

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera)

de 28 de abril de 2016 (*)

«Procedimiento prejudicial — Fiscalidad — IVA — Operaciones imponibles — Aplicación a las necesidades de la empresa de bienes obtenidos “dentro de la actividad de la empresa” — Asimilación a una entrega realizada a título oneroso — Base imponible»

En el asunto C-128/14,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos), mediante resolución de 21 de febrero de 2014, recibida en el Tribunal de Justicia el 18 de marzo de 2014, en el procedimiento entre

Staatssecretaris van Financiën

y

Het Oudeland Beheer BV,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Primera),

integrado por el Sr. A. Tizzano, Vicepresidente del Tribunal de Justicia, en funciones de Presidente de la Sala Primera, y los Sres. F. Biltgen, A. Borg Barthet y E. Levits (Ponente) y la Sra. M. Berger, Jueces;

Abogado General: Sr. P. Mengozzi;

Secretario: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 16 de julio de 2015;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Het Oudeland Beheer BV, por el Sr. A.J. de Ruiter, belastingadviseur;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. M.K. Bulterman, C.S. Schillemans y M. Noort, en calidad de agentes;
- en nombre de la Comisión Europea, por el Sr. W. Roels y la Sra. C. Soulay, en calidad de agentes;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 15 de octubre de 2015;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 5, apartados 3, letra b), y 7, letra a), y del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido: base imponible uniforme (DO 1977, L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995 (DO 1995, L 102, p. 18) (en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).
- 2 Esta petición se ha presentado en el marco de un litigio entre el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda, Países Bajos) y Het Oudeland Beheer BV (en lo sucesivo, «Oudeland») en relación con la determinación de la base imponible de una entrega de bienes, en el sentido del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, realizada por dicha sociedad.

Marco jurídico

Derecho de la Unión

- 3 A pesar de que la Sexta Directiva fue derogada y sustituida, a partir del 1 de enero de 2007, por 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), habida cuenta de la fecha en que se produjeron los hechos controvertidos en el litigio principal, éste último sigue rigiéndose por la Sexta Directiva.

- 4 A tenor del artículo 2 de la Sexta Directiva:

«Estarán sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido:

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

[...]»

- 5 El artículo 5 de la misma Directiva, con la rúbrica «Entrega de bienes», dispone:

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

[...]

3. Los Estados miembros podrán considerar como bienes corporales:

[...]

- b) los derechos reales que confieran a su titular un poder de utilización sobre bienes inmuebles;

[...]

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

[...]

7. Los Estados miembros podrán asimilar a entregas a título oneroso:
- a) la aplicación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes producidos, detraídos, contruidos, transformados, comprados o importados dentro de la actividad de la empresa, siempre que la adquisición de los bienes, derivada de una entrega realizada por otro sujeto pasivo, no origine un derecho a la deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido;

[...]».

- 6 El artículo 11 de la Sexta Directiva dispone lo siguiente:

«A. En el interior del país

1. La base imponible estará constituida:

- a) en las entregas de bienes y prestaciones de servicios no comprendidas entre las enunciadas en las letras b), c) y d) del presente apartado 1, 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 comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero, incluidas las subvenciones directamente vinculadas al precio de estas operaciones;
- b) en las operaciones enunciadas en los apartados 6 y 7 del artículo 5, por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen;

[...]».

- 7 El artículo 13 de esta Directiva, titulado «Exenciones en el interior del país», dispone:

«B. Otras exenciones

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

[...]

- 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) de apartado 3 del artículo 4;

[...]

C. Opciones

Los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación:

- a) del arrendamiento y del alquiler de bienes inmuebles;

[...]

Los Estados miembros podrán restringir el alcance del derecho de opción y determinarán las modalidades de su ejercicio.»

- 8 El artículo 17 de la referida Directiva, bajo la rúbrica «Nacimiento y alcance del derecho a deducir», dispone:

«1. El derecho a deducir nace en el momento en que es exigible el impuesto deducible.

2. En la medida en que los bienes y los servicios se utilicen para las necesidades de sus operaciones gravadas, el sujeto pasivo podrá deducir del impuesto del que es deudor:

- a) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido o pagado dentro del país por los bienes que le hayan sido o le vayan a ser entregados y por los servicios que le hayan sido o le vayan a ser prestados por otro sujeto pasivo;

[...]

- c) el Impuesto sobre el Valor Añadido debido conforme al artículo 5, apartado 7, letra a), [y] al artículo 6, apartado 3 [...].

[...]

5. En lo concerniente a bienes y servicios utilizados por un sujeto pasivo para efectuar indistintamente operaciones con derecho a deducción, enunciadas en los apartados 2 y 3, y operaciones que no conlleven tal derecho, sólo se admitirá la deducción por la parte de las cuotas del Impuesto sobre el Valor Añadido que sea proporcional a la cuantía de las operaciones primeramente enunciadas.

[...]»

Derecho neerlandés

- 9 El artículo 3 de la Wet op de Omzetbelasting 1968 (Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968), en su versión aplicable al litigio principal (en lo sucesivo, «Wet OB»), dispone:

«1. Constituyen entregas de bienes:

[...]

- c) la entrega de inmuebles por quien los haya producido, con excepción de los terrenos no edificables distintos de los terrenos edificables [...]

[...]

- h) el hecho de disponer, para necesidades empresariales, de bienes producidos en la propia empresa, en aquellos casos en los que, si dichos bienes se hubieran adquirido de un empresario, el impuesto que grava tales bienes no podría deducirse, o no podría deducirse en su totalidad; se asimilarán a los bienes producidos en la propia empresa los bienes producidos por encargo mediante la puesta a disposición de materiales,

incluido el suelo; quedan exentos de la presente sección los terrenos no edificados distintos de los terrenos edificables [...]

[...]

2. También se considerará entrega de bienes la constitución, transmisión, modificación, renuncia y resolución de derechos sobre bienes inmuebles, con excepción de la hipoteca y el censo reservativo, a menos que la contraprestación, incrementada con el impuesto sobre el volumen de negocios, sea inferior al valor económico de los mencionados derechos. El valor económico será, por lo menos, igual al precio de coste, incluido el impuesto sobre el volumen de negocios, del inmueble al que se refiera el derecho, tal como resultaría si lo produjera un tercero independiente en el momento de la operación.»

10 El artículo 8, apartados 3 y 5 de la Wet OB establece:

«3. En lo que concierne a las entregas a las que se hace referencia en el artículo 3, apartado 1, letras g) y h), y en el artículo 3 *bis*, apartado 1, la contraprestación equivaldrá al importe, excluido el impuesto sobre el volumen de negocios, que debiera abonarse por los bienes si éstos, en la fecha de la entrega, se adquirieran o produjeran en el estado en que se encuentren en tal fecha.

[...]

5. Podrá determinarse mediante un decreto de alcance general en qué medida:

[...]

b) quedan comprendidas en la contraprestación las cargas correspondientes a la propiedad gravada por un censo reservativo, a un derecho de enfiteusis, a un derecho de superficie, a una servidumbre, a apartamentos, a derechos de afiliación a una sociedad inmobiliaria (*lidmaatschapsrechten*) y a otros derechos similares;

[...]».

11 El artículo 5 del Uitvoeringsbesluit omzetbelasting 1968 (Decreto de desarrollo de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios de 1968; en lo sucesivo, «Decreto de desarrollo») dispone:

«1. Al constituir, transmitir, renunciar o resolver un derecho de enfiteusis, un derecho de superficie o una servidumbre, quedará comprendido en la contraprestación el valor del canon, de la retribución o del alquiler, entendiéndose que este valor no podrá ser superior al valor económico del bien al que se refiera tal derecho. El valor económico comprenderá, al menos, el precio de coste, incluido el impuesto sobre el volumen de negocios, del inmueble al que se refiera el derecho, tal como resultaría si lo produjera un tercero independiente en el momento de la operación.

[...]

5. El valor del canon, de la retribución, del alquiler o de la indemnización se determinará con arreglo a lo dispuesto en el anexo A del presente Decreto.

[...]»

12 El anexo A del Decreto de desarrollo dispone:

«[...]

- b) El valor del canon, de la retribución, del alquiler o de la indemnización de duración determinada se establecerá multiplicando el importe anual por el número de años durante los cuales deban efectuarse los pagos [...]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

13 El 8 de marzo de 2004, Oudeland celebró, en calidad de enfiteuta, un contrato de censo enfiteútico sobre una parcela y un edificio de oficinas en construcción situado en dicho terreno (en lo sucesivo, «edificio de oficinas de que se trata»), a cambio de un canon anual que debía abonarse por anticipado (en lo sucesivo, «canon anual»). La duración del censo enfiteútico se fijó en veinte años y el canon anual en 330 000 euros.

14 En virtud del artículo 3, apartado 2, de la Wet OB, disposición basada en el artículo 5, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, la constitución de un derecho de enfiteusis se asimila a la entrega de un bien inmueble a efectos de la percepción del impuesto sobre el valor añadido (IVA) y se halla, pues, sujeta a tal impuesto. En virtud del artículo 8, apartado 5, letra b), de dicha Ley, en relación con el artículo 5, apartado 5, del Decreto de desarrollo, la base imponible de una entrega de bienes como la controvertida en el litigio principal incluye el valor del derecho de enfiteusis, calculado de conformidad con el anexo A, letra b), del Decreto de desarrollo, esto es, el valor capitalizado de todos los cánones. En el caso de autos, dicho valor se fijó en 3 844 500 euros.

15 Por consiguiente, la constitución del derecho de enfiteusis controvertido en el litigio principal fue gravada con el IVA. Oudeland abonó dicho impuesto por importe de 730 455 euros al empresario con el que había celebrado el contrato de censo enfiteútico en cuestión y dedujo dicho importe de su declaración del IVA de marzo de 2004.

16 Tras la constitución del derecho de enfiteusis, Oudeland encargó la finalización de la construcción del edificio de oficinas de que se trata y lo recibió como edificio de oficinas listo para su uso. Los costes de finalización de dicho edificio ascendieron a 1 571 749 euros. Oudeland abonó, respecto de dicho importe, 298 632 euros en concepto de IVA, e inmediatamente procedió a su deducción. El primer canon anual venció durante la finalización del edificio y fue abonado por Oudeland.

17 Dicha sociedad arrendó el edificio de oficinas de que se trata a partir del 1 de junio de 2004. De conformidad con la normativa nacional aplicable, basada en el artículo 13, parte C, letra a), de la Sexta Directiva, Oudenland optó por no acogerse, respecto de una parte del edificio y de acuerdo con los arrendatarios de éste, a la exención del IVA prevista para el arrendamiento de bienes inmuebles. El arrendamiento del resto del edificio estaba exento del IVA.

18 Oudeland entendió que el arrendamiento del edificio de oficinas de que se trata debía considerarse una entrega para cubrir las necesidades de su empresa de un bien producido dentro de la actividad de ésta, en el sentido del artículo 3, apartado 1, letra h), de la Wet OB y del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva.

Abonó el IVA correspondiente a la parte del edificio amparada por la exención del IVA y sobre la cual no tenía, en consecuencia, derecho a deducción. En su declaración, Oudeland determinó la base imponible de la entrega controvertida en el litigio principal incluyendo todos los costes, sin IVA, de la finalización de la construcción, incrementados en la cuantía del canon anual ya vencido en la fecha de la entrega.

- 19 La Administración tributaria consideró que la base imponible del arrendamiento del edificio de oficinas de que se trata debía basarse en los costes de finalización de la construcción, incrementados en el valor capitalizado de la totalidad de los cánones. Así pues, remitió a Oudeland una liquidación complementaria por el período comprendido entre el 1 y el 30 de junio de 2004 de un importe igual a la diferencia entre la base imponible calculada por Oudeland y la calculada por dicha Administración. A pesar de que Oudeland presentó una reclamación contra la liquidación complementaria, ésta fue mantenida.
- 20 Dado que el Rechtbank te 's-Gravenhage (Tribunal de primera instancia de La Haya, Países Bajos) consideró infundado el recurso interpuesto por Oudeland contra la resolución mediante la que se desestimó su reclamación, ésta interpuso recurso de apelación contra la resolución de dicho Tribunal ante el Gerechtshof te 's-Gravenhage (Tribunal de apelación de La Haya, Países Bajos).
- 21 El referido Tribunal de apelación declaró que, en virtud de lo dispuesto en el artículo 8, apartado 3, de la Wet OB, la base imponible de las entregas, en el sentido del artículo 3, apartado 1, letra h), de esta Ley, comprendía el precio de coste de la finca en posesión de Oudeland en virtud del contrato de censo enfiteútico celebrado y que, a este respecto, debía partirse del valor que la finca tenía para Oudeland en el momento en que se realizó la entrega a la que se hace referencia en el artículo 3, apartado 1, letra h), de la Wet OB. Además, según dicho órgano jurisdiccional, este valor no podía asimilarse al valor que tuviera la finca en ese momento para su propietario, sino que debía limitarse al importe del canon anual abonado con anterioridad a la finalización del edificio de oficinas de que se trata.
- 22 En consecuencia, el Gerechtshof te 's-Gravenhage (Tribunal de apelación de La Haya) anuló la resolución del Rechtbank te 's-Gravenhage (Tribunal de primera instancia de La Haya), la resolución de la Administración tributaria mediante la que se había desestimado la reclamación presentada por Oudeland y la liquidación complementaria girada a dicha sociedad.
- 23 El Secretario de Estado de Hacienda interpuso recurso de casación contra la resolución dictada por el Tribunal de apelación ante el Hoge Raad der Nederlanden (Tribunal Supremo de los Países Bajos).
- 24 El litigio entre las partes en el procedimiento principal tiene por objeto la manera en que ha de determinarse la base imponible aplicable a una entrega en el sentido del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva. Mientras que Oudeland estima que únicamente han de incluirse en dicha base imponible los importes adeudados hasta la fecha de la entrega, a saber, el importe de los cánones anuales vencidos en dicha fecha y los costes de finalización del edificio de oficinas de que se trata, el Secretario de Estado de Hacienda se basa, para determinar el valor del derecho de enfiteusis, en el valor capitalizado de la totalidad de los cánones.

- 25 El órgano jurisdiccional remitente se pregunta si, de conformidad con la sentencia de 8 de noviembre de 2012, *Gemeente Vlaardingen* (C-299/11, EU:C:2012:698), han de excluirse de la base imponible los elementos del precio de coste respecto de los cuales se ha abonado el IVA, a saber, el valor del derecho de enfiteusis y los costes de finalización del edificio de oficinas de que se trata, y si ello es así también cuando el sujeto pasivo deduce inmediata e íntegramente, en virtud de las disposiciones del Derecho nacional, el IVA abonado.
- 26 Si los elementos del precio de coste mencionados en el anterior apartado de la presente sentencia deben incluirse en la base imponible a la que se hace referencia en el artículo 8, apartado 3, de la *Wet OB*, en relación con el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta cómo ha de determinarse dicha base imponible en lo que respecta al derecho de enfiteusis y, en particular, cómo se integra el valor de los cánones adeudados sucesivamente por dichos derechos en la base imponible de una entrega, en el sentido del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva.
- 27 En este contexto, el *Hoge Raad der Nederlanden* (Tribunal Supremo de los Países Bajos) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:
- «1) ¿Debe interpretarse el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva en el sentido de que la base imponible relativa a una entrega con arreglo al artículo 5, apartado 7, letra a), de dicha Directiva no comprende el precio de coste del suelo o de otros materiales u objetos por cuya adquisición, en este caso mediante la constitución de un derecho real que atribuye la facultad de uso de un bien inmueble, el sujeto pasivo haya abonado el IVA? ¿Será distinta la respuesta si el sujeto pasivo ha deducido el IVA correspondiente a la adquisición en virtud de las disposiciones legales nacionales, con independencia de si éstas son o no compatibles en este punto con la Sexta Directiva?
- 2) En un caso como el de autos, en el que se ha adquirido el suelo con un edificio en construcción mediante la constitución de un derecho real conforme al artículo 5, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, ¿debe interpretarse el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de dicha Directiva en el sentido de que la base imponible de una entrega con arreglo al artículo 5, apartado 7, letra a), de la citada Directiva comprende el valor del canon, es decir, el valor de los importes que deben pagarse anualmente durante el período de vigencia del derecho real o durante el período de vigencia restante del derecho real?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

Sobre la primera cuestión prejudicial

- 28 Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el valor de un derecho real que confiere a su titular la facultad de uso de un bien inmueble y los costes de finalización del edificio de oficinas construido en la parcela en cuestión pueden incluirse en la base imponible de una entrega, en el sentido del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, cuando el sujeto pasivo ya ha abonado el IVA

correspondiente a dicho valor y a tales costes, pero lo ha deducido inmediata e íntegramente.

- 29 En virtud del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, los Estados miembros podrán asimilar a entregas a título oneroso la aplicación por un sujeto pasivo a las necesidades de su empresa de bienes producidos, detraídos, contruidos, transformados, comprados o importados dentro de la actividad de la empresa, siempre que la adquisición de los bienes, derivada de una entrega realizada por otro sujeto pasivo, no origine un derecho a la deducción del IVA.
- 30 Esta facultad permite a los Estados miembros configurar su normativa tributaria de forma que las empresas que, por ejercer una actividad exenta de IVA, no puedan deducir el IVA soportado al adquirir sus bienes empresariales no se encuentren en desventaja frente a los competidores que ejerzan esa misma actividad mediante bienes obtenidos sin pagar el IVA por producirlos ellos mismos o, de un modo más general, por obtenerlos dentro de la actividad de su empresa (sentencia de 8 de noviembre de 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, apartado 26).
- 31 Con carácter preliminar, procede recordar, tal y como señaló el Abogado General en el punto 42 de sus conclusiones, que la aplicabilidad del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva está supeditada a tres requisitos acumulativos.
- 32 En primer lugar, los bienes en cuestión deben ser «bienes producidos, detraídos, contruidos, transformados [...] dentro de la actividad de la empresa [de un sujeto pasivo]». El Tribunal de Justicia ha declarado que, con el fin de que la facultad de asimilación a una entrega a título oneroso pueda utilizarse de tal forma que elimine efectivamente cualquier desigualdad en materia de IVA entre los sujetos pasivos que hayan adquirido los bienes de otro sujeto pasivo y aquéllos que los hayan adquirido dentro de la actividad de su empresa, el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva incluye no sólo los bienes íntegramente producidos, detraídos, contruidos o transformados por la propia empresa, sino también aquellos producidos, detraídos, contruidos o transformados por un tercero mediante materias puestas a su disposición por dicha empresa, puesto que esta asimilación debe poder extenderse a la totalidad de los bienes acabados o mejorados por el tercero (véanse, en este sentido, las sentencias de 8 de noviembre de 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, apartados 27 y 28, y de 10 de septiembre de 2014, Gemeente 's-Hertogenbosch, C-92/13, EU:C:2014:2188, apartado 28).
- 33 En segundo lugar, el sujeto pasivo debe haber afectado dicho bien a las necesidades de su empresa.
- 34 En tercer lugar, el hecho de adquirir el referido bien de otro sujeto pasivo no debe dar derecho al primer sujeto pasivo a deducir íntegramente el IVA.
- 35 Sentado lo anterior, procede subrayar que, en el caso de autos, por un lado, tras haber adquirido, a raíz de la celebración de un contrato de censo enfiteútico, un derecho sobre la parcela de que se trata y sobre el edificio de oficinas en construcción situado en ella, pagado el IVA correspondiente a tal adquisición y deducido el referido impuesto de su declaración de IVA del mes de marzo de 2004, y, por otro lado, después de haber finalizado la construcción de dicho inmueble, pagado el IVA correspondiente a los costes de su finalización y deducido este

impuesto, Oudeland arrendó el referido edificio de oficinas, renunciando tan sólo parcialmente a la exención del IVA prevista para el alquiler de bienes inmuebles.

- 36 El arrendamiento por Oudeland del inmueble finalizado fue considerado una aplicación a las necesidades de la empresa de un bien obtenido dentro de la actividad de la empresa y, puesto que el referido inmueble fue utilizado en parte para fines ajenos a operaciones impositivas, el arrendamiento fue asimilado a una entrega, en el sentido del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta directiva, y gravado con el IVA.
- 37 En virtud del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva, en lo que concierne a las operaciones a las que se hace referencia, en particular, en el artículo 5, apartado 7, letra a), de dicha Directiva, la base imponible estará constituida «por el precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen».
- 38 El Tribunal de Justicia ha precisado, sobre este particular, que del citado artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), se desprende sin ambigüedades que la base imponible sólo estará constituida por el «precio de coste» a falta de precio de compra de tales bienes o de bienes similares (sentencia de 23 de abril de 2015, *Property Development Company*, C-16/14, EU:C:2015:265, apartado 37).
- 39 A este respecto, el órgano jurisdiccional remitente indica que ha quedado acreditado que, en el caso de autos, no existe precio de compra de un bien análogo al edificio de oficinas de que se trata. En consecuencia, es preciso basarse en el precio de coste.
- 40 Sin embargo, el órgano jurisdiccional remitente se pregunta si deben excluirse de la base imponible elementos del precio de coste respecto de los cuales se haya abonado el IVA, a saber, el valor de la enfiteusis y los costes de finalización del edificio de oficinas de que se trata, siendo así que, de conformidad con las disposiciones de Derecho nacional aplicable, el sujeto pasivo dedujo inmediata e íntegramente el IVA soportado por la constitución del derecho de enfiteusis y la finalización del referido inmueble.
- 41 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha precisado que la facultad de asimilación a una entrega a título oneroso no puede servir para percibir un importe en concepto de IVA sobre el valor de los bienes respecto del cual el sujeto pasivo ya haya pagado el IVA con anterioridad (véase, en este sentido, la sentencia de 8 de noviembre de 2012, *Gemeente Vlaarding*, C-299/11, EU:C:2012:698, apartado 32).
- 42 En efecto, un gravamen reiterado como éste sería incompatible tanto con la característica esencial del IVA, que consiste en que dicho impuesto se aplica sobre el valor añadido de los bienes o servicios correspondientes, pues el impuesto exigible al efectuar una transacción se calcula deduciendo previamente el impuesto abonado en la transacción precedente (véanse, en particular, las sentencias de 16 de diciembre de 1992, *Beaulande*, C-208/91, EU:C:1992:524, apartado 14; de 17 de septiembre de 1997, *UCAL*, C-347/95, EU:C:1997:411, apartado 34, y de 29 de abril de 2004, *GIL Insurance* y otros, C-308/01, EU:C:2004:252, apartado 33), como con la finalidad de la referida facultad de asimilación, que consiste ciertamente en permitir a los Estados miembros gravar con el IVA la aplicación de bienes a las necesidades de actividades exentas de

IVA, pero no implica en modo alguno autorizar a los Estados miembros a gravar varias veces con el IVA una misma parte del valor de esos bienes (sentencia de 8 de noviembre de 2012, Gemeente Vlaardingen, C-299/11, EU:C:2012:698, apartado 32).

- 43 Tal y como señaló, en esencia, el Abogado General en el punto 49 de sus conclusiones, cuando el IVA abonado sobre los elementos del precio de coste se deduce posteriormente, la imposición resultante de la asimilación a una entrega efectuada a título oneroso no supone un gravamen reiterado del mismo valor. En efecto, sólo cuando el IVA correspondiente a tales elementos siga estando a cargo del sujeto pasivo porque éste no haya procedido a su deducción, deberán omitirse dichos elementos de la base imponible de conformidad con el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva.
- 44 A este respecto, el Tribunal de Justicia ha declarado que la base imponible contemplada en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva no puede incluir, en ningún caso, un valor respecto del cual el sujeto pasivo haya soportado IVA sin haberlo podido deducir a continuación (véase la sentencia de 23 de abril de 2015, Property Development Company, C-16/14, EU:C:2015:265, apartado 42 y jurisprudencia citada).
- 45 Tal y como señaló el Abogado General en el punto 50 de sus conclusiones, de ello se deduce que los valores respecto de los cuales el sujeto pasivo ya ha abonado el IVA, pero lo ha deducido, pueden incluirse en la base imponible a la que se hace referencia en el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva.
- 46 Por consiguiente, habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el valor de un derecho real que confiere a su titular la facultad de uso de un bien inmueble y los costes de finalización del edificio de oficinas construido en la parcela en cuestión pueden incluirse en la base imponible de una entrega, en el sentido del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, cuando el sujeto pasivo ya ha abonado el IVA correspondiente a dicho valor y a tales costes, pero lo ha deducido inmediata e íntegramente.

Sobre la segunda cuestión prejudicial

- 47 Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si, en una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que una parcela y un edificio en construcción situado en ella fueron adquiridos mediante la constitución de un derecho real que confiere a su titular la facultad de uso de dichos bienes inmuebles, el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el valor de dicho derecho real que ha de tomarse en consideración en la base imponible de una entrega, en el sentido del artículo 5, apartado 7, letra a), de la referida Directiva, corresponde al valor de los importes que deben pagarse anualmente como contraprestación durante todo el período de vigencia del contrato de censo enfiteútico que confiere dicho derecho real, o bien al valor de los importes que habrán de abonarse durante el período de vigencia restante de dicho contrato.
- 48 En primer lugar, es preciso recordar que, tal y como se ha precisado en los apartados 38 y 39 de la presente sentencia, la base imponible sólo estará

constituida por el «precio de coste» a falta de precio de compra de los bienes en cuestión o de bienes similares, y que, en el caso de autos, no existe precio de compra de un bien análogo al edificio de oficinas de que se trata.

- 49 Por consiguiente, la base imponible de la entrega, en el sentido del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva está constituida, en el litigio principal, por el precio de coste.
- 50 En segundo lugar, de los propios términos del artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva se desprende que tanto el precio de coste como el precio de compra de los bienes o de bienes similares han de ser evaluados en el momento en que se realice la entrega en el sentido del artículo 5, apartado 7, letra a), de esa misma Directiva.
- 51 En tercer lugar, es preciso recordar que, de conformidad con la disposición de Derecho nacional que da cumplimiento a la facultad prevista en el artículo 5, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, la constitución del derecho de enfiteusis fue asimilada, en el caso de autos, a la entrega de un bien. Con arreglo a lo dispuesto por el Derecho nacional aplicable, en el caso de constitución de un derecho de enfiteusis de una duración de 20 años, como el controvertido en el litigio principal, la contraprestación de dicha entrega se establece multiplicando el importe anual fijo por el número de años durante los cuales haya de procederse al pago y posteriormente corrigiendo o capitalizando respecto del momento de la constitución de dicho derecho la suma así obtenida, de conformidad con lo dispuesto por el Derecho nacional. En el caso de autos, la constitución del derecho de enfiteusis dio lugar al pago único del IVA devengado sobre el importe total de la contraprestación así determinada.
- 52 Ha de precisarse que las cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente no versan sobre las modalidades de determinación de esta contraprestación, puesto que el valor de ésta no se ha impugnado en el litigio principal.
- 53 Dado que de la respuesta dada a la primera cuestión prejudicial se desprende que el abono del IVA sobre el valor del derecho de enfiteusis no impide que dicho valor se tome en consideración en la base imponible de la entrega, en el sentido del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, en la medida en que dicho impuesto haya sido inmediata e íntegramente deducido, y puesto que no se niega que dicho valor es uno de los elementos del precio de coste, es preciso determinar si procede tomar en consideración el valor íntegro del derecho de enfiteusis, tal y como preconiza el gobierno neerlandés, o únicamente una parte de dicho valor.
- 54 A este respecto, ha de señalarse que la enfiteusis se halla limitada en el tiempo y que, tal y como se afirma en el apartado 51 de la presente sentencia, el valor de la contraprestación de la constitución del derecho de enfiteusis se determina en función de la duración convenida del censo enfiteútico.
- 55 Si la entrega, en el sentido del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, no se produce en el momento de la constitución del derecho de enfiteusis sino posteriormente, el valor de dicho derecho que habrá de tomarse en consideración en la base imponible corresponderá al valor residual de dicho derecho en el momento de la entrega (véanse, por analogía, las sentencias de 17 de mayo de 2001, Fischer y Brandenstein, C-322/99 y C-323/99, EU:C:2001:280,

apartado 80, y de 8 de mayo de 2013, Marinov, C-142/12, EU:C:2013:292, apartado 32).

- 56 Este valor residual del derecho de enfiteusis se determina en función del período de validez restante del contrato de censo enfiteútico e incluye el valor de los importes anuales que quedan por pagar en virtud de dicho contrato, corregidos o capitalizados con arreglo al mismo método que el empleado para determinar el valor del derecho de enfiteusis.
- 57 Esta interpretación queda corroborada por la finalidad de facultad de asimilación que el artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva reconoce a los Estados miembros, tal y como se recuerda en el apartado 30 de la presente sentencia.
- 58 En efecto, si en el momento en que se realizó la entrega, en el sentido del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, y por el período de validez restante del contrato de censo enfiteútico celebrado por Oudeland, un competidor concluyera un contrato de censo enfiteútico sobre el mismo bien con el fin de afectar el edificio de oficinas de que se trata a la misma actividad que la ejercida por Oudeland, el precio de coste del derecho de enfiteusis correspondería, para dicho competidor, al valor de dicho derecho en el momento de la conclusión de su contrato, y, por tanto, al valor residual de dicho derecho.
- 59 Considerar, como hace el Gobierno neerlandés, que ha de tenerse en cuenta el valor íntegro de la enfiteusis correspondiente a la contraprestación en el momento de su constitución supondría hacer caso omiso de que, tal y como señaló el Abogado General en el punto 70 de sus conclusiones, por regla general, el valor de la enfiteusis disminuye con el transcurso del tiempo e ignorar la regla según la cual el precio de coste ha de determinarse en el momento en que se realice la entrega, en el sentido del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva.
- 60 Asimismo, es cierto que los importes de los cánones anuales vencidos representan los importes abonados por Oudeland por el derecho de enfiteusis, pero dichos importes no representan el valor del referido derecho en el momento de la entrega, en el sentido del artículo 5, apartado 7, letra a), de la citada Directiva.
- 61 Habida cuenta de las anteriores consideraciones, procede responder a la segunda cuestión prejudicial que, en una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que una parcela y un edificio en construcción situado en ella fueron adquiridos mediante la constitución de un derecho real que confiere a su titular la facultad de uso de dichos bienes inmuebles, el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que el valor de dicho derecho real que ha de tomarse en consideración en la base imponible de una entrega, en el sentido del artículo 5, apartado 7, letra a), de la referida Directiva, corresponde al valor de los importes que deben pagarse anualmente como contraprestación durante el período de vigencia restante del censo enfiteútico que confiere ese derecho real, corregidos o capitalizados con arreglo al mismo método que el empleado para determinar el valor de constitución del derecho de enfiteusis.

Costas

- 62 Dado que el procedimiento tiene, para las partes del litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas. 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 Primera) declara:

- 1) El artículo 11, parte A, apartado 1, 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, en su versión modificada por la Directiva 95/7/CE del Consejo, de 10 de abril de 1995, debe interpretarse en el sentido de que el valor de un derecho real que confiere a su titular la facultad de uso de un bien inmueble y los costes de finalización del edificio de oficinas construido en la parcela en cuestión pueden incluirse en la base imponible de una entrega, en el sentido del artículo 5, apartado 7, letra a), de la Sexta Directiva, cuando el sujeto pasivo ya ha abonado el IVA correspondiente a dicho valor y a tales costes, pero lo ha deducido inmediata e íntegramente.
- 2) En una situación como la controvertida en el litigio principal, en la que una parcela y un edificio en construcción situado en ella fueron adquiridos mediante la constitución de un derecho real que confiere a su titular la facultad de uso de dichos bienes inmuebles, el artículo 11, parte A, apartado 1, letra b), de la Sexta Directiva 77/388, en su versión modificada por la directiva 95/7, debe interpretarse en el sentido de que el valor de dicho derecho real que ha de tomarse en consideración en la base imponible de una entrega, en el sentido del artículo 5, apartado 7, letra a), de la referida Directiva, corresponde al valor de los importes que deben pagarse anualmente como contraprestación durante el período de vigencia restante del censo enfiteútico que confiere ese derecho real, corregidos o capitalizados con arreglo al mismo método que el empleado para determinar el valor de constitución del derecho de enfiteusis.