

EL CONCEPTO DE PRIMERA OCUPACIÓN EN LA REHABILITACIÓN DE EDIFICACIONES: STJUE DE 9 DE MARZO DE 2023, C-239/22 (BELGIAN STATE AND PROMO 54)

Alejandro Zubimendi Cavia

*Profesor Ayudante Doctor de la UCM
(España)*

Resumen

El Tribunal de Justicia establece que, en la medida en que el Estado miembro no ha hecho uso mediante normas internas de la facultad de definir las modalidades de aplicación del criterio de primera ocupación a las transformaciones de inmuebles, conferida por el artículo 12.2 de la Directiva del IVA, determinadas transformaciones sustanciales de inmueble deben estar sujetas al IVA.

Palabras clave

IVA, entrega de edificaciones, primera ocupación, exención, rehabilitación.

Abstract

The Court of Justice establishes that, in so far as the Member State has not made use by means of internal provisions of the option to lay down detailed rules for applying the criterion of first occupation to conversions of buildings, given by the Article 12(2) of the VAT Directive, some substantial conversions of buildings should be subject to VAT.

Keywords

VAT, supply of buildings, first occupation, exemption, conversion.

SUMARIO

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal
2. Supuesto de hecho
3. Fundamentos de derecho
4. Análisis y relevancia para España

1. Tipo de procedimiento y doctrina del tribunal

El asunto C-239/22 (*Belgian State and Promo 54*) tiene por objeto una petición de decisión prejudicial en el ámbito de la Directiva de IVA presentada por el Tribunal de Casación belga.

La cuestión prejudicial es resuelta por el Tribunal de Justicia, fijando como doctrina que el artículo 135.1.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 la primera ocupación a las transformaciones de inmuebles, tal y como le autoriza a hacer la segunda de esas disposiciones.

2. Supuesto de hecho

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.

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.

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, operación exenta, seguida de una renovación de dicho edificio, sujeta al tipo reducido del 6 %.

Promo 54 impugnó esta recalificación ante el Tribunal de Primera Instancia belga, que desestimó su recurso. El Tribunal de primera instancia 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 12.2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA para equiparar los edificios antiguos que habían sufrido transformaciones suficientemente importantes a los edificios «nuevos» mencionados en la norma belga del IVA. Así, 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.

El Estado belga y Promo 54 interpusieron sendos recursos de casación ante el Tribunal de Casación belga. 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 12.1.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.

El Tribunal de Casación belga decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la cuestión prejudicial tendente a determinar si los artículos 12, apartados 1 y 2, y 135.1.j) de la Directiva 2006/112 deben interpretarse 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 12.1.a), o del artículo 12.2, párrafo tercero, de la Directiva sigue quedando exenta del IVA.

3. Fundamentos de derecho

Los artículos 12.1.a) y 135.1.j) de la Directiva del IVA 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. 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.

De acuerdo con el Tribunal de Justicia, la *ratio legis* de las mencionadas disposiciones es la relativa inexistencia de valor añadido generado por la venta de un edificio antiguo. Señala el Tribunal que 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.

Si bien la Directiva del IVA introduce el concepto de «primera ocupación» en su artículo 12.1.a) sin definirlo, los trabajos preparatorios de la Directiva 77/388/CEE, 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.

Señala el Tribunal de Justicia que 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 12.1.a) de la Directiva del IVA y da lugar a una operación sujeta a tributación. Por tanto, si bien los Estados miembros están facultados, en virtud del artículo 12.2, 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 135.1.j) de la Directiva. Así, la jurisprudencia del 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. Por tanto, siempre que se respete el alcance de este concepto, los Estados miembros pueden ejercer la facultad prevista en el artículo 12.2, párrafo segundo, de la Directiva del IVA imponiendo, por ejemplo, un criterio cuantitativo, conforme al cual los costes de la transformación deben ascender a un determinado porcentaje del valor inicial del edificio de que se trate.

Si bien en el asunto enjuiciado el legislador belga no hizo uso de esta facultad mediante la adopción de tales disposiciones, la práctica administrativa de la Administración tributaria belga 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.

El Tribunal de Justicia afirma que, a pesar de que su reiterada jurisprudencia exige el deber de cumplir con la exigencia de seguridad jurídica y certeza al transponer una directiva, 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, determinadas transformaciones de inmueble no pueden estar sujetas al IVA en virtud de una interpretación del concepto de «primera ocupación» previsto por las disposiciones de Derecho interno. A este respecto, el Tribunal señala que en el asunto objeto de litigio, no parece que existan dudas sobre el carácter «sustancial» de las modificaciones, extremo que corresponde confirmar al órgano jurisdiccional remitente.

Concluye el Tribunal de Justicia señalando que la falta de una definición vinculante, en el Derecho interno, de las modalidades de aplicación del criterio de la primera ocupación a las transformaciones de edificios, no tiene un efecto directo sobre la exención de dichos edificios transformados. No obstante, una interpretación del Derecho nacional conforme con el artículo 135.1.j) de la Direc-

tiva IVA, en relación con el artículo 12.1.a) y la jurisprudencia conexa del Tribunal de Justicia, conduce, por el contrario, a denegar la exención solicitada.

4. Análisis y relevancia para España

Mediante esta sentencia el Tribunal de Justicia reafirma su doctrina de que el concepto de «primera ocupación» no puede quedar vacío de contenido en virtud de la definición establecida en las legislaciones internas. Por tanto, el concepto de «primera ocupación» tiene un núcleo esencial indisponible que no puede ser derogado por las normas nacionales de los Estados Miembros. Así, cuando el Estado Miembro hace uso de su facultad para definir los supuestos de transformación que quedan asimilados a las edificaciones nuevas (que son objeto de una primera ocupación), tiene que respetar el núcleo esencial de dicho concepto.

De la misma forma, si un Estado Miembro no hace uso de esta facultad para definir de manera detallada los supuestos de transformación asimilados a los de nueva edificación, no puede invocar esta indefinición para excluir a toda transformación, sustancial o no, de dicha asimilación. Así, en estos casos cabe recurrir a una interpretación de la norma nacional conforme con el espíritu y contenido del concepto de «primera ocupación» consagrado en la Directiva de IVA, siendo el tribunal nacional remitente quien debe apreciar a la vista de los hechos si la transformación es sustancial o no (y si, por tanto, cabe o no aplicar la exención).

En este sentido y en relación con la normativa española, tanto la doctrina emanada de esta sentencia como de la sentencia de 16 de noviembre de 2017 (C-308/16, *Kozuba Premium*) podrían incidir en la interpretación del concepto de «obras de rehabilitación de edificaciones» del artículo 20.Uno.22º.B) de la Ley de IVA.