Recopilación de la Jurisprudencia

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL
SR. ATHANASIOS RANTOS
presentadas el 20 de mayo de 2021 [1]

Asunto C-299/20

Icade Promotion SAS, anteriormente Icade Promotion Logement SAS
contra
Ministère de l'Action et des Comptes publics

[Petición de decisión prejudicial planteada por el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia)]

«Procedimiento prejudicial — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido (IVA) — Directiva 2006/112/CE — Régimen de imposición sobre el margen de beneficio — Ámbito de aplicación — Entregas de inmuebles y de terrenos edificables comprados con fines de reventa — Sujeto pasivo que no ha tenido derecho a deducción con ocasión de la adquisición de los inmuebles — Reventa sujeta al IVA — Concepto de "terrenos edificables"»

I. Introducción

1. La presente petición de decisión prejudicial se enmarca en un litigio entre la sociedad Icade Promotion SAS (en lo sucesivo, «recurrente») y la Administración tributaria francesa [más concretamente, el ministère de l'Action et des Comptes publics (Ministerio de Actuación y Contabilidad Pública, Francia)], relativo a la devolución del impuesto sobre el valor añadido (IVA) correspondiente a las ventas de terrenos edificables a particulares, durante los años 2007 y 2008, pagado por la recurrente.

2. Dicha petición versa sobre la interpretación del artículo 392 de la Directiva 2006/112/CE [2] (en lo sucesivo, «Directiva IVA»), que establece un régimen de imposición sobre el margen de beneficio como excepción al régimen de Derecho común, que prevé la imposición sobre el precio de venta.

3. Mediante sus cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el régimen excepcional de imposición sobre el margen de beneficio previsto en el artículo 392 de la Directiva IVA se aplica a determinadas operaciones que tienen por objeto terrenos, respecto de las cuales el sujeto pasivo no haya tenido derecho a deducción con ocasión de su adquisición, cuando se efectúe la reventa de los mismos, tras dividirlos en parcelas y acondicionarlos, como terrenos edificables.

[1] Lengua original: francés.

[2] Directiva del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO 2006, L 347, p. 1).

4. El presente asunto plantea una problemática inédita que llevará al Tribunal de Justicia a precisar los requisitos de aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio en un supuesto muy específico, mediante la interpretación de los términos clave del artículo 392 de la Directiva IVA.

II. Marco jurídico

A. Derecho de la Unión

1. Directiva IVA

5. El artículo 9, apartado 1, de la Directiva IVA tiene el siguiente tenor:

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

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

[…]»

6. El artículo 12 de dicha Directiva establece que:

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

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

b) la entrega de un terreno edificable.

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

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

Los Estados miembros podrán aplicar criterios distintos al de la primera ocupación, tales como el del plazo transcurrido entre la fecha de terminación del inmueble y la de la primera entrega, o el del plazo transcurrido entre la fecha de la primera ocupación y la de la entrega ulterior, en tanto que estos plazos no rebasen, respectivamente, cinco y dos años.

3. A efectos de lo dispuesto en la letra b) del apartado 1, serán considerados como terrenos "edificables" los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros.»

7. A tenor de lo dispuesto en el artículo 73 de la citada 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.»

8. El artículo 135 de dicha Directiva dispone:

«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[…]

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

k) las entregas de bienes inmuebles no edificados, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 1 del artículo 12;

[…]».

9. El artículo 137, apartado 1, de la Directiva IVA prevé lo siguiente:

«Los Estados miembros podrán conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las operaciones siguientes:

[…]

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

c) las entregas de bienes inmuebles no edificados, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 1 del artículo 12;

[…]».

10. En el marco del título XIII de la citada Directiva, rubricado «Excepciones», el capítulo 1, titulado «Excepciones aplicables hasta la introducción del régimen definitivo», comprende el artículo 392, que dispone lo siguiente:

«Los Estados miembros podrán disponer que en las entregas de edificios y de terrenos edificables comprados con fines de reventa por un sujeto pasivo que no haya tenido derecho a deducción con ocasión de la adquisición, la base imponible esté constituida por la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra.»

2. Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013

11. El Reglamento de Ejecución (UE) n.º 1042/2013 del Consejo, de 7 de octubre de 2013, por el que se modifica el Reglamento de Ejecución (UE) n.º 282/2011 en lo relativo al lugar de realización de las prestaciones de servicios [3] (en lo sucesivo, «Reglamento de Ejecución») previó la inserción de un artículo 13 *ter* en el texto de este último Reglamento, que tiene el siguiente tenor:

«A efectos de la aplicación de la Directiva [IVA], por "bienes inmuebles" se entenderá:

[…]

b) cualquier edificio o construcción fijado al suelo, o anclado en él, sobre o por debajo del nivel del mar, que no pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad;

[…]».

12. En virtud del artículo 31 *bis* del Reglamento de Ejecución:

«1. Los servicios vinculados a bienes inmuebles contemplados en el artículo 47 de la Directiva [IVA] solo abarcarán aquellos servicios que tengan una vinculación suficientemente directa con los bienes en cuestión. Se considerará que los servicios tienen una vinculación suficientemente directa con los bienes inmuebles en los siguientes casos:

a) cuando se deriven de un bien inmueble y dicho bien sea un elemento constitutivo de los servicios y sea básico y esencial para los mismos;

b) cuando se presten en relación con un bien inmueble o se destinen a él y tengan por objeto la modificación física o jurídica de dicho bien.

2. El apartado 1 abarcará, en particular:

[…]

d) la construcción de estructuras permanentes sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en estructuras permanentes tales como redes de canalizaciones de gas, agua, aguas residuales, y similares;

[…]».

B. Derecho francés

13. El artículo 257 del code général des impôts (Código General Tributario), en su versión aplicable al litigio principal, está redactado en los siguientes términos:

«También están sujetos al impuesto sobre el valor añadido:

[…]

[3] DO 2013, L 284, p. 1.

6. Salvo lo dispuesto en el punto 7:

a) Las operaciones relativas a bienes inmuebles […] y cuyos resultados deban incluirse en las bases del impuesto sobre la renta en concepto de beneficios industriales y comerciales;

[…]

7. Las operaciones que contribuyan a la construcción o entrega de inmuebles.

Estas operaciones estarán sujetas al impuesto incluso cuando revistan carácter civil.

1. Se incluyen, en particular:

a) Las ventas […] de terrenos edificables […];

Se incluyen en el primer párrafo, en particular, los terrenos para los cuales el comprador […], en un plazo de cuatro años desde la fecha de la escritura de la operación, obtenga la licencia de obra o urbanística o comience las obras necesarias para construir un inmueble o un grupo de inmuebles o para construir nuevos locales en elevación.

Estas disposiciones no son aplicables a los terrenos adquiridos por personas físicas para la construcción de inmuebles que destinen a uso residencial.

[…]

b) Las ventas de inmuebles […]».

14. A tenor de lo dispuesto en el artículo 268 del Código General Tributario:

«En lo que respecta a las operaciones del punto 6 del artículo 257, la base imponible del impuesto sobre el valor añadido estará constituida por la diferencia entre:

a) Por un lado, el precio y los gastos que se le añadan, o el valor venal del bien si es superior al precio más los gastos;

b) Por otro lado, […]

– […] las cantidades pagadas por el cedente, por cualquier concepto, por la adquisición del bien;

[…]».

15. El artículo 231, apartado 1, del anexo II del Código General Tributario, cuyas disposiciones se recogen, a partir del 1 de enero de 2008, en el artículo 206, IV, apartado 2, punto 9, de dicho anexo, dispone lo siguiente:

«Las personas designadas en el [punto 6] del artículo 257 del Código General Tributario no podrán deducir el impuesto que ha gravado el precio de adquisición o de construcción de los inmuebles […]».

III. Hechos y litigio principal

16. En el marco de su actividad de parcelación, la recurrente adquirió terrenos sin edificaciones de personas no sujetas al IVA (particulares o entidades locales).[4] En consecuencia, estas adquisiciones no se sujetaron al IVA.

17. En un primer momento, tras dividir dichos terrenos en parcelas e instalar diversas redes (vías, agua potable, electricidad, gas, alcantarillado, telecomunicaciones), la recurrente vendió las parcelas así provistas a particulares durante los años 2007 y 2008, como terrenos edificables, para la construcción de inmuebles destinados a uso residencial. La recurrente sometió las cesiones de los terrenos edificables, efectuadas durante el período comprendido entre el 1 de enero de 2007 y el 31 de diciembre de 2008, al régimen del IVA sobre el margen de beneficio con arreglo a las disposiciones entonces previstas en el punto 6 del artículo 257 y en el artículo 268 del Código General Tributario.

18. En un segundo momento, la recurrente solicitó a la Administración tributaria la devolución del IVA sobre el margen de beneficio que había abonado, que ascendía a 2 826 814 euros para el año 2007 y a 2 369 881 euros para el año 2008. A este respecto, rebatió la postura de la Administración tributaria, según la cual la cesión de dichos terrenos debía sujetarse al régimen del IVA sobre el margen de beneficio. La recurrente estaba interesada, en efecto, en que dicha cesión estuviera sujeta al régimen de Derecho común del IVA sobre el precio de venta, puesto que, con arreglo a la normativa nacional vigente en el momento en que sucedieron los hechos del litigio principal, las cesiones de terrenos edificables a particulares para la construcción de inmuebles destinados a uso residencial estaban exentas de IVA. En cambio, esta misma normativa prohibía deducir el IVA que gravaba las adquisiciones de bienes inmobiliarios cuya reventa estuviera sujeta al IVA sobre el margen de beneficio.

19. Después de que la Administración tributaria desestimase su reclamación, la recurrente interpuso recurso ante el tribunal administratif de Montreuil (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Montreuil, Francia), que fue desestimado mediante sentencia de 27 de abril de 2012.

20. Mediante sentencia de 18 de julio de 2014, la cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Versalles, Francia) desestimó una primera vez el recurso de apelación interpuesto por la recurrente.

21. No obstante, dicha sentencia fue parcialmente anulada por el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia) el 28 de diciembre de 2016 y el asunto se remitió a la cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Versalles) que, mediante una segunda sentencia, de 19 de octubre de 2017, desestimó en cuanto al fondo el recurso de apelación interpuesto por la recurrente.

22. A continuación, esta última interpuso recurso de casación ante el Conseil d'État (Consejo de Estado) contra esta segunda sentencia.

[4] La fecha de adquisición inicial de estos terrenos no figura ni en la petición de decisión prejudicial ni en las observaciones de las partes del litigio principal.

23. La recurrente sostiene que adquirió terrenos no edificados que no estaban comprendidos en el ámbito de aplicación del IVA, con el fin de revenderlos sin construir en ellos, y que posteriormente dividió los terrenos adquiridos en parcelas y procedió a instalar distintas redes para dar servicio a estas parcelas, antes de venderlas a particulares, como terrenos edificables, para la construcción de inmuebles destinados a uso residencial.

24. Para impugnar la aplicación del régimen del IVA sobre el margen de beneficio a las ventas así realizadas con arreglo al artículo 257, punto 6, del Código General Tributario, en relación con el artículo 268 de ese mismo Código, la recurrente alega que esta aplicación no se ajusta a lo dispuesto en el artículo 392 de la Directiva IVA en dos sentidos.

25. En primer lugar, según la recurrente, el artículo 392 de dicha Directiva solo autoriza a los Estados miembros a someter las entregas de terrenos edificables a un régimen de imposición sobre el margen de beneficio cuando el sujeto pasivo que realiza dichas entregas haya soportado el IVA en el momento de la adquisición de los terrenos, viéndose privado al mismo tiempo del derecho a practicar la deducción.

26. Sin embargo, la cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Versalles) declaró que la falta del «derecho a deducción» en el momento de la adquisición a que se refiere el artículo 392 de la Directiva IVA únicamente comprende los supuestos en los que la adquisición no haya estado sujeta al IVA.

27. En segundo lugar, según la recurrente, el artículo 392 de la Directiva IVA solo autoriza a los Estados miembros a someter las entregas de terrenos edificables a un régimen de imposición sobre el margen de beneficio cuando el sujeto pasivo que realiza estas entregas se limita a comprar y revender dichos terrenos sin transformar. Así, a su modo de ver, el artículo 392 de dicha Directiva no se aplica a las operaciones de venta de terrenos edificables que hayan sido objeto de transformaciones tras su adquisición.

28. A este respecto, la cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Versalles) declaró que la mención en el artículo 392 de la citada Directiva de las entregas de terrenos edificables «comprados con fines de reventa» no tiene ni por objeto ni por efecto excluir las compras de terrenos no edificados seguidas de una reventa como terrenos edificables.

IV. Cuestiones prejudiciales

29. En estas circunstancias, el Conseil d'État (Consejo de Estado) decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las siguientes cuestiones prejudiciales:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 392 de la [Directiva IVA] en el sentido de que reserva la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio a las operaciones de entregas de inmuebles cuya adquisición haya estado sujeta al [IVA] sin que el sujeto pasivo que los revende haya tenido derecho a practicar la deducción de este impuesto? ¿O permite que este régimen se aplique a las operaciones de entregas de inmuebles cuya adquisición no haya estado sujeta a este impuesto, ya sea porque la adquisición no entra en el ámbito de aplicación de este impuesto o porque, aunque entra en su ámbito de aplicación, está exenta de él?

2) ¿Debe interpretarse el artículo 392 de la [Directiva IVA] en el sentido de que excluye la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio a las entregas de terrenos edificables en los dos supuestos siguientes:

– cuando estos terrenos, adquiridos sin edificaciones, se hayan convertido, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, en terrenos edificables;

– cuando estos terrenos hayan sido objeto, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, de modificaciones de sus características, tales como su división en parcelas o la realización de obras que permitan proveerlos de servicios mediante distintas redes (vías, agua potable, electricidad, gas, alcantarillado, telecomunicaciones)?»

30. Las partes del litigio principal proponen que se responda a la primera cuestión prejudicial del siguiente modo:

– La recurrente propone al Tribunal de Justicia que declare que la aplicación del artículo 392 de la Directiva IVA se reserva a los casos en los que el sujeto pasivo revendedor ha soportado un IVA no recuperable en el momento de su adquisición. Alega que, habida cuenta del requisito previsto en el artículo 392 de dicha Directiva, según el cual el régimen del IVA sobre el margen de beneficio presupone que el sujeto pasivo «no haya tenido derecho a deducción con ocasión de la adquisición», dicho régimen de tributación de los bienes inmobiliarios solo es aplicable en el supuesto de que el sujeto pasivo revendedor haya soportado un IVA en el momento de la adquisición, sin poder deducirlo. En cambio, la aplicación de dicho régimen debe excluirse cuando la adquisición haya estado sujeta a un IVA que el sujeto pasivo revendedor haya podido deducir o cuando la adquisición no haya estado sujeta al IVA.

– Según el Gobierno francés, el artículo 392 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que permite que el régimen de imposición sobre el margen de beneficio se aplique a las operaciones de entrega de terrenos edificables tanto cuando su adquisición haya estado sujeta al IVA, sin que el sujeto pasivo que los revende haya tenido derecho a deducir dicho impuesto, como cuando no lo haya estado, ya sea porque esta operación no estaba incluida en su ámbito de aplicación o porque, a pesar de estar incluida en tal ámbito de aplicación, estaba exenta.

31. En lo que respecta a la primera subcuestión de la segunda cuestión prejudicial, las partes del litigio principal proponen que se responda a la misma del siguiente modo:

– La recurrente sostiene que, para que se aplique el régimen del IVA sobre el margen de beneficio, es preciso que la adquisición realizada por el sujeto pasivo revendedor tenga por objeto un terreno que ya haya sido calificado de terreno edificable por la legislación tributaria en el momento de su compra.

– Según el Gobierno francés, el artículo 392 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que permite que el régimen de imposición sobre el margen de beneficio se aplique a las operaciones de entrega de terrenos edificables cuando el sujeto pasivo revendedor haya adquirido dichos terrenos sin edificar.

32. En cuanto a la segunda subcuestión de la segunda cuestión prejudicial, las partes del litigio principal proponen que se responda a la misma del siguiente modo:

– La recurrente no aprecia ningún obstáculo para la aplicación del régimen del IVA sobre el margen de beneficio en el caso de una división en parcelas de un terreno edificable que no esté acompañada de la obtención de la licencia de obra o de una licencia urbanística, o incluso de la realización de obras de acondicionamiento del terreno por el vendedor. En cambio, considera que la aplicación del IVA sobre el margen de beneficio debe quedar excluida en el caso de que se realicen obras que permitan proveer dicho terreno de servicios mediante distintas redes (vías, agua potable, electricidad, gas, alcantarillado, telecomunicaciones) en la medida en que estas obras se consideran construcciones debido a su incorporación al suelo.

– Según el Gobierno francés, el artículo 392 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que permite que el régimen de imposición sobre el margen de beneficio se aplique a las operaciones de entrega de terrenos edificables cuando dichos terrenos hayan sido objeto, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, de modificaciones de sus características como su división en parcelas o la realización de obras de acondicionamiento, que permitan proveerlo de servicios mediante vías y distintas redes.

33. La Comisión Europea, que ha propuesto responder conjuntamente a las dos cuestiones prejudiciales planteadas por el órgano jurisdiccional remitente, considera que el régimen excepcional de imposición sobre el margen de beneficio previsto en el artículo 392 de la Directiva IVA no se aplica a la reventa de un terreno, adquirido sin pagar el IVA, que se ha dividido en parcelas y en el que se han realizado obras que permiten proveerlo de servicios mediante distintas redes (vías, agua potable, electricidad, gas, alcantarillado, telecomunicaciones).

V. Análisis

A. Observaciones preliminares

34. Con carácter preliminar, es preciso señalar que el Tribunal de Justicia aún no ha tenido la ocasión de pronunciarse sobre la interpretación del artículo 392 de la Directiva IVA.

35. Resulta asimismo que, según la información facilitada por la Comisión, solo la República Francesa ha utilizado las disposiciones del artículo 392 de la Directiva IVA y ejercido la facultad de establecer un régimen excepcional de imposición sobre el margen de beneficio, dado que el resto de Estados miembros no han optado por dicho régimen de tributación.

36. Mediante sus cuestiones prejudiciales, el órgano jurisdiccional remitente pregunta si el régimen excepcional de imposición sobre el margen de beneficio previsto en el artículo 392 de la Directiva IVA se aplica a determinadas operaciones que tienen por objeto terrenos, respecto de las cuales el sujeto pasivo no haya tenido derecho a deducción con ocasión de su adquisición, cuando se efectúe la reventa de los mismos, tras dividirlos en parcelas y acondicionarlos, como terrenos edificables.

37. Corresponde, pues, al Tribunal de Justicia interpretar, por una parte, la expresión «derecho a deducción con ocasión de la adquisición» y, por otra parte, la expresión de bienes «comprados con fines de reventa» en el sentido del artículo 392 de la Directiva IVA.

38. Antes de proceder a un análisis más exhaustivo de los términos clave de esta disposición, me parece importante señalar, con carácter preliminar, que, a mi juicio, el litigio relativo a la transacción inmobiliaria que ha dado lugar a la petición de decisión prejudicial en el presente asunto no está comprendido en el ámbito de aplicación del artículo 392 de la Directiva IVA. En efecto, la adquisición de un terreno no edificado, que no está sujeta al IVA, seguida (de la realización de obras y) de su reventa como terreno edificable se sitúa al margen del ámbito de aplicación del régimen excepcional de imposición sobre el margen de beneficio. Así, este último parece tener por objeto únicamente algunos casos concretos de terrenos edificables y edificios comprados con fines de reventa, respecto de los que se ha soportado un IVA que no se ha deducido posteriormente, contrariamente a los terrenos no edificados, que están expresamente exentos de dicho impuesto en virtud de la Directiva IVA.

39. El siguiente análisis pretende corroborar la observación anterior mediante una interpretación literal, contextual y teleológica del artículo 392 de la Directiva IVA, a fin de permitir al Tribunal de Justicia dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente.

B. Sobre la primera cuestión prejudicial

40. Mediante su primera cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 392 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que permite que el régimen de imposición sobre el margen de beneficio se aplique a las operaciones de entrega de terrenos edificables tanto cuando su adquisición haya estado sujeta al IVA, sin que el sujeto pasivo que los revende haya tenido derecho a deducir dicho impuesto, como cuando su adquisición no haya estado sujeta al IVA, ya sea porque esta operación no estaba incluida en su ámbito de aplicación o porque, a pesar de estar incluida en tal ámbito de aplicación, estaba exenta.

1. Sobre la interpretación literal de la expresión «derecho a deducción con ocasión de la adquisición»

41. La recurrente alega que el régimen de imposición sobre el margen de beneficio de los bienes inmobiliarios solo es aplicable en el supuesto de que el sujeto pasivo revendedor haya soportado un IVA en el momento de la adquisición, sin poder deducirlo. En cambio, según la recurrente, la aplicación de dicho régimen debe excluirse cuando la adquisición haya estado sujeta a un IVA que el sujeto pasivo revendedor haya podido deducir o cuando la adquisición no haya sido gravada por el IVA.

42. La interpretación de la recurrente se basa, en particular, en la versión inglesa del artículo 392 de la Directiva IVA, que se refiere específicamente a la «imposibilidad de deducir el IVA» correspondiente a la compra,[5] para llegar a la conclusión de que dicho artículo solo contempla los supuestos en los que el comprador ha soportado inicialmente dicho impuesto sin poder deducirlo en un momento posterior.

43. Por su parte, el Gobierno francés considera que es preciso basarse en la interpretación literal de la versión francesa del artículo 392 de la Directiva IVA, que no hace ninguna referencia al IVA que grava la cesión de terrenos destinados a la reventa. De ello se sigue, según dicho Gobierno, que la formulación utilizada en la versión francesa («droit à déduction à l'occasion de l'acquisition»)

[5] La versión inglesa del artículo 392 de la Directiva IVA tiene el siguiente tenor: «Member States may provide that, in respect of the supply of buildings and building land purchased for the purpose of resale by a taxable person for whom *the VAT on the purchase was not deductible*, the taxable amount shall be the difference between the selling price and the purchase price». El subrayado es mío.

puede, en efecto, abarcar tanto una situación en la que la cesión no estaba sujeta a dicho impuesto (de ahí la falta de derecho a deducción) como un supuesto en el que, por el contrario, la venta inicial estaba sujeta al IVA, pero en el que el sujeto pasivo no disponía del derecho a practicar la deducción.

44. En efecto, una lectura de las diferentes versiones lingüísticas del artículo 392 de la Directiva IVA muestra divergencias en lo referente a los términos empleados, de modo que estas pueden suscitar cuestiones de interpretación. Ciertamente, la versión francesa de dicha disposición se refiere únicamente a la falta de «derecho a deducción», sin precisar si la falta de este derecho se debe simplemente al hecho de que la transacción inicial no estaba sujeta al IVA o a que sí lo estaba, pero sin conceder el derecho a practicar la deducción en un momento posterior.[6] No obstante, la versión inglesa de dicha disposición se refiere específicamente al «IVA sobre la compra» (o «soportado en el momento de la adquisición»), precisando que este «no era deducible» («*the VAT on the purchase was not deductible*»), dejando así pocas dudas en cuanto al hecho de que la cesión de dichos terrenos debe, en principio, estar sujeta al IVA.[7]

45. Habida cuenta de las divergencias observadas en las distintas versiones lingüísticas del artículo 392 de la Directiva IVA, procede recordar que, según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la formulación utilizada en una de las versiones lingüísticas de una disposición de Derecho de la Unión no puede constituir la única base para la interpretación de dicha disposición, ni se le puede reconocer carácter prioritario frente a otras versiones lingüísticas.[8]

46. Conviene recordar asimismo que, en caso de divergencia entre las distintas versiones lingüísticas de una disposición de la Unión, la norma de que se trata debe interpretarse en función de la estructura general y de la finalidad de la normativa en que se integra.[9]

2. Sobre la interpretación contextual de la expresión «derecho a deducción con ocasión de la adquisición»

47. Según reiterada jurisprudencia del Tribunal de Justicia, la génesis de una disposición del Derecho de la Unión puede ofrecer datos pertinentes para su interpretación.[10] Procede, por lo tanto, abordar el contexto existente en el momento de la adopción de la Directiva IVA para examinar si existen datos que permitan aclarar su contenido y facilitar su interpretación.

48. A este respecto, la Comisión sostiene que, con arreglo a la interpretación que dio al artículo 392 de la Directiva IVA en 1992, el régimen del IVA sobre el margen de beneficio debe aplicarse a los terrenos cuya adquisición se realizó sin incluir el IVA.

6 Esta formulación se recoge asimismo en otras versiones lingüísticas del artículo 392 de la Directiva IVA, incluidas las versiones española («no haya tenido derecho a deducción»), alemana («kein Recht auf Vorsteuerabzug»), griega («δεν είχε δικαίωμα έκπτωσης κατά την αγορά»), italiana («non ha avuto diritto alla detrazione») y neerlandesa («geen recht op aftrek»).

7 Esta formulación se recoge asimismo en otras versiones lingüísticas del artículo 392 de la Directiva IVA, incluidas las versiones búlgara («за което ДДС върху покупката не подлежи на приспадане»), húngara («nem volt adólevonásra jogosult»), polaca («który nie miał prawa do odliczenia VAT przy nabyciu»), rumana («care nu a fost deductibilă TVA la cumpărare») y finlandesa («ei ollut oston arvonlisäveron vähennysoikeutta»).

8 Véase la sentencia de 12 de septiembre de 2019, A y otros (C-347/17, EU:C:2019:720), apartado 38 y jurisprudencia citada.

9 Véase, en este sentido, la sentencia de 8 de octubre de 2020, United Biscuits (Pensions Trustees) y United Biscuits Pension Investments (C-235/19, EU:C:2020:801), apartado 46 y jurisprudencia citada.

10 Véase la sentencia de 12 de diciembre de 2019, G. S. y V. G. (Amenaza para el orden público) (C-381/18 y C-382/18, EU:C:2019:1072), apartado 55 y jurisprudencia citada.

49. Más concretamente, la Comisión subraya que, en su informe al Consejo de la Unión Europea [11] sobre las disposiciones transitorias, por lo que se refiere a la excepción prevista en el artículo 28, apartado 3, letra f), de la Sexta Directiva 77/388/CEE, [12] precisó que «este artículo permite a los Estados miembros que fijen como base imponible del [IVA] la diferencia entre el precio de compra y el precio de venta de edificios o terrenos edificables comprados con fines de reventa por un sujeto pasivo que no ha tenido derecho a deducción con ocasión de la adquisición. La excepción afecta a los sujetos pasivos que comercian con edificios que no son de nueva construcción o con terrenos cuya adquisición hubiera caído normalmente fuera del ámbito de aplicación del [IVA]».

50. Según la Comisión, dicha interpretación se corresponde asimismo con el razonamiento que figura en la exposición de motivos de la Sexta Directiva IVA, que fue derogada por la Directiva IVA, según el cual podría aplicarse una base imponible reducida en el supuesto de que un bien que ya haya soportado el IVA con carácter definitivo (por ejemplo, un inmueble de uso residencial, que se trata de un bien «consumido» debido a su primera ocupación) sea reintroducido posteriormente en el «circuito comercial» y vuelva a sujetarse al IVA. Así pues, para tener en cuenta esta nueva comercialización del inmueble, que daría lugar a una carga tributaria excesiva para el sector inmobiliario, habría sido necesario apartarse de la tributación de conformidad con los principios generales y prever la posibilidad de que los Estados miembros determinasen la base imponible del IVA mediante una deducción «base sobre base». [13]

51. A pesar de que la interpretación contextual del artículo 392 de la Directiva IVA parece, en efecto, poner de manifiesto la intención del legislador de la Unión por lo que se refiere al ámbito de aplicación del régimen excepcional de imposición sobre el margen de beneficio, considero que si limito mi análisis a esta única interpretación corro el riesgo de dar una respuesta parcial e incompleta a la cuestión prejudicial planteada. Así, soy de la opinión de que el régimen excepcional de imposición sobre el margen de beneficio no solo debe aplicarse al supuesto contemplado por la Comisión sobre la base de la interpretación contextual, a saber, a la compra seguida de una reventa de un terreno edificable adquirido sin IVA por un sujeto pasivo que comercia con dicho bien, sino también al supuesto de que el sujeto pasivo revendedor haya soportado el IVA en el momento de la adquisición, sin poder deducirlo. La interpretación teleológica de la expresión «derecho a deducción con ocasión de la adquisición» que examinaré a continuación confirma esta posición, al tiempo que permite dar una respuesta completa al órgano jurisdiccional remitente.

[11] Informe sobre las disposiciones transitorias contenidas en el apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva 77/388 CEE, el apartado 1 del artículo 1 de la Decimoctava Directiva 89/465/CEE presentado de conformidad con lo dispuesto en el artículo 3 de la Decimoctava Directiva del Consejo de 18 de julio de 1989 [SEC (92) 1006 final].

[12] Directiva del Consejo, de 17 de mayo de 1977, 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 lo sucesivo, «Sexta Directiva IVA»).

[13] Propuesta de la Sexta Directiva del Consejo 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 [COM(1973) 950 final].

3. Sobre la interpretación teleológica de la expresión «derecho a deducción con ocasión de la adquisición»

a) Imposición sobre el margen de beneficio como régimen excepcional al régimen de Derecho común de tributación de las cesiones de los «terrenos edificables» sobre la base de su precio de venta

52. Antes de proceder al análisis exhaustivo de los objetivos de la Directiva IVA y de su artículo 392, me parece necesario establecer que dicha Directiva se aplica a terrenos como los controvertidos en el presente asunto.

53. En primer lugar, es preciso recordar que el régimen del IVA sobre el margen de beneficio previsto en el artículo 392 de la Directiva IVA constituye un régimen excepcional al principio establecido en el artículo 73 de dicha Directiva, según el cual el IVA se calculará sobre la base de la prestación obtenida, a saber, el precio de venta.

54. Así, la entrega de un terreno edificable efectuada por un sujeto pasivo está sujeta al IVA, en principio, según el régimen de Derecho común, en virtud del artículo 9, apartado 1, y del artículo 12, apartado 1, de la Directiva IVA, o, como excepción para los Estados miembros que hayan contemplado esta posibilidad, según el régimen de imposición sobre el margen de beneficio previsto en el artículo 392 de la citada Directiva.

55. Esta última disposición ofrece a los Estados miembros la posibilidad de establecer un régimen de imposición sobre el margen de beneficio (y no sobre el precio de venta como sucede en el caso del régimen de Derecho común) en el que la base imponible la constituye la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra.

56. Al tratarse de una excepción al principio general de la Directiva IVA según el cual el IVA debe percibirse en principio sobre el precio practicado entre las partes, procede interpretar el artículo 392 de dicha Directiva de manera estricta, sin no obstante vaciar esa disposición de su contenido. [14]

57. En segundo lugar, es necesario recalcar asimismo que la Directiva IVA distingue claramente entre, por una parte, las entregas de terrenos edificables que (al igual que los inmuebles) están comprendidas en el ámbito de aplicación del régimen de Derecho común y están sujetas al IVA y, por otra parte, las entregas de terrenos no edificados, que están exentas de dicho impuesto. [15]

58. Así, con arreglo al artículo 12, apartado 3, de la Directiva IVA, a efectos de lo dispuesto en el apartado 1, letra b), de dicho artículo, serán considerados «terrenos edificables», los terrenos, urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros. Estos últimos, al definir los terrenos que deben considerarse «terrenos edificables», están obligados a respetar el objetivo perseguido por el artículo 135, apartado 1, letra k), de la citada Directiva, que es eximir del pago del IVA únicamente las entregas de terrenos no edificados que no estén destinados a la construcción. [16]

[14] Véanse, por analogía, las sentencias de 29 de noviembre de 2018, Mensing (C-264/17, EU:C:2018:968), apartados 22 y 23, y de 5 de septiembre de 2019, Regards Photographiques (C-145/18, EU:C:2019:668), apartado 32.

[15] Véase, en este sentido, la sentencia de 17 de enero de 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20), apartado 30 y jurisprudencia citada.

[16] Véanse, en este sentido, las sentencias de 17 de enero de 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20), apartado 30, y de 4 de septiembre de 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660), apartado 53.

59. El margen de apreciación de que disponen los Estados miembros para definir el concepto de «terreno edificable» está también limitado por el alcance del concepto de «edificio», definido de manera muy amplia por el legislador de la Unión en el artículo 12, apartado 2, párrafo primero, de la Directiva IVA en el sentido de que incluye «toda construcción incorporada al suelo». [17]

60. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, estimo que la voluntad del legislador de la Unión era reservar la exención fiscal únicamente a la cesión de terrenos no edificados y de sujetar toda entrega de terrenos edificables realizada a título oneroso por un sujeto pasivo al IVA, bien sobre el precio de venta con arreglo al régimen de Derecho común, bien sobre el margen de beneficio de conformidad con el régimen excepcional.

b) Sobre la interpretación de la expresión «derecho a deducción» a la luz del objetivo de neutralidad fiscal perseguido por la Directiva IVA

61. Tanto el Gobierno francés como la recurrente subrayan que la Directiva IVA tiene fundamentalmente por objeto garantizar el principio de neutralidad fiscal y que el artículo 392 de dicha Directiva debe interpretarse a la luz de ese principio. No obstante, las partes en cuestión parecen extraer una interpretación diferente del citado principio.

62. Procede recordar antes de nada que, según la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el principio de neutralidad fiscal se opone, por una parte, a que las entregas de bienes similares que compiten entre sí sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA y, por otra parte, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA. [18]

63. Según la recurrente, la sujeción al IVA sobre el margen de beneficio es una aplicación del principio de neutralidad del IVA, cuya finalidad es compensar un remanente de IVA no deducible. Así, dicha excepción se justifica, a su parecer, por la necesidad de evitar una doble imposición, a saber, una sujeción al impuesto sobre un precio que comprende el IVA soportado por la adquisición del terreno que el sujeto pasivo revendedor no ha podido deducir. En su opinión, con objeto de reducir este remanente de IVA y de no basar el IVA en un precio de venta que incluya un IVA no deducido sobre la adquisición del terreno, el artículo 392 de la Directiva IVA permite gravar únicamente el margen de beneficio, a saber, la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra, restando de este modo al margen de beneficio el IVA no recuperado en el momento de la adquisición, con el fin de restablecer la neutralidad del impuesto. Así, la recurrente considera que el hecho de calcular el impuesto sobre la totalidad del precio de venta obtenido por una empresa en el momento de la entrega de un terreno, siendo así que, en el momento de su adquisición, dicha empresa no pudo deducir el IVA que sigue formando parte del precio de compra, implica una doble imposición.

64. Por el contrario, según la recurrente, habida cuenta del objetivo asignado al régimen del IVA sobre el margen de beneficio, nada justifica que este se aplique a la venta de un terreno cuya adquisición no haya estado sujeta al IVA o cuando, en su caso, el IVA se haya recuperado. Si ese fuera el caso, el sujeto pasivo revendedor se beneficiaría, según la recurrente, de una ventaja financiera y competitiva injustificada, en detrimento de la Hacienda Pública.

[17] Véase la sentencia de 4 de septiembre de 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660), apartado 54.

[18] Véase la sentencia de 17 de enero de 2013, Woningstiching Maasdriel (C-543/11, EU:C:2013:20), apartado 31 y jurisprudencia citada.

65. Por su parte, el Gobierno francés sostiene que la interpretación propuesta por la recurrente, por un lado, viola el principio de neutralidad fiscal y, por otro lado, no tiene en cuenta las características esenciales del IVA.[19] En efecto, según dicho Gobierno, la aplicación de estas características esenciales llevaría, para garantizar la neutralidad del IVA, a establecer regímenes especiales para determinados bienes específicos que, tras haber sido objeto de un primer consumo final, se reincorporarían a un proceso económico de producción o de distribución a fin de ser objeto de un segundo consumo final.

66. El Gobierno francés sostiene que, en estas situaciones, gravar sobre el precio de venta total al término de este primer consumo llevaría, al no ser posible practicar una deducción, a que no solo se incluyese en la base imponible un precio ya gravado por una carga de IVA definitiva, sino también el importe de esta propia carga. Esto tendría como consecuencia, asimismo, que la carga definitiva de IVA dependiese del circuito económico, en particular del número de consumos finales sucesivos y de los precios entonces pagados, violando así el objetivo de neutralidad perseguido.

67. La Comisión también suscribe esta interpretación, que se basa en la exposición de motivos de la Sexta Directiva IVA citada en los puntos 48 a 50 de las presentes conclusiones.

68. A mi parecer, es posible, de este modo, deducir de las intenciones del legislador de la Unión que la base imponible reducida prevista por el régimen del IVA sobre el margen de beneficio se aplica, antes de nada, en el supuesto de que un bien cuya adquisición no estaba comprendida en el ámbito de aplicación del IVA (por ejemplo, los inmuebles de uso residencial, bienes «consumidos» debido a su primera ocupación) sea reintroducido posteriormente en el «circuito comercial» y vuelva a sujetarse al IVA.

69. He de señalar asimismo que esta interpretación es conforme con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia en materia de fiscalidad de bienes de ocasión, que están sujetos a un régimen análogo al controvertido en el asunto principal. Así, el Tribunal de Justicia ha declarado que gravar, sobre la totalidad de su precio, la entrega de un bien de ocasión por un sujeto pasivo revendedor, cuando el precio al que este adquirió dicho bien incorpora una cuota de IVA que fue abonada por una persona que no ha podido deducirla (ni tampoco el sujeto pasivo vendedor) implica, en efecto, una doble imposición.[20]

70. Dicha interpretación permite igualmente garantizar la aplicación del principio de neutralidad fiscal con arreglo a la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, asegurando a la vez que las entregas de bienes similares que compiten entre sí no sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA, y que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones no sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA.[21]

[19] Las características esenciales del IVA son, como recuerda el Gobierno francés, en primer lugar, la aplicación del IVA con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; en segundo lugar, la determinación de su cuota en proporción al precio percibido por el sujeto pasivo como contraprestación de los bienes que entregue o de los servicios que preste; en tercer lugar, la percepción del impuesto en cada fase del proceso de producción y de distribución, incluido el de la venta al por menor, con independencia del número de transacciones efectuadas anteriormente, y, en cuarto lugar, la deducción del IVA devengado por un sujeto pasivo de los importes abonados en las etapas anteriores del proceso de producción y de distribución, de manera que, en una fase determinada, el impuesto se aplica solo al valor añadido en esa fase y que su carga final recae en definitiva sobre el consumidor (véase la sentencia de 12 de junio de 2019, Oro Efectivo, C-185/18, EU:C:2019:485, apartado 23).

[20] Sentencia de 3 de marzo de 2011, Auto Nikolovi (C-203/10, EU:CU:2011:118), apartado 48. Véanse también, en este sentido, las sentencias de 1 de abril de 2004, Stenholmen (C-320/02, EU:C:2004:213), apartado 25, y de 8 de diciembre de 2005, Jyske Finans (C-280/04, EU:C:2005:753), apartado 38.

[21] Véase el punto 62 de las presentes conclusiones.

71. Así, por una parte, todas las adquisiciones de terrenos edificables por un sujeto pasivo con fines de reventa, en el sentido del artículo 392 de la Directiva IVA, no están necesariamente sujetas al IVA. La adquisición de un terreno edificable no está, por ejemplo, sujeta al IVA cuando su vendedor inicial es un particular que se limita a gestionar su patrimonio privado, es decir, a ejercer su derecho de propiedad, sin que dicha cesión se inscriba en el marco de la realización por el interesado de cualquier actividad económica. [22]

72. Por otra parte, considerar que el artículo 392 de la Directiva IVA debe interpretarse únicamente en el sentido de que reserva la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio únicamente a las entregas de terrenos edificables cuya adquisición haya estado sujeta al IVA, sin que el sujeto pasivo que los revende haya tenido derecho a practicar la deducción de dicho impuesto, y excluir, por lo tanto, la aplicación de este régimen cuando tal adquisición no haya estado sujeta al IVA (en el supuesto de una reincorporación de estos terrenos a un proceso económico a fin de ser objeto de un segundo consumo), llevaría a que las entregas de bienes similares que compiten, pues, entre sí y los operadores económicos que las efectúan sean tratados de forma distinta desde el punto de vista del IVA. En efecto, entre estas entregas de terrenos edificables similares, únicamente las primeras estarían sujetas al régimen de imposición sobre el margen de beneficio, mientras que las segundas estarían sujetas al régimen de Derecho común de IVA.

73. Es preciso observar asimismo que, a pesar de las similitudes que su método de cálculo presenta con otros impuestos sobre los rendimientos del capital inmobiliario, como el impuesto sobre las plusvalías inmobiliarias, [23] que existe en numerosos Estados miembros, el régimen del IVA sobre el margen de beneficio previsto en el artículo 392 de la Directiva IVA no supedita la sujeción al impuesto a una duración de posesión determinada. Ahora bien, considero que dicho criterio permitiría, por una parte, delimitar de manera clara y precisa el ámbito de aplicación de este régimen excepcional, y, por otra parte, garantizar una aplicación uniforme y transparente de este último a todos los agentes económicos que participan en las operaciones contempladas en dicho artículo.

74. Habida cuenta de lo anterior, me parece evidente que el régimen del IVA sobre el margen de beneficio se aplica al supuesto planteado por el Gobierno francés y la Comisión de que la adquisición de un terreno edificable o de un inmueble destinado a la reventa no esté sujeta al IVA, aun cuando el precio de adquisición pagado por el sujeto pasivo revendedor incluya en realidad un importe de IVA, no deducible, que fue abonado por el vendedor inicial (que no era sujeto pasivo).

75. Siguiendo el razonamiento expuesto en los puntos 70 a 72 de las presentes conclusiones, considero que el artículo 392 de la Directiva IVA debe aplicarse asimismo al supuesto mencionado por la recurrente de que un sujeto pasivo compre un terreno edificable en el marco del régimen de Derecho común del IVA sin poder, por el motivo que sea, deducir el IVA soportado antes de revender dicho terreno. En el presente asunto, la aplicación del régimen del IVA sobre el margen de beneficio en este caso permitiría, asimismo, garantizar el principio de neutralidad fiscal evitando una doble imposición.

[22] Sentencia de 15 de septiembre de 2011, Slaby y otros (C-180/10 y C-181/10, EU:C:2011:589), apartado 50.

[23] Véanse, en particular, los artículos 150 U y 150 VD del Código General Tributario; el artículo 90, apartado 10, del code belge des impôts (Código General Tributario belga) de 1992, y el artículo 41, apartado 5, del kodikas forologias isodimatos, [Código General Tributario (Grecia), N.4172/2013, Ley 4172/2013 (FEK A'167/23.8.2013) en su versión modificada por la Ley 4254/2014 (FEK A'85/07.04.2014)].

76. Sin embargo, ni la interpretación literal, ni la interpretación contextual y teleológica, pueden justificar la aplicación de dicho régimen excepcional a terrenos no edificados que están, en el presente asunto, totalmente exentos de IVA. Así pues, ni la adquisición aislada, ni las adquisiciones sucesivas de uno o varios terrenos no edificados pueden estar sujetas al IVA.

77. De ello se sigue que no existe ningún riesgo de doble imposición en caso de reventa de dicho terreno, incluso en el supuesto de que este pase a ser, entretanto, «gravable» como terreno edificable. Igualmente, debido a su exención del IVA, los terrenos no edificados no pueden ser objeto de «consumo(s) final(es)» en el sentido de la Directiva IVA, de modo que la cuestión de su «reintroducción» en el circuito comercial no se plantea. Así, en ninguno de estos dos supuestos se da la hipótesis de un IVA «que sigue estado incluido» en dicho bien como consecuencia de una posible imposición anterior.

78. Habida cuenta de lo anterior, considero que, en un supuesto como el controvertido en el litigio principal, la venta de terrenos edificables que anteriormente eran terrenos no edificados debe estar comprendida en el régimen de Derecho común del IVA sobre el precio de venta en virtud de los artículos 9, apartado 1, y 12, apartado 1, de la Directiva IVA y no en el régimen excepcional previsto en el artículo 392 de dicha Directiva.

79. Para concluir, soy de la idea de que la aplicación del artículo 392 de la Directiva IVA debe reservarse a los edificios y a los terrenos edificables comprados con fines de reventa en los dos supuestos siguientes: cuando su adquisición haya estado sujeta al IVA, sin que el sujeto pasivo que los revende haya tenido derecho a deducir dicho impuesto, o cuando su adquisición no haya estado sujeta al IVA, dado que tal operación no estaba comprendida en el ámbito de aplicación del mismo, aun cuando el precio al que el sujeto pasivo revendedor adquirió tales bienes incluya un importe de IVA que fue abonado por el vendedor inicial (que no era sujeto pasivo).

80. Dicha interpretación permite garantizar los objetivos y el efecto útil del artículo 392 de la Directiva IVA, dándole al mismo tiempo una interpretación restrictiva dado que se trata de un régimen excepcional.

81. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo responder a la primera cuestión prejudicial que el artículo 392 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que permite que el régimen de imposición sobre el margen de beneficio se aplique a las operaciones de entrega de terrenos edificables tanto cuando su adquisición haya estado sujeta al IVA, sin que el sujeto pasivo que los revende haya tenido derecho a deducir dicho impuesto, como cuando su adquisición no haya estado sujeta al IVA porque esta operación no estaba incluida en su ámbito de aplicación, aun cuando el precio al que el sujeto pasivo revendedor adquirió tales bienes incluya un importe de IVA que fue abonado por el vendedor inicial (que no era sujeto pasivo). No obstante, esta disposición no se aplica a las operaciones de entrega de terrenos edificables cuya adquisición inicial como terrenos no edificados no estaba incluida en el ámbito de aplicación de la Directiva IVA.

C. Sobre la segunda cuestión prejudicial

82. Mediante su segunda cuestión prejudicial, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide, en esencia, si el artículo 392 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que excluye la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio a las operaciones de entrega de terrenos edificables en los dos supuestos siguientes:

– cuando estos terrenos, adquiridos sin edificaciones, se hayan convertido, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, en terrenos edificables;

– cuando estos terrenos hayan sido objeto, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, de modificaciones de sus características, tales como su división en parcelas o la realización de obras que permitan proveerlos de servicios mediante distintas redes (vías, agua potable, electricidad, gas, alcantarillado, telecomunicaciones).

83. Quisiera recalcar desde este momento que el análisis que ha llevado a la propuesta de respuesta a la primera cuestión prejudicial parece responder a la segunda cuestión prejudicial en su conjunto, en el sentido de que el artículo 392 de la Directiva IVA solo se aplica si la adquisición realizada por el sujeto pasivo revendedor tiene por objeto un terreno que ya haya sido calificado de terreno edificable por la legislación tributaria en el momento de su compra. Así, el régimen del IVA sobre el margen de beneficio no se aplica a las entregas de terrenos edificables cuya adquisición inicial como terrenos no edificados no estaba incluida en el ámbito de aplicación de la Directiva IVA.

84. No obstante, procedo a examinar la cuestión prejudicial planteada en su totalidad al objeto de permitir al Tribunal de Justicia dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente.

1. Sobre la aplicación del artículo 392 de la Directiva IVA a los «terrenos edificables» adquiridos inicialmente como «terrenos no edificados»

85. Mediante su primera subcuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 392 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que permite que el régimen de imposición sobre el margen de beneficio se aplique a las operaciones de entrega de terrenos edificables cuando estos terrenos hayan sido adquiridos sin edificar por el sujeto pasivo revendedor.

86. A este respecto, es preciso recordar que la Directiva IVA distingue claramente entre los «terrenos edificables» y los «terrenos no edificados», dispensándoles un trato fiscal diferente. El régimen jurídico en el que se inscribe la venta de dichos terrenos se ha descrito en los puntos 57 a 60 de las presentes conclusiones.

87. El tenor literal del artículo 392 de la Directiva IVA parece reservar inequívocamente el régimen excepcional de imposición sobre el margen de beneficio únicamente a los «terrenos edificables» cuando son «comprados con fines de reventa». Esta interpretación queda asimismo corroborada por la interpretación contextual y teleológica del artículo 392 de dicha Directiva. [24]

[24] Véanse los puntos 47 a 81 de las presentes conclusiones.

88. Así, el ámbito de aplicación de esta disposición parece limitarse claramente a los terrenos que se destinan desde un primer momento a la construcción y que ya habían sido calificado de «terrenos edificables» por la normativa nacional en el momento de su adquisición. De ello se sigue que los terrenos no edificados que no están destinados a la construcción y que están, en principio, exentos de IVA, deben quedar excluidos del ámbito de aplicación de dicha disposición. En otras palabras, el cambio de calificación jurídica de terrenos como los controvertidos en el litigio principal parece excluir la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio, que presupone una identidad jurídica entre el bien adquirido y el bien revendido.

89. Esta interpretación es asimismo conforme con el principio según el cual el artículo 392 de la Directiva IVA, al tratarse de un régimen excepcional, debe ser objeto de una interpretación estricta. [25]

90. Habida cuenta de lo anterior, propongo responder a la primera subcuestión de la segunda cuestión prejudicial que el artículo 392 de la Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que el régimen de imposición sobre el margen de beneficio no puede aplicarse a las operaciones de entrega de terrenos edificables cuando estos terrenos hayan sido adquiridos sin edificar por el sujeto pasivo revendedor.

2. Sobre la aplicación del artículo 392 de la Directiva IVA a los terrenos edificables cuando hayan sido objeto de modificaciones de sus características

91. Mediante su segunda subcuestión, el órgano jurisdiccional remitente pretende que se dilucide, en esencia, si el artículo 392 de la Directiva IVA excluye la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio a una entrega de terrenos edificables cuando estos terrenos hayan sido objeto, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, de modificaciones de sus características, tales como su división en parcelas o la realización de obras que permitan proveerlos de servicios mediante distintas redes (vías, agua potable, electricidad, gas, alcantarillado, telecomunicaciones).

92. Esta subcuestión me lleva a examinar si la expresión «comprados con fines de reventa» utilizada en el artículo 392 de la Directiva IVA implica una reventa en el estado en que se encuentre el bien sin realizar obras importantes en el mismo, como sostiene la Comisión o si, por el contrario, estas obras no se oponen a la aplicación de dicha disposición, con arreglo a la interpretación efectuada por el Gobierno francés.

93. Por su parte, la recurrente considera que algunas de las modificaciones llevadas a cabo, como la división en parcelas de un terreno, no impide la aplicación del régimen del IVA sobre el margen de beneficio, mientras que, por el contrario, la realización de obras de mayor envergadura en estos terrenos (como las efectuadas para permitir la instalación de diversas redes) se opone a la aplicación de dicho régimen.

94. Habida cuenta de la respuesta propuesta a la primera subcuestión de la segunda cuestión prejudicial, que consiste en excluir la aplicación del artículo 392 de la Directiva IVA a los terrenos destinados a la reventa adquiridos inicialmente como terrenos no edificados, considero que esta cuestión no presenta ningún interés jurídico en el presente asunto.

[25] Véase el punto 56 de las presentes conclusiones.

95. Sin embargo, a fin de permitir al Tribunal de Justicia dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional remitente, examinaré la hipótesis de que el terreno objeto de la reventa no haya sido calificado específicamente de terreno «no edificado» por la normativa nacional en el momento de su adquisición inicial y pueda, por ello, considerarse «terreno edificable», habida cuenta de las diferencias limitadas que pueden existir, en la práctica, entre estos dos tipos de terrenos.

96. En efecto, teniendo presente que corresponde a los Estados miembros definir los terrenos que deben considerarse «terrenos edificables», el Gobierno francés parece sugerir que un terreno no urbanizado como el que ha sido objeto de reventa en el litigio principal puede calificarse eventualmente de «terreno edificable» desde el momento de su compra inicial.

97. Así, el Gobierno francés sostiene que, en la medida en que un terreno no urbanizado se considera «terreno edificable», según la definición adoptada por el Estado miembro en cuestión, las transformaciones efectuadas para hacer del mismo un terreno urbanizado, que permanece de este modo destinado a la realización de una construcción, no incide en su calificación de «terreno edificable» puesto que ese acondicionamiento no puede calificarse de «construcciones». Según dicho Gobierno, la jurisprudencia del Tribunal de Justicia respalda esta posición. [26]

98. Siguiendo este razonamiento, puede afirmarse que las transformaciones de que pueda ser objeto el terreno en cuestión no inciden en la aplicación del artículo 392 de la Directiva IVA (con independencia de la importancia de las mismas), en tanto que dicho terreno conserve su condición de «terreno edificable».

99. Sin embargo, por las razones expondré a continuación, considero que no cabe acoger este razonamiento.

100. En efecto, en primer lugar, he de recordar que el margen de apreciación de que disponen los Estados miembros en la definición del concepto de «terrenos edificables» está limitado por la propia Directiva IVA. [27] Por lo tanto, considero hipotético el escenario planteado por el Gobierno francés, sin dejar señalar que puede ser contrario a las disposiciones de la Directiva IVA.

101. Además, optar por esta interpretación no solo iría en contra de los objetivos del régimen del IVA sobre el margen de beneficio, sino que también violaría los principios básicos de la Directiva IVA, y en particular el que prevé la imposición del «valor añadido» generado, concretamente, por obras como las descritas en la segunda cuestión prejudicial.

102. A este respecto, es preciso señalar que, con arreglo a una interpretación literal, la expresión «comprados con fines de reventa» implica una reventa del bien en el estado en que se encuentre sin realizar obras importantes en el mismo. Así, parece que el régimen del IVA sobre el margen de beneficio únicamente se refiere a las ventas sucesivas de bienes inmobiliarios. Aun cuando no sea posible excluir determinas intervenciones u obras, el artículo 392 de la Directiva IVA no parece contemplar las obras de gran importancia que no solo puedan cambiar las características comerciales del bien en cuestión, sino también generar un «valor añadido» susceptible de ser gravado íntegramente con arreglo al régimen de Derecho común del IVA.

[26] Véase la sentencia de 4 de septiembre de 2019, KPC Herning (C-71/18, EU:C:2019:660), apartado 53 y jurisprudencia citada.

[27] Véanse los puntos 58 y 59 de las presentes conclusiones.

103. Esto parece quedar confirmado asimismo por la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, según la cual un edificio que haya sufrido una transformación o en el que se hayan realizado obras de modernización debe someterse al régimen de Derecho común del IVA debido a que estas operaciones le confieren valor añadido, como lo hizo su construcción inicial. [28]

104. Considero que dicho razonamiento debe aplicarse por analogía al presente asunto. Así, el régimen de imposición sobre el margen de beneficio no debe aplicarse cuando un bien sea objeto de una transformación sustancial que le confiera valor añadido, el cual debe, en principio, someterse al régimen de Derecho común del IVA sobre el precio de venta.

105. En segundo lugar, la interpretación propuesta por el Gobierno francés parece ignorar que la naturaleza de las obras realizadas por la recurrente puede dar lugar a un cambio en la calificación jurídica de los terrenos en cuestión, que se convertirían en «edificios» de conformidad con el Derecho de la Unión y con la jurisprudencia del Tribunal de Justicia y podría, por ello, dificultar la aplicación del régimen del IVA sobre el margen de beneficio.

106. A este respecto, por lo que se refiere al ámbito de aplicación de la Directiva IVA, el Reglamento de Ejecución califica de «bien inmueble» cualquier «edificio» o «construcción fijado al suelo, o anclado en él, sobre o por debajo del nivel del mar, que no pueda desmantelarse o trasladarse con facilidad», como «la construcción de estructuras permanentes sobre un terreno, así como las obras de construcción y demolición ejecutadas en estructuras permanentes tales como redes de canalizaciones de gas, agua, aguas residuales, y similares». [29]

107. Así, resulta que las construcciones efectuadas por la recurrente, como por ejemplo las obras de preparación del terreno, el acondicionamiento de una carretera o la instalación de la conexión de las diversas redes, están comprendidas en el concepto de «edificio» debido, en particular, a su incorporación al suelo.

108. Como subrayan acertadamente la recurrente y la Comisión, existe, pues, una transformación de las características del terreno a través de sus construcciones, e incluso el inicio de una operación de construcción de un inmueble nuevo, y no una simple operación de compra y de reventa de un terreno.

109. Habida cuenta de lo anterior, considero que la expresión «comprados con fines de reventa» utilizada en el artículo 392 de la Directiva IVA implica una reventa en el estado en que se encuentre el bien sin realizar obras importantes en el mismo. Esto parece ajustarse asimismo al espíritu del régimen de imposición sobre el margen de beneficio, que es un régimen excepcional de interpretación estricta.

110. Por último, en aras de una mayor exhaustividad, conviene examinar también si la respuesta que propongo que se dé a esta subcuestión seguiría siendo la misma en el supuesto de que, entre el momento de la adquisición inicial y el de la reventa, la recurrente no hubiera realizado obras como las descritas en la segunda cuestión prejudicial, sino que se hubiera limitado a dividir dichos terrenos en parcelas. Esta parece ser la primera parte de la segunda subcuestión planteada por el órgano jurisdiccional remitente.

[28] Véase, por analogía, la sentencia de 16 de noviembre de 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869), apartados 32 y 33.

[29] Véanse los artículos 13 *ter*, letra b), y 31 *bis*, apartado 2, letra d), del Reglamento de Ejecución.

111. Siguiendo el razonamiento expuesto en los puntos 104 a 106 de las presentes conclusiones, la división en parcelas de un terreno que no esté acompañada ni de la obtención de la licencia de obra, ni de obras de acondicionamiento como las realizadas por la recurrente, no puede cambiar la calificación jurídica de los terrenos habida cuenta del Derecho de la Unión y de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia.

112. Así, una división catastral que permita la venta de un terreno en varias parcelas no debe, en principio, generar un valor añadido que justifique la sujeción al régimen de Derecho común del IVA sobre el precio de venta. Además, a falta de la realización de obras en el mismo, dicho terreno no puede ser calificado de «edificio».

113. De ello se desprende que la división de un terreno resultante de una simple modificación catastral que permite la reventa de varias parcelas puede estar sujeta al régimen del IVA sobre el margen de beneficio previsto en el artículo 392 de la Directiva IVA. No obstante, he de subrayar que, contrariamente a los hechos del litigio principal, dicha interpretación presupone que el terreno objeto de la división catastral, seguida de la reventa, tenga la condición «terreno edificable» desde el momento de su adquisición.

114. Habida cuenta de lo anterior, propongo responder a la segunda subcuestión de la segunda cuestión prejudicial que el régimen excepcional de imposición sobre el margen de beneficio previsto en el artículo 392 de la Directiva IVA no se aplica a la reventa de un terreno que haya sido objeto, entre el momento de su adquisición y el de su reventa, de modificaciones de sus características, tales como la realización de obras que permitan proveerlo de servicios mediante distintas redes (vías, agua potable, electricidad, gas, alcantarillado, telecomunicaciones). Sin embargo, el artículo 392 de dicha Directiva se aplica al supuesto de que, entre el momento de la adquisición inicial de un terreno edificable y el de su reventa, las transformaciones sufridas por ese terreno se limiten a su división en parcelas.

VI. Conclusión

115. Habida cuenta de las consideraciones anteriores, propongo al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales planteadas por el Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia) del siguiente modo:

«1) El artículo 392 de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, debe interpretarse en el sentido de que permite que el régimen de imposición sobre el margen de beneficio se aplique a las operaciones de entrega de terrenos edificables tanto cuando su adquisición haya estado sujeta al impuesto sobre el valor añadido (IVA), sin que el sujeto pasivo que los revende haya tenido derecho a deducir dicho impuesto, como cuando su adquisición no haya estado sujeta al IVA porque esta operación no estaba incluida en su ámbito de aplicación, aun cuando el precio al que el sujeto pasivo revendedor adquirió tales bienes incluya un importe de IVA abonado por el vendedor inicial (que no era sujeto pasivo). No obstante, esta disposición no se aplica a las operaciones de entrega de terrenos edificables cuya adquisición inicial como terrenos no edificados no estaba incluida en el ámbito de aplicación de dicha Directiva.

2) El artículo 392 de la Directiva 2006/112 debe interpretarse en el sentido de que el régimen de imposición sobre el margen de beneficio no puede aplicarse a las operaciones de entrega de terrenos edificables cuando estos terrenos hayan sido adquiridos sin edificar por el sujeto pasivo revendedor.

El régimen excepcional de imposición sobre el margen de beneficio previsto en el referido artículo 392 no se aplica a la reventa de un terreno que haya sido objeto, entre el momento de su adquisición y el de su reventa, de modificaciones de sus características, tales como la realización de obras que permitan proveerlo de servicios mediante distintas redes (vías, agua potable, electricidad, gas, alcantarillado, telecomunicaciones). Sin embargo, dicho artículo 392 se aplica al supuesto de que, entre el momento de la adquisición inicial de un terreno edificable y el de su reventa, las transformaciones sufridas por ese terreno se limiten a su división en parcelas.»