

Sentencia del TJUE (Sala Cuarta) de 10 de septiembre de 2104

Asunto: C-92/13

Partes: *Gemeente y Secretario de Estado de Finanzas holandés*

Síntesis:

«Procedimiento prejudicial — Sexta Directiva IVA — Artículo 5, apartado 7, letra a) — Operaciones imponibles — Concepto de “entrega a título oneroso” — Primera ocupación, por un municipio, de un bien inmueble construido por cuenta de dicho municipio en terreno de su propiedad — Actividades desarrolladas en condición de autoridad pública y en condición de sujeto pasivo»

1. Comentario

En el presente asunto el Tribunal de Justicia analiza el artículo 5, apartado 7, letra a) de la Sexta Directiva sobre el IVA en el marco de un litigio suscitado entre Gemeente y el Secretario de Finanzas holandés respecto al derecho de deducir el IVA repercutido con ocasión a los costes de construcción de un edificio municipal. Concretamente, se disputa el alcance del derecho de deducción del IVA cuando solamente un pequeño porcentaje del 6% del total del edificio utilizado por primera vez (de las cuales 1% corresponde a prestaciones exentas que no dan derecho a la deducción del IVA) queda afectado a realizar prestaciones municipales en condición de sujeto pasivo.

En virtud de aquel precepto, el Tribunal de Justicia admite asimilar el edificio en construcción a una entrega a título oneroso a efectos de aplicar el IVA siempre y cuando el IVA soportado no habría dado lugar a una deducción total en el caso de que el mencionado edificio se hubiera adquirido en su integridad por otro sujeto pasivo. El Tribunal de Justicia se basa en jurisprudencia previa recaída en el asunto C-299/11 y reitera su criterio de que la construcción de la que se trata en el presente caso construida por un tercero en terreno de propiedad municipal queda sujeto a aplicación del IVA.

Además, siguiendo las conclusiones de la Abogada General Sra. Eleanor Sharpston, el Tribunal de Justicia señala que todo el IVA soportado por Gemeente debe dar derecho a deducción sobre la base del valor íntegro de cada uno de los elementos del inmueble. A saber, el trato fiscal otorgado por el artículo 5. 7 a) de la Sexta Directiva ha de aplicarse a la entrega total del edificio, no solamente a las entregas de bienes y prestaciones de servicios efectuadas por los contratistas ajenos de Gemeente. Efectivamente, siguiendo el criterio de la Abogada General, adoptado por el Tribunal de Justicia, al establecer el citado precepto que “los Estados miembros podrán asimilar a entregas a título oneroso la aplicación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes (...) contruidos (...) dentro de la actividad de la empresa, siempre que la adquisición de los bienes, derivada de una entrega realizada por otro sujeto pasivo, no origine un derecho a la deducción [total] del [IVA]”; dicho trato fiscal se refiere a toda la entrega. En el presente asunto, el edificio fue construido bajo pedido utilizando un terreno y una fachada suministrados por Gemeente; se ha edificado dentro de la actividad de la empresa del Gemeente y se utiliza para los fines de la misma. Por tanto, la cuota de IVA que debe abonar el Gemeente debe calcularse sobre la base del precio total de compra (o a falta de él, el precio de coste en el momento de la entrega) de todos y cada uno de los elementos del terreno y del edificio siempre y cuando, como en el presente caso, no se haya recaudado ya el IVA con respecto a tales elementos.

No obstante, la utilización posterior del inmueble solo dará derecho a deducción del impuesto en la proporción correspondiente a su utilización para las necesidades de operaciones impositivas de Gemeente. Es decir, en la medida que el edificio se utilice para operaciones gravadas en un 5%, Gemeente podrá deducir dicho porcentaje de impuesto soportado del importe de impuesto repercutido que debe pagar a las autoridades tributarias. En cambio, en cuanto al 95% restante, destinado a otras operaciones, no podrá practicarse deducción alguna conforme a los artículos 17.2 y 17.5 de la Sexta Directiva.

2. Antecedentes

Gemeente, lleva a cabo operaciones como autoridad pública y como sujeto pasivo. En el ejercicio de sus funciones encarga a un tercero la construcción de un edificio de oficinas sobre su terreno de propiedad municipal, afectando un 6% de la superficie del edificio a sus actividades desarrolladas como sujeto pasivo de los cuales 1% corresponde a prestaciones exentas, que no dan derecho a la deducción del IVA. El resto del 94% del edificio quedó afectado a las actividades de Gemeente como autoridad pública.

En la declaración de la renta anual correspondiente al año 2002, Gemeente solicita la devolución total del IVA soportado por el 100% de la obra construida, sin aceptar la propuesta de la administración de devolución del 6% del impuesto respectivo a las actividades desarrolladas por Gemeente en calidad de sujeto pasivo.

Gemeente recurre la resolución tributaria en apelación, aunque el Tribunal de apelación confirma dicha resolución. Gemeente interpone un recurso de casación ante el Tribunal Supremo holandés, alegando que el edificio, construido para las necesidades de su actividad empresarial, es un bien producido en la propia empresa, y, por tanto, la prestación de servicios de construcción debería entenderse como una entrega a título oneroso, sometida al IVA en virtud de la legislación interna.

3. Cuestiones planteadas

El Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 5, apartado 7, inicio y letra a), de la Sexta Directiva en el sentido de que ha de tener la consideración de entrega a título oneroso la situación en la cual un municipio ocupa por primera vez un edificio que ha encargado construir sobre suelo propio y que va a utilizar en un 94 % para sus actividades como autoridad pública y en un 6 % para sus actividades como sujeto pasivo, de las que un 1 % corresponde a servicios exentos que no dan derecho a deducción?»

4. Fallo

El Tribunal de Justicia (Sala Cuarta) declara:

“El artículo 5, apartado 7, letra a), 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 se aplica a una situación, como la que es objeto del litigio principal, en la que un municipio ocupa por primera vez un inmueble que ha encargado construir en un terreno de su propiedad y que va a utilizar en un 94 % de su superficie para sus actividades como autoridad pública y en un 6 % de su superficie para sus actividades como sujeto pasivo, de las cuales un 1 % corresponde a prestaciones exentas que no dan derecho a la deducción del impuesto sobre el valor añadido. Sin embargo, la utilización posterior del inmueble para las actividades del municipio sólo puede dar derecho a la deducción del impuesto pagado por la afectación prevista en dicha disposición en la proporción correspondiente a su utilización para las necesidades de operaciones imponibles, en aplicación del artículo 17, apartado 5, de dicha Directiva.”

5. Fundamentos de la sentencia

En primer lugar, el Tribunal de Justicia procede a recordar que en virtud de la Sexta Directiva, los municipios no se consideran, en principio, sujetos pasivos del IVA por las actividades u operaciones que realicen como autoridades públicas. No obstante, según el artículo 5, apartado 7, letra a) de la misma Directiva ciertas operaciones se asimilan o pueden asimilarse a una entrega de bienes efectuada a título oneroso.

Concretamente, los Estados miembros pueden asimilar a una entrega a título oneroso, sujeta al IVA, la afectación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes construidos, dentro de la actividad de su empresa, siempre que la adquisición de los bienes, derivada de una entrega realizada por otro sujeto pasivo, no origine un derecho a la deducción total del IVA.

A este respecto, el Tribunal de Justicia resalta, de acuerdo con su jurisprudencia previa recaída en la sentencia *Gemeente Vlaardingen*, que el tenor del artículo 5, 7 a) al aludir a los “bienes [...] construidos [...] dentro de la actividad de la empresa [de un sujeto pasivo]”, incluye no sólo los bienes edificadas por la propia empresa, sino también aquellos que sean construidos mediante un tercero con materiales puestos a su disposición por la propia empresa.

Por tanto, el inmueble edificado por un tercero sobre un terreno perteneciente a un municipio, como el *Geemente*, queda cubierto por los términos reflejados de la anterior norma.

Debe precisarse en continuación, que la facultad de la que hace uso Holanda de asimilar a una entrega efectuada a título oneroso la afectación de un bien a las necesidades de la actividad empresarial del sujeto pasivo sólo es posible cuando la adquisición de este bien de otro sujeto pasivo no genere en el primero un derecho a la deducción total del IVA.

En este aspecto el Tribunal de Justicia comparte las opiniones de la Abogada General al determinar que efectivamente el IVA soportado no habría sido totalmente deducible si el edificio construido para el *Geemente* se hubiera adquirido en su integridad de otro sujeto pasivo, puesto que la construcción en cuestión se utiliza también para fines ajenos a operaciones imponibles.

Por consiguiente, puesto que *Geemente* 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 en un 94 % como autoridad pública y en un 6 % como sujeto pasivo (del cual un 1 % corresponde a prestaciones exentas que no dan derecho

a deducción), debe considerarse que la presente situación queda incluida en el ámbito de aplicación del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, en la medida en que Holanda ha hecho uso de la facultad prevista en dicha disposición.

En este sentido, el Tribunal afirma que la propia afectación queda sometida al IVA y el importe del IVA adeudado por el Gemeente por este concepto debe calcularse, conforme al artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, sobre la base del valor íntegro de cada uno de los elementos, el terreno y el inmueble, entendiéndose que no debe haberse percibido IVA anteriormente por ellos.

Ahora bien, como destaca la Abogada General en los puntos 72 y 73 de sus conclusiones, todo el IVA soportado por el Gemeente por los bienes adquiridos a efectos de la afectación posterior debe dar derecho a la deducción, de conformidad con el artículo 17, apartado 2, de la Sexta Directiva; es decir, solamente en parte del IVA abonado por la afectación del edificio a las necesidades de operaciones gravadas que se concreta en el 5% de la superficie de la construcción. En ningún caso se admitirá la deducción del IVA en la proporción en la que dichos bienes se utilicen para operaciones exentas o no incluidas en el ámbito de aplicación del impuesto.

