



Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena)

de 10 de enero de 2019 *

«Procedimiento prejudicial — Impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Artículo 2, apartado 1, letras a) y c) — Artículo 14, apartado 1 — Artículo 24, apartado 1 — Operaciones a título oneroso — Operaciones en caso de contraprestación constituida en parte por servicios o bienes — Contrato de demolición — Contrato de compra para desmontaje»

En el asunto C-410/17,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Finlandia) mediante resolución de 30 de junio de 2017, recibida en el Tribunal de Justicia el 7 de julio de 2017, en el procedimiento iniciado a instancias de

A Oy,

con intervención de:

Veronsaajien oikeudenvalvontayksikkö,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Novena),

integrado por la Sra. K. Jürimäe, Presidenta de Sala, y los Sres. E. Juhász y C. Vajda (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sr. N. Wahl;

Secretario: Sra. C. Strömholm, administradora;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 11 de julio de 2018;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de A Oy, por el Sr. M. Kallio y la Sra. H. Huhtala;
- en nombre del Gobierno finlandés, por el Sr. J. Heliskoski, en calidad de agente;
- en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. J. Jokubauskaitė y el Sr. I. Koskinen, en calidad de agentes;

vista la decisión adoptada por el Tribunal de Justicia, oído el Abogado General, de que el asunto sea juzgado sin conclusiones;

dicta la presente

* Lengua de procedimiento: finés.

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación de los artículos 2, apartado 1, letras a) y c), 14, apartado 1, y 24, apartado 1, 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).
- 2 Esta petición se ha presentado en el contexto de un procedimiento iniciado a instancias de A Oy en relación con el tratamiento, a efectos del impuesto sobre el valor añadido (IVA), de las operaciones realizadas en el marco, por una parte, de un contrato de demolición, que establece la obligación de quien efectúa la prestación de retirar los residuos de la demolición, residuos que, dado que contienen chatarra, puede revender, con arreglo a dicho contrato, y, por otra, de un contrato de compra de bienes para desmontaje, que incluye la obligación del comprador de demolición y desmontaje (en lo sucesivo, conjuntamente, «desmontaje») y de retirada de dichos bienes, así como la retirada de los residuos resultantes.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 El artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112 dispone:
«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;
[...]
c) las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal».
- 4 El artículo 14, apartado 1, de esta Directiva tiene la siguiente redacción:
«Se entenderá por “entrega de bienes” la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»
- 5 El artículo 24, apartado 1, de la citada Directiva establece:
«Serán consideradas “prestaciones de servicios” todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes.»
- 6 A tenor del artículo 73 de esa Directiva:
«En el caso de las entregas de bienes y las prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en los artículos 74 a 77, la base imponible estará constituida por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del adquiriente de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones.»

7 El artículo 199, apartado 1, letras a) y d), de la Directiva 2006/112 establece:

«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;

[...]

d) la entrega de material usado, material usado no reutilizable en el estado en que se encuentra, desechos, residuos industriales y no industriales, residuos reciclables, residuos parcialmente transformados y determinados bienes y servicios, con arreglo a la lista que figura en el anexo VI».

8 Los apartados 1 y 4 del anexo VI de dicha Directiva, titulado «Lista de entregas de bienes y prestaciones de servicios contemplados en el artículo 199, apartado 1, letra d)», tienen el siguiente tenor:

«1) Entrega de residuos férricos y no férricos, desechos y materiales usados, incluida la entrega de productos semiacabados derivados de la transformación, fabricación o fundición de metales férricos o no férricos o sus aleaciones.

[...]

4) Entrega de residuos férricos y residuos metálicos, así como otros residuos, recortes, desechos, residuos y materiales usados reciclables consistentes en polvo de vidrio, vidrio, papel, cartulina y cartón, trapos, huesos, cuero, cuero artificial, pergamino, cueros y pieles en bruto, nervios y tendones, cordeles, cuerdas y cordajes, caucho y plástico, así como la prestación de determinados servicios de transformación conexos.»

Derecho finlandés

9 La arvontisäverolaki (1501/1993) [Ley del impuesto sobre el valor añadido (1501/1993)], de 30 de diciembre de 1993, en su versión aplicable a los hechos del litigio principal (en lo sucesivo, «AVL»), que transpuso al Derecho finlandés la Directiva 2006/112, dispone, en su artículo 1, párrafo primero, punto 1:

«El IVA se abonará al Estado de conformidad con lo dispuesto en la presente Ley:

por la venta de bienes o servicios efectuada en Finlandia en el marco de actividades mercantiles».

10 De conformidad con el artículo 2, párrafo primero, de la AVL, la persona obligada a abonar el IVA (sujeto pasivo) por ventas en el sentido del artículo 1 de esta Ley será el vendedor del bien o el prestador del servicio, salvo que se disponga lo contrario, como ocurre con el artículo 8 d de la AVL.

11 Este último artículo establece que el mecanismo de autoliquidación se aplicará a los compradores de chatarra y residuos, puesto que se trata de profesionales inscritos en el registro de sujetos pasivos del IVA.

- 12 Con arreglo al artículo 17 de la AVL, se entenderá por «bienes» los bienes corporales, así como la electricidad, el gas, la energía térmica, la energía de refrigeración y cualquier producto energético comparable. Se entenderá por «servicios» todo lo que no sean bienes y puedan ser vendidos en el marco de una actividad económica.
- 13 A tenor del artículo 18 de la AVL, se entenderá por «venta de bienes» la transmisión a título oneroso del derecho de propiedad sobre un bien y se entenderá por «venta de servicios» la prestación de servicios o cualquier otra prestación a título oneroso.

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

- 14 A es una sociedad especializada en servicios medioambientales en el sector de la industria y de la construcción. Opera en distintos sectores industriales, en el sector inmobiliario y en la construcción y presta servicios medioambientales en Finlandia y Suecia. Sus ámbitos de actividad incluyen los servicios industriales e inmobiliarios, los servicios de demolición y los servicios de reciclado y tratamiento de residuos.
- 15 En sus actividades, A realiza, en virtud de un contrato de demolición (en lo sucesivo, «contrato de demolición»), labores de demolición para sus clientes. Las condiciones de ese contrato están basadas en las condiciones generales de contratación establecidas por todas las empresas del sector de la construcción para los servicios de construcción. En virtud de este tipo de contrato, la citada sociedad se compromete a demoler los edificios de una vieja fábrica de su cliente y a asumir las funciones de empresario principal y de empresario responsable de la obra y de dirección de la misma. De conformidad con las condiciones generales de contratación para los servicios de construcción, las obligaciones de A también incluyen la adecuada retirada y tratamiento de los materiales que hayan de ser retirados y de los residuos.
- 16 Parte de los materiales y de los residuos son chatarra y desechos, como los mencionados en el artículo 8 de la AVL, en cuya venta la obligación fiscal recae en el comprador. Se trata parcialmente de bienes que A puede revender a empresas que adquieren chatarra reciclable. A trata de evaluar por adelantado la cuantía de dichos bienes y el precio al que podrá revenderlos y lo tiene en cuenta para determinar el precio al elaborar una oferta por las labores de demolición, a fin de que el precio propuesto al cliente por esas labores sea lo más competitivo posible. Sin embargo, el precio estimado de dichos bienes no se negocia ni fija con el cliente en el contrato de demolición, ya que siempre se propone al cliente un precio a tanto alzado por las labores de demolición.
- 17 Además, en sus actividades, A compra a sus clientes maquinaria y aparatos viejos que, en virtud de un contrato de compra para desmontaje (en lo sucesivo, «contrato de compra para desmontaje»), está obligada a destruir o desmontar (en lo sucesivo, conjuntamente, «desmontar») y a retirar de los locales o de los terrenos del establecimiento del cliente de que se trate, así como a retirar los residuos resultantes, de conformidad con las condiciones establecidas en el contrato. Un ejemplo de este tipo de contrato es el contrato que tiene por objeto la compra de determinados edificios que se hallan en los terrenos de una fábrica. Este contrato establece que A comprará los edificios y las construcciones en superficie en los terrenos y la maquinaria, aparatos y demás bienes muebles, y que ella misma desmontará y retirará los bienes que haya comprado.
- 18 Habida cuenta de la naturaleza de los bienes adquiridos, el desmontaje, la retirada y su adecuado tratamiento, así como la retirada de los residuos resultantes, ocasionan a A gastos que trata de evaluar por adelantado y de tener en cuenta en el precio que ofrece, como factor reductor del precio de adquisición. Sin embargo, las partes del contrato no negocian esos gastos ni determinan su importe en el contrato, ya que nunca se persigue comunicar dicho importe al vendedor.

- 19 A solicitó una resolución previa de la Administración tributaria en relación con el cálculo del importe del IVA adeudado, en el contrato de demolición, por la realización de las labores de demolición y, en el contrato de compra para desmontaje, por la adquisición de chatarra y residuos metálicos.
- 20 Mediante resolución previa de 11 de junio de 2015, relativa al período comprendido entre el 11 de junio de 2015 y el 31 de diciembre de 2016, la Administración tributaria declaró, por una parte, que en los contratos de demolición, se ha de considerar que A vende a su cliente un servicio de demolición y le compra chatarra. Esa Administración concluyó de ello que A debe abonar el IVA por el servicio que presta a su cliente y, en el marco del mecanismo de autoliquidación, por la chatarra que le compra.
- 21 Por otra parte, la Administración tributaria declaró en esa misma resolución previa que, por lo que respecta al contrato de compra para desmontaje, se considera que A presta a su cliente un servicio de demolición y le compra chatarra. Esa Administración concluyó de ello que A debe abonar el IVA por los servicios que presta a su cliente y, en el marco del mecanismo de autoliquidación, por la chatarra que le compra.
- 22 En ninguno de los dos supuestos objeto de la resolución previa se ha pronunciado la Administración tributaria sobre la formación del precio de la contraprestación.
- 23 A interpuso recurso contra la resolución previa de 11 de junio de 2015 ante el Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki, Finlandia).
- 24 Mediante sentencia de 16 de diciembre de 2015, ese tribunal desestimó el citado recurso. Estimó que, tanto en el supuesto del contrato de demolición como en el del contrato de compra para desmontaje, se ha de considerar que A celebra un contrato de permuta con su cliente, en cuyo marco presta servicios de demolición y compra chatarra y, en consecuencia, está obligada a abonar el IVA tanto por el servicio prestado al cliente como por la chatarra que le haya comprado.
- 25 A interpuso recurso de casación contra la sentencia del Helsingin hallinto-oikeus (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Helsinki) ante el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Finlandia).
- 26 El tribunal remitente considera que, en el contrato de demolición, A realiza una prestación a título oneroso y que, en el contrato de compra para desmontaje, adquiere un bien a título oneroso. Por tanto, el litigio principal tiene por objeto saber si, en el primer supuesto, A también adquiere un bien a título oneroso y si, en el segundo supuesto, también presta un servicio a título oneroso. El tribunal remitente precisa que A se opone a la calificación de dichos contratos como contratos de permuta debido a que, a su juicio, en el contrato de demolición, la chatarra no es la contraprestación por el servicio de demolición y, en el contrato de compra para desmontaje, el servicio de demolición no es la contraprestación por la compra de chatarra, al no existir relación directa entre la prestación del servicio o la entrega del bien de que se trate y la contraprestación recibida.
- 27 En estas circunstancias, el Korkein hallinto-oikeus (Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:
- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 2, apartado 1, letra c), en relación con el artículo 24, apartado 1, de la Directiva [2006/112], en el sentido de que los servicios de demolición prestados por una empresa cuyas actividades económicas incluyan los servicios de demolición solo comprende una operación cuando, con arreglo a las disposiciones del contrato celebrado entre ella y su comitente, aquella esté obligada a retirar los residuos de la demolición y (en la medida en que incluyan chatarra) pueda revenderla a empresas dedicadas a la compra de chatarra?

¿O debe interpretarse tal contrato de servicios de demolición, teniendo en cuenta el artículo 2, apartado 1, letra a), en relación con el artículo 14, apartado 1, de la Directiva [2006/112], en el sentido de que comprende dos operaciones: por un lado, la prestación de servicios por la empresa contratista en favor del comitente y, por otro, la compra de la chatarra por la empresa contratista al comitente, para su posterior reventa?

¿Es relevante a este respecto que, al fijar el precio de los servicios de demolición, la empresa contratista que ejecuta las obras de demolición tenga en cuenta, como factor reductor del precio, la posibilidad que tiene de obtener ingresos con la valorización de los residuos resultantes de la demolición?

¿Es relevante a este respecto que la cantidad y el valor de los residuos valorizados no sean objeto de acuerdo en el contrato de servicios de demolición ni se haya acordado tampoco que sean comunicados posteriormente al comitente y que la cantidad y el valor de los residuos solo se puedan conocer cuando la empresa contratista los revenda?

- 2) En un caso en que una empresa cuyas actividades económicas incluyan los servicios de demolición acuerde en un contrato celebrado con el propietario del inmueble que se ha de demoler que la empresa contratista compre dicho inmueble y se comprometa, con la aplicación de una pena convencional, a demoler el inmueble en un plazo establecido en el contrato y a retirar los residuos resultantes de la demolición, ¿debe interpretarse el artículo 2, apartado 1, letra a), en relación con el artículo 14, apartado 1, de la Directiva [2006/112] en el sentido de que el contrato comprende una única operación consistente en la venta de bienes por parte del propietario del inmueble que se pretende demoler a la empresa contratista?

¿O debe interpretarse tal contrato, teniendo en cuenta el artículo 2, apartado 1, letra c), en relación con el artículo 24, apartado 1, de la Directiva [2006/112], en el sentido de que comprende dos operaciones: por un lado, la venta de bienes por el propietario del inmueble que se pretende demoler a la empresa contratista y, por otro, la prestación de servicios de demolición por la empresa contratista al vendedor de los bienes?

¿Es relevante a este respecto que, al fijar el precio en su oferta de compra de los bienes, la empresa contratista tenga en cuenta, como factor reductor del precio, los gastos que le ocasionará el desmontaje y retirada de los bienes?

¿Es relevante que el vendedor de los bienes sea consciente de que los gastos que le ocasione a la empresa contratista el desmontaje y retirada de los bienes se tienen en cuenta como factor reductor del precio de dichos bienes, habida cuenta de que entre las partes no se pacta acuerdo alguno acerca de dichos gastos y en ningún momento el vendedor de los bienes ha de tener conocimiento del importe estimado o la cuantía real de dichos gastos?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

- 28 Mediante su primera cuestión prejudicial, el tribunal remitente pregunta, en esencia, si el artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112, en relación con los artículos 14, apartado 1, y 24, apartado 1, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que, cuando, en virtud de un contrato de demolición, quien efectúa la prestación —una sociedad de labores de demolición— está obligado a realizar labores de demolición y puede, dado que los residuos de demolición contienen chatarra, revender esa chatarra, dicho contrato comprende una única operación o dos operaciones a efectos del IVA.

- 29 Antes de nada, procede señalar que, con arreglo al artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112, estarán 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» y «las prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el territorio de un Estado miembro por un sujeto pasivo que actúe como tal», respectivamente.
- 30 A este respecto, el artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112 define la entrega de bienes como «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario», mientras que el artículo 24, apartado 1, de dicha Directiva define las prestaciones de servicios como «todas las operaciones que no constituyen una entrega de bienes».
- 31 Además, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que una entrega de bienes o una prestación de servicios «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112, únicamente exige que exista una relación directa entre la entrega de bienes o la prestación de servicios y una contraprestación realmente recibida por el sujeto pasivo. Tal relación directa queda acreditada cuando existe entre quien efectúa la prestación y su destinatario una relación jurídica en cuyo marco se intercambian prestaciones recíprocas y la retribución percibida por quien efectúa la prestación constituye el contravalor efectivo del servicio prestado al destinatario (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de septiembre de 2013, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, apartado 37 y jurisprudencia citada).
- 32 En el caso de autos, de la resolución de remisión resulta que, en virtud del contrato de demolición, quien efectúa la prestación —una sociedad de labores de demolición— se compromete a realizar labores de demolición, que también incluyen la retirada y el tratamiento adecuados de los materiales que se han de retirar y de los residuos a cambio del pago de un precio por el cliente. De la resolución de remisión también se deduce que quien efectúa la prestación trata de evaluar por adelantado la cuantía de materiales y residuos que han de retirarse, así como su posterior precio de reventa, para tenerlo en cuenta al determinar el precio de las labores de demolición. De la resolución de remisión también se desprende que, en virtud del citado contrato, dado que los residuos de demolición contienen chatarra, quien efectúa la prestación puede revender esa chatarra a empresas que compran chatarra reciclable.
- 33 Es pacífico en el litigio principal que la sociedad de labores de demolición presta a sus clientes, a cambio de remuneración, labores de demolición en el territorio de un Estado miembro, y, por tanto, realiza una prestación de servicios a título oneroso, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra c), de la Directiva 2006/112.
- 34 Las preguntas del tribunal remitente versan, en esencia, sobre si esa prestación se intercambia además por una entrega de bienes, concretamente la entrega de la chatarra recuperable contenida en los residuos y material usado, de modo que la base imponible de dicha prestación está constituida simultáneamente por el precio pagado por el cliente y por esa entrega.
- 35 A este respecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia se desprende que la contraprestación de una prestación de servicios puede consistir en una entrega de bienes y constituir su base imponible a efectos del artículo 73 de la Directiva 2006/112, si bien a condición de que exista una relación directa entre la entrega de bienes y la prestación de servicios y de que el valor de aquella pueda expresarse en dinero (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de diciembre de 2012, *Orfey*, C-549/11, EU:C:2012:832, apartado 36 y jurisprudencia citada). Lo mismo ocurre cuando una entrega de bienes se intercambia por una prestación de servicios, desde el momento en que se cumplan estos mismos requisitos (véase, en este sentido, la sentencia de 26 de septiembre de 2013, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, apartado 38 y jurisprudencia citada).

- 36 De esa misma jurisprudencia resulta que los contratos de trueque, en los que, por definición, la contraprestación debe pagarse en especie, y las transacciones en las que la contraprestación es dineraria, son, desde el punto de vista económico y comercial, dos situaciones idénticas (sentencia de 26 de septiembre de 2013, *Serebryannay vek*, C-283/12, EU:C:2013:599, apartado 39 y jurisprudencia citada).
- 37 En el caso de autos, de la descripción de los hechos del litigio principal que figura en el apartado 32 de la presente sentencia se desprende que quien efectúa la prestación —una sociedad de labores de demolición—, además de percibir una retribución dineraria de su cliente por realizar las labores de demolición, adquiere, en virtud del contrato de demolición, su chatarra recuperable, que puede revender después. Por tanto, en esta situación existe una entrega de bienes en el sentido del artículo 14, apartado 1, de la Directiva 2006/112.
- 38 En cuanto a si dicha entrega se realiza «a título oneroso», en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra a), de dicha Directiva, de jurisprudencia reiterada se desprende que la contraprestación que sirve de base imponible para una operación constituye un valor subjetivo. Si no consiste en una suma de dinero acordada entre las partes, dicho valor, para ser subjetivo, debe ser el que el beneficiario de una prestación de servicios, que constituye la contraprestación de la entrega de bienes, atribuye a los servicios que pretende obtener y corresponder a la cantidad que esté dispuesto a desembolsar para ello (véase, en este sentido, la sentencia de 19 de diciembre de 2012, *Orfey*, C-549/11, EU:C:2012:832, apartados 44 y 45 y jurisprudencia citada).
- 39 De ello se deduce que, en una situación como la controvertida en el litigio principal, la entrega de la chatarra recuperable se hace a cambio de una contraprestación si el comprador —una sociedad de labores de demolición— atribuye un valor a esa entrega, que tendrá en cuenta a la hora de determinar el precio propuesto por la realización de las labores de demolición, lo que incumbe comprobar al tribunal remitente.
- 40 No se opone a esta conclusión el hecho de que la cantidad y el valor de la chatarra que pueden contener los residuos de demolición no hayan sido acordados en el contrato de demolición.
- 41 En efecto, de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia resulta que las eventuales dificultades técnicas a la hora de determinar el importe de la contraprestación no permiten, por sí solas, llegar a la conclusión de que esta no existe (véase, por analogía, la sentencia de 14 de julio de 1998, *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, apartado 31).
- 42 En todo caso, hay que señalar que, en el supuesto mencionado en el apartado 39 de la presente sentencia, se puede determinar el valor de la entrega de la chatarra recuperable. Con arreglo a la jurisprudencia citada en el apartado 38 de la presente sentencia, quien efectúa la prestación debe considerar dicho valor igual al importe de la reducción del precio de realizar las labores de demolición.
- 43 Tampoco puede oponerse a la conclusión extraída en el apartado 39 de la presente sentencia el hecho de que el destinatario del servicio de demolición desconociese el importe exacto del valor de la chatarra recuperable, tal como la valora quien presta el servicio (véase, por analogía, la sentencia de 14 de julio de 1998, *First National Bank of Chicago*, C-172/96, EU:C:1998:354, apartado 49).
- 44 Por tanto, en ese supuesto, en un mismo contrato, se intercambian operaciones recíprocas entre quien efectúa la prestación y su cliente, de modo que existe una relación directa, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 35 de la presente sentencia, entre la realización de las labores de demolición y la entrega de la chatarra recuperable.

- 45 En cuanto a si la entrega de la chatarra recuperable controvertida en el litigio principal constituye una operación sujeta al IVA, hay que precisar que, en virtud del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112, la entrega de bienes a título oneroso solo está sujeta al IVA si se efectúa «por un sujeto pasivo que actúe como tal», extremo que corresponde verificar al tribunal remitente.
- 46 En ese caso, la base imponible de la prestación de servicios objeto de un contrato de demolición como el controvertido en el litigio principal estará constituida por el precio efectivamente pagado por el cliente y por el valor atribuido por quien efectúa la prestación a la chatarra recuperable, en los términos reflejados en el importe de la reducción del precio facturado de la prestación.
- 47 No obstante, puede resultar que, a veces, ese valor no refleje la realidad económica y comercial que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, constituye sin embargo un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA. En ese caso, corresponde al órgano jurisdiccional nacional asegurarse de que no existe abuso teniendo en cuenta todas las circunstancias pertinentes (véase, en este sentido, la sentencia de 20 de junio de 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, apartados 39, 46 y 52).
- 48 En consecuencia, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112, en relación con los artículos 14, apartado 1, y 24, apartado 1, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que, cuando, en virtud de un contrato de demolición, quien efectúa la prestación —una sociedad de labores de demolición— está obligado a realizar labores de demolición y puede, dado que los residuos de demolición contienen chatarra, revender esa chatarra, dicho contrato incluye una prestación de servicios a título oneroso, concretamente la realización de las labores de demolición y, además, una entrega de bienes a título oneroso, concretamente la entrega de dicha chatarra, si el comprador —la mencionada sociedad— atribuye un valor a esa entrega que tendrá en cuenta a la hora de determinar el precio propuesto por la realización de las labores de demolición, si bien dicha entrega solo estará sujeta al IVA si la realiza un sujeto pasivo que actúe como tal.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

- 49 Con su segunda cuestión prejudicial, el tribunal remitente pretende, en esencia, que se dilucide si el artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112, en relación con los artículos 14, apartado 1, y 24, apartado 1, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que, cuando, en virtud de un contrato de compra para desmontaje, el comprador —una sociedad de labores de demolición— adquiere un bien que se ha de desmontar y se compromete, so pena contractual, a desmontar y retirar dicho bien y a retirar los residuos resultantes en un plazo determinado en el contrato, dicho contrato incluye una única operación o dos operaciones a efectos del IVA.
- 50 En el caso de autos, de la resolución de remisión se desprende que, en el contrato de compra para desmontaje, el comprador —una sociedad de labores de demolición— compra edificios viejos, construcciones en superficie en los terrenos de una fábrica y maquinaria, aparatos y demás bienes muebles, que está obligado, en virtud del contrato, a desmontar y retirar, así como a retirar los residuos resultantes, en un plazo determinado, de los locales o de los terrenos de la fábrica, so pena contractual. De la resolución de remisión también resulta que el comprador trata de evaluar por adelantado los gastos ocasionados por el desmontaje, retirada y adecuado tratamiento de los bienes que se han de desmontar para tenerlos en cuenta en el precio de adquisición propuesto.
- 51 Es pacífico que, en el litigio principal, dicho contrato incluye la entrega de un bien a título oneroso, en el sentido del artículo 2, apartado 1, letra a), de la Directiva 2006/112, en el territorio de un Estado miembro, concretamente la entrega de un bien que se ha de desmontar, a cambio del pago del precio

de adquisición. Siempre que esa entrega la realice «un sujeto pasivo que actúe como tal», en el sentido de dicha disposición —extremo que corresponde verificar al tribunal remitente—, se tratará, en tal situación, de una operación sujeta al IVA.

- 52 Las preguntas del tribunal remitente versan, en esencia, sobre si, además, se intercambia la citada entrega por una prestación de servicios, concretamente las labores de desmontaje y retirada, de modo que la base imponible de esa entrega estará constituida simultáneamente por el precio de adquisición al que se refiere el apartado anterior de la presente sentencia y por dicha prestación.
- 53 A este respecto, parece deducirse de la descripción de los hechos que figura en el apartado 50 de la presente sentencia que el comprador —una sociedad de labores de demolición—, además de pagar el precio de adquisición acordado en el contrato por la entrega del bien que se ha de desmontar, está obligado, en virtud de dicho contrato, a desmontar y retirar dicho bien y a retirar los residuos resultantes, en un plazo determinado, so pena contractual. Dado que el comprador está obligado a desmontar y retirar dicho bien y a retirar los residuos resultantes, con lo que satisface específicamente las necesidades del vendedor —extremo que corresponde verificar al tribunal remitente—, existe, en esta situación, una prestación de servicios, en el sentido del artículo 24, apartado 1, de la Directiva 2006/112.
- 54 De conformidad con la jurisprudencia expuesta en el apartado 38 de la presente sentencia, en una situación como la controvertida en el litigio principal, las labores de desmontaje y retirada se realizan a cambio de una contraprestación si el comprador —una sociedad de labores de demolición— atribuye un valor a esa prestación que tendrá en cuenta en el precio de adquisición que proponga, como factor reductor de dicho precio, lo que incumbe comprobar al tribunal remitente.
- 55 Habida cuenta de las consideraciones que figuran en los apartados 40, 41 y 43 de la presente sentencia, hay que indicar que no se oponen a esta conclusión ni el hecho de que los costes de realizar labores de desmontaje y retirada no hayan sido acordados entre las partes ni el hecho de que el vendedor desconociera el importe de los costes tenidos en cuenta en la determinación del precio de adquisición propuesto.
- 56 En todo caso, en el supuesto mencionado en el apartado 54 de la presente sentencia, se puede determinar el valor de realizar labores de desmontaje y retirada. En efecto, con arreglo a la jurisprudencia citada en el apartado 38 de la presente sentencia, ese valor ha de considerarse igual al importe que el comprador —una sociedad de labores de demolición— tenga en cuenta como factor reductor del precio de adquisición del bien que se ha de desmontar.
- 57 Por tanto, en tal supuesto, en un mismo contrato se intercambian operaciones recíprocas entre el comprador —una sociedad de labores de demolición— y el destinatario —quien entrega el bien que se ha de desmontar—, de manera que existe una relación directa, en el sentido de la jurisprudencia citada en el apartado 35 de la presente sentencia, entre la entrega del bien que se ha de desmontar y la realización de labores de desmontaje y retirada.
- 58 Por tanto, en ese caso, la base imponible de la entrega del bien que se ha de desmontar estará constituida por el precio efectivamente abonado por la adquisición de dicho bien y por el importe correspondiente al factor en que se basa el comprador para reducir el precio de adquisición propuesto.
- 59 No obstante, puede resultar que, a veces, ese importe no refleje la realidad económica y mercantil que, según la jurisprudencia citada en el apartado 47 de la presente sentencia, constituye sin embargo un criterio fundamental para la aplicación del sistema común del IVA, en cuyo caso, según dicha jurisprudencia, corresponde al órgano jurisdiccional nacional asegurarse de que no existe abuso teniendo en cuenta todas las circunstancias pertinentes.

60 En consecuencia, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que el artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112, en relación con el artículo 14, apartado 1, y el artículo 24, apartado 1, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que, cuando, en virtud de un contrato de compra para desmontaje, el comprador —una sociedad de labores de demolición— adquiere un bien que se ha de desmontar y se compromete, so pena contractual, a desmontar y retirar dicho bien y a retirar los residuos en un plazo determinado en el contrato, dicho contrato incluye una entrega de bienes a título oneroso, concretamente la entrega del bien que se ha de desmontar, con lo que dicha entrega únicamente estará sometida al IVA si la realiza un sujeto pasivo que actúe como tal —extremo que corresponde verificar al tribunal remitente—. Dado que el comprador está obligado a desmontar y retirar dicho bien y a retirar los residuos resultantes, con lo que satisface específicamente las necesidades del vendedor —extremo que corresponde verificar al tribunal remitente—, dicho contrato incluye, además, una prestación de servicios a título oneroso, concretamente la realización de labores de desmontaje y retirada, si dicho comprador atribuye un valor a esa prestación que tendrá en cuenta en el precio que proponga, como factor reductor del precio de adquisición del bien que se ha de desmontar, lo que incumbe comprobar al tribunal remitente.

Costas

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

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

- 1) El artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con los artículos 14, apartado 1, y 24, apartado 1, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que, cuando, en virtud de un contrato de demolición, quien efectúa la prestación —una sociedad de labores de demolición— está obligado a realizar labores de demolición y puede, dado que los residuos de demolición contienen chatarra, revender esa chatarra, dicho contrato incluye una prestación de servicios a título oneroso, concretamente la realización de las labores de demolición y, además, una entrega de bienes a título oneroso, concretamente la entrega de dicha chatarra, si el comprador —la mencionada sociedad— atribuye un valor a esa entrega que tendrá en cuenta a la hora de determinar el precio propuesto por la realización de las labores de demolición, si bien dicha entrega solo estará sujeta al impuesto sobre el valor añadido si la realiza un sujeto pasivo que actúe como tal.
- 2) El artículo 2, apartado 1, letras a) y c), de la Directiva 2006/112, en relación con los artículos 14, apartado 1, y 24, apartado 1, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que, cuando, en virtud de un contrato de compra para desmontaje, el comprador —una sociedad de labores de demolición— adquiere un bien que se ha de desmontar y se compromete, so pena contractual, a destruir o desmontar y a retirar dicho bien, así como a retirar los residuos en un plazo determinado en el contrato, dicho contrato incluye una entrega de bienes a título oneroso, concretamente la entrega del bien que se ha de desmontar, con lo que dicha entrega únicamente estará sometida al impuesto sobre el valor añadido si la realiza un sujeto pasivo que actúe como tal —extremo que corresponde verificar al tribunal remitente—. Dado que el comprador está obligado a destruir o desmontar y a retirar dicho bien, así como a retirar los residuos resultantes, con lo que satisface específicamente las necesidades del vendedor —extremo que corresponde verificar al tribunal remitente—, dicho contrato incluye, además, una prestación de servicios a título oneroso, concretamente la realización de labores de demolición o desmontaje y de retirada,

si dicho comprador atribuye un valor a esa prestación que tendrá en cuenta en el precio que proponga, como factor reductor del precio de adquisición del bien que se ha de desmontar, lo que incumbe comprobar al tribunal remitente.

Firmas