Recopilación de la Jurisprudencia

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava)

de 17 de enero de 2013*

«Impuesto sobre el valor añadido — Directiva 2006/112/CE — Artículo 135, apartado 1, letra k), en relación con el artículo 12, apartados 1 y 3 — Terreno no edificado — Terreno edificable — Conceptos — Obras de demolición al objeto de realizar una nueva — Exención del IVA»

En el asunto C-543/11,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 267 TFUE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 9 de septiembre de 2011, recibida en el Tribunal de Justicia el 24 de octubre de 2011, en el procedimiento entre

Woningstichting Maasdriel

y

Staatssecretaris van Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Octava),

integrado por el Sr. E. Jarašiūnas, Presidente de Sala, y la Sra. C. Toader (Ponente) y el Sr. C.G. Fernlund, Jueces;

Abogado General: Sr. N. Wahl;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 22 de noviembre de 2012;

consideradas las observaciones presentadas:

— en nombre de la Woningstichting Maasdriel, por el Sr. H. de Kat, advocaat;

— en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. J. Langer y la Sra. C. Wissels, en calidad de agentes;

— en nombre de la Comisión Europea, por la Sra. L. Lozano Palacios y el Sr. P. van Nuffel, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 135, apartado 1, letra k), en relación con el artículo 12, apartados 1 y 3, de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido (DO L 347, p. 1; en lo sucesivo, «Directiva del IVA»).

2 Dicha petición se formuló en el marco de un litigio entre la Woningstichting Maasdriel (en lo sucesivo, «Woningstichting») y el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda) en relación con la exención del impuesto sobre transmisiones patrimoniales correspondiente a una operación de adquisición de un bien inmueble, exención ligada, según el Derecho neerlandés, a la sujeción de la citada operación al impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA»).

Marco jurídico

Derecho de la Unión

3 El artículo 12, apartados 1 y 3, de la Directiva del IVA tiene el siguiente tenor:

«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:

[…]

b) la entrega de un terreno edificable.

[…]

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.»

4 El artículo 135, apartado 1, letra k), de dicha Directiva dispone:

«1. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes:

[…]

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;

[…]».

Derecho neerlandés

5 El artículo 11 de la Wet op de omzetbelasting 1968 (Ley de 1968 del impuesto sobre el volumen de negocios), de 28 de junio de 1968 (*Staatsblad* 1968, nº 329) en su versión aplicable al asunto principal (en lo sucesivo, «Ley del IVA»), establece:

«1. Estarán exentos del impuesto en las condiciones fijadas mediante una disposición general de la Administración:

a) la entrega de bienes inmuebles y de los derechos a los que estos bienes están sujetos, con la excepción de:

1) la entrega de un edificio o de parte de un edificio y del terreno sobre el que éste se levanta, efectuada antes o, como máximo, dos años después de su primera ocupación, así como la entrega de un terreno edificable;

[…]

4. Para la aplicación del apartado 1, letra a), número 1, se considerará terreno edificable todo terreno no edificado:

a) que sea o haya sido objeto de obras;

b) que sea o haya sido objeto de acondicionamientos para uso exclusivo del terreno;

c) en los alrededores del cual se realizan o se hayan realizado acondicionamientos; o

d) para el que se ha concedido una licencia de construcción;

con el fin de erigir edificios sobre el terreno.»

6 El artículo 2, apartado 1, de la Wet op belastingen van rechtsverkeer (Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados) dispone que «el "impuesto sobre transmisiones patrimoniales" es un impuesto que se percibe por la adquisición de bienes inmuebles situados en los Países Bajos o de derechos relativos a dichos inmuebles».

7 Con arreglo al artículo 15, apartado 1, letra a), de esta Ley, en las condiciones fijadas mediante una disposición general de la Administración, estará exenta del impuesto sobre transmisiones patrimoniales la adquisición «mediante entrega, en el sentido del artículo 11, apartado 1, letra a), número 1, de la [Ley del IVA], […] sujeta al impuesto sobre el volumen de negocios, a no ser que el bien se utilice como medio de explotación y que el adquirente pueda deducir el impuesto sobre el volumen de negocios total o parcialmente de conformidad con el artículo 15 de la [Ley del IVA]».

Litigio principal y cuestión prejudicial

8 El 13 de noviembre de 2006, la Woningstichtin celebró con el municipio de Maasdriel (en lo sucesivo, «vendedor») un contrato de compraventa relativo a una parcela de terreno. En esa fecha, en ese terreno se levantaba un edificio que había sido utilizado como biblioteca (en lo sucesivo, «edificio existente»), junto al cual se había acondicionado un aparcamiento público.

9 El contrato de venta preveía que «el bien vendido se entregará acondicionado», ya que la Woningstichting tenía la intención de construir en él viviendas y, en su caso, oficinas con plazas de aparcamiento. Las partes contractuales acordaron que el vendedor se ocuparía de la demolición del

edificio existente y de la retirada del revestimiento de las vías del aparcamiento. El precio acordado era de 1 380 000 euros (sin incluir el IVA) para el terreno, a los que había que sumar los gastos de demolición, estimados en 22 000 euros (sin incluir el IVA).

10 Durante los meses de enero y febrero de 2007, el vendedor ordenó la demolición del edificio existente y retiró los escombros.

11 La entrega del terreno a la Woningstichting se realizó en el momento de la transferencia de la propiedad, efectuada mediante escritura pública el 2 de marzo de 2007. En esa fecha, se seguía utilizando el aparcamiento, no se había retirado todavía el revestimiento de la superficie y la Woningstichting no había obtenido todavía la licencia de construcción necesaria para llevar a cabo su proyecto, ya que éste se encontraba en fase de planificación y diseño.

12 Con arreglo al Derecho neerlandés, con el fin de evitar la doble imposición, cuando una adquisición de bienes inmuebles está sujeta al IVA, está exenta del pago del impuesto sobre transmisiones patrimoniales calculado sobre el precio de venta. La entrega de un terreno edificable está sujeta al IVA. En cambio, la entrega de un terreno no edificado está exenta del IVA y sujeta al pago del impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

13 La Woningstichting pagó el IVA al vendedor por la entrega en cuestión, al entender que ésta tenía por objeto un terreno edificable y, por lo tanto, que estaba sujeta a dicho impuesto, por lo que no se adeudaba el impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

14 Sin embargo, el inspector de Hacienda consideró que dicha entrega tenía por objeto un terreno no edificado, exento, como tal, del IVA y, por lo tanto, sujeto al pago del impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Como consecuencia, la Woningstichting recibió una liquidación complementaria por el impuesto sobre transmisiones patrimoniales. Habida cuenta de que el recurso interpuesto por ésta contra dicha liquidación complementaria ante el inspector de Hacienda fue desestimado, la Woningstichting presentó un recurso contencioso contra esa resolución ante el Rechtbank te Arnhem (tribunal de distrito de Arnhem). Este órgano jurisdiccional desestimó el citado recurso.

15 La Woningstichting interpuso un recurso de apelación ante el Gerechtshof te Arnhem (tribunal de apelación de Arnhem), que lo desestimó.

16 Remitiéndose a la sentencia de 19 de noviembre de 2009, Don Bosco Onroerend Goed (C-461/08, Rec. p. I-11079), el Gerechtshof te Arnhem declaró que el vendedor había entregado un terreno no edificado dado que, en el momento de la entrega, el edificio había sido demolido en su totalidad y las partes habían acordado que el vendedor se ocuparía de la retirada del revestimiento del aparcamiento una vez efectuada la entrega. Asimismo, declaró que no podía considerarse que la parcela fuera un terreno edificable porque la demolición del edificio y la retirada del revestimiento del aparcamiento no podían constituir «obras» en el sentido del artículo 11, apartado 4, letra a), de la Ley del IVA. Además, las partes no habían acordado la realización de otras obras. Ese mismo órgano jurisdiccional estimó asimismo que los acondicionamientos existentes en las inmediaciones de la parcela de que se trata y que resultaban útiles a efectos de la nueva construcción no eran acondicionamientos en el sentido del artículo 11, apartado 4, letra c), de la citada Ley.

17 La Woningstichting recurrió en casación contra esa sentencia ante el Hoge Raad der Nederlanden.

18 El órgano jurisdiccional remitente indica que, de conformidad con su propia jurisprudencia, el artículo 11, apartado 4, letra a), de la Ley del IVA debe interpretarse en el sentido de que, en caso de destrucción completa de un edificio, únicamente puede considerarse que el terreno resultante es un terreno edificable si, tras la demolición del edificio, se han realizado en ese terreno los acondicionamientos necesarios para permitir la construcción de nuevos edificios. Dicho órgano expone que, según la citada jurisprudencia, la demolición no puede ser calificada de «obras» en el sentido del

artículo 11, apartado 4, letra a), de dicha Ley, ni siquiera cuando se realice para permitir la construcción posterior de edificios en el suelo generado. Asimismo, señala que, a pesar de la intención de las partes contractuales de utilizar el terreno para nuevas construcciones, las obras de demolición, en sí mismas, no tienen por efecto permitir la inclusión de ese terreno dentro del concepto de «terreno edificable».

19 A este respecto, señala, sin embargo, que el Tribunal de Justicia ya declaró, en sus sentencias de 28 de marzo de 1996, Gemeente Emmen (C-468/93, Rec. p. I-1721, apartados 20 y 25), y Don Bosco Onroerend Goed, antes citada (apartado 43), que «corresponde a [los Estados miembros] definir los terrenos que deben considerarse terrenos edificables […], a la vez que se respeta el objetivo perseguido [por la Sexta Directiva IVA], que es eximir del pago del IVA únicamente las entregas de terrenos no edificados que no estén destinados a la construcción».

20 Habida cuenta de esta jurisprudencia del Tribunal de Justicia, el órgano jurisdiccional remitente se plantea la cuestión de si la libertad de los Estados miembros de definir el concepto de «terrenos edificables» permite a un Estado miembro eximir del IVA la entrega de un terreno no construido generado tras la demolición de edificios existentes, aunque esas obras se hayan realizado para permitir la realización de nuevas construcciones en el terreno. Se interroga también sobre si, para determinar si la entrega de que se trata afecta a «terrenos no edificados que no estén destinados a la construcción» en el sentido de la sentencia Gemeente Emmen, antes citada, puede limitarse a tener en cuenta las circunstancias que se presentan a partir del momento en que se genera el terreno no construido, sin tener en cuenta las obras de demolición previas.

21 En estas circunstancias, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«¿Debe interpretarse el artículo 135, apartado 1, letra k), de la Directiva del IVA […], en relación con el artículo 12, apartados 1 y 3, de dicha Directiva, en el sentido de que en ningún caso puede estar exenta del IVA la entrega de un terreno no edificado que se haya generado tras la demolición del edificio levantado en éste, la cual se efectúa al objeto de realizar una nueva construcción?»

Sobre la cuestión prejudicial

22 Mediante su cuestión, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 135, apartado 1, letra k), de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 12, apartados 1 y 3, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que la exención del IVA prevista en esta primera disposición comprende una operación, como la controvertida en el asunto principal, de entrega de un terreno no edificado generado tras la demolición del edificio que se levantaba en éste, aun cuando en la fecha de esa entrega no se hubieran realizado las obras de acondicionamiento del terreno distintas de la citada demolición, pero el terreno en cuestión estaba destinado a la realización de una nueva construcción.

23 Al entender el Gobierno neerlandés que, en el presente caso, no se realizaron obras de acondicionamiento en el sentido del Derecho neerlandés, se opone a que se tome en consideración en alguna medida la intención de las partes para determinar el carácter «no edificado» o «edificable» del terreno controvertido en el asunto principal.

24 En cambio, según la Woningstichting y la Comisión Europea, los requisitos enumerados en la legislación neerlandesa para definir los terrenos edificables son demasiado restrictivos y no abarcan todas las situaciones en las que puede considerarse que un terreno se destina a la realización de una nueva construcción. Sostienen también que, teniendo en cuenta los elementos obrantes en autos, se desprende claramente que el terreno controvertido en el litigio principal puede considerarse objetivamente como edificable.

25 Con carácter preliminar, procede recordar que, según jurisprudencia reiterada, los términos empleados para designar las exenciones contempladas en el artículo 135 de la Directiva del IVA son de interpretación estricta, dado que constituyen excepciones al principio general de que el IVA se percibe por cada entrega de bienes y cada prestación de servicios efectuadas a título oneroso por un sujeto pasivo. Sin embargo, la interpretación de esos términos debe ajustarse a los objetivos perseguidos por dichas exenciones y respetar las exigencias del principio de neutralidad fiscal inherente al sistema común del IVA. Por tanto, esta exigencia de interpretación estricta no significa que los términos empleados para definir las exenciones contempladas en el citado artículo 135 hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de efectos (véase, en este sentido, la sentencia de 12 de julio de 2012, J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, C-326/11, apartado 20 y jurisprudencia citada).

26 A tenor del artículo 135, apartado 1, letra k), de la Directiva del IVA, las entregas de bienes inmuebles no edificados, distintas de las de los terrenos edificables contemplados en el artículo 12, apartado 1, letra b), de esta Directiva, están exentas del IVA. Con arreglo al artículo 12, apartado 3, de dicha Directiva, a efectos de lo dispuesto en el citado apartado 1, letra b), serán considerados «terrenos edificables», los terrenos, urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros.

27 De lo antedicho resulta que las entregas de terrenos edificables están sujetas al IVA y no forman parte de la categoría de exenciones a las que se refiere el artículo 135 de la Directiva del IVA, que son de interpretación estricta.

28 El artículo 11, apartado 4, letra a), de la Ley del IVA transpone esas disposiciones de la Directiva del IVA en Derecho neerlandés y define como «terreno edificable», en particular, todo terreno no edificado en el que se realizan o se han realizado obras con la finalidad de construir edificios.

29 Según la jurisprudencia nacional citada por el órgano jurisdiccional remitente, el concepto de «obras» utilizado en la citada disposición nacional se interpreta en el sentido de que no incluye las obras de demolición, aun cuando conste que se han efectuado con una finalidad de realizar una nueva construcción.

30 A este respecto, procede recordar, en primer lugar, que los Estados miembros, 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 Directiva del IVA, que es eximir del pago del IVA únicamente las entregas de terrenos no edificados que no estén destinados a la construcción (véase, en este sentido, las sentencias, antes citadas, Gemeente Emmen, apartados 24 y 25, y Don Bosco Onroerend Goed, apartado 43).

31 Para garantizar el principio de neutralidad fiscal, principio fundamental del sistema común del IVA, el cual se opone, por una parte, a que prestaciones similares de servicios que, por lo tanto, compiten entre sí, sean tratadas de forma distinta desde el punto de vista del IVA, así como, por otra, a que los operadores económicos que efectúan las mismas operaciones sean tratados de forma distinta en relación con la percepción del IVA (sentencia de 29 de octubre de 2009, SKF, C-29/08, Rec. p. I-10413, apartado 67 y jurisprudencia citada), es necesario, por lo tanto, que todos los terrenos no edificados destinados a que se erija en ellos un edificio y, por ende, destinados a la construcción, estén comprendidos en esa definición nacional.

32 En segundo lugar, es preciso recordar que la intención declarada de las partes respecto a la sujeción al IVA de una operación debe tomarse en consideración, al apreciar globalmente las circunstancias de una operación de este tipo, siempre que ésta pueda deducirse a partir de elementos objetivos (sentencia J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, antes citada, apartado 33 y jurisprudencia citada).

33 Así pues, habida cuenta de que el Tribunal de Justicia ya ha declarado que entre tales elementos figuran los progresos de las obras de transformación realizadas por el vendedor en la fecha de la entrega (sentencia J.J. Komen en Zonen Beheer Heerhugowaard, antes citada, apartado 34), la finalización antes de esa fecha, por parte del vendedor, de las obras de demolición que se efectúan para permitir una nueva construcción, o el compromiso del vendedor de realizar tales obras de demolición para permitir una nueva construcción, también pueden formar parte de esos elementos.

34 En el presente litigio, debe señalarse que, como se desprende de la resolución de remisión, en el asunto principal no se discute que, en la fecha de la entrega, se han realizado las obras de demolición del edificio o, por lo que atañe al aparcamiento, se realizarán para permitir una nueva construcción.

35 En cualquier caso, corresponde al órgano jurisdiccional remitente efectuar una apreciación global de las circunstancias que rodean a la operación controvertida en el asunto principal y que concurrían en la fecha de la entrega, incluida la de la intención de las partes, siempre que ésta pueda deducirse a partir de elementos objetivos, para determinar si la operación controvertida en el asunto principal se refiere o no a un terreno edificable.

36 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, es preciso responder a la cuestión planteada que el artículo 135, apartado 1, letra k), de la Directiva del IVA, en relación con el artículo 12, apartados 1 y 3, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que la exención del IVA prevista en esta primera disposición no comprende una operación, como la controvertida en el asunto principal, de entrega de un terreno no edificado tras la demolición del edificio que se levantaba en dicho terreno, ni siquiera cuando, en la fecha de esa entrega, no se habían realizado obras de acondicionamiento del terreno distintas de la demolición, ya que de una apreciación global de las circunstancias que rodean a esa operación y que concurrían en la fecha de la entrega, incluida la intención de las partes, siempre que ésta pueda deducirse a partir de elementos objetivos, se desprende que, en esa fecha, el terreno de que se trata estaba destinado efectivamente a una construcción, circunstancia que corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar.

Costas

37 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 Octava) declara:

El artículo 135, apartado 1, letra k), de la Directiva 2006/112/CE del Consejo, de 28 de noviembre de 2006, relativa al sistema común del impuesto sobre el valor añadido, en relación con el artículo 12, apartados 1 y 3, de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que la exención del impuesto sobre el valor añadido prevista en esta primera disposición no comprende una operación, como la controvertida en el asunto principal, de entrega de un terreno no edificado tras la demolición del edificio que se levantaba en dicho terreno, ni siquiera cuando, en la fecha de esa entrega, no se habían realizado obras de acondicionamiento del terreno distintas de la demolición, ya que de una apreciación global de las circunstancias que rodean a esa operación y que concurrían en la fecha de la entrega, incluida la intención de las partes, siempre que ésta pueda deducirse a partir de elementos objetivos, se desprende que, en esa fecha, el terreno de que se trata estaba destinado efectivamente a una construcción, circunstancia que corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar.

Firmas