Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. PAOLO MENGOZZI
presentadas el 12 de septiembre de 2012 [1]

Asunto C-395/11

BLV Wohn- und Gewerbebau GmbH
contra
Finanzamt Lüdenscheid

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Bundesfinanzhof (República Federal de Alemania)]

«Fiscalidad — Impuesto sobre el valor añadido — Derecho del Estado miembro autorizado a poner en práctica una medida de inaplicación ejercitable de forma parcial — Concepto de "obras de construcción"»

I. Introducción

1. En el presente procedimiento, el Bundesfinanzhof de la República Federal de Alemania plantea al Tribunal de Justicia una petición de decisión prejudicial relativa a la interpretación de la Decisión 2004/290/CE del Consejo, de 30 de marzo de 2004, por la que se autoriza a Alemania a poner en práctica una medida de inaplicación del artículo 21 de la Sexta Directiva 77/388/CEE en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. [2]

II. Marco normativo

A. Normativa de la Unión

2. El artículo 1 de la Decisión 2004/290 establece:

«No obstante lo dispuesto en la letra a) del apartado 1 del artículo 21 de la Directiva 77/388/CEE (en el texto de su artículo 28 *octies*), se autoriza a la República Federal de Alemania para designar como deudor del impuesto sobre el valor añadido al destinatario del suministro de bienes o de la prestación de servicios contemplados en el artículo 2 de la presente Decisión, con efectos del 1 de abril de 2004».

1 — Lengua original: italiano.
2 — DO L 94, p. 59.

3. El artículo 2 de la Decisión 2004/290 dispone:

«El destinatario del suministro de bienes o de la prestación de servicios puede ser designado como deudor del IVA en los siguientes casos:

1) cuando se presten servicios de limpieza de edificios a un sujeto pasivo, excepto cuando el destinatario de la prestación alquila exclusivamente un máximo de dos residencias o cuando las obras de construcción sean efectuadas para un sujeto pasivo;

2) cuando se suministren bienes inmuebles a un sujeto pasivo de conformidad con lo dispuesto en las letras g) y h) de la sección B del artículo 13 y cuando el proveedor se haya acogido al derecho de gravar el suministro.»

4. El artículo 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,[3] disponía, en la versión pertinente en el caso de autos:

«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;

2. las importaciones de bienes».

5. El artículo 5, apartados 1 y 5, de la Directiva 77/388 establecía, en su versión pertinente para la Decisión de que se trata:

«1. Se entenderá por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

[…].

5. Los Estados miembros podrán considerar como entrega de bienes, en el sentido del apartado 1, la entrega de ciertas obras en inmuebles.»

6. El artículo 6 de la Directiva 77/388 establecía, en su versión aquí pertinente:

«Prestaciones de servicios

1 Serán consideradas como "prestaciones de servicios" todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes con arreglo a lo dispuesto en el artículo 5.

[…].»

3 — DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54.

7. El artículo 1, punto 7, de la Directiva 2006/69/CE del Consejo, de 24 de julio de 2006, por la que se modifica la Directiva 77/388/CEE en lo relativo a determinadas medidas de simplificación del procedimiento de aplicación del impuesto sobre el valor añadido y de contribución a la lucha contra la evasión o el fraude fiscales y por la que se derogan determinadas Decisiones destinadas a la concesión de excepciones,[4] establece:

«7) En la versión del artículo 21, apartado 2, contenida en el artículo 28 octavo, se inserta la siguiente letra:

"c) Cuando se lleven a cabo las siguientes entregas de bienes o prestaciones de servicios, los Estados miembros podrán establecer que el deudor del impuesto sea el sujeto pasivo destinatario de dichas entregas o prestaciones:

i) la prestación de servicios de construcción, incluidos los servicios de reparación, limpieza, mantenimiento, modificación o demolición relacionados con bienes inmuebles, así como la entrega de obras en inmuebles considerada entrega de bienes en virtud del artículo 5, apartado 5;

[…]"»

8. El artículo 199 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido,[5] establece:

«1. Los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las siguientes operaciones:

a) la prestación de servicios de construcción, incluidos los servicios de reparación, limpieza, mantenimiento, modificación o demolición relacionados con bienes inmuebles, así como la entrega de obras en inmuebles considerada entrega de bienes en virtud del apartado 3 del artículo 14;

[…].»

B. Normativa nacional

9. El artículo 3, apartados 1, 4 y 9, de la Umsatzsteuergesetz 2005 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 2005; en lo sucesivo, «UStG») establece:

«(1) Se considerarán entregas de bienes las prestaciones de una empresa mediante las cuales ésta o un tercero designado por ésta permiten al comprador o a un tercero designado por éste disponer en nombre propio de un bien (transmisión del poder de disposición de un bien) [...].

(4) Si la empresa se ha hecho cargo de la elaboración o transformación de un objeto y a tal fin utiliza materiales que ella misma haya obtenido, la prestación tendrá la consideración de entrega de bienes (suministro de obra) cuando los materiales no sean únicamente componentes u otros elementos accesorios. Lo mismo se observará cuando los objetos estén incorporados al suelo. […]

(9) Constituirán otras prestaciones aquellas que no consistan en entregas de bienes. […]»

4 — DO L 221, p. 9.
5 — DO L 347, p. 1.

10. El artículo 13a, apartado 1, punto 1, de la UStG, en la versión en vigor desde el 1 de abril de 2004, basado en la Decisión 2004/290, establece que, en el caso previsto en el artículo 1, apartado 1, punto 1, el empresario será responsable del pago del impuesto.

11. El artículo 13b, apartados 1, punto 4, y 2, segunda frase, de la UStG, en su versión vigente desde el 1 de abril de 2004, establece:

«(1) En las operaciones imponibles siguientes, el impuesto se devenga al expedirse la factura, pero a más tardar al expirar el mes natural siguiente a la ejecución de la prestación: (…)

4. Las prestaciones derivadas de contratos de ejecución de obra y otras prestaciones que estén dirigidas a la edificación, reparación, mantenimiento, modificación o demolición de construcciones, con excepción de las prestaciones de proyección y de vigilancia. […]

(2) […] En los supuestos mencionados en el apartado 1, primera frase, punto 4, primera frase, el destinatario de la prestación estará obligado al pago del impuesto si es un empresario que realiza prestaciones en el sentido del apartado 1, primera frase, punto 4, primera frase, de la UStG. […]».

12. El artículo 48, apartado 1, tercera frase, de la Einkommensteuergesetz (Ley alemana del impuesto sobre la renta) define las obras de construcción como:

«[…] todas las prestaciones que estén dirigidas a la edificación, reparación, mantenimiento, modificación o demolición de construcciones».

III. Hechos y cuestiones prejudiciales

13. Blv Wohn-und Gewerbebau GmbH (en lo sucesivo, «Blv»), que ha incoado el procedimiento ante el órgano jurisdiccional nacional, es una empresa que desarrolla actividades de adquisición, urbanización y construcción de fincas y que tiene la consideración de empresario en el sentido de la Ley alemana del impuesto sobre el volumen de negocios de 2005 y de sujeto pasivo conforme a la Directiva 77/388 en su versión en vigor en el año de que se trata.

14. En septiembre de 2004, Blv encargó a la sociedad Rolf & Co. oHG (en lo sucesivo, «Rolf & Co.») la construcción, en su condición de contratista principal, sobre un terreno de propiedad de la propia Blv, un edificio de viviendas compuesto por seis apartamentos por un precio a tanto alzado.

15. Rolf & Co. giró el 17 de noviembre de 2005 una factura final sin indicar el IVA y en la que señalaba a Blv como deudora del impuesto en su condición de destinataria de la prestación.

16. En un primer momento, Blv pagó el IVA por la prestación recibida en el ejercicio fiscal de 2005, puesto que, en virtud del artículo 13b, apartado 2, segunda frase, de la UStG, dicho impuesto gravaba, en el caso de autos, al destinatario de la prestación. [6]

17. Posteriormente, Blv solicitó a la oficina competente (el Finanzamt Lüdenscheid) la devolución del importe pagado, al sostener que esta última disposición no debió aplicarse en el caso objeto de examen y que, por tanto, el único deudor era Rolf & C.

6 — En el sistema del IVA, es normalmente la persona que realiza la prestación quien debe facturar y abonar el impuesto. Por otro lado, en algunos sectores (*in primis*, el de la construcción, sobre todo en las relaciones entre contratistas y subcontratistas, en la medida en que a menudo los subcontratistas facturan y no abonan el IVA) es cada vez más usual el recurso a la denominada autoliquidación o *reverse charge*, que designa al destinatario de dicha prestación como deudor del IVA (en el ejemplo mencionado, el contratista). El artículo 27 de la Sexta Directiva permite al Consejo autorizar a los Estados miembros a que establezcan las medidas de inaplicación de la propia Directiva para simplificar la percepción del impuesto o evitar fraudes. La Decisión 2004/290 contiene precisamente la autorización a Alemania para utilizar el mecanismo antes descrito, dejando inaplicadas las disposiciones de la Sexta Directiva que, en cambio, exigirían considerar como deudor del impuesto a quien realiza la prestación.

18. La desestimación de la solicitud de Blv por dicha oficina dio lugar al procedimiento *a quo*; en el curso de dicho procedimiento el Bundesfinanzhof, al considerar que existía un problema de interpretación de la Decisión 2004/290, ha planteado al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Comprende el concepto de obras de construcción en el sentido del artículo 2, punto 1, de la Decisión 2004/290/CE, además de las prestaciones de servicios, también las entregas de bienes?

2) En el caso de que la autorización para designar como deudor del impuesto al destinatario de la prestación se extienda también a las entregas de bienes:

¿Está facultado el Estado miembro autorizado para ejercitar dicha autorización de forma parcial para determinadas subcategorías, tales como determinadas clases de obras de construcción, y para servicios prestados a determinados destinatarios?

3) En el caso de que el Estado miembro esté autorizado para establecer subcategorías: ¿está sujeto el Estado miembro a restricciones a la hora de establecer subcategorías?

4) En el caso de que el Estado miembro no esté facultado para establecer subcategorías, bien con carácter general (véase la segunda cuestión *supra*) o bien como consecuencia de la inobservancia de restricciones (véase la tercera cuestión *supra*):

a) ¿Qué consecuencias se derivan del establecimiento ilícito de subcategorías?

b) ¿Da lugar el establecimiento ilícito de subcategorías a la inaplicación de la disposición de Derecho nacional únicamente en favor de determinados sujetos pasivos o bien con carácter general?»

IV. Procedimiento ante el Tribunal de Justicia

19. Han presentado observaciones escritas la Comisión y los Gobiernos alemán y finlandés.

V. Sobre la primera cuestión prejudicial

20. Mediante la primera cuestión prejudicial, el Bundesfinanzhof pide que se dilucide si el concepto de obras de construcción, en su acepción recogida en el artículo 2, punto 1, de la Decisión 2004/290, comprende, además de las prestaciones de servicios, también las entregas de bienes.

21. Según el órgano jurisdiccional remitente, la importancia de esta cuestión depende de la circunstancia de que, según la normativa y la jurisprudencia alemanas, la operación de que se trata (la construcción de un edificio sobre un terreno de propiedad de un tercero por un empresario que utiliza materiales propios) constituye una entrega de bienes. De conformidad con la legislación alemana, en el caso objeto de examen se aplica el mecanismo de la autoliquidación, en virtud del cual el deudor del impuesto es el destinatario de la prestación (en el caso de autos, Blv) y no quien la ha realizado (Rolf & Co.).

22. Asimismo, según el órgano jurisdiccional remitente, este mecanismo constituye una excepción a la Sexta Directiva (que señala al prestador como deudor del impuesto) y, por tanto, es admisible únicamente en la medida en que sea aplicable la Decisión 2004/290, que ha autorizado a Alemania expresamente, de conformidad con el artículo 27 de dicha Directiva, a aplicar la autoliquidación si se realizan obras de construcción para un sujeto pasivo (como ocurre en este caso, según el Derecho alemán). Si, por tanto, la autorización contenida en la Decisión 2004/290 se refiere únicamente a las

prestaciones de servicios y no a las entregas de bienes, en el caso de autos ya no se permitiría recurrir a la autoliquidación, dado que en Alemania la construcción sobre suelo de terceros de un edificio por un empresario que emplee materiales propios constituye una entrega de bienes. En consecuencia, Blv ya no sería el deudor del impuesto, al deber aplicarse, en lugar del alemán, el Derecho de la Unión, que designa por regla general como deudor del IVA a quien realiza la prestación y no a quien la recibe.

23. Para responder a esta cuestión procede, en primer lugar, definir los conceptos de Derecho de la Unión de entrega de bienes y de prestación de servicios, para distinguirlos con precisión; a continuación, analizar el concepto de obras de construcción y, por último, poner en relación este último concepto con los dos primeros.

24. En relación con el primer aspecto, ha de observarse que, de conformidad con el artículo 2 de la Directiva 77/388, están sujetas al impuesto sobre el valor añadido 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. [7]

25. El artículo 5 de la Directiva 77/388 define la entrega de bienes como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

26. El artículo 6 considera prestación de servicios toda operación que no pueda calificarse como entrega de bienes.

27. El concepto de entrega de bienes, como pone de manifiesto la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Shipping and Forwarding Enterprise Safe, «no se refiere a la transmisión de la propiedad en las formas establecidas por el Derecho nacional aplicable, sino que incluye toda operación de transmisión de un bien corporal efectuada por una parte que faculta a la otra parte a disponer de hecho, como si esta fuera la propietaria de dicho bien», [8] aunque no se transmita la titularidad jurídica.

28. Esta reinterpretación del concepto de entrega de bienes se explica a la luz de la finalidad de la Directiva, «que tiende, entre otras cosas, a que el sistema común del IVA se base en una definición uniforme de las operaciones imponibles. Ahora bien, este objetivo puede verse comprometido si la existencia de una entrega de bienes, que es una de las tres operaciones imponibles, estuviera sometida al cumplimiento de requisitos que difieren de un Estado miembro a otro, como ocurre con la transmisión de la propiedad en el Derecho civil». [9]

29. En cambio, la prestación de servicios se identifica de forma residual como toda operación que no constituye una entrega de bienes.

30. Teniendo en cuenta la dificultad de clasificar muchas operaciones como entregas de bienes o prestaciones de servicios, el Tribunal de Justicia ha intentado a menudo establecer un criterio para realizar tal calificación.

7 — Además de las importaciones de bienes, operaciones éstas no pertinentes en el caso de autos.

8 — Sentencia de 8 de febrero de 1990, Shipping and Forwarding Enterprise (Safe) (C-320/88, Rec. p. I-285), apartado 7; en los mismos términos se expresan también las sentencias de 14 de julio de 2005, British American Tobacco y Newman Shipping (C-435/03, Rec. p. I-7077), apartado 35, y de 6 de febrero de 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, Rec. p. I-1317), apartado 32.

9 — Sentencia Shipping and Forwarding Enterprise Safe, citada en la nota 8 *supra*, apartado 8.

31. Sin embargo, no ha logrado establecer un criterio distintivo unívoco, pues el número y la tipología de las operaciones que pueden sujetarse al IVA es demasiado alto y diversificado,[10] y ha afirmado que «para apreciar si determinadas operaciones constituyen entregas de bienes o prestaciones de servicios, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolle la operación de que se trate a fin de investigar sus elementos característicos»[11] y analizar la operación examinada en concreto al objeto de identificar los elementos predominantes de la misma distinguiéndolos de aquéllos que presentan un carácter menor o accesorio.[12]

32. Además, debe tenerse en cuenta que a menudo las partes realizan operaciones extremadamente complejas, con aspectos atribuibles tanto a las entregas de bienes como a las prestaciones de servicios.

33. Esta presencia simultánea de aspectos de diversa naturaleza en el seno de un único hecho fiscalmente relevante puede significar tanto que se ha realizado una pluralidad de operaciones distintas entre sí (aunque quizá vinculadas) como que, en realidad, existe una única operación que, al estar constituida al mismo tiempo por elementos de naturaleza diferente, es mixta y hace necesaria su clasificación como entrega de bienes o prestación de servicios al objeto de aplicar el impuesto sobre el valor añadido.

34. El Tribunal de Justicia ya ha abordado la distinción entre prestaciones unitarias, que tienen elementos típicos de la entrega de bienes y de la prestación de servicios, y prestaciones separadas, declarando que «cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión, para determinar, por una parte, si se trata de dos o más prestaciones distintas o de una prestación única».[13]

35. Para ello, es necesario tener en cuenta que, de conformidad con el artículo 2, apartado 1, de la Sexta Directiva, toda operación «debe normalmente considerarse distinta e independiente y que, por otra, la operación constituida por una única prestación desde el punto de vista económico no debe desglosarse artificialmente para no alterar la funcionalidad del sistema del IVA»[14] y que, una vez identificados los elementos característicos de la operación controvertida, ha de preguntarse «si el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, varias prestaciones principales distintas o una prestación única».[15]

36. Así pues, aun cuando el principio general establece que cada una de las prestaciones formalmente distintas y que pueden ser efectuadas de forma separada puede ser objeto de imposición fiscal de forma individual, en determinadas circunstancias varias prestaciones autónomas deben ser consideradas como una sola cuando no son independientes.[16]

10 — Sentencia de 25 de febrero de 1999, CPP (C-349/96, Rec. p. I-973), apartado 27.

11 — Sentencia de 2 de mayo de 1996, Faaborg-Gelting Linien (C-231/94, Rec. p. I-2395), apartado 12. En el mismo sentido, las sentencias de 11 de febrero de 2010, Graphic Procédé (C-88/09, Rec. p. I-1049), apartado 18; de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen (C-41/04, Rec. p. I-9433), apartados 19 y 27, y de 17 de mayo de 2001, Fischer y Brandenstein (C-322/99 y C-323/99, Rec. p. I-4049), apartado 62.

12 — Sentencia Levob Verzekeringen, citada en la nota 11 *supra*, apartados 27 y 29.

13 — Sentencia Levob Verzekeringen, citada en la nota 11 *supra, a*partado 19. En los mismos términos, la sentencia de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN (C-111/05, Rec. p. I-2697), apartado 23.

14 — Sentencia Levob Verzekeringen, citada en la nota 11 *supra*, apartado 20.

15 — Sentencia Levob Verzekeringen, citada en la nota 11 *supra*, apartado 20.

16 — Sentencia de 21 de febrero de 2008, Part Service (C-425/06, Rec. p. I-897), apartado 51.

37. El Tribunal de Justicia ha precisado que se está en presencia de una prestación única sobre todo cuando uno o varios de sus elementos constituyen la prestación principal y los demás son prestaciones accesorias a las que se aplica la normativa tributaria de la prestación principal; por prestación accesoria deberá entenderse una prestación que no constituye para el destinatario un fin en sí misma, sino simplemente el medio de disfrutar en las mejores condiciones de la principal. [17]

38. Existe una prestación única, además, cuando «dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el consumidor, considerado como un consumidor medio, se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola prestación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial». [18]

39. Una vez aclarada la distinción entre entrega de bienes y prestaciones de servicios (y entre operaciones unitarias y separadas), ha de establecerse un concepto de obras de construcción, para a continuación comprobar si éstas deben calificarse como entregas de bienes o prestaciones de servicios a la luz de los principios antes mencionados elaborados por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y de las disposiciones del Derecho de la Unión sobre la materia.

40. A estos efectos ha de tenerse en cuenta, en primer lugar, que ya la Directiva 67/228/CEE del Consejo, de 11 de abril de 1967, Segunda Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios – Estructura y modalidades de aplicación del sistema común de impuesto sobre el valor añadido, [19] **contenía en su anexo A, número 5, una lista de diversas actividades consideradas «obras inmuebles» (si bien sin dar una definición general del concepto), tales como la construcción de edificios, puentes, carreteras, puertos, etc., en ejecución de un contrato de arrendamiento de obra, las obras de explanación y plantación de jardines, las obras de instalación (de calefacción central, por ejemplo) y las reparaciones en bienes inmuebles, que no consistan en obras de conservación ordinarias**.

41. Además, el artículo 6 de la posterior propuesta de Sexta Directiva del Consejo en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios (no recogido después en el texto definitivo de la Directiva) consideraba «obras en inmuebles» todas las obras relativas a edificios, puentes, carreteras, puertos y otras obras civiles incorporadas al suelo tales como la demolición, la construcción, incluidas la fundamentación, la entrega de obra gruesa, trabajos de acabado, la incorporación de un bien mueble a un bien inmueble y en particular obras de instalación, las ampliaciones, las transformaciones, las renovaciones, las reparaciones y las obras de mantenimiento, salvo las de mantenimiento ordinario, así como las obras relativas a la ordenación del suelo, tales como las obras de infraestructura de zonas industriales o residenciales, parcelaciones, nivelación de terrenos, canalizaciones de agua o de aguas residuales, instalaciones eléctricas, muros de apoyo y la ordenación de jardines. [20]

17 — Sentencias de 2 de diciembre de 2010, Everything Everywhere (C-276/09, Rec. p. I-12359), apartado 25; Aktiebolaget NN, citada en la nota 13 *supra*, apartado 28, y CPP, citada en la nota 10 *supra*, apartado 30.

18 — Sentencia Levob Verzekeringen, citada en la nota 11 *supra*, apartado 22; véanse, asimismo, las sentencias de 6 de mayo de 2010, Comisión/Francia (C-94/09, Rec. p. I-4261), apartado 15; Graphic Procédé, citada en la nota 11 *supra*, apartado 19, y de 11 de junio de 2009, RLRE Tellmer Property (C-572/07, Rec. p. I-4983), apartados 17 a 19.

19 — DO 71, p. 1303; EE 09/01, p. 6.

20 — Esta enumeración no se aleja demasiado de las empleadas en la materia por los Estados miembros. En Francia, por ejemplo, a falta de una definición legislativa, el Conseil d'État (CE, sect., 17 de diciembre de 1976, nº 94852) considera obras en inmuebles las operaciones que contribuyen directamente a la realización de un edificio, y la administración tributaria (orden de 4 de enero de 2010: BOI 3 a-1-10, de 11 de enero de 2010, nºs 57 y ss.) ha aclarado que dichas obras son las de construcción, demolición, reparación, recuperación, mejora, trasformación y ordenación relativas a un inmueble edificado y no edificado (se enumeran la ordenación de jardines y la explanación de terrenos).

42. Por último, la República Federal de Alemania, al pedir mediante solicitud presentada en agosto de 2003 [21] la concesión de la excepción que se examina en caso de «obras de construcción», se refirió expresamente al artículo 48 de la Einkommensteuergesetz, antes citado, que, al definir el concepto de «obras de construcción», precisa que éstas consisten en el conjunto de las prestaciones que estén dirigidas a la edificación, reparación, mantenimiento, modificación o demolición de construcciones.

43. A mi juicio, las listas de «obras en inmuebles» contenidas en la Segunda Directiva y en la propuesta de Sexta Directiva, aunque no tengan valor vinculante, son útiles para interpretar el concepto de «obras de construcción» que figura en la Decisión 2004/290, pues las «obras de construcción» no son otra cosa que «obras en inmuebles» que se caracterizan por que afectan específicamente al sector de las empresas de construcción (como se desprende del segundo considerando de la Decisión objeto de examen) [22] y, en consecuencia, son «obras en inmuebles» realizadas por empresas de construcción y relativas a la construcción de edificios. [23]

44. Por tanto, puede afirmarse, a la luz del contenido de la Segunda Directiva, de la propuesta de la Sexta Directiva y de la solicitud presentada por el Estado interesado que condujo a la aprobación de la Decisión 2004/290, que las «obras de construcción» son obras de edificación tales como la construcción, el mantenimiento, la reparación, la modificación y la demolición de edificios y de otras estructuras similares (en el caso de autos resulta pertinente la construcción de un edificio).

45. Procede, pues, valorar si el conjunto de las obras mencionadas en los puntos 43 y 44 deben clasificarse como entregas de bienes o prestaciones de servicios, sobre la base, conforme ha aclarado el Tribunal de Justicia, de todas las circunstancias concretas de las operaciones de que se trata; esta valoración debe efectuarse teniendo presentes sus elementos característicos y predominantes. [24]

46. No se suscita ningún problema si para la ejecución de estas obras *diversos empresarios* realizan *diferentes prestaciones*, en la medida en que cada una de ellas será valorada de forma autónoma y, en consecuencia, clasificada, según los casos, como entrega de bienes o prestación de servicios.

47. Ahora bien, la cuestión examinada versa sobre la situación en que las obras son realizadas por *un único sujeto pasivo*, el cual realiza *una prestación unitaria mixta* constituida por elementos calificables como entregas de bienes y como prestaciones de servicios: con respecto a estas clases de operaciones deberá examinarse si prevalece el elemento de la entrega de bienes o el de la prestación de servicios.

48. En primer lugar, ha de tenerse en cuenta que las obras en inmuebles y de construcción antes mencionadas engloban fundamentalmente actividades complejas desarrolladas utilizando habitualmente una organización de empresa y, en mayor medida, el trabajo de quien las realiza.

49. La propia terminología empleada en los puntos 40 a 44 (edificación, mantenimiento, reparación, modificación, demolición, ordenamiento) pone de manifiesto que, en el centro de estas operaciones se halla la actividad del empresario dirigida al cumplimiento de las obligaciones asumidas, que consiste en prestaciones de servicios, comúnmente la puesta a disposición de una organización de empresa y, en todo caso, de trabajo, mientras que el elemento de la entrega de bienes, cuando está presente (en la demolición se hallará en principio ausente), desempeña un papel secundario.

21 — Presentada como anexo 1 de las observaciones del Gobierno alemán.

22 — Que reza como sigue: «Se han constatado pérdidas de IVA considerables en empresas de construcción y de limpieza de edificios que facturaron abiertamente el IVA, pero no lo pagaron a las autoridades fiscales, al tiempo que el destinatario de los servicios se acogió al derecho de deducirlo […]».

23 — Ha de subrayarse que en la versión alemana de la Sexta Directiva y de la Decisión 2004/290 las expresiones «obras en inmuebles» y «obras de construcción» se traducen siempre como *Bauleistungen*. Por otro lado, este término tiene un matiz distinto en los dos casos, puesto que, a la luz del segundo considerando de la Decisión 2004/290, las *Bauleistungen* correspondientes afectan al sector de la construcción.

24 — Sentencia Aktiebolaget NN, citada en la nota 13 *supra*, apartados 21 y 27.

50. Además, si se tiene en cuenta el interés concreto que se pretende satisfacer mediante dichas operaciones y la valoración típica de éstas por las personas que encargan obras, resulta patente que el objeto de los acuerdos celebrados consiste principalmente en la actividad de quien las realiza (por tanto, una prestación de servicios), mientras que los demás aspectos (atribuibles a una entrega de bienes), como, por ejemplo, la entrega del bien realizado, quedan en un segundo plano y constituyen el momento final de la ejecución total del acuerdo y no su núcleo esencial.

51. Estas consideraciones se confirman si se examina la situación objeto del presente asunto, es decir, la construcción con materiales propios por un contratista de un edificio sobre un terreno propiedad del cliente.

52. En el caso de autos, los dos elementos que deben valorarse para determinar cuál es el principal y cuál es el accesorio en el seno de la prestación unitaria de construcción, son las actividades desarrolladas por el empresario, que utiliza, según el esquema típico del contrato de arrendamiento de obra,[25] su organización y su trabajo y el de sus empleados (prestación de servicios), y la utilización de materiales del contratista que, a efectos de las obras, serán propiedad del promotor (entrega de bienes).

53. Es evidente que los materiales constituyen comúnmente el elemento accesorio, aunque sólo fuera porque el contrato no tiene por objeto cederlos al cliente, sino transformarlos definitivamente para producir un bien totalmente nuevo. Por tanto, sería contradictorio otorgar una relevancia principal a los materiales, pues son solamente un medio para permitir el desarrollo de la actividad de construcción y, después de ésta, también dejarán de existir autónomamente.

54. Se llega a conclusiones idénticas si se considera la entrega del edificio construido sobre el terreno. Ésta, como se ha aclarado en el apartado 50 anterior, constituye el elemento final y accesorio de una operación más compleja, y la adquisición de la titularidad por el cliente se produce usualmente cuando el edificio es construido sobre un terreno de su propiedad, sin que medie un acto de entrega del contratista, sino en virtud del principio de accesión.

55. Estas consideraciones presuponen obviamente que, en concreto, los elementos de la organización de empresa y del trabajo indicados en los puntos 48, 49 y 52, caracterizados por la ejecución de prestaciones de servicios, prevalecen frente al de la entrega de bienes, representado en el caso *a quo* por los materiales suministrados por el contratista.

56. En los supuestos en que prevalecen la organización de la empresa y el trabajo, lo cual entrañará generalmente la utilización del esquema típico del contrato de arrendamiento de obra, la finalidad de las prestaciones ejecutadas es, como ya se ha expuesto, una actividad material de producción que conducirá a la realización de una obra no existente con anterioridad; el objeto de la actividad será principalmente un hacer y sólo en tal eventualidad se estará en presencia, en sentido propio, de una operación relativa a «obras en inmuebles» y, por tanto, a «obras de construcción».

57. Si, en cambio, el núcleo esencial del contrato lo constituyen los bienes entregados o, en todo caso, no la actividad de construcción, sino la obtención de la propiedad, el objeto del mismo será entonces una obligación de dar y no de hacer y se estará sustancialmente en presencia de un acto de transmisión, usualmente una venta, no subsumible en la categoría de «obras en inmuebles» ni, por tanto, de «obras de construcción», sino en la de entrega de bienes.

25 — De la descripción contenida en la resolución de remisión se desprende que las partes del asunto celebraron un contrato de arrendamiento de obra. Por tal motivo, la presente exposición se concentra en este modelo contractual y no en otros potencialmente pertinentes.

58. La comprobación de hecho de la existencia de una prestación de servicios o de una entrega de bienes se deja en manos del juez, el cual podrá recurrir a toda una serie de criterios, siempre que tenga en cuenta que no existe un criterio principal y más importante que los demás, en la medida en que en los casos concretos podrán destacar circunstancias diferentes que deberán ser objeto de una valoración global.

59. A modo de ejemplo, la autoridad judicial podrá dar relevancia (a) a la prevalencia o no del trabajo sobre la materia, generalmente considerando el valor de los materiales utilizados,[26] así como (b) a la voluntad de las partes, con respecto a la cual se pone de manifiesto que el suministro de la materia es un simple medio para la realización de la obra y el trabajo es el objeto el contrato de arrendamiento de obra (como en el contrato de arrendamiento de obra) o que el trabajo es el instrumento para la transformación de la materia, mientras que la obtención de la cosa es el objetivo final del acuerdo (lo cual es típico de la venta);[27] dicha autoridad, con carácter más general, podrá prestar atención a las obligaciones asumidas por las partes y a las modalidades de ejecución de la operación, como el tiempo empleado, la autonomía en la ejecución de trabajo y el tipo de garantías concedidas.

60. En particular, podrá tenerse en cuenta el hecho de que la obra realizada y entregada es un producto con características originales, es decir, un *quid novi* (lo cual caracteriza a las obras inmobiliarias y de construcción) o que, por el contrario, es un producto de serie, como un prefabricado.

61. A la misma conclusión expresada en los puntos 49 y siguientes se llega tras un examen del texto de la Sexta Directiva.

62. En primer lugar, la tesis que clasifica las «obras de construcción» en la categoría de prestaciones de servicios encuentra una clara confirmación formal, como ha observado el Gobierno finlandés, en el artículo 5, apartado 5, letra b), de la Directiva, en virtud del cual los Estados miembros pueden considerar como entrega de bienes «la entrega de ciertas obras en inmuebles».

63. En efecto, si el legislador hubiera considerado que las «obras en inmuebles» constituyen entregas de bienes y no prestaciones de servicios, no habría tenido razón alguna para reconocer a favor de los Estados miembros la posibilidad de calificar como entregas de bienes «la entrega de ciertas obras en inmuebles».

64. Si, en cambio, el mismo legislador hubiera considerado que estas operaciones podían ser ya entregas de bienes ya prestaciones de servicios,[28] habría debido, lógicamente, conceder a los Estados miembros, a diferencia de cuanto ha hecho, la facultad de considerar con carácter general dichas obras tanto entregas de bienes como prestaciones de servicios.

65. No puede compartirse, pues, la afirmación del Gobierno alemán de que el artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva se refiere, al mencionar «la entrega de ciertas obras en inmuebles», sólo a las obras en inmuebles que no constituyen ya entregas de bienes en el sentido de la Sexta Directiva.

26 — Si el valor de los materiales empleados superase con mucho el del trabajo y representase un componente significativo de la prestación total, podría no darse una obra inmobiliaria, sino una venta de tales materiales.

27 — El juez valorará si las partes se han referido al edificio en sí mismo o a éste como producto de una actividad; en el primer caso existirá una prestación de dar, y en el otro de hacer.

28 — Lo cual, obviamente, habría debido comprobarse sobre la base de una valoración en concreto caso por caso.

66. En efecto, esta consideración se basa en el supuesto de que las obras en inmuebles constituyen normalmente, por su naturaleza, entregas de bienes conforme a la disposición general contenida en el artículo 5, apartado 1, pero, prescindiendo de las observaciones antes formuladas, no tiene en cuenta que la única razón de una disposición como la del artículo 5, apartado 5, letra b) es, al contrario, como se ha puesto de manifiesto en los apartados 62 a 64, que en el sistema de la Sexta Directiva «las obras en inmuebles» [29] son prestaciones de servicios. [30]

67. Además, cuando el legislador de la Unión ha querido dar, en el ámbito de la Sexta Directiva, una relevancia autónoma al momento de la transmisión de edificios nuevos (como el aquí controvertido), lo ha hecho calificándolo expresamente como «entrega», por ejemplo en el artículo 4, apartado 3, letra a), en virtud del cual los Estados miembros pueden considerar sujeto pasivo también a quien realiza de modo ocasional «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». [31]

68. En cambio, en el caso de que la entrega se efectúe como consecuencia de una relación contractual como la aquí examinada, dicha entrega no es considerada de forma autónoma, sino como un momento accesorio de una operación más amplia y compleja que integra los elementos de la prestación de servicios, hasta tal punto que en [la versión italiana de] la Sexta Directiva se emplea el término «consegna» en lugar de «cessione» [como en el artículo 5, apartado 5, letra b)]. [32]

69. Además, el examen del tenor de las Directivas 2006/69 y 2006/112 del Consejo, ambas en materia del IVA, también llega a clasificar las obras en inmuebles y de construcción como prestaciones de servicios.

70. La primera prevé en su artículo 1, número 7, que en la versión del artículo 21, apartado 2, contenida en el artículo 28 *octies* de la Sexta Directiva se inserte que «c) cuando se lleven a cabo las siguientes entregas de bienes o prestaciones de servicios, los Estados miembros podrán establecer que el deudor del impuesto sea el sujeto pasivo destinatario de dichas entregas o prestaciones: i) la prestación de servicios [33] de construcción, incluidos los servicios de reparación, limpieza, mantenimiento, modificación o demolición relacionados con bienes inmuebles, así como la entrega de obras en inmuebles considerada entrega de bienes en virtud del artículo 5, apartado 5».

29 — Y también, pues, las «obras de construcción» que quedan comprendidas, como se ha señalado en el apartado 43, en las «obras en inmuebles».

30 — El motivo por el que se introdujo una disposición como el artículo 5, apartado 5, letra b), es que a menudo las «obras en inmuebles» se caracterizan por la presencia de una organización de empresa dirigida a prestar servicios a la que se acompaña, sobre todo en el sector de la construcción, de la cesión de materiales y la entrega de un edificio, unido o no al suelo contiguo. Es, pues, lógico que se haya concedido a los Estados miembros la posibilidad de clasificar como entregas de bienes estas operaciones complejas que, de ser valoradas de forma unitaria, deberían tener la consideración de prestaciones de servicios.

31 — Este artículo se refiere, de hecho, con la expresión «anterior a su primera ocupación», a los edificios de nueva construcción; véase la sentencia del Tribunal de Justicia de 8 de julio de 1986, Kerrutt (C-73/85, Rec. p. 2219), apartado 16.

32 — Esta distinción terminológica se encuentra también en más versiones lingüísticas de la Sexta Directiva, a saber, la francesa, donde se habla de «livraison d'un bâtiment» [artículo 4, apartado 3, letra a)] y de «délivrance de certains travaux immobiliers» [artículo 5, apartado 5, letra b)]; la inglesa, que distingue entre «supply before first occupation of buildings» [artículo 4, apartado 3, letra a)] y «the handing over of certain works of construction» [artículo 5, apartado 5, letra b)]; la alemana, que usa las expresiones «die Lieferung von Gebäuden» [artículo 4, apartado 3, letra a)] y «die Ablieferung bestimmter Bauleistungen» [artículo 5, apartado 5, letra b)]; la neerlandesa, que menciona «de levering van een gebouw» [artículo 4, apartado 3, letra a)] y «de oplevering van een werk in onroerende staat», y la italiana, que contrapone «la cessione, effettuata anteriormente alla prima occupazione, di un fabbricato» [artículo 4, apartado 3, letra a)] y «la consegna di taluni lavori immobiliari» [artículo 5, apartado 5, letra b)].

33 — Ha de observarse que en las versiones inglesa y francesa se utilizan los términos «work» y «travaux», respectivamente, y en la alemana «Bauleistungen».

71. La segunda establece en su artículo 199 que «los Estados miembros podrán disponer que la persona deudora del IVA sea el sujeto pasivo destinatario de cualquiera de las siguientes operaciones: a) la prestación de servicios [34] de construcción, incluidos los servicios de reparación, limpieza, mantenimiento, modificación o demolición relacionados con bienes inmuebles, así como la entrega de obras en inmuebles considerada entrega de bienes en virtud del apartado 3 del artículo 14»

72. A pesar de que estas dos Directivas son posteriores a la Sexta Directiva y no regulan el caso objeto de examen, considero, como también señala el órgano jurisdiccional remitente, [35] que la decisión de introducir, junto a las operaciones específicamente enumeradas en los artículos mencionados en los puntos 70 y 71, una referencia explícita a las entregas de obras en inmuebles consideradas por los Estados miembros como entregas de bienes, de conformidad con el artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva y el artículo 14, apartado 3, de la Directiva 2006/112, [36] demuestra que las obras en inmuebles y de construcción son clasificadas por la Unión como prestaciones de servicios.

73. La naturaleza de la prestación de servicios de obras de construcción se infiere además del artículo 2 de la Decisión 2004/290, el cual, al establecer que el destinatario de la prestación de bienes y servicios puede ser designado como deudor del IVA en los casos mencionados en los puntos 1 y 2 de dicho artículo, incluye las obras de construcción en el apartado 1, conjuntamente con los servicios de limpieza de edificios, y no en el número 2, junto a los bienes inmuebles entregados a un sujeto pasivo de conformidad con lo dispuesto en el artículo 13, parte B, letras g) y h), de la Sexta Directiva.

74. Las obras de construcción han sido recogidas, pues, en la primera parte del artículo 2 de la Decisión 2004/290, relativa a los servicios (como se desprende de la referencia a los servicios de limpieza), por cuanto son considerados como tales, mientras que las entregas respecto a las que se ha concedido excepción solicitada quedaron incluidas en la segunda parte del mismo artículo. [37]

75. Se llega a idénticas conclusiones, además, si se tiene en cuenta el documento de trabajo de la Comisión de 10 de junio de 2004, [38] que, como esta última ha reconocido, [39] constituyó la base de las negociaciones que llevaron a modificar la Sexta Directiva, al objeto de simplificar la recaudación del IVA y de luchar contra el fraude y la evasión fiscales, y a derogar la Decisión controvertida.

76. La Comisión aclara, en el punto 4.1 de dicho documento, que las obras en cuestión (*Arbeiten*) son fundamentalmente prestaciones de servicios [40] y que los Estados miembros que han aplicado el artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva también deberían incluir en esta categoría las prestaciones de servicios que han considerado entregas de bienes. [41]

34 — También en este caso, en las versiones inglesa y francesa se utilizan los términos «work» y «travaux», respectivamente, y en la alemana «Bauleistungen».

35 — Punto B, letra cc), de los fundamentos de la resolución de remisión relativos a la primera cuestión prejudicial.

36 — Que, sin tal calificación expresa, habrían sido prestaciones de servicios.

37 — Sostiene el Gobierno alemán que, en realidad, el artículo 2 de la Decisión 2004/290 no puede interpretarse en estos términos en la medida en que el anterior artículo 1 se refiere genéricamente y sin establecer limitaciones a las prestaciones de bienes y servicios mencionadas en el artículo 2 de la misma Decisión. Ha de observarse que el artículo 2 no es más que la especificación del artículo 1 y que se limita a indicar con detalle, distinguiéndolas respectivamente en el apartado 1 y en el apartado 2, las prestaciones de servicios y las entregas de bienes que son objeto de la excepción de que se trata. El artículo 2 respeta así lo dispuesto en el artículo 1, el cual, en cambio, contiene una referencia abstracta a las dos categorías generales en cuestión. Tampoco puede compartirse la valoración del citado Gobierno de que en el curso del procedimiento de adopción de la Decisión 2004/290 el grupo de trabajo del Consejo que se ocupó de la misma introdujo en el artículo 1 no sólo el término servicios, sino también el de bienes. Ello se explica, en realidad, por el hecho de que en el artículo 2, apartado 2, se mencionan operaciones que pueden calificarse como entregas de bienes.

38 — Anexo 1 de la Comisión.

39 — Página 4 de las observaciones de la Comisión.

40 — Grundsätzlich nur Dienstleistungen gemeint sind.

41 — Mitgliedstaaten, die Artikel 5 Absatz 5 der Sechsten MwSt-Richtilinie umgesetz haben, müssen in diese Definition auch die Dienstleistungen einbeziehen, die sie als Lieferung von Gegenständen betrachten.

77. Además, también en el punto 4.1 del documento de que se trata se recoge una relación de las excepciones al régimen de identificación del deudor del impuesto previsto en la Sexta Directiva solicitadas en el pasado por algunos Estados miembros y autorizadas por el Consejo (como la aquí examinada), al objeto de hacer recaer el impuesto sobre el valor añadido sobre el destinatario de la prestación, entre las que destaca en particular la concedida a Austria mediante la Decisión 2002/880/CE. [42]

78. Ello en la medida en que el segundo considerando de la Decisión 2004/290 cita, como referencia propia, esta última medida de inaplicación, la cual afecta también a obras de construcción (*Bauarbeiten*) e incluye entre éstas algunas operaciones, mencionadas en dicho documento de trabajo, en las que prevalece claramente el elemento de la prestación de servicios por razón de la organización empresarial empleada, como en el caso del subcontratista que ha realizado obras en el sector de la construcción de edificios, de la construcción con metales o naval, y ha cedido su personal a un cliente principal, a otro subcontratista o, con carácter general, a un empresario que realice por sí mismo obras de edificación.

79. De la Segunda Directiva y de la propuesta de la Sexta Directiva, citadas en los apartados 40 y 41, se deduce un argumento adicional a favor de la tesis que considera prestaciones de servicios las obras en inmuebles y de construcción.

80. En efecto, en el curso de los trabajos preparatorios las obras en inmuebles fueron calificadas, en el artículo 5, letra e), como entregas de bienes, siguiendo la solución ya adoptada en la Segunda Directiva [artículo 5, apartado 2, letra e)], pero tal solución no fue acogida en el momento de la aprobación de la Sexta Directiva.

81. Ello pone de manifiesto que el legislador de la época tenía bien clara la problemática en cuestión y que, plenamente consciente, decidió modificar su orientación precedente, expresada en la Segunda Directiva, que clasificaba las «obras en inmuebles» como entregas de bienes.

82. La tesis de que las obras en inmuebles y de construcción deben tener la consideración de prestaciones de servicios también encuentra respaldo en las conclusiones del Abogado General Jacobs presentadas el 6 de abril de 1995 en el asunto C-291/92, [43] según el cual «la facultad de los Estados miembros de tratar como entrega de bienes (y no como prestación de servicios) la entrega por un empresario de obras realizadas en un terreno del que no es propietario resulta de una disposición específica contenida en la letra b) del apartado 5 del artículo 5», con la consecuencia de que, de no existir tal norma y su utilización, las obras en inmuebles serían siempre prestaciones de servicios.

42 — DO L 306, p. 24. Se trata de la Decisión del Consejo, de 5 de noviembre de 2002, por la que se autoriza a Austria a poner por obra una medida de inaplicación del artículo 21 de la Directiva 77/388/CEE en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios.

43 — Se trata del punto 15 de las segundas conclusiones presentadas en el asunto Armbrecht (sentencia de 4 de octubre de 1995, C-291/92, Rec. p. I-2775).

83. Por último, si bien soy consciente de que esta argumentación no reviste un valor decisivo a efectos de la respuesta a la cuestión prejudicial, ha de observarse que las obras de construcción son, en principio, prestaciones de servicios en muchos [44] Estados miembros. [45]

84. De ello se deduce, a la luz de las consideraciones formuladas anteriormente, en particular de la prevalencia de la organización de empresa y del trabajo sobre el elemento del suministro de materiales (véanse los puntos 55 a 57), que las obras en inmuebles y de construcción mencionadas en el artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva y en el artículo 2, número 1, de la Decisión 2004/290 deben ser calificadas como prestaciones de servicios.

85. Sostiene el Gobierno alemán, apoyado por la Comisión, que, en realidad, las obras de construcción de la Decisión 2004/290 podrían ser indistintamente entregas de bienes y prestaciones de servicios y que, si fuesen calificadas únicamente como prestaciones de servicios, la Decisión 2004/290 se vería privada de toda eficacia en la medida en que, al tratarse de entregas de bienes, muchas de las obras en cuestión no quedarían comprendidas en la excepción concedida. De tal modo, pues, se frustraría la finalidad de la Decisión de que se trata, a saber, la prevención del fraude fiscal (por ejemplo, algunos empresarios fraudulentos podrían no aplicar la autoliquidación convirtiendo la operación en una entrega de bienes). [46]

86. En este punto considero oportuno formular algunas consideraciones sobre la normativa alemana que regula la materia y sobre la correspondiente jurisprudencia.

87. Según el artículo 3, apartado 4, de la UStG, las operaciones examinadas deben ser calificadas como entregas de bienes cuando son realizadas por el empresario utilizando materiales adquiridos por él mismo, salvo que se trate de componentes o de otros elementos accesorios.

88. En la práctica, la distinción entre entregas de bienes y prestaciones de servicios depende de que el suministro de materiales por el constructor tenga carácter principal y no accesorio, y la jurisprudencia alemana ha interpretado esta normativa en el sentido de que, cuando el empresario utiliza el material que ha adquirido él mismo para construir un edificio sobre un terreno de terceros, se tratará de una entrega de bienes.

89. Ello aclara el motivo por el que el Gobierno alemán tiende a considerar que una interpretación que limite el alcance de la aplicación de la Decisión 2004/290 únicamente a las prestaciones de servicios tendría como efecto excluir de su ámbito múltiples operaciones de construcción.

44 — Por ejemplo en Bulgaria, Finlandia, Francia, Italia, Polonia, Reino Unido, Rumanía y Suecia. Los Países Bajos y Hungría han ejercitado, en cambio, la facultad de considerar tales obras como entregas de bienes, expresamente prevista en la Sexta Directiva [artículo 5, apartado 5, letra b)] y confirmada por la Directiva 2006/112 (artículo 14, apartado 3); España ha calificado las obras en inmuebles como prestaciones de servicios, salvo cuando el valor de los materiales utilizados supera el umbral del 33 % de la base imponible fijada por la ley, haciendo uso así también de la facultad prevista en el artículo 14, apartado 3, de la Directiva 2006/112. La decisión de los Países Bajos, Hungría y España de ejercitar la facultad prevista en el artículo 5, apartado 5, letra b), de la Sexta Directiva y en el artículo 14, apartado 3, de la Directiva 2006/112 para clasificar como entregas de bienes las obras en inmuebles y de construcción prueba que, también en estos países, dichas operaciones serían, a falta de tal excepción, prestaciones de servicios.

45 — Siguen, en cambio, un camino aparentemente distinto Irlanda, Grecia, Portugal y Eslovaquia. Irlanda hace aplicación de la regla denominada de los 2/3, según la cual en el supuesto de que el valor de los bienes entregados en virtud de un contrato de prestación de servicios represente más de los 2/3 del valor total del acuerdo, tal contrato tendrá la consideración, a efectos del IVA, de una entrega de bienes. Grecia califica las obras en inmuebles en virtud de un contrato de arrendamiento de obra como una entrega de bienes. Portugal, en cambio, califica la operación objeto de examen como entrega de bienes en el caso de que el empresario de la construcción suministre la totalidad de los materiales o bien cuando los materiales aportados por el cliente no sean insignificantes. Por último, Eslovaquia considera las obras de construcción prestación de servicios, pero distingue de éstas la entrega de una construcción o de una parte de ésta en virtud de un contrato de construcción o similar, es decir, la situación en que un empresario entrega una construcción en su conjunto y no servicios específicos. Entre estas soluciones, la eslovaca es congruente con la posibilidad de ejercitar la facultad de establecer excepciones prevista en el artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva y en el artículo 14, apartado 3, de la Directiva 2006/112; en un sistema en el que dichas obras son prestaciones de servicios, la solución de Irlanda y de Portugal introduce un criterio de distinción entre entregas de bienes y prestaciones de servicios basado en la relevancia automática dada a un solo criterio (el valor de los bienes) y al que me referiré a continuación en los puntos 92 a 94, mientras que únicamente la griega sigue una dirección distinta de la que puede deducirse de las directivas en la materia.

46 — Por otro lado, es necesario observar que ni el Gobierno alemán y ni la Comisión han indicado concretamente qué obras de construcción deben tener la consideración por su naturaleza de entregas de bienes (a parte de la situación objeto del presente asunto).

90. En realidad, procede insistir en lo ya expuesto en los puntos 48 y siguientes, es decir en que las obras en inmuebles y de construcción son prestaciones de servicios en la medida en que se trata de operaciones realizadas utilizando una organización de empresa y, por tanto, con prevalencia del trabajo, las cuales tienen por finalidad no la entrega de materiales, sino el desarrollo de la actividad de construcción (en el caso objeto de examen).

91. Esta conclusión presupone que los elementos que caracterizan a la prestación de servicios prevalecen efectivamente frente a los elementos típicos de la entrega de bienes, pues en caso contrario no se producirían obras en inmuebles y de construcción, sino una entrega de bienes.

92. El problema planteado por el órgano jurisdiccional remitente depende de que en el Derecho alemán, como se desprende de la legislación y de la jurisprudencia citadas, para valorar si la operación es una obra de construcción y, por lo tanto, una prestación de servicios o una entrega de bienes, no se recurre a todos los elementos existentes en cada caso. Al contrario, se da una relevancia exclusiva en la ley a los materiales suministrados por el constructor y a su importancia, y la jurisprudencia no tiene en cuenta ningún otro criterio, sino que califica automáticamente las operaciones como la aquí controvertida como entregas de bienes solamente porque el contratista ha utilizado materiales propios.

93. Por otro lado, dicha normativa y esta jurisprudencia son contrarias a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia citada en el apartado 31 y en las notas 11 y 12, en la medida en que no distinguen entre las prestaciones de servicios y las entregas de bienes identificando en concreto, entre los múltiples elementos del caso, los predominantes y los accesorios, sino que toman como referencia exclusiva la presencia o no de materiales de propiedad del constructor.

94. En particular, si bien el legislador nacional puede indicar a la autoridad judicial los criterios que debe utilizar para distinguir entre las entregas de bienes y las prestaciones de servicios, no puede imponer uno solo, ni tal distinción puede inferirse automáticamente de la presencia o no de un único elemento específico, sin que se analice ningún otro aspecto del asunto.

95. En el caso de autos, pues, afirmar que las obras de construcción son prestaciones de servicios no entraña comprometer la eficacia de la Decisión 2004/290, pues dichas obras comprenden todas las actividades de construcción que finalizan con la entrega de un edificio y tienen las características antes expuestas y, por tanto, toda operación compleja, como la que es aquí objeto de examen,[47] con respecto a la cual puede plantearse un problema de fraude fiscal.[48]

96. Al contrario, se plantearía un problema de fraude fiscal si se siguiera la tesis del Gobierno alemán y de la Comisión, que reduciría el ámbito de aplicación de esta excepción.

97. En efecto, el artículo 199 de la Directiva 2006/112, que regula actualmente el mecanismo de la autoliquidación, prevé expresamente que dicho sistema se aplique a operaciones en el sector de las construcciones relativas a bienes inmuebles que se sitúan al mismo nivel que las entregas de obras en inmuebles equiparadas a entregas de bienes en el sentido del artículo 14, apartado 3 (*ex* artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva).

47 — La cual, a partir de un examen limitado a los elementos que pueden deducirse de la resolución de remisión, parece quedar comprendida en las prestaciones de servicios, al tratarse, a primera vista, de un contrato de obra dirigido a la construcción no en serie de un edificio.

48 — No comparto la afirmación de la Comisión de que las obras de construcción comprenden las prestaciones que, según las definiciones contenidas en la Sexta Directiva, serían clasificadas como entregas de bienes, pues se basa en la hipótesis, que ha de rechazarse, de que operaciones como la aquí controvertida son siempre entregas de bienes.

98. De ello se deduce que, puesto que esto es un claro indicio de que dichas operaciones, como ya se ha señalado en el apartado 72, son prestaciones de servicios, si las construcciones de edificios y las demás operaciones similares fueran clasificadas en Alemania como entregas de bienes, ya no podrían quedar comprendidas hoy en el mecanismo de la autoliquidación y se frustraría el objetivo de la lucha contra la evasión fiscal. [49]

99. A la luz de las consideraciones expuestas propongo al Tribunal de Justicia que responda a la primera cuestión prejudicial que:

— el concepto de obras de construcción, en la acepción del artículo 2, punto 1, de la Decisión 2004/290/CE, comprende únicamente las prestaciones de servicios, en particular en virtud de la prevalencia de la organización de empresa y del trabajo sobre el elemento del suministro de materiales;

— al valorar si una operación es una obra de construcción y, por tanto, una prestación de servicios, o una entrega de bienes, la autoridad judicial debe recurrir a todos los elementos existentes en el caso de que se trate;

— el Derecho de la Unión se opone a una normativa y a una jurisprudencia nacionales que dan una relevancia exclusiva, a efectos de la distinción de que se trata, a un único elemento, en particular al hecho de que el constructor haya suministrado materiales de su propiedad, y que atribuyen automáticamente a la concurrencia de dicho elemento la distinción entre prestaciones de servicios y entregas de bienes;

— el legislador nacional sí puede indicar a la autoridad judicial los criterios que ha de seguir para distinguir las entregas de bienes de las prestaciones de servicios, pero no puede limitar la facultad de la misma de distinguir las entregas de bienes y las prestaciones de servicios analizando en concreto todos los aspectos del asunto.

100. La respuesta dada a la primera cuestión prejudicial hace innecesario el examen de las cuestiones segunda, tercera y cuarta, puesto que el órgano jurisdiccional remitente solicitó que éstas se tomasen en cuenta únicamente en el supuesto en que las entregas de bienes se incardinaran en las obras de construcción.

VI. Sobre la limitación en el tiempo de los efectos de la sentencia

101. El Gobierno alemán ha solicitado al Tribunal de Justicia, si éste considera que la normativa nacional en cuestión no se ajusta al artículo 2, punto 1, de la Decisión 2004/290, que limite los efectos en el tiempo de su sentencia en la medida en que, en caso contrario, de ello se derivarían graves repercusiones económicas para los presupuestos de Alemania y, por que tanto las autoridades nacionales como los operadores económicos interesados creían de buena fe que la normativa alemana respetaba el Derecho de la Unión.

49 — Sobre este punto procede insistir en que no puede suscribirse la afirmación del Gobierno alemán de que existen entregas de bienes distintas de las mencionadas en el artículo 14, apartado 3 que, sin embargo, quedan incluidas entre las obras en inmuebles y de construcción. Si esta tesis estuviera fundada, no tendría sentido, de hecho, la remisión expresa a este último artículo contenida en el artículo 199 de la Directiva 2006/112.

102. Sobre este aspecto ha de señalarse que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, sólo con carácter excepcional se permite, aplicando el principio general de seguridad jurídica inherente al ordenamiento jurídico de la Unión, limitar la posibilidad de que los interesados invoquen una disposición interpretada por el Tribunal de Justicia con el fin de cuestionar relaciones jurídicas establecidas de buena fe. Ello podrá darse únicamente cuando concurran dos requisitos esenciales, a saber, la «buena fe de los círculos interesados y el riesgo de trastornos graves». [50]

103. El Tribunal de Justicia únicamente ha recurrido a esta solución «en circunstancias muy determinadas, cuando, por una parte, existía un riesgo de repercusiones económicas graves debidas en particular al elevado número de relaciones jurídicas constituidas de buena fe sobre la base de una normativa considerada válidamente en vigor y, por otra parte, era patente que los particulares y las autoridades nacionales habían sido incitados a observar una conducta contraria a la normativa comunitaria en razón de una incertidumbre objetiva e importante en cuanto al alcance de las disposiciones comunitarias, incertidumbre a la que habían contribuido eventualmente los mismos comportamientos adoptados por otros Estados miembros o por la Comisión de las Comunidades Europeas». [51]

104. Por otro lado, según reiterada jurisprudencia, las consecuencias financieras que podrían derivarse para un Estado miembro de una sentencia dictada con carácter prejudicial no justifican, por sí solas, la limitación de los efectos de esa sentencia en el tiempo. [52]

105. A este respecto considero, en primer lugar, que las consecuencias económicas mencionadas en las observaciones del Gobierno alemán no se producirán o, cuando menos, no en la medida mencionada; en efecto, las operaciones como la aquí controvertida deberían quedar comprendidas por regla general, en cuanto prestaciones de servicios, en el ámbito de la Decisión 2004/290, con la consiguiente aplicación del sistema de autoliquidación, al tratarse de obras de construcción. [53] En cualquier caso, el pago del impuesto podría reclamarse, en los escasos supuestos en que ya no sea posible recurrir a la autoliquidación, al autor de la prestación, como ha subrayado el Gobierno finlandés, el cual ha puesto de manifiesto que se produciría una laguna en materia fiscal si el impuesto ya no fuese pagado por el beneficiario de la operación y el pago no fuera efectuado por quien la ha ejecutado, en la medida en que tal operación no quedaría gravada y las personas interesadas se beneficiarían de una ventaja injustificada. [54]

106. Además, a la luz de las consideraciones antes formuladas y a las que me remito en su integridad, no aprecio la buena fe de las autoridades y de los operadores económicos interesados, puesto que ya desde la Decisión del Consejo 2002/880 relativa a Austria (a la que se remite expresamente la Decisión 2004/290) [55] se ponía de manifiesto cuáles eran las operaciones interesadas y, por su descripción, se comprendía que se trataba de prestaciones de servicios.

50 — Sentencias de 3 de junio de 2010, Kalinchev (C-2/09, Rec. p. I-4939), apartado 50; de 10 de enero de 2006, Skov y Bilka (C-402/03, Rec. p. I-199), apartado 51, y de 28 de septiembre de 1994, Vroege (C-57/93, Rec. p. I-4541), apartado 21.

51 — Sentencia de 27 de abril de 2006, Richards (C-423/04, Rec. p. I-3585), apartado 42.

52 — Sentencia Kalinchev, citada en la nota 50 *supra*, apartado 52, y de 15 de marzo de 2005, Bidar (C-209/03, Rec. p. I-2119), apartado 68.

53 — Sin duda existe la posibilidad de que la autoridad judicial considere que no existen obras de construcción a raíz de un examen de todas las circunstancias del caso, pero estimo que, en casi todos los casos, las operaciones ya sujetas a autoliquidación seguirán estándolo, sin que existan solicitudes de rectificación fiscal.

54 — No creo que quienes realizan las prestaciones sufran los daños expuestos por el Gobierno alemán. Aparte del hecho de que el supuesto es esencialmente teórico, ha de observarse que se aplicaría en cualquier caso el régimen ordinario de recaudación del IVA al que las empresas están sujetas por norma general. Las partes podrían resolver los eventuales litigios con facilidad ante los tribunales, sin consecuencias para el fisco.

55 — Véanse los apartados 77 y 78.

107. Asimismo, ha de tenerse debidamente en cuenta el posterior documento de trabajo de la Comisión de 10 de junio de 2004 (punto 75 de las presentes conclusiones), al menos a partir de esta fecha,[56] en el que la Comisión aclaraba que las obras en cuestión eran fundamentalmente prestaciones de servicios.

108. El tenor del artículo 5, apartado 5, de la Sexta Directiva impedía, además, de forma evidente una calificación de las obras en inmuebles y de construcción como entregas de bienes, sobre todo si se tiene en cuenta que en la Sexta Directiva no se recogió la norma de la Segunda Directiva y de la propuesta de Sexta Directiva, antes mencionadas, que consideraba que dichas obras eran entregas de bienes.

109. Considero, por tanto, que no existen motivos válidos para que el Tribunal de Justicia limite los efectos en el tiempo de su decisión.

VII. Conclusión

110. Sobre la base de las consideraciones formuladas, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones del Bundesfinanzhof del modo siguiente:

«1) El concepto de obras de construcción, en la acepción del artículo 2, número 1, de la Decisión 2004/290/CE, comprende únicamente las prestaciones de servicios, en particular en virtud de la prevalencia de la organización de empresa y del trabajo sobre el elemento del suministro de materiales.

2) Al valorar si una operación es una obra de construcción y, por tanto, una prestación de servicios, o una entrega de bienes, la autoridad judicial debe recurrir a todos los elementos presentes en el caso de autos.

3) El Derecho de la Unión se opone a una normativa y a una jurisprudencia nacionales que dan una relevancia exclusiva, a efectos de la distinción de que se trata, a un único elemento, en particular al hecho de que el constructor haya suministrado materiales de su propiedad, y que determinen que se derive automáticamente de la concurrencia de dicho elemento la distinción entre prestaciones de servicios y entregas de bienes.

4) El legislador nacional sí puede indicar a la autoridad judicial los criterios que ha de seguir para distinguir las entregas de bienes de las prestaciones de servicios, pero no puede limitar la facultad de la misma de distinguir las entregas de bienes y las prestaciones de servicios analizando concretamente todos los aspectos del asunto.»

56 — La Decisión 2004/290 es de 30 de marzo de 2004.