SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda)

de 29 de abril de 1999 *

En el asunto C-136/97,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre (Reino Unido), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Norbury Developments Ltd

y

Commissioners of Customs & Excise,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de la letra b) del apartado 3 del artículo 28 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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54), en relación con el punto 16 del Anexo F de dicha Directiva,

* Lengua de procedimiento: inglés.

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

integrado por los Sres.: G. Hirsch (Ponente), Presidente de Sala, G. F. Mancini y R. Schintgen, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Fennelly;
Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre del Gobierno del Reino Unido, por la Sra. Lindsey Nicoll, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente, asistida por el Sr. Kenneth Parker, QC;

— en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. Peter Oliver, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de Norbury Developments Ltd, representada por el Sr. Julian Ghosh, Barrister; del Gobierno del Reino Unido, representado por la Sra. Stephanie Ridley, del Treasury Solicitor's Department, en calidad de Agente, asistida por el Sr. Kenneth Parker, y de la Comisión, representada por el Sr. Peter Oliver, expuestas en la vista de 11 de junio de 1998;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 16 de julio de 1998;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 2 de abril de 1997, recibida en el Tribunal de Justicia el 14 de abril siguiente, el VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre, planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación de la letra b) del apartado 3 del artículo 28 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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»), en relación con el punto 16 del Anexo F de esta Directiva.

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre Norbury Developments Ltd (en lo sucesivo, «Norbury») y los Commissioners of Customs & Excise (en lo sucesivo, «Commissioners»), autoridad competente en materia de recaudación del Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo, «IVA») en el Reino Unido, relativo a una resolución de éstos por la que se negaban a admitir el carácter deducible del IVA que Norbury había soportado por la compra de una parcela.

La normativa comunitaria

3 El apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva dispone:

«3. En el curso del período transitorio a que se refiere el apartado 4, los Estados miembros podrán:

[...]

b) continuar dejando exentas las operaciones enumeradas en el Anexo F, en las condiciones vigentes en el Estado miembro;

c) conceder a los sujetos pasivos la facultad de optar por la tributación de las operaciones exentas, en las condiciones que se establecen en el Anexo G;

[...]»

4 El Anexo F de la Sexta Directiva, «Lista de las operaciones indicadas en la letra b) del apartado 3 del artículo 28», menciona en su punto 16 «las entregas de edificios y de terrenos indicados en el apartado 3 del artículo 4».

5 A tenor del Anexo G, «Derecho de opción», de la Sexta Directiva:

«1. El derecho de opción indicado en la letra c) del apartado 1 [léase apartado 3] del artículo 28, podrá concederse:

[...]

b) si se trata de operaciones indicadas en el anexo F [...]»

6 Conforme a lo dispuesto en la letra b) del apartado 3 del artículo 4 de la Sexta Directiva, «serán considerados como terrenos edificables los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros».

La parte B del artículo 13 de la Sexta Directiva, «Otras exenciones», dispone que los Estados miembros eximirán «h) las entregas de bienes inmuebles no edificados, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 3 del artículo 4».

La normativa nacional

7 En la fecha de adopción de la Sexta Directiva, la primera categoría del Anexo 5 de la Finance Act 1972 (Ley de Presupuestos) eximía del IVA las ventas de inmuebles, si bien dicha exención estaba sujeta a determinadas excepciones. En la época de los hechos que originaron el litigio principal, dicha exención y las excepciones correspondientes estaban previstas en la Value Added Tax Act 1983 (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido; en lo sucesivo, «VATA 1983»), en la versión resultante de la Finance Act 1989, que disminuyó el ámbito de la exención al incorporar un

mayor número de excepciones a ésta así como la facultad de optar por la tributación en determinados supuestos.

Hechos que originaron el litigio principal

8 Norbury adquirió de Rivermead Homes Ltd una parcela, ubicada en Chesterton, para la que había obtenido una licencia urbanística y que posteriormente revendió a John Kottler Ltd. Ambas operaciones se realizaron el 29 de abril de 1994.

9 La venta del terreno constituía una entrega exenta del IVA con arreglo a la VATA 1983. Sin embargo, con arreglo a las disposiciones de ésta, Rivermead Homes Ltd decidió renunciar a la exención y cargó el IVA en la venta de dicho terreno, mientras que no se cargó ninguna cantidad en concepto del IVA en la operación de venta entre Norbury y John Kottler Ltd. El 12 de septiembre de 1994, los Commissioners evaluaron en 12.443 UKL el IVA adeudado por Norbury, correspondiente al impuesto cargado en la fase anterior sobre el precio de venta del terreno. Con arreglo a los apartados 2 y 3 del Anexo 6 A de la VATA 1983, consta que Norbury no podía ejercer retroactivamente la opción de renunciar a la exención de la operación de venta a John Kottler Ltd.

10 No obstante, Norbury afirma que, al tener efecto directo las disposiciones de la Sexta Directiva, dicha venta constituía una operación sujeta al impuesto y que, por ello, podía deducir el impuesto soportado.

11 Los Commissioners, por el contrario, sostienen que las disposiciones pertinentes de la normativa nacional son conformes a la letra b) del apartado 3 del artículo 28, en relación con el punto 16 del anexo F de dicha Directiva, de modo que seguían siendo aplicables en la fecha de la referida operación.

12 El VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre, al que fue sometido el litigio, estimó que desde 1977 el ámbito de la exención del IVA en el Reino Unido no se había ampliado, sino que, por el contrario, se redujo mediante el establecimiento de nuevas excepciones. En su opinión, la cuestión consiste en determinar si dicha restricción constituye un obstáculo a la aplicación de la letra b) del apartado 3 del artículo 28 de la Directiva. Por consiguiente, dicho órgano jurisdiccional resolvió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Está el Reino Unido facultado para eximir del Impuesto sobre el Valor Añadido con arreglo a la letra b) del apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva la entrega de un terreno sobre el que todavía no se ha edificado, pero en el que se ha autorizado oficialmente la construcción de edificios por medio de una licencia concedida con arreglo a la legislación del Estado miembro, y respecto del cual este Tribunal ha declarado su condición de terreno edificable, aunque:

a) el régimen de las entregas de terrenos, incluida la entrega de terrenos que son indiscutiblemente edificables, haya sido modificado desde que el 17 de mayo de 1977 el Reino Unido adaptó su Derecho interno a la Sexta Directiva, en concreto desde la promulgación de la Finance Act 1989, que estableció la opción de renunciar a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con algunas de estas entregas, y

b) el régimen de las entregas de terrenos que son indiscutiblemente edificables haya sido modificado desde que el 17 de mayo de 1977 el Reino Unido adaptó su Derecho interno a la Sexta Directiva, en concreto desde la promulgación de la Finance Act 1989, que estipuló que determinadas entregas, anteriormente exentas, quedaban sujetas al tipo normal del impuesto en calidad de obras civiles,

y teniendo en cuenta que la entrega estaría exenta si hubiera tenido lugar antes del 17 de mayo de 1997 con arreglo al punto 1 de la primera categoría del Anexo 5 de la Finance Act 1972?»

Sobre la cuestión prejudicial

13 Con carácter preliminar, debe señalarse que el órgano jurisdiccional nacional calificó la parcela vendida por Norbury de terreno edificable en el sentido del apartado 3 del artículo 4 de la Sexta Directiva. Dado que con arreglo a dicha disposición corresponde a los Estados miembros definir el concepto de terreno edificable, el Tribunal de Justicia está vinculado en este punto por la apreciación del órgano jurisdiccional remitente, sin que proceda considerar la circunstancia de que tal definición no existe en la legislación del Reino Unido.

14 Norbury sostiene, en primer lugar, que la finalidad de las disposiciones transitorias previstas en el apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva consiste en «congelar» en la fecha de adopción de ésta —es decir, el 17 de mayo de 1977— las exenciones enumeradas en el Anexo F. Según el propio tenor de la letra b) del apartado 3 del artículo 28, el Reino Unido sólo estaría facultado para continuar dejando exentas las entregas de terrenos edificables si se hubieran mantenido las condiciones vigentes el 17 de mayo de 1977.

15 Según Norbury, el Reino Unido modificó las condiciones que le hubieran permitido mantener las exenciones iniciales al establecer la facultad de renunciar a la exención para las entregas de terrenos edificables.

16 A este respecto, basta con señalar que la letra c) del apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva, en relación con el Anexo G de ésta, permite expresamente a los Estados miembros —como hizo el Reino Unido— conceder a los sujetos pasivos la facultad de optar por la tributación de las operaciones exentas con arreglo al Anexo F.

17 Norbury sostiene, asimismo, que la exención prevista con carácter transitorio en la letra b) del apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva ya no es aplicable porque el régimen impositivo de las entregas de terrenos edificables ha sido modificado sustancialmente a raíz de la adopción de la Finance Act 1989, con arreglo a la cual determinadas entregas han dejado de estar exentas. A este respecto, invoca, en particular, la sentencia de 27 de octubre de 1992, Comisión/Alemania (C-74/91, Rec. p. I-5437).

18 Es cierto que en el apartado 17 de la sentencia Comisión/Alemania, antes citada, el Tribunal de Justicia estimó que no cabía admitir el mantenimiento de exenciones parciales no previstas expresamente por las disposiciones transitorias a que se refiere el apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva, ya que tal mantenimiento sería contrario al principio de seguridad jurídica. No obstante, debe tenerse en cuenta que dicha sentencia se dictó en relación con una adaptación incorrecta por un Estado miembro de su Derecho interno al artículo 26 de la Sexta Directiva, relativo al régimen específico y complejo de las agencias de viajes y, más en concreto, en relación con la aplicabilidad de las disposiciones transitorias contenidas en los puntos 17 y 27 del Anexo F. En consecuencia, la sentencia Comisión/Alemania, antes citada, se refería a circunstancias de hecho y de Derecho completamente diferentes de las del litigio principal y, por tanto, Norbury no puede invocarla para fundamentar su argumentación.

19 En efecto, en el litigio principal el Reino Unido está facultado, con arreglo a la letra b) del apartado 3 del artículo 28 en relación con el punto 16 del Anexo F de la Sexta Directiva, para continuar eximiendo las entregas de bienes inmuebles, con la salvedad de algunas excepciones contenidas en una lista que figura en la primera categoría del Anexo 5 de la Finance Act 1972, a la que se añadieron nuevas excepciones mediante la primera categoría del Anexo 6 de la VATA 1983, en su versión resultante de la Finance Act 1989. Como señala el órgano jurisdiccional nacional, dichas modificaciones no han ampliado el alcance de la exención, sino que, por el contrario, lo han reducido. Por tanto, su aplicación no infringe el tenor de la letra b) del apartado 3 del artículo 28, que, si bien se opone al establecimiento, con poste-

rioridad a la fecha de entrada en vigor de la Sexta Directiva, de nuevas exenciones o la ampliación del alcance de las entonces vigentes, no se opone a su reducción, habida cuenta de que el objetivo del apartado 4 del artículo 28 es suprimirlas.

20 Debe añadirse que una interpretación restrictiva de la letra b) del apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva, según la cual un Estado miembro, aunque pueda mantener una exención, no puede suprimirla, ni siquiera parcialmente, sin eliminar al mismo tiempo todas las demás exenciones, sería contraria a dicho objetivo. Además, tal interpretación, como señala el Abogado General en el apartado 31 de sus conclusiones, tendría efectos nefastos para la aplicación uniforme de la Sexta Directiva. En efecto, un Estado miembro podría verse obligado a mantener la totalidad de las exenciones existentes en la fecha de adopción de la Sexta Directiva, aun a pesar de que al mismo tiempo considerase posible, adecuado y deseable implantar de forma progresiva el régimen previsto por ésta en el ámbito considerado.

21 Por consiguiente, procede responder a la cuestión planteada que, en el supuesto de entregas de terrenos edificables, un Estado miembro puede dejar exentas dichas entregas al amparo de la letra b) del apartado 3 del artículo 28, en relación con el punto 16 del Anexo F de la Sexta Directiva, aunque dicho Estado, después de la adopción de dicha Directiva, por una parte, haya establecido la posibilidad de renunciar a la exención del IVA correspondiente a dichas entregas y, por otra parte, haya reducido el alcance material de la exención aplicable a éstas, de forma que quedan sujetas al IVA determinadas entregas que antes estaban exentas.

Costas

22 Los gastos efectuados por el Gobierno del Reino Unido y por la Comisión de las Comunidades Europeas, que han presentado observaciones ante este Tribunal de Justicia, no pueden ser objeto de reembolso. 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Segunda),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el VAT and Duties Tribunal, Manchester Tribunal Centre, mediante resolución de 2 de abril de 1997, declara:

En el supuesto de entregas de terrenos edificables, un Estado miembro puede dejar exentas dichas entregas al amparo de la letra b) del apartado 3 del artículo 28, en relación con el punto 16 del Anexo F, 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, aunque dicho Estado, después de la adopción de dicha Directiva, por una parte, haya establecido la posibilidad de renunciar a la exención del IVA correspondiente a dichas entregas y, por otra parte, haya reducido el alcance material de la exención aplicable a éstas, de forma que queden sujetas al IVA determinadas entregas que antes estaban exentas.

Hirsch Mancini Schintgen

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 29 de abril de 1999.

El Secretario

R. Grass

El Presidente de la Sala Segunda

G. Hirsch