) ante el Finanzgericht Hamburg, quien decidió plantear cuestión prejudicial, pues *del texto alemán*

no se desprende que la asunción de obligaciones exenta deba ser exclusivamente la relativa a obligaciones pecuniarias.

3. Cuestiones planteadas

El Finanzgericht Hamburg decidió suspender el procedimiento y se plantea 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?»

4. Fallo

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.

5. Fundamentos de la sentencia

- 14 (...) 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, C472/03, Rec. p. 11719, apartado 24; de 9 de febrero de 2006, Stichting Kinderopvang Enschede, C415/04, Rec. p. 11385, apartado 13, y de 13 de julio de 2006, United Utilities, C89/05, Rec. p. 16813, 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, C8/01, Rec. p. 113711, apartado 37, y de 1 de diciembre de 2005, Ygeia, C394/04 y C395/04, Rec. p. 110373, 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, C449/93, Rec. p. 14291, apartado 28, y de 8 de diciembre de 2005, Jyske Finans, C280/04, Rec. p. 110683, 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 pecuniaras.**
- 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*, C149/97, Rec. p. 17053, 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*, C2/95, Rec. p. 13017, apartado 22; de 3 de marzo de 2005, *Fonden Marselisborg Lystbådehavn*, C428/02, Rec. p. 11527, 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-Kraftfahrzeuge-Factoring*, C305/01, Rec. p. 16729, apartado 64, y de 4 de mayo de 2006, *Abbey National*, C169/04, Rec. p. 14027, 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.**

... ○ ...