

**BASE DE DATOS DE Norma DEF.-**

Referencia: NFJ068588

**TRIBUNAL DE JUSTICIA DE LA UNIÓN EUROPEA**

Sentencia de 16 de noviembre de 2017

Sala 2.<sup>a</sup>

Asunto n.º C-308/16

**SUMARIO:**

**IVA. Exenciones en el interior del país. Operaciones inmobiliarias. Concepto de primera ocupación.** Los Estados miembros no están autorizados a supeditar la exención del IVA para las entregas de edificios con posterioridad a su primera ocupación al requisito, no recogido en la Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), de que esa primera ocupación se haya producido en el marco de una operación gravada.

Y, por lo que respecta a la posibilidad de que los Estados miembros determinen el modo de aplicar a las transformaciones de inmuebles el criterio de la «primera ocupación», procede señalar que la imposición de un criterio cuantitativo según el cual, para que la venta de un inmueble quede sujeta al IVA, los costes de la transformación deben ascender a un determinado porcentaje del valor inicial del edificio de que se trate -en el presente asunto, a un 30 % como mínimo-, constituye un modo de recurrir a esa posibilidad. Sin embargo, también es necesario precisar desde un punto de vista cualitativo el contenido del concepto de «transformación» y, a ese respecto, la jurisprudencia del Tribunal sugiere como mínimo que el edificio de que se trate debe haber sufrido modificaciones sustanciales, destinadas a modificar su uso o a cambiar considerablemente las condiciones de ocupación del mismo. Así pues, el concepto de «transformación» comprende el supuesto de realización de unas obras ya terminadas o suficientemente avanzadas y a cuyo término el edificio se destinará a otros usos. Por lo tanto, para los edificios nuevos, este valor añadido es el resultado de un trabajo de construcción, que acarrea una modificación sustancial de la realidad física mediante la transición desde un inmueble sin construir, o un suelo no urbanizado, a un edificio habitable; y para los edificios antiguos, ese valor añadido aparece cuando se ha producido una transformación sustancial, de modo que el edificio antiguo de que se trate pueda asimilarse a un nuevo edificio. Esta interpretación, por lo demás, responde a los objetivos de la Directiva IVA, en particular al de gravar las operaciones que incrementen el valor del bien de que se trate.

**PRECEPTOS:**

Directiva 2006/112/CE del Consejo (Sistema Común del IVA), arts. 2, 9, 12, 14 y 135.

**PONENTE:**

*Don C. Toader.*

En el asunto C-308/16,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia), mediante resolución de 23 de febrero de 2016, recibida en el Tribunal de Justicia el 30 de mayo de 2016, en el procedimiento entre

**Kozuba Premium Selection sp. z o.o.**

y

**Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,**

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por el Sr. M. Ilešič, Presidente de Sala, y el Sr. A. Rosas, las Sras. C. Toader (Ponente) y A. Prechal y el Sr. E. Jarašiūnas, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Campos Sánchez-Bordona;

Secretario: Sr. A. Calot Escobar;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre del Gobierno polaco, por el Sr. B. Majczyna, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. R. Lyal y la Sra. M. Owsiany-Hornung, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 4 de julio de 2017;

dicta la siguiente

### Sentencia

1. La petición de decisión prejudicial se refiere a la interpretación del artículo 12, apartados 1 y 2, y del artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva IVA»).

2. Esta petición se ha presentado en el contexto de un litigio entre Kozuba Premium Selection sp. z o.o. (en lo sucesivo, «Kozuba») y el Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (Director de la Autoridad de Control Tributario de Varsovia, Polonia) relativo a la sujeción al impuesto sobre el valor añadido (IVA) de una operación de venta de un edificio que había sido utilizado por su propietario para sus propias necesidades y en el que se habían realizado obras de modernización antes de esa venta.

### Marco jurídico

#### *Derecho de la Unión*

3. Los considerandos 7 y 35 de la Directiva IVA están redactados así:

«(7) El régimen común IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución.

[...]

(35) Conviene establecer una lista común de exenciones, con objeto de que los recursos propios puedan percibirse de modo uniforme en todos los Estados miembros.»

4. La Directiva IVA dispone lo siguiente en su artículo 2, apartado 1:

«Estarán sujetas al IVA las operaciones siguientes:

a) las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal;

[...]»

5. El artículo 9, apartado 1, de esta Directiva establece que:

«Serán considerados “sujetos pasivos” quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad.

Serán consideradas “actividades económicas” todas las actividades de fabricación, comercio o prestación de servicios, incluidas las actividades extractivas, las agrícolas y el ejercicio de profesiones liberales o asimiladas. En particular será considerada actividad económica la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.»

6. A tenor del artículo 12, apartados 1 y 2, de dicha Directiva:

«1. Los Estados miembros podrán considerar sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional una operación relacionada con las actividades mencionadas en el párrafo segundo del apartado 1 del artículo 9 y en especial alguna de las operaciones siguientes:

a) la entrega anterior a su primera ocupación de un edificio o parte del mismo y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan;  
b) la entrega de un terreno edificable.

2. A efectos de lo dispuesto en la letra a) del apartado 1, se considerará como “edificio” toda construcción incorporada al suelo.

Los Estados miembros podrán definir las modalidades de aplicación del criterio contemplado en la letra a) del apartado 1 a las transformaciones de inmuebles y al terreno sobre el que éstos se levantan.

Los Estados miembros podrán 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.»

7. Según el artículo 14, apartado 1, de la Directiva IVA, se entenderá por «entrega de bienes» la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

8. El artículo 135, apartado 1, de esta Directiva, que forma parte de su título IX, capítulo 3, cuyo epígrafe es «Exenciones relativas a otras actividades», dispone que:

«Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[...]

j) las entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten, distintas a las contempladas en la letra a) del apartado 1 del artículo 12;

[...]»

*Derecho polaco*

9. El artículo 2, punto 14, de la ustawa o podatku od towarów i usług (Ley del impuesto sobre bienes y servicios), de 11 de marzo de 2004 (Dz. U. n.º 54, pos. 535), en su versión modificada (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), dispone lo siguiente:

«A efectos de las disposiciones que siguen, se entenderá por:

[...]

“Primera ocupación”: entrega para la utilización, en realización de actos gravados, de edificios, construcciones o partes de estos, al primer adquirente o usuario, después de que dichos edificios, construcciones o partes de éstos:

- a) hayan sido construidos o
  - b) hayan sido mejorados, siempre que los gastos efectuados para la mejora en el sentido de las normas del impuesto sobre la renta hayan ascendido al menos al 30 % del valor inicial;
- [...]»

**10.** El artículo 43, apartado 1, puntos 10 y 10a, y apartado 7a, de esta Ley establece que:

«1. Estarán exentos del impuesto:

[...]

10. las entregas de edificios, construcciones o partes de estos, salvo cuando:

- a) la entrega se realice en el marco de la primera ocupación o antes de la primera ocupación,
- b) entre la primera ocupación y la entrega del edificio, construcción o parte de estos hayan transcurrido menos de dos años;

10a. las entregas de edificios, construcciones o partes de éstos que no puedan acogerse a la exención establecida en el punto 10 cuando:

- a) el proveedor no haya tenido derecho a deducir el impuesto soportado respecto de dichos bienes,
- b) el proveedor no haya efectuado gastos para su mejora respecto de los cuales tuviera derecho a deducir el impuesto soportado o, habiendo efectuado dichos gastos, su cuantía haya sido inferior al 30 % del valor inicial de dichos bienes;

[...]

7a. El requisito formulado en el apartado 1, punto 10a, letra b), no se aplicará cuando los edificios, construcciones o partes de éstos hayan sido utilizados, una vez mejorados, por el sujeto pasivo para realizar actos gravados durante un período mínimo de cinco años.»

### **Litigio principal y cuestión prejudicial**

**11.** El 17 de septiembre de 2005, Poltrex sp. z o.o., con domicilio social en Polonia, cuya denominación pasó a ser posteriormente Kozuba, decidió aumentar su capital social. Ese mismo día, uno de los socios aportó a la sociedad un inmueble destinado a vivienda situado en la localidad de Jabłonka (Polonia) (en lo sucesivo, «edificio de que se trata»), construido en 1992.

**12.** En el año 2006, el edificio de que se trata fue adaptado a las necesidades de la actividad económica de Kozuba, y esta última realizó al efecto inversiones por un importe aproximado del 55 % del valor inicial del inmueble. Una vez terminadas las obras, el edificio de que se trata fue incluido el 31 de julio de 2007 como activo material independiente en el registro del inmovilizado de la sociedad, bajo la rúbrica «vivienda piloto», en la que permaneció hasta el 15 de enero de 2009, fecha en que se vendió a un tercero.

**13.** Como se trataba de un edificio antiguo, Kozuba consideró que esta venta estaba exenta de IVA y no incluyó en su declaración del IVA del primer trimestre de 2009 el beneficio generado por esa venta.

**14.** En una decisión de 12 de abril de 2013, el Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (Director de la inspección fiscal, Polonia), considerando injustificada la decisión de Kozuba de no incluir en su declaración del IVA del primer trimestre de 2009 el beneficio obtenido por la venta del edificio de que se trata, determinó el importe del gravamen de Kozuba en concepto de IVA por ese periodo añadiéndole el importe de la venta de dicho edificio.

**15.** El 17 de mayo de 2013, Kozuba impugnó esa decisión ante el Director de la Autoridad de Control Tributario.

**16.** En una decisión de 30 de julio de 2013, el Director de la Autoridad de Control Tributario ratificó la decisión del Director de la inspección fiscal. En efecto, al igual que este último, el Director de la Autoridad de Control Tributario consideró que, aunque efectivamente dicho inmueble había estado afectado, desde un punto de vista contable, a las propias necesidades de la sociedad a partir del 31 de julio de 2007, tal afectación no había generado, desde esa fecha, actos gravados. En consecuencia, a su juicio, por una parte, la fecha de la «primera ocupación» del edificio de que se trata, después de las mejoras efectuadas en él, no había sido el 31 de julio de 2007, sino el 15 de enero de 2009, fecha del primer acto gravado al que ese edificio había dado lugar después de esas mejoras, a saber, su venta, y, por otra parte, Kozuba no tenía derecho a la exención establecida en el artículo 43, apartado 1, punto 10, de la Ley del IVA, dado que esa venta se había producido en el marco de la primera ocupación del edificio de que se trata.

**17.** Kozuba interpuso un recurso contra esta decisión del Director de la Autoridad de Control Tributario ante el Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo del Voivodato de Varsovia, Polonia), que en una sentencia de 22 de mayo de 2014 anuló la decisión por razones de procedimiento. Sin embargo, ese Tribunal confirmó que el punto de vista de la Administración fiscal era fundado.

**18.** Kozuba recurrió en casación esa sentencia ante el Tribunal remitente.

**19.** En su resolución de remisión, éste señala que la transposición en Derecho polaco del artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva IVA plantea ciertas dudas en cuanto a la conformidad con la Directiva IVA del concepto de «primera ocupación», definido en el artículo 2, punto 14, de la Ley del IVA y utilizado en el artículo 43, apartado 1, punto 10, de la misma Ley.

**20.** A este respecto, dicho Tribunal pone de relieve que es necesario saber si el concepto de «primera ocupación» de un edificio, en el sentido del artículo 12, apartado 1, de la Directiva IVA, ha de entenderse en el sentido de que la primera ocupación debe producirse en el marco de un acto gravado.

**21.** Ese Tribunal alberga igualmente ciertas dudas en cuanto al requisito establecido en el artículo 2, punto 14, de la Ley del IVA, según el cual, en caso de mejora de un edificio, la exención de IVA sólo es posible si el importe de los gastos ocasionados por esas obras de mejora es inferior al 30 % del valor inicial del edificio. Así, la Ley polaca asimila cualquier mejora de un edificio que genere un valor añadido igual o superior a ese límite a una transformación en el sentido del artículo 12, apartado 2, de la Directiva IVA capaz de dar lugar a una «nueva primera ocupación», lo que justificaría una nueva sujeción al IVA.

**22.** Dadas estas circunstancias, el Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Polonia) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

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

a) la entrega se realice en el marco de la primera ocupación o antes de la primera ocupación,  
b) entre la primera ocupación y la entrega del edificio, construcción o parte de estos hayan transcurrido menos de dos años,  
habida cuenta de que el artículo 2, punto 14, de la Ley del IVA define la “primera ocupación” como una entrega para la utilización, en realización de actos gravados, de edificios, construcciones o partes de éstos al primer adquirente o usuario, después de que dichos edificios, construcciones o partes de éstos

a) hayan sido construidos o  
b) hayan sido mejorados, siempre que los gastos efectuados para la mejora, en el sentido de las normas del impuesto sobre la renta, hayan ascendido al menos al 30 % del valor inicial?»

### Sobre la cuestión prejudicial

**23.** En la cuestión prejudicial que plantea, el Tribunal remitente pregunta, esencialmente, si el artículo 12, apartados 1 y 2, y el artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que supedita la exención del IVA para las entregas de edificios a un doble requisito, el de que la operación no consista en una entrega efectuada en el marco de una primera ocupación que se haya producido en ejecución de operaciones gravadas y el de que, en caso de mejora de un edificio existente, los gastos realizados con ese fin sean inferiores al 30 % del valor inicial del edificio.

**24.** Conviene comenzar por recordar que la Directiva IVA establece un sistema común del IVA basado, en particular, en una definición uniforme de las operaciones sujetas a gravamen (sentencia de 11 de mayo de 2017, Posnania Investment, C-36/16, EU:C:2017:361, apartado 25 y jurisprudencia citada).

**25.** Según el artículo 2, apartado 1, letra a), de esta Directiva, están sujetas al IVA las entregas de bienes realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal.

**26.** Con arreglo al artículo 9, apartado 1, de dicha Directiva, se consideran «sujetos pasivos» quienes realicen con carácter independiente, y cualquiera que sea el lugar de realización, alguna actividad económica, cualesquiera que sean los fines o los resultados de esa actividad. En particular, se considera «actividad económica» la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de obtener ingresos continuados en el tiempo.

**27.** Como ha indicado el Abogado General en el punto 43 de sus conclusiones, la Directiva IVA atiende así a la profesionalidad y a la habitualidad en la realización de actividades económicas como criterios generales que otorgan a las personas que realizan tales actividades la cualidad de sujeto pasivo del IVA. Sin embargo, estos criterios experimentan una adaptación en lo que se refiere a las operaciones inmobiliarias, ya que, según su artículo 12, apartado 1, letra a), la Directiva IVA permite que los Estados miembros consideren también sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional la entrega, anterior a su primera ocupación, de un edificio o parte del mismo y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan.

**28.** El artículo 14, apartado 1, de la Directiva IVA define la «entrega de bienes» como la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.

**29.** Por su parte, el artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva IVA dispone que quedarán exentas del IVA las entregas de edificios distintas a las contempladas en la letra a) del apartado 1 del artículo 12 de dicha Directiva.

**30.** El artículo 12, apartado 1, letra a), de esta Directiva se refiere a la entrega, anterior a su primera ocupación, de un edificio o parte del mismo y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan. Así pues, interpretadas conjuntamente, estas disposiciones establecen una distinción entre edificios antiguos y edificios nuevos, ya que la venta de un inmueble antiguo no está, en principio, sujeta al IVA (véase, en este sentido, la

sentencia de 12 de julio de 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, apartado 21).

**31.** La *ratio legis* de estas disposiciones es la relativa inexistencia de valor añadido generado por la venta de un edificio antiguo. En efecto, pese a estar comprendida en el concepto de «actividad económica», en el sentido del artículo 9 de la Directiva IVA, la venta de un edificio con posterioridad a su primera entrega a un consumidor final, que marca el fin del proceso de producción, no genera un valor añadido significativo y, por lo tanto, en principio debe quedar exenta (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de octubre de 2001, «Goed Wonen», C-326/99, EU:C:2001:506, apartado 52).

**32.** El artículo 12, apartado 2, de la Directiva IVA confirma igualmente que es el valor añadido lo que determina la sujeción al IVA de las entregas de edificios, puesto que faculta a los Estados miembros para determinar el modo de aplicar a las transformaciones de inmuebles el criterio contemplado en el apartado 1, letra a), de dicho artículo, es decir, el de la «primera ocupación». De esta manera, la Directiva IVA abre la vía para someter a gravamen las entregas de edificios que hayan sufrido una transformación, pues esta última operación confiere valor añadido al edificio, como lo hizo la construcción inicial de éste.

**33.** En el presente asunto, el edificio de que se trata se construyó en 1992, y la operación de venta del mismo en 2009, analizada en el litigio principal, podía, en principio, quedar exenta de IVA. Ahora bien, este edificio fue modernizado con posterioridad a su inclusión en el patrimonio de Kozuba, lo que plantea la posibilidad de que quede sujeta al IVA, puesto que esas obras de modernización generaron valor añadido.

**34.** La legislación controvertida en el litigio principal, a saber, el artículo 2, punto 14, de la Ley del IVA, define la «primera ocupación» como la entrega para la utilización, en ejecución de operaciones gravadas, de edificios, construcciones o partes de éstos al primer adquirente o usuario, después de que dichos edificios, construcciones o partes de éstos hayan sido construidos o mejorados, si los gastos realizados para la mejora ascendieron como mínimo al 30 % del valor inicial.

**35.** Así, por una parte, al asociar el concepto de «primera ocupación» a la ejecución de operaciones gravadas, el legislador polaco ha excluido de dicha exención las ocupaciones que no son fuente de operaciones gravadas o no las generan, con la consecuencia de que la exención establecida en el artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva IVA no es aplicable a la transmisión de un edificio existente que haya sido objeto, como ocurre en el asunto examinado en el litigio principal, de una utilización por parte de su propietario para sus propias necesidades comerciales, por la razón de que tal utilización no puede calificarse de «primera ocupación» al no existir operación gravada. Por otra parte, el legislador polaco, al ampliar el criterio de la «primera ocupación» aplicándolo a las transformaciones de inmuebles, ha establecido un criterio cuantitativo según el cual, para que la venta de un inmueble quede sujeta al IVA, los costes de la transformación deben ascender a un determinado porcentaje del valor inicial del edificio de que se trate, a saber, en el presente asunto, a un 30 % como mínimo.

**36.** Dadas estas circunstancias, es preciso analizar si el artículo 12, apartados 1 y 2, y el artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva IVA se oponen a una normativa nacional de tales características.

**37.** En primer lugar, por lo que respecta al concepto de «primera ocupación», procede señalar que está recogido en el artículo 12 de la Directiva IVA, donde sin embargo no se define.

**38.** Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los términos de una disposición de Derecho de la Unión que no incluya ninguna remisión expresa al Derecho de los Estados deben ser normalmente objeto de una interpretación autónoma y uniforme, que debe buscarse teniendo en cuenta el contexto de la disposición y la finalidad perseguida por la normativa de que se trate (véase, en este sentido, la sentencia de 13 de octubre de 2016, Mikołajczyk, C-294/15, EU:C:2016:772, apartado 44 y jurisprudencia citada).

**39.** Conviene recordar igualmente que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, los términos empleados para designar las exenciones establecidas en el artículo 135, apartado 1, de la Directiva IVA deben ser

objeto de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada entrega de bienes y prestación de servicios efectuada a título oneroso por un sujeto pasivo (sentencia de 19 de noviembre de 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, apartado 25 y jurisprudencia citada).

**40.** Sin embargo, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por tales exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de efectos (sentencia de 19 de noviembre de 2009, Don Bosco Onroerend Goed, C-461/08, EU:C:2009:722, apartado 25 y jurisprudencia citada).

**41.** Tal como resulta, en primer término, de los trabajos preparatorios 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 (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), que siguen siendo pertinentes para la interpretación de la Directiva IVA, en el contexto de las exenciones establecidas en el artículo 135, apartado 1, letra j), de esta última, el criterio de la «primera ocupación» de un edificio debe entenderse en el sentido de que se refiere a la primera utilización del bien por su propietario o por un arrendatario. En esos trabajos preparatorios se precisa que este criterio se empleó para determinar el momento en el que el edificio abandona el proceso de producción y se convierte en objeto de consumo. De este análisis histórico no se deduce, sin embargo, que la utilización del bien por su propietario deba producirse en el marco de una operación gravada.

**42.** A continuación, en lo que respecta al contexto en el que se inscribe esta disposición, procede hacer constar que, como indica el considerando 7 de la Directiva IVA, el sistema común del IVA, incluso en el supuesto de que los tipos impositivos y las exenciones no se armonicen totalmente, debe conducir a una neutralidad en la competencia, en el sentido de que en el territorio de cada Estado miembro los bienes y servicios de naturaleza análoga soporten la misma carga fiscal, sea cual fuere la longitud de su circuito de producción y distribución. Además, el considerando 35 de esta Directiva afirma que conviene establecer una lista común de exenciones, con objeto de que los recursos propios puedan recaudarse de modo uniforme en todos los Estados miembros.

**43.** De ello se deduce que el principio de neutralidad fiscal, a través del cual el legislador de la Unión traslada al ámbito del IVA el principio general de igualdad de trato (sentencias de 10 de abril de 2008, Marks & Spencer, C-309/06, EU:C:2008:211, apartado 49, y de 14 de junio de 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, apartado 21), se opone a que el régimen de exenciones fiscales, tal como se ha recogido en las normativas nacionales, se aplique de diferente modo de un Estado miembro a otro.

**44.** Por último, las exenciones del IVA persiguen el objetivo de permitir que la recaudación de los recursos propios de la Unión se produzca de modo uniforme en todos los Estados miembros. De ello se deduce que aunque, interpretado conjuntamente con el artículo 12 de la Directiva IVA, al que hace referencia, el artículo 135, apartado 1, letra j), de esta Directiva remite a los requisitos de exención que determinen los Estados miembros, las exenciones establecidas en esta disposición deben corresponder a conceptos autónomos del Derecho de la Unión, a fin de que la base imponible del IVA pueda determinarse de modo uniforme y siguiendo unas reglas comunes (véase, en este sentido, la sentencia de 4 de octubre de 2001, «Goed Wonen», C-326/99, EU:C:2001:506, apartado 47 y jurisprudencia citada).

**45.** De ello se deduce que, si bien el artículo 12, apartado 2, de la Directiva IVA faculta a los Estados miembros para determinar el modo de aplicar a las transformaciones de inmuebles el criterio contemplado en el apartado 1, letra a), de dicho artículo, en particular en lo que respecta a la entrega del edificio anterior a su primera ocupación, no cabe sin embargo interpretar esta disposición en el sentido de que los Estados miembros disfruten de un margen que les permita modificar el propio concepto de «primera ocupación» en sus legislaciones nacionales, so pena de menoscabar la efectividad a dicha exención.

46. Se deduce, pues, del análisis literal del artículo 12 y del artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva IVA, unido al examen del contexto y de los objetivos que esta Directiva persigue, que en ella no se confiere a los Estados miembros la facultad de condicionar o de restringir las exenciones que allí se establecen.

47. En consecuencia, los Estados miembros no están autorizados a supeditar la exención del IVA para las entregas de edificios con posterioridad a su primera ocupación al requisito, no recogido en la Directiva IVA, de que esa primera ocupación se haya producido en el marco de una operación gravada.

48. En segundo lugar, por lo que respecta a la posibilidad de que, con arreglo al artículo 12, apartado 2, de la Directiva IVA, los Estados miembros determinen el modo de aplicar a las transformaciones de inmuebles el criterio de la «primera ocupación» contemplado en el apartado 1, letra a), de ese mismo artículo, procede señalar que la imposición de un criterio cuantitativo según el cual, para que la venta de un inmueble quede sujeta al IVA, los costes de la transformación deben ascender a un determinado porcentaje del valor inicial del edificio de que se trate, a saber, en el presente asunto, a un 30 % como mínimo, constituye un modo de recurrir a esa posibilidad.

49. En el presente asunto, según la resolución de remisión, el edificio de que se trata era un inmueble que sufrió una remodelación cuyo coste sobrepasó el 30 % de su valor inicial.

50. Como el Abogado General ha indicado en el punto 69 de sus conclusiones, es necesario, por consiguiente, precisar desde un punto de vista cualitativo el contenido del concepto de «transformación» utilizado en el artículo 12, apartado 2, de la Directiva IVA.

51. A este respecto, procede señalar que la Directiva IVA no define el concepto de «transformación».

52. Aunque dicho término no es unívoco, como lo confirman sus diferentes versiones lingüísticas (entre ellas, «*conversions*» en inglés, «*Umbauten*» en alemán, «*transformări*» en rumano y «*przebudowa*» en polaco), sugiere como mínimo que el edificio de que se trate debe haber sufrido modificaciones sustanciales, destinadas a modificar su uso o a cambiar considerablemente las condiciones de ocupación del mismo.

53. Esta interpretación del concepto de «transformación» viene corroborada por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia según la cual una operación de entrega de un bien inmueble compuesto por un terreno y un edificio antiguo que estaba siendo transformado en un edificio nuevo quedaba exenta del IVA dado que, en el momento de dicha entrega, en el edificio antiguo sólo se habían efectuado obras de demolición parcial y todavía se utilizaba, al menos en parte, como tal (sentencia de 12 de julio de 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, EU:C:2012:461, apartado 39).

54. Así pues, el concepto de «transformación» comprende el supuesto de realización de unas obras ya terminadas o suficientemente avanzadas y a cuyo término el edificio se destinará a otros usos.

55. La interpretación del concepto de «transformación» formulada en el apartado 52 de la presente sentencia se ajusta, por lo demás, a los objetivos de la Directiva IVA, en particular al de gravar las operaciones que incrementen el valor del bien de que se trate. Para los edificios nuevos, como ha indicado en esencia el Abogado General en los puntos 71 y 72 de sus conclusiones, este valor añadido es el resultado de un trabajo de construcción, que acarrea una modificación sustancial de la realidad física mediante la transición desde un inmueble sin construir, o un suelo no urbanizado, a un edificio habitable. Para los edificios antiguos, ese valor añadido aparece cuando se ha producido una transformación sustancial, de modo que el edificio antiguo de que se trate pueda asimilarse a un nuevo edificio.

56. En el asunto que nos ocupa, procede señalar que la transposición en Derecho polaco del concepto de «transformación» del artículo 12, apartado 2, de la Directiva IVA se ha efectuado a través del artículo 2, punto 14, de la Ley del IVA, que utiliza el concepto de «mejora».

57. Sin embargo, siempre que este último término sea interpretado por los tribunales nacionales como sinónimo del de «transformación», en el sentido precisado en el apartado 52 de la presente sentencia, esta diferencia

terminológica no es de tal naturaleza que acarree, por sí sola, una incompatibilidad entre la Ley del IVA y la Directiva IVA.

**58.** En el presente asunto, los gastos ocasionados por la «mejora» del edificio de que se trata ascendieron a un 55 % de su valor inicial. Aunque este porcentaje sugiere, a priori, que las modificaciones efectuadas en el edificio han podido contribuir, por su magnitud, a cambiar considerablemente las condiciones de ocupación del mismo, corresponde sin embargo al juez nacional apreciar, a partir de las pruebas de que dispone, en qué medida la «mejora» examinada en el litigio principal dio lugar a una modificación sustancial de dicho edificio, en el sentido precisado en el apartado 52 de la presente sentencia.

**59.** Habida cuenta de las consideraciones expuestas, procede responder a la cuestión prejudicial planteada que el artículo 12, apartados 1 y 2, y el artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva IVA deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que supedita la exención del IVA para las entregas de edificios al requisito de que la primera ocupación de éstos se haya producido en el marco de una operación gravada. Estas mismas disposiciones deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que tal normativa nacional supedita esa exención al requisito de que, en caso de «mejora» de un edificio existente, los gastos realizados con ese fin no hayan sobrepasado el 30 % del valor inicial del edificio, siempre que este concepto de «mejora» se interprete del mismo modo que el concepto de «transformación» del artículo 12, apartado 2, de la Directiva IVA, es decir, en el sentido de que el edificio de que se trate debe haber sufrido modificaciones sustanciales, destinadas a modificar su uso o a cambiar considerablemente las condiciones de ocupación del mismo.

#### Costas

**60.** Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el juez nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. Los gastos efectuados por quienes han presentado observaciones ante el Tribunal de Justicia sin ser partes del litigio principal no pueden ser objeto de reembolso.

En virtud de todo lo expuesto, el Tribunal de Justicia (Sala Segunda) declara:

**El artículo 12, apartados 1 y 2, y el artículo 135, apartado 1, letra j), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, deben interpretarse en el sentido de que se oponen a una normativa nacional, como la controvertida en el litigio principal, que supedita la exención del impuesto sobre el valor añadido para las entregas de edificios al requisito de que la primera ocupación de éstos se haya producido en el marco de una operación gravada. Estas mismas disposiciones deben interpretarse en el sentido de que no se oponen a que tal normativa nacional supedita esa exención al requisito de que, en caso de «mejora» de un edificio existente, los gastos realizados con ese fin no hayan sobrepasado el 30 % del valor inicial del edificio, siempre que este concepto de «mejora» se interprete del mismo modo que el concepto de «transformación» del artículo 12, apartado 2, de la Directiva 2006/112, es decir, en el sentido de que el edificio de que se trate debe haber sufrido modificaciones sustanciales, destinadas a modificar su uso o a cambiar considerablemente las condiciones de ocupación del mismo.**

Firmas

\* Lengua de procedimiento: polaco.

Fuente: sitio internet del Tribunal de Justicia.