

# Sentencia del TJUE (Sala Primera) de 4 de octubre de 2017

**Asunto:** C-308/16.

**Partes:** Kozuba Premium Selection sp. z o.o. y Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie

**Síntesis:** “Procedimiento prejudicial – Fiscalidad – Sistema común del Impuesto sobre el valor añadido (IVA) – Directiva 2006/112/CE – Artículo 12, apartados 1 y 2- Artículo 135, apartado 1, letra j) – Hecho imponible – Exención de las entregas de edificios – Concepto de “primera ocupación” – Concepto de “transformación”.

## 1. Antecedentes y cuestiones planteadas.

El origen del litigio examinado trae causa de la petición de decisión prejudicial sobre la interpretación de los artículos 12, apartados 1 y 2, y 135, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112/CE. En particular, se trata de dilucidar, por un lado, si el concepto de “primera ocupación” de un edificio, empleado en el artículo 12, apartado 1 de la citada Directiva, ha de entenderse o no en el sentido de que esa primera ocupación debe producirse en el marco de un acto gravado. Y, por otro lado, si en caso de mejora de un edificio que genere un valor añadido igual o superior al 30% de su valor inicial, tal mejora o transformación podría dar lugar a una “nueva primera ocupación”.

Y ello porque ambas circunstancias son contempladas por el Derecho polaco (artículo 2, punto 14 de la Ley del Impuesto sobre bienes y servicios) a efectos de conceder o no la exención del IVA en el ámbito de operaciones inmobiliarias, de manera que tal beneficio fiscal quedaría condicionado, de una parte, a que la primera ocupación se haya producido en el marco de un acto gravado; y, de otra parte, a que las mejoras operadas en el edificio no rebasen el porcentaje indicado, ya que lo contrario legitimaría una nueva sujeción y tributación efectiva por IVA. La cuestión clave, por consiguiente, radica en determinar si estos dos requisitos fijados en la normativa nacional de un Estado miembro con vistas a aplicar la exención, son o no conformes con los citados artículos de la Directiva europea.

La discusión surge a raíz de un caso concreto, en el que una empresa (Kozuba) domiciliada en Polonia, decide en 2005 aumentar su capital social y recibe un inmueble destinado a vivienda y enclavado asimismo en territorio polaco, como aportación de uno de sus socios. Teniendo en cuenta que el edificio se construyó en 1992, la empresa procede a reformarlo, invirtiendo un 55% del valor inicial del inmueble. Concluida la reforma el 31 de julio de 2007, el inmueble permanece en la empresa hasta su posterior venta a un tercero en enero de 2009.

Desde la perspectiva de la empresa, al tratarse de un edificio antiguo, la venta quedaba exenta de IVA, motivo por el que no incluyó el beneficio generado por esa entrega en su declaración del IVA del primer trimestre de 2009. En desacuerdo con tal actuación, el Director de la inspección fiscal procedió a regularizar dicha autoliquidación. Pese a que la empresa recurrió la decisión, la autoridad tributaria superior ratificó este proceder, al entender que desde la fecha de conclusión de las obras (31 de julio de 2007) el inmueble había estado afectado a las necesidades de la empresa y no había generado, pues, ningún acto gravado; por lo que en su opinión la fecha de la “primera ocupación” no había sido el 31 de julio de 2007, sino el 15 de enero de 2009, fecha del primer acto gravado (su venta) al que el edificio había dado lugar después de las mejoras. Conforme a esta interpretación, Kozuba no tenía derecho a la exención, en la medida en que la venta se había producido en el marco de la primera ocupación del edificio.

Tras pasar por las instancias judiciales inferiores correspondientes, el asunto se recurrió en casación ante el Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo de Polonia que, al igual que el remitente, albergaba dudas sobre la correcta transposición en la legislación polaca de los mandatos de la Directiva europea en este ámbito. Por tal razón, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

“¿Debe interpretarse el artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva [2006/112] en el sentido de que se opone a una normativa nacional [artículo 43, apartado 1, punto 10, de la Ley del IVA], conforme a la cual la entrega de edificios, construcciones o de partes de los mismos está exenta del IVA, salvo cuando:

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

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 éstos al primer adquirente o usuario, después de que dichos edificios, construcciones o partes de éstos

- 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?”

## 2. Fundamentos de Derecho y comentario.

No obstante la formulación de la cuestión prejudicial de forma unívoca, resulta evidente que la materia sobre la que se interpela al Tribunal europeo es doble. Se pretende, en primer lugar, que el TJUE se pronuncie acerca de la conformidad con el Derecho de la UE de la definición de “primera ocupación” contenida en la normativa polaca sobre el IVA; y, en segundo término, se plantea asimismo si el criterio cuantitativo respecto a las mejoras del inmueble empleado por este Estado miembro a efectos de otorgar la exención se alinea o no con los postulados del Derecho europeo.

Este control o supervisión a realizar por el Tribunal de Luxemburgo no deriva sino de los considerandos 7 y 35 de la Directiva IVA, según los cuales: “(7) El régimen común IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, (...)”; “(35) Conviene establecer una lista común de exenciones, con objeto de que los recursos propios puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros”.

En consonancia con ello, como es sabido, el artículo 12, apartados 1 y 2 de la Directiva IVA permite a los Estados miembros considerar como sujetos pasivos a quienes realicen de forma ocasional la entrega de un edificio con carácter previo a su primera ocupación. Junto a ello, posibilita también que los Estados miembros definan las modalidades de aplicación de la anterior circunstancia a las transformaciones de inmuebles. Como complemento a estas previsiones, el artículo 135, apartado 1, letra j) de la citada Directiva declara exentas las entregas de edificios que no cumplan los requisitos enunciados en el artículo 12, apartado 1, letra a) de la Directiva IVA, en el bien entendido de que la

venta de un edificio con posterioridad a su primera entrega a un consumidor final, no genera un valor añadido significativo y, en consecuencia, debe quedar exenta<sup>4</sup>.

En uso de la facultad reconocida a los Estados miembros en esta sede, Polonia reguló, a través del artículo 2, punto 14 de la Ley del Impuesto sobre bienes y servicios, el concepto de “primera ocupación”, circunscribiéndola -a los efectos que nos interesan en el presente caso- a la entrega de edificios para su utilización, en realización de actos gravados, al primer adquirente, con carácter posterior a la mejora de los mismos, siempre que la inversión efectuada para dicha mejora hubiera ascendido al menos al 30% del valor inicial del inmueble.

Adviértase, por tanto, que al ligar el concepto de “primera ocupación” a la realización de operaciones gravadas, Polonia ha excluido *de facto* la posibilidad de considerar exentas las ocupaciones que no son fuente de operaciones gravadas, de lo que cabe colegir que la exención prevista en el artículo 135, apartado 1, letra j) de la Directiva IVA no sería entonces aplicable a un supuesto como el que examinamos, en el que se transmite un edificio que previamente ha sido utilizado por su propietario, ya que dicha utilización no se consideraría “primera ocupación”, al no haberse efectuado en el contexto de una operación gravada.

Se suscita, pues, como primer interrogante, si esta regulación interna es o no conforme con el Derecho de la UE, a lo que el Tribunal responde de manera negativa, tras analizar su jurisprudencia preexistente y realizar una exégesis de lo dispuesto en la Directiva IVA a la luz de los criterios de interpretación literal, histórica, sistemática y teleológica (a falta de una definición en la propia Directiva del término “primera ocupación”). En efecto, ni de la literalidad de los preceptos estudiados, ni de los trabajos preparatorios de la citada Directiva, ni del contexto en el que se enmarca el artículo 12 (no cabe confundir la potestad que se otorga a los Estados miembros para determinar el modo de aplicar a las transformaciones/mejoras de inmuebles lo dispuesto respecto a la entrega anterior a su primera ocupación), y mucho menos desde el prisma de los objetivos a los que la Directiva se orienta, se infiere facultad alguna de los Estados miembros para condicionar o restringir las exenciones que en ella se contemplan.

Con arreglo a este razonamiento, el Alto Tribunal concluye la falta de compatibilidad con la Directiva IVA de la mencionada previsión interna, en virtud de la cual Polonia supedita la exención del IVA de las entregas de edificios tras su primera ocupación al requisito, inexistente en la Directiva IVA, de que esa primera ocupación se haya producido en el marco de una operación gravada.

Ahora bien, tal y como avanzamos, el órgano judicial interno elevó también al TJUE un aspecto adicional, relativo a si el criterio del legislador polaco de establecer un determinado porcentaje (en nuestro caso, el 30% como mínimo del valor inicial), respecto a los gastos de transformación del inmueble, podía entenderse como una posibilidad legítima de hacer uso de la capacidad conferida a los Estados miembros para regular este extremo, de conformidad con lo previsto en el artículo 12.2 de la Directiva IVA.

La respuesta a este segundo interrogante pasa necesariamente por la concreción de lo que deba entenderse por “transformación” que, por otro lado, no se define en la Directiva IVA. De ahí que, con base en su propia jurisprudencia<sup>5</sup>, el Tribunal precise que, si bien el legislador polaco ha optado por un criterio de índole cuantitativa, debe constatare igualmente la dimensión cualitativa de esta mejora, exigiéndose que se trate, en el supuesto de un edificio antiguo como el que nos ocupa, de una transformación sustancial, de modo que pueda destinarse a otro uso o, lo que es igual, asimilarse a un edificio nuevo. Ciertamente, es esta vertiente cualitativa la que se coherente con la finalidad de la Directiva, cual es la de gravar operaciones que incrementen el valor del bien de que se trate.

4 El TJUE remite, en este sentido, a su Sentencia de 4 de octubre de 2001, *Goed Wonen*, C-326/99, apartado 52.

5 Véase la STJUE de 12 de julio de 2012, *J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard*, C-326/11, apartado 39.

Por consiguiente, en opinión del Alto Tribunal, aun cuando el porcentaje al que se elevaron los gastos de mejora del inmueble en cuestión (un 55% respecto de su valor inicial), llevaría a deducir que sí se operó en el mismo una “transformación” en el sentido cualitativo requerido, es competencia del juez nacional corroborar esta última circunstancia.

Recapitulando, procedería finalmente preguntarnos qué repercusión encierra este pronunciamiento en relación con el Derecho español. A este respecto, el artículo 20. Uno LIVA declara exentas, en su apartado 22º, apartado A), “las segundas y ulteriores entregas de edificaciones, incluidos los terrenos en que se hallen enclavadas, cuando tengan lugar después de terminada su construcción o rehabilitación. A los efectos de lo dispuesto en esta Ley, se considerará primera entrega la realizada por el promotor que tenga por objeto una edificación cuya construcción o rehabilitación esté terminada. No obstante, no tendrá la consideración de primera entrega la realizada por el promotor después de la utilización ininterrumpida del inmueble por un plazo igual o superior a dos años por su propietario o por titulares de derechos reales de goce o disfrute o en virtud de contratos de arrendamiento sin opción de compra, salvo que el adquirente sea quien utilizó la edificación durante el referido plazo”.

En la misma dirección, a los efectos de esta ley, se precisa en el apartado B) que son obras de rehabilitación de edificaciones las que reúnan los siguientes requisitos: “1.º Que su objeto principal sea la reconstrucción de las mismas, entendiéndose cumplido este requisito cuando más del 50 por ciento del coste total del proyecto de rehabilitación se corresponda con obras de consolidación o tratamiento de elementos estructurales, fachadas o cubiertas o con obras análogas o conexas a las de rehabilitación. 2.º Que el coste total de las obras a que se refiera el proyecto exceda del 25 por ciento del precio de adquisición de la edificación si se hubiese efectuado aquélla durante los dos años inmediatamente anteriores al inicio de las obras de rehabilitación o, en otro caso, del valor de mercado que tuviera la edificación o parte de la misma en el momento de dicho inicio. A estos efectos, se descontará del precio de adquisición o del valor de mercado de la edificación la parte proporcional correspondiente al suelo”. Estas puntualizaciones se completan con un listado de supuestos que el legislador asimila las obras de rehabilitación, por su carácter análogo a éstas.

Se evidencia, pues, que la regulación española en este ámbito sí se acomoda perfectamente a los mandatos de la Directiva IVA. Con todo, siempre es bienvenida una sentencia que profundice y esclarezca el significado que ha de conferirse a determinados términos carentes de definición en la Directiva IVA, como son los de “primera ocupación” y “transformación”, susceptibles por ese motivo de ser ampliados o restringidos en ocasiones por los Estados miembros, si bien dentro de unos límites. En este sentido, conviene subrayar que la regulación española concerniente a lo que haya de entenderse por transformación/mejora de una edificación a los efectos de la correspondiente exención del IVA, combina tanto exigencias cuantitativas como cualitativas y, por tal motivo, consideramos que respeta adecuadamente los postulados europeos a los que nos hemos referido, tal y como han sido objeto de interpretación por parte del TJUE en la presente sentencia.

### 3. Fallo.

De conformidad con lo señalado, el Tribunal de Justicia declara que: “El artículo 12, apartados 1 y 2, y el artículo 15, 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, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que supedita la exención del Impuesto sobre el valor añadido para las entregas de edificios al requisito de que la primera ocupación de éstos se haya producido en el marco de una operación gravada. Estas mismas disposiciones deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que tal normativa nacional supedite esa exención al requisito de que, en caso de “mejora” de un edificio

---

existente, los gastos realizados con ese fin no hayan sobrepasado el 30% del valor inicial del edificio, siempre que este concepto de “mejora” se interprete del mismo modo que el concepto de “transformación” del artículo 12, apartado 2, de la Directiva 2006/112, es decir, en el sentido de que el edificio de que se trate debe haber sufrido modificaciones sustanciales, destinadas a modificar su uso o a cambiar considerablemente las condiciones de ocupación del mismo”.