SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 16 de enero de 2003 *

En el asunto C-315/00,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 234 CE, por el Bundesfinanzhof (Alemania), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Rudolf Maierhofer

y

Finanzamt Augsburg-Land,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 13, parte B, letra b), 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

* Lengua de procedimiento: alemán.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por el Sr. M. Wathelet, Presidente de Sala, y los Sres. C.W.A. Timmermans, D.A.O. Edward, P. Jann y S. von Bahr (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;
Secretario: Sr. H.A. Rühl, administrador principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— en nombre del Sr. Maierhofer, por el Sr. C. Theil, Rechtsanwalt;

— en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. W.-D. Plessing y la Sra. B. Muttelsee-Schön, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. E. Traversa y K. Gross, en calidad de agentes, asistidos por el Sr. A. Böhlke, Rechtsanwalt;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales del Sr. Maierhofer, representado por el Sr. C. Theil; del Gobierno alemán, representado por la Sra. B. Muttelsee-Schön y el Sr.

F. Huschens, en calidad de agente; del Gobierno del Reino Unido, representado por la Sra. P. Whipple, Barrister, y de la Comisión, representada por el Sr. K. Gross, asistido por el Sr. A. Böhlke, expuestas en la vista de 7 de febrero de 2002;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 6 de junio de 2002;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 25 de mayo de 2000, recibida en el Tribunal de Justicia el 21 de agosto siguiente, el Bundesfinanzhof planteó, con arreglo al artículo 234 CE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del artículo 13, parte B, letra b), 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 (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Sr. Maierhofer y el Finanzamt Augsburg-Land, una administración tributaria (en lo sucesivo, «Finanzamt»), acerca de la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») de las operaciones de arrendamiento de edificios compuestos de elementos prefabricados efectuadas por el Sr. Maierhofer.

Legislación comunitaria

3 El artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva dispone lo siguiente:

«Estarán sujetas al impuesto sobre el valor añadido:

1. Las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal.»

4 El artículo 4 de la Sexta Directiva establece:

«1. Serán considerados como sujetos pasivos quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna de las actividades económicas mencionadas en el apartado 2, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

2. Las actividades económicas a que se alude en el apartado 1 son todas las de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En especial será considerada como actividad económica la operación que implique la

explotación de un bien corporal o incorporal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

3. Los Estados miembros estarán facultados para considerar también como sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional una operación relacionada con las actividades mencionadas en el apartado 2 y en especial alguna de las operaciones siguientes:

a) la entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan; los Estados miembros podrán definir las modalidades de aplicación de este criterio a las transformaciones de inmuebles, y al terreno sobre el que éstos se levantan.

Los Estados miembros estarán facultados para aplicar criterios distintos al de la primera ocupación, tales como el del plazo transcurrido entre la fecha de terminación del inmueble y la de la primera entrega, o el del plazo transcurrido entre la fecha de la primera ocupación y la de la entrega ulterior, en tanto que estos plazos no rebasen, respectivamente, cinco y dos años.

Se considerará como edificio toda construcción incorporada al suelo;

[...]»

5 El artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva prevé:

«Sin perjuicio de lo establecido en otras disposiciones comunitarias, los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas y a fin de asegurar la aplicación correcta y simple de las exenciones previstas a continuación y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos:

[...]

b) el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles, con excepción de:

1. las operaciones de alojamiento, tal como se definan en las legislaciones de los Estados miembros, que se efectúen en el marco del sector hotelero o en sectores que tengan una función similar, incluidos los arrendamientos de campos de vacaciones o de terrenos acondicionados para acampar;

2. los arrendamientos de espacios para el estacionamiento de vehículos;

3. los arrendamientos de herramientas y maquinaria de instalación fija;

4. los alquileres de cajas de seguridad.

Los Estados miembros podrán [prever excepciones adicionales al] ámbito de aplicación de esta exención [...]»

Legislación nacional

6 La Umsatzsteuergesetz 1993 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1993, BGBl. 1993 I, p. 565; en lo sucesivo, «UStG»), en su versión aplicable en el litigio principal, dispone, en su artículo 1, que están sujetas al impuesto sobre el volumen de negocios las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un empresario en el marco de su actividad.

7 El artículo 4 de la UStG establece ciertas exenciones. Conforme al apartado 12, primera frase, letra a), de dicha disposición, están exentos, en particular, el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles.

8 El artículo 4, apartado 12, segunda frase, de la UStG excluye de esta exención determinadas operaciones:

«No se hallan exentos los arrendamientos de habitaciones o de dormitorios que los empresarios destinen al alojamiento temporal de huéspedes, los arrendamientos temporales de espacios para el estacionamiento de vehículos, los arrendamientos temporales de terrenos acondicionados para acampar y los

arrendamientos y alquileres de maquinaria y cualesquiera otras instalaciones, cualquiera que sea su naturaleza, que formen parte de una superficie de explotación, aun cuando constituyan elementos esenciales de un inmueble.»

9 El artículo 94, apartado 1, del Bürgerliches Gesetzbuch (Código Civil alemán; en lo sucesivo, «BGB») dispone:

«Son partes integrantes esenciales de un bien inmueble las cosas que están firmemente unidas al terreno, en particular los edificios [...]»

10 A tenor del artículo 95, apartado 1, del BGB:

«No se consideran partes integrantes de un bien inmueble las cosas que están unidas al terreno con una finalidad meramente provisional. [...]»

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

11 El Sr. Maierhofer arrendó al Freistaat Bayern (Land de Baviera) albergues colectivos, «junto con el terreno necesario», destinados al alojamiento temporal de solicitantes de asilo. Se acordó que el contrato de arrendamiento tendría una duración de cinco años prorrogables.

12 Algunos de los edificios de que se trata se encontraban en un terreno que una entidad local había cedido en arrendamiento al Sr. Maierhofer y otros en terrenos que el arrendatario de los edificios, el propio Land de Baviera, había tomado en arrendamiento. En ambos casos, debía restablecerse íntegramente el estado inicial de los terrenos al término del contrato.

13 El Sr. Maierhofer construyó en dichos terrenos, con elementos prefabricados, edificios de una o dos plantas, a semejanza de las casas prefabricadas. Los edificios se levantaban sobre zócalos de hormigón construidos sobre una base de hormigón anclada en el suelo. Las paredes, formadas por paneles, se fijaban a los cimientos mediante pernos. El techo estaba cubierto de tejas. Los suelos y paredes de los baños y cocinas estaban alicatados. El sistema de construcción permitía que los edificios pudieran ser desmontados en cualquier momento por un equipo de ocho personas en un plazo de diez días, para ser utilizados de nuevo.

14 El Sr. Maierhofer no dedujo el impuesto soportado por la construcción de los edificios en 1992. En los ejercicios de 1993 a 1995, declaró operaciones de arrendamiento de bienes inmuebles, exentas en virtud del artículo 4, apartado 12, primera frase, letra a), de la UStG.

15 Sin embargo, el Finanzamt gravó las operaciones de arrendamiento efectuadas por el Sr. Maierhofer al tipo normal, por estimar que no se referían a bienes inmuebles, sino sólo a edificios que, en realidad, no constituían partes integrantes de un bien inmueble en el sentido del artículo 95 del BGB. Al efectuar la liquidación del impuesto, el Finanzamt tuvo en cuenta las cuotas deducibles.

16 El Finanzgericht (Alemania) desestimó el recurso interpuesto por el Sr. Maierhofer contra las liquidaciones tributarias giradas por el Finanzamt.

17 El Sr. Maierhofer interpuso entonces un recurso de casación («Revision») ante el Bundesfinanzhof. Alegaba que, a la luz de la Sexta Directiva, el artículo 4, apartado 12, primera frase, letra a), de la UStG era objeto de una aplicación errónea.

18 El Bundesfinanzhof indica que el artículo 4 de la UStG, que aplica el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, no excluye expresamente de la exención del impuesto sobre el volumen de negocios operaciones como las efectuadas por el Sr. Maierhofer, que consisten en el arrendamiento de edificios construidos con carácter provisional. Sin embargo, opina que, según la jurisprudencia nacional, el artículo 4, apartado 12, primera frase, letra a), de la UStG ha de interpretarse de conformidad con las disposiciones del Derecho civil alemán y, en particular, del artículo 95, apartado 1, frases primera y segunda, del BGB, que establece que no son partes integrantes de un bien inmueble las cosas, incluidos los edificios, que estén unidas al terreno con una finalidad meramente provisional. Desde este punto de vista, el arrendamiento de estos edificios constituye una operación imponible.

19 No obstante, el Bundesfinanzhof alberga dudas acerca de la compatibilidad del enfoque jurisprudencial alemán con el Derecho comunitario y estima necesario, en consecuencia, plantear al Tribunal de Justicia las dos cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Está comprendida en el concepto de "arrendamiento de bienes inmuebles" contemplado en el artículo 13, parte B, letra b), de la Directiva 77/388/CEE la cesión a título oneroso del uso de un edificio construido con elementos prefabricados que debe desmontarse al término del contrato y que puede volver a utilizarse en otro terreno?

2) A este respecto, ¿es relevante el hecho de que el arrendador haya cedido al arrendatario el uso del terreno y del edificio o sólo del edificio que haya construido en el terreno del arrendatario?»

Sobre la primera cuestión

20 Mediante su primera cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita al Tribunal de Justicia que se pronuncie acerca del alcance del concepto de arrendamiento de bienes inmuebles utilizado en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

21 A juicio del Gobierno alemán, no es necesario dar una definición precisa del concepto de arrendamiento de bienes inmuebles, en la medida en que el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros establecer excepciones que se añadan a las previstas en dicha disposición, posibilidad de que hizo uso el legislador alemán. En efecto, en opinión de dicho Gobierno, de unas disposiciones administrativas aprobadas por el Bundesrat se desprende que el arrendamiento de edificios construidos con elementos prefabricados, incorporados al terreno de forma provisional, no constituye un arrendamiento de bienes inmuebles en el sentido del BGB, y por lo tanto no se le aplica la exención del impuesto sobre el volumen de negocios prevista para tales arrendamientos.

22 Sin embargo, debe recordarse, por un lado, que el artículo 4 de la UStG, que adapta el Derecho interno al artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, establece que, en principio, el arrendamiento de bienes inmuebles se halla exento, al tiempo que sólo excluye de la exención algunas operaciones específicas de arrendamiento que coinciden globalmente con las contempladas en el artículo 13, parte B, letra b), párrafo primero, puntos 1 a 4, de dicha Directiva. Las disposiciones del artículo 4 de la UStG no prevén ninguna excepción adicional y, en concreto, no excluyen expresamente los edificios construidos con elementos prefabricados.

23 Por otro lado, en lo que atañe a las disposiciones administrativas a que se refiere el Gobierno alemán, ha de señalarse que el Bundesfinanzhof no las ha mencionado siquiera en su resolución de remisión. Asimismo, como se desprende de los debates mantenidos durante la vista, dichas disposiciones, aun cuando hayan sido aprobadas por el Bundesrat, no pasan de meras directrices y carecen del rango legal que posee el artículo 4 de la UStG. En consecuencia, no pueden establecer una excepción adicional en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), párrafo segundo, de la Sexta Directiva.

24 En estas circunstancias, procede considerar que la República Federal de Alemania no hizo uso, a la hora de adaptar su Derecho interno a la Sexta Directiva, de la facultad concedida por el artículo 13, parte B, letra b), de dicha Directiva para prever excepciones distintas de las contempladas expresamente en la mencionada disposición.

25 Asimismo, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia, las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario y que, en consecuencia, deben definirse para toda la Comunidad (véase la sentencia de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Irlanda, C-358/97, Rec. p. I-6301, apartado 51).

26 Por lo tanto, la interpretación del concepto de arrendamiento de bienes inmuebles utilizado en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva no puede depender de la lectura que dicho concepto reciba en el Derecho civil de un Estado miembro. En consecuencia, es necesario, en contra de lo que sostiene el Gobierno alemán, examinar el alcance del concepto de arrendamiento de bienes inmuebles.

27 Para la interpretación de una disposición de Derecho comunitario procede tener en cuenta tanto el tenor de ésta, como su contexto y los objetivos que pretende alcanzar la normativa de que forma parte (véanse las sentencias de 14 de octubre de 1999, Adidas, C-223/98, Rec. p. I-7081, apartado 23, y de 14 de junio de 2001, Kvaerner, C-191/99, Rec. p. I-4447, apartado 30).

28 El texto del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva no define el alcance del concepto de arrendamiento de bienes inmuebles. En consecuencia, debe analizarse el contexto de esta disposición y los objetivos que pretende alcanzar la normativa de que forma parte.

29 Del tenor del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva se desprende que el legislador comunitario pretendía gravar el arrendamiento de bienes muebles, a diferencia del arrendamiento de bienes inmuebles que debe, en principio, quedar exento.

30 Así, el Tribunal de Justicia declaró que una disposición nacional que extendía al alquiler de determinados bienes muebles la exención del IVA que el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva reserva exclusivamente al arrendamiento de bienes inmuebles era contraria a dicha Directiva (véase la sentencia de 3 de julio de 1997, Comisión/Francia, C-60/96, Rec. p. I-3827, apartado 16).

31 Los bienes controvertidos en el asunto en el que recayó la sentencia Comisión/Francia, antes citada, eran caravanas, tiendas de campaña, residencias móviles y viviendas de recreo de construcción ligera. Estos bienes, calificados de muebles, se

caracterizaban por ser móviles, en el caso de las caravanas y residencias móviles, o fácilmente trasladables, en el caso de las tiendas de campaña y de las viviendas de recreo de construcción ligera.

32 Sin embargo, los edificios controvertidos en el litigio principal, descritos en el apartado 13 de la presente sentencia, no son móviles ni fácilmente trasladables. Son edificios que se levantan sobre zócalos de hormigón construidos sobre una base de hormigón anclada en el suelo. Pueden ser desmontados al término del contrato de arrendamiento, para su uso posterior, pero para ello se requieren diez días de trabajo de ocho personas.

33 Debe considerarse que tales edificios, constituidos por construcciones incorporadas al suelo, son bienes inmuebles. A este respecto, es relevante que las construcciones no sean fácilmente desmontables y trasladables, pero, en contra de lo que sostiene el Gobierno alemán, no se requiere que se hallen indisociablemente incorporadas al suelo. La duración del contrato de arrendamiento tampoco es decisiva a la hora de determinar si los edificios de que se trata son bienes muebles o inmuebles.

34 Esta definición del concepto de edificio corresponde a la que figura en el artículo 4, apartado 3, letra a), de la Sexta Directiva, relativo a la entrega de edificios o partes de edificios. En efecto, no hay razón para que este concepto varíe según se trate de una operación de arrendamiento en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la misma Directiva o de una operación de entrega contemplada en el mencionado artículo 4, apartado 3, letra a).

35 En consecuencia, procede responder a la primera cuestión que el arrendamiento de un edificio construido con elementos prefabricados incorporados al suelo de modo que no sean fácilmente desmontables ni fácilmente trasladables constituye

un arrendamiento de un bien inmueble en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, aun cuando dicho edificio vaya a ser desmontado al término del contrato de arrendamiento y utilizado de nuevo en otro terreno.

Sobre la segunda cuestión

36 Mediante su segunda cuestión, el órgano jurisdiccional remitente solicita que se dilucide si, para determinar si un arrendamiento constituye un arrendamiento de un bien inmueble en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, es relevante el hecho de que el arrendador ceda al arrendatario el uso del terreno y del edificio o sólo del edificio que haya construido en el terreno del arrendatario.

37 A juicio del Sr. Maierhofer y de la Comisión, la calificación de una operación de arrendamiento de un bien inmueble no depende en modo alguno de tal circunstancia.

38 El Gobierno del Reino Unido considera, por el contrario, que es relevante que el arrendador ceda al arrendatario no sólo el uso del propio edificio, sino también el del terreno en que éste ha sido construido. De no ser así, existiría el riesgo de que una prestación de servicios imponible, como las obras de construcción o de reparación de un edificio, se hiciera pasar por una operación exenta de arrendamiento de un bien inmueble.

39 A este respecto, ha de destacarse que el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva define las operaciones exentas en función de la naturaleza de las operaciones que se hayan efectuado. Para determinar si una operación constituye un arrendamiento o si se trata de obras de construcción o de reparación, deben tenerse en cuenta sus elementos característicos (véase, por lo que respecta al artículo 2, punto 1, de la Sexta Directiva, la sentencia de 25 de febrero de 1999, CPP, C-349/96, Rec. p. I-973, apartado 29), con independencia del modo en que puedan ser artificialmente presentadas.

40 Además, como se desprende de la respuesta a la primera cuestión, el arrendamiento de un bien inmueble puede referirse sólo a un edificio. No es necesario que abarque al mismo tiempo el edificio y el terreno en que éste se asienta para que reciba la calificación de arrendamiento de un bien inmueble en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva.

41 En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión que, para determinar si un arrendamiento constituye un arrendamiento de un bien inmueble en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva, no es relevante el hecho de que el arrendador ceda al arrendatario el uso del terreno y del edificio o sólo del edificio que haya construido en el terreno del arrendatario.

Costas

42 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán y del Reino Unido, así como por la Comisión, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof mediante resolución de 25 de mayo de 2000, declara:

1) **El arrendamiento de un edificio construido con elementos prefabricados incorporados al suelo de modo que no sean fácilmente desmontables ni fácilmente trasladables constituye un arrendamiento de un bien inmueble en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), 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, aun cuando dicho edificio vaya a ser desmontado al término del contrato de arrendamiento y utilizado de nuevo en otro terreno.**

2) **Para determinar si un arrendamiento constituye un arrendamiento de un bien inmueble en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva 77/388, no es relevante el hecho de que el arrendador ceda al arrendatario el uso del terreno y del edificio o sólo del edificio que haya construido en el terreno del arrendatario.**

Wathelet Timmermans Edward

Jann von Bahr

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 16 de enero de 2003.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Quinta

M. Wathelet