

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. F.G. JACOBS

presentadas el 6 de junio de 2002¹

1. En la presente petición de decisión prejudicial del Bundesfinanzhof, Alemania, se pregunta al Tribunal de Justicia sobre la interpretación de la expresión «bienes inmuebles» en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva IVA.²

Legislación comunitaria pertinente

2. Con arreglo al artículo 2 de la Sexta Directiva, estarán sujetas al IVA las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso por un sujeto pasivo que actúe como tal.

3. A tenor del artículo 4, apartado 1, serán considerados sujetos pasivos quienes realicen una actividad económica. Con arreglo al artículo 4, apartado 2, las actividades económicas comprenden la explotación de un bien corporal o incorporeal con el fin de

obtener ingresos continuados en el tiempo. En el artículo 4, apartado 3, se faculta a los Estados miembros para considerar también como sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional una operación relacionada con las actividades mencionadas en el artículo 4, apartado 2, y en especial alguna de las siguientes:

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

[...]

Se considerará como edificio toda construcción incorporada al suelo;

b) la entrega de terrenos edificables.

Serán considerados como terrenos edificables los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros.»

1 — Lengua original: inglés.

2 — Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54).

4. En el artículo 5, apartado 1, se define entrega de bienes como «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario». En el artículo 6, apartado 1, se definen las prestaciones de servicios como «todas las operaciones que no tengan la consideración de entrega de bienes».

4. los alquileres de caja de seguridad.

Los Estados miembros podrán ampliar el ámbito de aplicación de esta exención a otros supuestos;

5. En el artículo 13, parte B, se enumeran una serie exenciones del IVA, entre ellas:

[...]

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

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

g) 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 3 del artículo 4;

h) las entregas de bienes inmuebles no edificadas, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 3 del artículo 4».

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

6. Con arreglo al artículo 13, parte C, «los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación:

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

a) del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles;

b) de las operaciones contempladas en las letras [...] g) y h) del punto B».

9. El artículo 95, apartado 1, del BGB dispone:

«No se consideran partes integrantes de un inmueble las cosas que están unidas al terreno sólo con una finalidad transitoria».

Legislación nacional pertinente

7. El artículo 4, apartado 12, letra a), de la Umsatzsteuergesetz (Ley relativa al impuesto sobre el volumen de negocios; en lo sucesivo, «Ley»)³ establece una exención del impuesto sobre el volumen de negocios para «el arrendamiento y alquiler de bienes inmuebles [Grundstücke]». A continuación se prevén varias excepciones a dicha exención, que reflejan aproximadamente las establecidas en el artículo 13, parte B, letra b), apartados 1 a 3.

8. La primera frase del artículo 94, apartado 1, del Bürgerliches Gesetzbuch (Código Civil alemán; en lo sucesivo, «BGB») dispone:

«Son partes integrantes esenciales de un inmueble [Grundstück (literalmente, una porción de terreno)] las cosas [Sachen] que están firmemente unidas al terreno [Grund und Boden], en particular los edificios [...]».

Hechos y procedimiento principal

10. El presente asunto se refiere a la situación jurídica a efectos de la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra b), de dos operaciones celebradas entre el Sr. Maierhofer y el Freistaat Bayern. En la resolución de remisión, el órgano jurisdiccional remitente describe los hechos del siguiente modo.

11. El Sr. Maierhofer arrendó al Freistaat Bayern varios edificios de albergue comunitario destinados al alojamiento temporal de solicitantes de asilo. Se acordó que los dos arrendamientos de que se trata tendrían una duración mínima de cinco años prorrogables y que los terrenos debían ser totalmente despejados y devueltos al arrendador al término del contrato de arrendamiento con el Sr. Maierhofer.

12. Algunos de los edificios estaban en un terreno que el Sr. Maierhofer había tomado en arrendamiento del Ayuntamiento de Bamberg y otros en terrenos que el Freistaat Bayern había tomado en arrendamiento.

3 — BGBl, 1993 I, p. 565.

miento del Ayuntamiento de Bayreuth. En este último caso, la naturaleza exacta de los acuerdos no está clara. De la resolución de remisión y de las declaraciones efectuadas en la vista por el abogado del Sr. Maierhofer se desprende que los terrenos fueron entregados al Sr. Maierhofer sin un contrato formal de arrendamiento y sin la obligación de abonar una contraprestación. No obstante, la resolución de remisión señala que el Sr. Maierhofer arrendó el albergue «con todo el equipamiento necesario».

13. El Sr. Maierhofer había construido los edificios de una o dos plantas con piezas prefabricadas. Los edificios se levantaban sobre zócalos de hormigón contruidos sobre unos cimientos de hormigón anclados en el suelo. Las paredes estaban hechas de planchas y atornilladas a los pernos fijados a los cimientos. La techumbre era de carpintería cubierta de teja. Los suelos y paredes de los baños y cocinas estaban alicatados. El sistema de construcción permitía que la estructura montada sobre los cimientos pudiera ser desmontada en cualquier momento por un equipo de ocho personas en el plazo de diez días, para ser utilizada de nuevo en otro lugar.

14. El Sr. Maierhofer no dedujo el impuesto soportado por la construcción de los edificios en 1992. En los ejercicios controvertidos de 1993 a 1995, declaró operaciones exentas (a saber, la renta que percibía del Freistaat Bayern) en virtud del arrendamiento de bienes inmuebles. La Delegación de Hacienda gravó las operaciones del Sr. Maierhofer, basándose en que éste no había arrendado bienes inmuebles, sino sólo edificios que constituían «elementos externos» («Scheinbestandteile»). Al

efectuar la liquidación del impuesto, la Delegación de Hacienda tuvo en cuenta asimismo las cuotas del impuesto soportado.

15. La decisión de la Delegación de Hacienda refleja la jurisprudencia del Bundesfinanzhof, que hasta ahora ha sostenido que el concepto de «bien inmueble» del artículo 4 de la Ley debe interpretarse con arreglo al Derecho civil y, por tanto, conforme a las normas del BGB. En consecuencia, se considera que dicho concepto comprende los edificios y partes de edificios, puesto que con arreglo a la primera frase del artículo 94, apartado 1, del BGB son partes integrantes esenciales de un inmueble si están firmemente unidas al terreno. No obstante, con arreglo a la primera frase del artículo 95, apartado 1, del BGB, incluso los edificios y partes de edificios no son partes integrantes de un inmueble cuando están unidas al terreno sólo con una finalidad transitoria. El arrendamiento de tales «elementos externos» no ha sido considerado un arrendamiento de bienes inmuebles en el sentido de la exención prevista en el artículo 4 de la Ley.

16. En apelación, el Finanzgericht confirmó las liquidaciones tributarias de la Delegación de Hacienda y declaró que los edificios arrendados no eran partes integrantes de los bienes inmuebles, ya que sólo estaban unidos al suelo con una finalidad transitoria. Con arreglo a las estipulaciones aplicables a las cesiones del terreno, el Sr. Maierhofer estaba obligado a devolver dicho terreno debidamente despejado. Los propietarios de los terrenos no tenían ningún derecho de opción para la adquisición de los edificios. Dado que ha de

considerarse que dichos edificios constituyen elementos externos, el Sr. Maierhofer había arrendado bienes muebles y no podía invocar la exención.

17. El Sr. Maierhofer ha interpuesto recurso de casación ante el Bundesfinanzhof. En su resolución de remisión, dicho órgano jurisdiccional, reconsiderando aparentemente la jurisprudencia anterior, señala que el concepto de arrendamiento de bienes inmuebles contenido en el artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva es un concepto autónomo de Derecho comunitario. Aun cuando el artículo 13, parte B, letra b), concede a los Estados miembros⁴ un amplio margen de apreciación por lo que respecta a la exención o al gravamen de una operación,⁵ la interpretación del concepto de bien inmueble no puede depender del Derecho civil de un Estado miembro, puesto que en tal caso sería imposible garantizar la aplicación uniforme de la disposición en todos los Estados miembros.

18. El Bundesfinanzhof observa asimismo que, con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el arrendamiento de bienes inmuebles comprende el arrendamiento de edificios, pero no el alquiler de tiendas de campaña, caravanas y residencias móviles.⁶ Así pues, no se han aclarado todavía los requisitos que deben cumplirse para considerar que existe un arrendamiento de bienes inmuebles. Por tanto, no cabe excluir que la expresión «bienes

inmuebles» utilizada en el artículo 9, apartado 2, letra a), y en el artículo 13, parte B, letra b), de la Directiva designe, de acuerdo con su sentido literal, un objeto inmueble unido firmemente [*fest*] al suelo, lo que lo distingue de los bienes que pueden ser trasladados. De ser eso cierto, el arrendamiento de edificios construidos con fines transitorios constituye un arrendamiento de bienes inmuebles, puesto que la disposición pertinente no exige un plazo determinado de unión al terreno.

19. De ser así, el Bundesfinanzhof plantea también la cuestión de si sucede lo mismo cuando el arrendador únicamente cede en arrendamiento el edificio, pero no el suelo sobre el que se ha levantado dicho edificio. En el marco del arrendamiento por el Sr. Maierhofer del edificio construido sobre el terreno perteneciente al Ayuntamiento de Bayreuth, el Freistaat Bayern, en calidad de arrendatario, había tomado en arrendamiento dicho terreno y permitido al Sr. Maierhofer simplemente levantar el edificio sobre el citado terreno. No cabe descartar en ese caso que el arrendamiento no se refiera, por tanto, a bienes inmuebles.

20. En consecuencia, el Bundesfinanzhof ha planteado las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Está comprendido en el concepto de “arrendamiento de bienes inmuebles” del artículo 13, parte B, letra b), de la Directiva 77/388/CEE la cesión a título oneroso de un edificio construido con piezas prefabricadas que debe desmontarse una vez finalizado el contrato y que puede volver a utilizarse en otro terreno?»

4 — Sentencia de 3 de febrero de 2000, Amengual Far (C-12/98, Rec. p. I-527).

5 — Sentencia de 12 de febrero de 1998, Blasi (C-346/95, Rec. p. I-481).

6 — Sentencia de 3 de julio de 1997, Comisión/Francia (C-60/96, Rec. p. I-3827).

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

21. El Sr. Maierhofer, el Gobierno alemán y la Comisión han presentado observaciones escritas al Tribunal de Justicia y, junto con el Gobierno del Reino Unido, han estado representados en la vista.

si la expresión «bienes inmuebles», que figura en el artículo 13, parte B, letra b), comprende edificios como los controvertidos en el procedimiento principal.

24. El Sr. Maierhofer, el Reino Unido y la Comisión consideran que tales edificios son bienes inmuebles a efectos del artículo 13, parte B, letra b). El Gobierno alemán alega, con carácter principal, que la cuestión carece de pertinencia y, con carácter subsidiario, que dichos edificios no son bienes inmuebles a efectos del artículo 13, parte B, letra b).

La primera cuestión planteada

22. El Bundesfinanzhof pregunta si el concepto de «arrendamiento de bienes inmuebles» del artículo 13, parte B, letra b), comprende la cesión a título oneroso de un edificio construido con piezas prefabricadas que debe desmontarse una vez finalizado el contrato y que puede volver a utilizarse en otro terreno.

Pertinencia de la cuestión

23. De la resolución de remisión considerada en conjunto y del marco fáctico se desprende que las dudas del órgano jurisdiccional remitente se refieren principalmente a la interpretación de la expresión «bienes inmuebles» en lugar de al carácter arrendatario de las operaciones efectuadas entre el Sr. Maierhofer y el Freistaat Bayern. La cuestión principal es, por tanto,

25. La principal alegación del Gobierno alemán es que la primera cuestión carece de pertinencia, ya que el legislador alemán, en virtud del artículo 13, parte B, letra b), párrafo segundo, de la Directiva, ha previsto una nueva excepción en el ámbito de aplicación de la exención del IVA, mediante unas órdenes administrativas formuladas por el Bundesfinanzministerium (Ministerio federal de Hacienda) que requieren la ratificación del Bundesrat, la Cámara alta del Parlamento. Dichas órdenes administrativas reflejan, según parece, la jurisprudencia del Bundesfinanzhof men-

cionada en el punto 15 de las presentes conclusiones, según la cual el concepto de «bienes inmuebles» del artículo 4, apartado 12, letra a), de la Ley debe interpretarse con arreglo al Derecho civil y, por tanto, conforme al BGB, incluidas las disposiciones sobre elementos externos. Las órdenes administrativas establecen, en consecuencia, que no existe arrendamiento de bienes inmuebles cuando los edificios arrendados están unidos al terreno sólo con una finalidad transitoria y que el arrendamiento de albergues prefabricados puede, por tanto, estar sujeto al IVA.

26. No puedo aceptar esta alegación.

27. En mis conclusiones en el asunto *Henriksen*,⁷ examiné el alcance de la facultad prevista en el artículo 13, parte B, letra b), y expresé mi opinión de que, aunque la facultad de apreciación otorgada por esta norma es amplia y la cuestión de dilucidar si la excepción ha sido ampliada en un sentido determinado, es un problema de interpretación del Derecho nacional que corresponde a los órganos jurisdiccionales nacionales, «parece claro, teniendo en cuenta la sistemática y la estructura de la Directiva que, con arreglo a una correcta interpretación de sus disposiciones, la legislación nacional no podría producir tal efecto a menos que ella misma lo disponga en este sentido. Cuando la legislación nacional se limite únicamente a reproducir

las normas de la Directiva, con sus correspondientes exenciones y excepciones, dicha legislación deberá interpretarse de acuerdo con tales normas, y las autoridades fiscales nacionales no podrán aplicar ninguna excepción suplementaria a menos que el Estado miembro haya adoptado medidas legislativas adicionales para extender la exigibilidad del pago del IVA a tales arrendamientos».

28. Como alegan el Sr. Maierhofer y la Comisión, no se puede considerar que el legislador alemán ha establecido la supuesta excepción relativa a los elementos externos y, por tanto, no cabe estimar que Alemania haya ejercido su facultad de limitar la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra b). Dicha excepción se basa en principios desarrollados por los órganos jurisdiccionales y reflejados en determinadas órdenes administrativas. De las declaraciones efectuadas en la vista se desprende que dichas órdenes no son vinculantes para los órganos jurisdiccionales ni para el Gobierno; son meros criterios que han de ser aplicados por la Administración. No han sido adoptadas por el Bundesrat, aunque se requiere su ratificación. Unas directrices administrativas no pueden modificar una norma de rango superior, como la Ley.⁸ Este planteamiento parece ser confirmado por el hecho de que el Bundesfinanzhof no haya mencionado tales directrices en su resolución de remisión.

⁷ — Sentencia del Tribunal de Justicia de 13 de julio de 1989 (173/88, Rec. p. 2763), apartado 22.

⁸ — Véanse, por analogía, las sentencias del Tribunal de Justicia de 4 de abril de 1974, Comisión/Francia (167/73, Rec. p. 359), apartados 41 y 42, y de 3 de marzo de 1988, Comisión/Italia (116/86, Rec. p. 1323), apartado 14.

La expresión «bienes inmuebles» del artículo 13, parte B, letra b)

— fueron arrendados por una duración mínima de cinco años prorrogables y debían ser retirados al término del contrato.

29. Se recordará que los edificios controvertidos:

— se construyeron con piezas prefabricadas en una o dos plantas;

— se levantaban sobre zócalos de hormigón contruidos sobre unos cimientos de hormigón anclados en el suelo y estaban fijados por pernos a los cimientos;

— los suelos y paredes de los baños y cocinas estaban alicatados y la techumbre era de carpintería cubierta de teja;

— podían ser desmontados en cualquier momento por un equipo de ocho personas en el plazo de diez días, para ser utilizados de nuevo en otro lugar;

30. El Gobierno alemán alega que la entrega de edificios prefabricados no constituye un «arrendamiento de bienes inmuebles» a efectos del artículo 13, parte B, letra b). Señala, en primer lugar, que la mayoría de las versiones lingüísticas del artículo 13, parte B, letra b), aunque no la versión alemana, se refieren a la naturaleza inmobiliaria de los bienes; sin embargo, los edificios prefabricados facilitados por el Sr. Maierhofer pueden ser desmontados y levantados de nuevo en otro lugar. Además, los edificios controvertidos en el presente asunto son comparables a las tiendas de campaña, caravanas, residencias móviles y habitaciones de construcción ligera del asunto Comisión/Francia.⁹ Aun cuando están unidos al suelo, pueden ser desmontados en cualquier momento sin sufrir daños y situados de nuevo en otro terreno. Por último, la característica común de las operaciones excluidas expresamente de la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra b), es que implican una explotación más activa del bien inmueble, que justifica que, además del impuesto exigido por su venta inicial, continúen tributando.¹⁰ Por tanto, el arrendamiento de viviendas prefabricadas no puede estar exento en el sentido del artículo 13, parte B, letra b). Los edificios que se levantan únicamente con carácter temporal y que se pueden desmontar sin sufrir daños pueden ser utilizados en varios terrenos; la operación, por consiguiente, genera un valor añadido

⁹ — Citado en la nota 6 *supra*.

¹⁰ — Punto 16 de mis conclusiones en el asunto Blasi, citado en la nota 5 *supra*.

muy superior al del mero arrendamiento de bienes inmuebles y, en consecuencia, es comparable a las excepciones previstas en el artículo 13, parte B, letra b).

31. No comparto estas alegaciones y coincido con el Sr. Maierhofer, el Reino Unido y la Comisión en que los edificios como los controvertidos en el litigio principal deben considerarse bienes inmuebles a efectos del artículo 13, parte B, letra b).

32. El único bien intrínsecamente inmueble es la propia tierra. Incluso los edificios convencionales destinados a constituir instalaciones permanentes pueden, en muchos casos, ser retirados y levantados de nuevo si se adoptan las medidas de precaución suficientes. Por otra parte, existen sin duda distintos grados de «movilidad» en los bienes distintos de la tierra: un auténtico edificio, con muros y cimientos, sólo se trasladará de modo excepcional, a la vista de los costes, mientras que la carpa central de un circo ha de ser precisamente mueble.

33. La cuestión de si los edificios y otros objetos muebles en sentido literal son, a efectos jurídicos, bienes inmuebles puede responderse, en principio, mediante criterios objetivos relativos al grado de fijación del objeto de que se trata al terreno sobre el que se levanta, como por ejemplo, la firmeza de la unión («firmemente unidos») o la imposibilidad de la separación («inse-

parablemente unidos»), o mediante criterios subjetivos como la duración prevista de la unión.

34. La Sexta Directiva no define de modo expreso el concepto de bien inmueble.¹¹ Tampoco remite dicha definición a los ordenamientos jurídicos de los Estados miembros.¹² Dado que según reiterada jurisprudencia, del considerando undécimo de la Sexta Directiva se desprende que las exenciones previstas por el artículo 13 de la Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario que deben, en principio, ser independientes de los conceptos de Derecho civil de los Estados miembros, las expresiones utilizadas para determinar la exención del artículo 13, parte B, letra b), deben definirse para toda la Comunidad.¹³

35. En mi opinión, la palabra «inmueble» debe ser el punto de partida y la base del análisis de la expresión «bienes inmuebles». Mientras que la versión alemana utiliza la palabra «Grundstück» que significa literal-

11 — Para tal definición expresa, véase la definición de «edificio» del artículo 4, apartado 3, letra a).

12 — Véanse, en cambio, el concepto de «terrenos edificables» en el artículo 4, apartado 3, letra b), según el cual «serán considerados como terrenos edificables los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros» y el concepto de «porción de terreno sobre la que [edificios o partes de edificios] se levantan» del artículo 4, apartado 3, letra a), del que los Estados miembros «podrán definir las modalidades de aplicación».

13 — Véanse, por ejemplo, las sentencias del Tribunal de Justicia de 12 de septiembre de 2000, Comisión/Irlanda (C-358/97, Rec. p. I-6301), apartado 51, y Comisión/Reino Unido (C-359/97, Rec. p. I-6355), apartado 63, así como la jurisprudencia que allí se cita.

mente «porción de terreno», todas las demás versiones lingüísticas de la Directiva emplean un término equivalente a «inmueble».

36. De la jurisprudencia existente puede deducirse que la expresión «arrendamiento de bienes inmuebles» del artículo 13, parte B, letra b), comprende no sólo el arrendamiento de terrenos, sino también el arrendamiento de edificios convencionales y de partes de tales edificios. Ello está implícito en muchas sentencias¹⁴ relativas a otros aspectos de la interpretación del artículo 13, parte B, letra b), en las que ni el Tribunal de Justicia ni las partes han expresado dudas sobre el carácter inmobiliario de los edificios convencionales. No obstante, hasta el momento el Tribunal de Justicia no se ha pronunciado sobre los criterios que deben aplicarse en los casos límite. Aunque la sentencia Comisión/Francia¹⁵ se refería indirectamente a la cuestión de si las tiendas de campaña, caravanas, residencias móviles y habitaciones de construcción ligera eran «bienes inmuebles» a efectos del artículo 13, parte B, letra b), su valor como precedente es limitado puesto que Francia no se opuso al recurso de la Comisión y, por tanto, no se efectuó un análisis del incumplimiento.

37. Con objeto de determinar el significado de la expresión «inmuebles» del artículo 13, parte B, letra b), en mi opinión no deben tenerse en cuenta criterios subjetivos como

la duración prevista de la unión. Procede recordar que la legislación alemana subraya la finalidad transitoria de la unión de los edificios al suelo y que de la resolución de remisión se desprende con claridad que el órgano jurisdiccional remitente centra su interés en esa cuestión. No obstante, la finalidad es un criterio manifiestamente inseguro ya que los criterios subjetivos plantean problemas de verificación. No puede suponerse necesariamente que, simplemente porque se pretenda, en el momento de su construcción, que un edificio no debe permanecer de modo permanente en su lugar, dicho edificio será retirado con posterioridad. Muchos edificios prefabricados levantados, de modo expreso, con carácter temporal para mitigar la crisis de la vivienda, existente en el período inmediatamente posterior a la Segunda Guerra Mundial, permanecen en la actualidad. Además, ninguna disposición de la Sexta Directiva apoya la utilización de criterios subjetivos para determinar la línea divisoria entre bienes inmuebles y bienes muebles corporales. Por el contrario, en el artículo 4, apartado 3, letra a), se define «edificio» de modo objetivo como «toda construcción incorporada al suelo». Por último, en particular en materia tributaria, la seguridad jurídica presenta una importancia primordial y los criterios subjetivos tienden a menoscabar dicha seguridad jurídica.

38. Por tanto, es deseable que el criterio para determinar si un edificio o una estructura similar constituye un bien inmueble en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), sea de carácter objetivo. En mi opinión, el criterio correcto —como señalan en particular el Gobierno del Reino Unido y la Comisión— consiste en si la construcción está incorporada firmemente al suelo. He llegado a esa conclusión

14 — Véanse, por ejemplo, las sentencias Blasi, citada en la nota 5 *supra*, y las sentencias de 4 de octubre de 2001, «Goed Wonen» (C-326/99, Rec. p. I-6831); de 9 de octubre de 2001, Cantor Fitzgerald International (C-108/99, Rec. p. I-7257) y Mirror Group (C-409/98, Rec. p. I-7175); de 15 de diciembre de 1993, Lubbock Fine (C-63/92, Rec. p. I-6665) y Amengual Far, citada en la nota 4 *supra*.

15 — Citada en la nota 6 *supra*.

basándome en que la expresión «bienes inmuebles» del artículo 13, parte B, letra b), debe interpretarse a la luz de los conceptos utilizados en el artículo 4, apartado 3.

39. El artículo 13, parte B, letra b), exime del IVA al arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles. El artículo 13, parte B, letra g), establece una exención para las entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levantan, distintas a las contempladas en el artículo 4, apartado 3, letra a) (y, por tanto, distintas a las anteriores a su primera ocupación). En consecuencia, el artículo 13, parte B, letra g), establece una exención para las ventas de «segunda mano» de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levantan; de modo paralelo, el artículo 13, parte B, letra b), establece una exención para el arrendamiento de bienes inmuebles. De la formulación del artículo 13, parte B, letra g), se desprende con claridad que los términos utilizados en esta disposición deben interpretarse de conformidad con el artículo 4, apartado 3, que se refiere a los conceptos de «terreno» y «edificio», y define este último concepto como «toda construcción incorporada al suelo». Por consiguiente, los conceptos de terrenos y edificios, tal como se describen en el artículo 4, apartado 3, constituyen, en mi opinión, los dos elementos básicos del concepto de «bienes inmuebles» del artículo 13, parte B, letra b). Si el legislador comunitario hubiera pretendido excluir algunos «edificios», tal como se definen en el artículo 4, apartado 3, del concepto de bienes inmuebles del artículo 13, parte B, letra b) —y, por tanto, al mismo tiempo establecer una exención, con arreglo al artículo 13, parte B, letra g), para las entregas de determinadas construcciones firmemente incorporadas al suelo, manteniendo dichas construcciones

fuera del ámbito de aplicación de la exención paralela prevista en el artículo 13, parte B, letra b)—, es poco probable, en mi opinión, que la Directiva no lo hubiera indicado así de modo expreso.¹⁶

40. Por consiguiente, no acepto la propuesta del Gobierno alemán de adoptar el criterio más estricto de una incorporación inseparable al suelo. Ya he explicado antes que incluso los edificios convencionales pueden ser retirados y levantados de nuevo en otro lugar. Así, en mi opinión no es correcto interpretar la expresión «inmueble» en el sentido de inseparable del suelo. Este criterio no sólo entrañaría la exclusión de prácticamente todos los edificios, sino que exigiría asimismo una compleja valoración de si un edificio determinado puede ser en efecto retirado y levantado de nuevo.

41. Tampoco considero correcto suponer que el arrendamiento de construcciones que están firmemente incorporadas al terreno, si bien pueden ser retiradas y levantadas de nuevo en otro lugar, implica de modo necesario una explotación más activa de los bienes, comparable a las operaciones enumeradas en el artículo 13, parte B, letra b), apartados 1 a 4. En el presente asunto, por ejemplo, el Sr. Maierhofer simplemente arrienda los edificios controvertidos al Freistaat Bayern. De esta manera, no explota los bienes de forma más activa que si arrendara un edificio convencional que hubiera construido. Hay que admitir que los edificios controvertidos

16 — Como apoyo adicional de esta interpretación, es interesante señalar que las versiones francesa, portuguesa y española del artículo 4, apartado 3, letra a), utilizan dos términos sin distinción en el mismo apartado, uno correspondiente a «edificios» y otro más próximo a «inmuebles».

pueden ser desmontados al término de cada arrendamiento y levantados y arrendados de nuevo en otros terrenos. El Gobierno alemán parece preocupado por que el valor añadido al terreno de que se trata por cada una de esas operaciones no estaría sujeto al IVA, aunque debería estarlo. Sin embargo, la probabilidad de que se produzca tal sucesión de acontecimientos es, en mi opinión, meramente hipotética y no puede por tanto, sin menoscabar la seguridad jurídica, influir en la correcta consideración de un edificio, en un momento determinado, como un «bien inmueble» a efectos del artículo 13, parte B, letra b).

42. A mi juicio, debe considerarse que los edificios como los controvertidos en el presente asunto están firmemente incorporados al suelo en el sentido del criterio propuesto. Los edificios se levantan sobre zócalos de hormigón contruidos sobre unos cimientos de hormigón anclados en el suelo y fijados por pernos a los cimientos. Según parece, fueron contruidos sólidamente con objeto de que duraran al menos cinco años. Sería necesario un equipo de ocho personas durante un plazo de diez días para desmontarlos. Así pues, pueden diferenciarse de las tiendas de campaña, caravanas, residencias móviles y habitaciones de construcción ligera, que son intrínsecamente móviles y están unidos al suelo con menor firmeza.

43. En consecuencia, concluyo que la expresión «bienes inmuebles» del artículo 13, parte B, letra b), de la Sexta Directiva comprende los edificios contruidos con materiales prefabricados como los controvertidos en el procedimiento principal, si están firmemente incorporados al suelo.

La segunda cuestión planteada

44. Mediante su segunda cuestión, el Bundesfinanzhof pregunta sustancialmente si es pertinente a este respecto que el arrendador haya cedido al arrendatario el edificio y el terreno sobre el que éste se levanta o sólo el edificio que ha construido en el terreno del arrendatario.

45. El Sr. Maierhofer y la Comisión consideran que esa circunstancia carece de pertinencia. Los criterios para determinar si un determinado edificio es un «bien inmueble» y, por tanto, si el arrendamiento del edificio está exento en virtud del artículo 13, parte B, letra b), no comprenden la propiedad del terreno en el que se levanta.

46. El Gobierno alemán no ha formulado observaciones sobre la segunda cuestión. El Reino Unido, no obstante, sostiene que la propiedad del terreno en el que están contruidos los edificios es muy significativa para la clasificación de la operación a efectos del artículo 13, parte B, letra b). En sustancia, a menos que el Sr. Maierhofer estuviera en situación de ceder los terrenos y los edificios al Freistaat Bayern, las operaciones no podrían considerarse un arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles y habría que estimar que el Sr. Maierhofer se había limitado a construir los edificios y, por tanto, a efectuar una

prestación de servicios de construcción sujeta al IVA.

47. En mi opinión, no obstante, nada de lo previsto en el artículo 13, parte B, letra b), indica que los criterios para determinar qué constituye un «arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles» a efectos de tal disposición comprenden la modalidad de propiedad de los terrenos y edificios levantados sobre los mismos.

48. Tampoco comparto la alegación del Reino Unido de que se producirán «consecuencias extremas» si un arrendamiento de un edificio situado sobre un terreno que no es propiedad del arrendador puede estar exento en virtud del artículo 13, parte B, letra b). El Reino Unido indica que, en tal caso, un contratista contratado por el dueño de una vivienda para sustituir la techumbre de su casa —o incluso una teja de la techumbre— podría alegar que sus servicios deben estar comprendidos en la exención puesto que la vivienda en sí es un bien inmueble. El Reino Unido acepta que, en este ejemplo, las partes tendrían que estructurar las condiciones de pago de modo que pareciera un arrendamiento, pero sostiene que ello no presentaría dificultades en términos comerciales, siempre que el precio se reflejara en pagos a lo largo del tiempo. En consecuencia, concluye que enormes cantidades de obras de construcción podrían introducirse en el ámbito de la exención prevista en el artículo 13, parte B, letra b).

49. No obstante, como el Reino Unido ha sostenido en la vista en un contexto ligera-

mente diferente, la naturaleza intrínseca de la actividad de que se trata y no la forma de los acuerdos entre las partes, es la que determina su régimen fiscal. Recientemente, el Tribunal de Justicia ha facilitado orientaciones sobre el alcance del concepto «arrendamiento y alquiler». En primer lugar, ha declarado que no pueden incluirse dentro de este concepto contratos que se caracterizan por el hecho de que el consentimiento de las partes no tiene en cuenta el tiempo durante el cual se disfrutará del bien inmueble, elemento esencial del contrato de arrendamiento.¹⁷ En segundo lugar, ha declarado que el arrendamiento de bienes inmuebles en el sentido del artículo 13, parte B, letra b), consiste fundamentalmente en que el propietario de un inmueble cede al arrendatario el derecho a ocuparlo y a excluir de éste a otras personas, a cambio de una renta y por un período de tiempo acordado.¹⁸ Por tanto, no veo cómo cabe considerar que los trabajos de mantenimiento o las obras de construcción que afectan a un edificio son un arrendamiento o alquiler de bienes inmuebles en el sentido del artículo 13, parte B, letra b).

50. En consecuencia, sobre la segunda cuestión planteada concluyo que el hecho de que el arrendador haya cedido al arrendatario el edificio y el terreno sobre el que éste se levanta o sólo el edificio que ha construido en el terreno del arrendatario carece de pertinencia a efectos de determinar si el arrendamiento de un edificio está comprendido en la exención del artículo 13, parte B, letra b).

17 — Sentencias Comisión/Irlanda, citada en la nota 13 *supra*, apartado 56, y Comisión/Reino Unido, citada también en la nota 13 *supra*, apartado 68.

18 — Sentencias Mirror Group, citada en la nota 14 *supra*, apartado 31, y Cantor Fitzgerald International, citada también en la nota 14 *supra*, apartado 21, así como la jurisprudencia que allí se cita.

Conclusión

51. A la luz de cuanto antecede, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a las cuestiones planteadas por el Bundesfinanzhof:

- «1) El “arrendamiento de bienes inmuebles” del artículo 13, parte B, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme, comprende el arrendamiento de edificios construidos con materiales prefabricados como los controvertidos en el procedimiento principal, si están firmemente incorporados al suelo.

- 2) El hecho de que el arrendador haya cedido al arrendatario el edificio y el terreno sobre el que éste se levanta o sólo el edificio que ha construido en el terreno del arrendatario carece de pertinencia a efectos de determinar si el arrendamiento de un edificio está comprendido en la exención del artículo 13, parte B, letra b).»