

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta)
de 28 de marzo de 1996 *

En el asunto C-468/93,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, por el Gerechtshof te Leeuwarden (Países Bajos), destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Gemeente Emmen

y

Belastingdienst Grote Ondernemingen,

una decisión prejudicial sobre la interpretación de la letra h) del punto B del artículo 13 en relación con la letra b) del apartado 3 del artículo 4 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),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Quinta),

integrado por los Sres.: D.A.O. Edward, Presidente de Sala; J.-P. Puissochet (Ponente); J.C. Moitinho de Almeida, C. Gulmann y M. Wathelet, Jueces;

* Lengua de procedimiento: neerlandés.

Abogado General: Sr. N. Fennelly;
Secretario: Sr. H. von Holstein, Secretario adjunto;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- En nombre del municipio de Emmen, por los Sres. R. Brouwer y W. A. Rouwenhorst, Asesores fiscales;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. A. Bos, juridisch adviseur del Ministerie van Buitenlandse zaken, en calidad de Agente;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. B. J. Drijber, miembro del Servicio Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las alegaciones del municipio de Emmen, representado por los Sres. R. Brouwer y W. A. Rouwenhorst; del Gobierno neerlandés, representado por los Sres. J. S. van den Oosterkamp, juridisch adviseur adjunct del Ministerie van Buitenlandse zaken, y G. D. van Norden, directeur del Ministerie van Financiën, y de la Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. B. J. Drijber, expuestas en la vista de 9 de noviembre de 1995;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 14 de diciembre de 1995;

dicta la siguiente

Sentencia

- 1 Mediante resolución de 14 de diciembre de 1993, recibida en el Tribunal de Justicia el 16 de diciembre siguiente, el Gerechtshof te Leeuwarden planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CE, dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación de la letra h) del punto B del artículo 13 en relación con la letra b) del apartado 3 del artículo 4 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»).
- 2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el municipio de Emmen y el Belastingdienst Grote Ondernemingen, Groningen (Inspección de Hacienda para las grandes empresas de Groningen; en lo sucesivo, «Belastingdienst»), en el que aquél impugna la aplicación del Impuesto sobre el Volumen de Negocios a la entrega de terrenos no edificados, en virtud de la normativa neerlandesa de aplicación de la letra h) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva.
- 3 La letra h) del punto B del artículo 13 establece:

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

[...]

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.»

- 4 La letra b) del apartado 3 del artículo 4 de la Sexta Directiva prevé, por otra parte:

«Los Estados miembros estarán facultados para considerar también como sujetos pasivos a quienes realicen de modo ocasional [una operación] relacionada con las actividades mencionadas en el apartado 2 y en especial alguna de las operaciones siguientes:

[...]

b) la entrega de terrenos edificables.

Serán considerados como terrenos edificables los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros.»

- 5 De los autos se deduce que, en los Países Bajos, el concepto de «terreno edificable» a efectos de la Sexta Directiva no ha sido definido expresamente por el legislador.

- 6 La adaptación del Derecho interno a la letra h) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva se efectuó mediante el n° 1 de la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la *Wet op de omzetbelasting* de 1968 (Ley relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios; en lo sucesivo, «WOB»), que establece:

«1. Quedarán exentas, en las condiciones que fije el Reglamento de administración pública:

a) la entrega de bienes inmuebles, a excepción de:

1º la entrega de un bien inmueble transformado realizada antes o, como máximo, dos años después de la primera ocupación del citado bien.»

- 7 Ante la inexistencia de una definición legal del concepto de terreno edificable, el Hoge Raad consideró que el Impuesto sobre el Volumen de Negocios se devengaba no por la entrega de un terreno no edificado, sino únicamente por la construcción en el caso de un terreno urbanizado. Ahora bien, según la jurisprudencia pertinente del Hoge Raad, un terreno no edificado debe considerarse urbanizado si el suelo del citado terreno ha sido preparado para la construcción o si se han realizado en él obras de infraestructura que redundan exclusivamente en provecho del mismo.

- 8 Es evidente que esta interpretación es más restrictiva que la admitida en el pasado por la Administración tributaria neerlandesa, según la cual un terreno no edificado en el que se habían realizado obras de vialidad debía considerarse urbanizado.

- 9 En el mes de junio de 1992, el municipio de Emmen entregó ocho terrenos no edificados, destinados a la construcción de viviendas. Antes de la entrega, en la urbanización se construyeron calles y se instaló una red de alcantarillado. Los terrenos fueron conectados a la red de suministro de agua, gas, electricidad, telecomunicaciones y televisión por cable.

- 10 El municipio de Emmen abonó un importe total de 67.542 HFL en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios, pero, acto seguido, interpuso un recurso contra esta liquidación tributaria, por considerar que, en razón de las obras realizadas, los terrenos entregados no constituían «bienes inmuebles transformados», a efectos del n.º 1 de la letra a) del apartado 1 del artículo 11 de la WOB.

- 11 El Belastingdienst rebate la interpretación del municipio de Emmen y sostiene que los terrenos objeto de litigio constituyen bienes inmuebles transformados a efectos de la WOB. Efectivamente, según la Administración tributaria neerlandesa, en todas las parcelas se han realizado obras o están dotadas de una infraestructura que redundan exclusivamente en provecho de las mismas.

- 12 El litigio se sometió al *Gerechtshof te Leeuwarden*. Este se plantea la posibilidad de adoptar una interpretación restrictiva del concepto de «bien transformado» en el caso de terrenos edificables. Observa que, según jurisprudencia del Tribunal de Justicia, las excepciones a los supuestos de exención que prevé la Sexta Directiva no deben interpretarse de forma restrictiva.
- 13 Por considerar que el litigio no se refería exclusivamente a la aplicación de la normativa neerlandesa, sino que dependía asimismo de la interpretación de la letra h) del punto B del artículo 13 en relación con la letra b) del apartado 3 del artículo 4 de la Sexta Directiva, en lo que se refiere al concepto de «terrenos urbanizados», el órgano *a quo* suspendió el procedimiento y planteó al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«I. a) ¿Debe entenderse por “terrenos urbanizados”, con arreglo a la letra b) del apartado 3 del artículo 4 de la Directiva, los terrenos cuyo suelo ha sido objeto de transformación y/o en beneficio de los cuales se han realizado obras de infraestructura que redundan exclusivamente en provecho de los mismos?

I. b) ¿Cabe hablar de “terrenos urbanizados”, habida cuenta de que deben interpretarse en sentido amplio las excepciones a las disposiciones de exención, en caso de que los terrenos estén comprendidos en un plan de urbanización, como se ha dicho en el punto 2.3, en los cuales, antes de la entrega y de la primera ocupación, se hayan realizado obras de infraestructura, tales como:

— cavar cunetas, instalar una red de alcantarillado y construir calles;

— instalar servicios públicos, tal como se describe en el punto 2.3?

II. En caso de respuesta afirmativa a la cuestión I. a), ¿deben cumplirse los dos requisitos formulados en la misma?

¿Un terreno comprendido en un plan de urbanización y para el que se han realizado las obras de infraestructura mencionadas en la cuestión I. b), se convierte en terreno urbanizado por el hecho de que se realicen una o varias de las obras mencionadas a continuación en las letras a) a f)?

- a) La instalación de servicios públicos dentro de los límites del terreno.
- b) La conexión de una toma de agua y una prolongación del colector hasta el terreno o incluso dentro de los límites de éste, así como la conexión del terreno a la prolongación del colector.
- c) La colocación de una boca de alcantarilla en el colector, en provecho del terreno.
- d) La elevación del terreno con tierra.
- e) La instalación de tuberías de drenaje en el marco del plan de urbanización, pero fuera de los límites del terreno.
- f) El relleno con tierra de una zanja situada dentro de los límites del terreno.»

14 Mediante estas dos cuestiones, el órgano remitente plantea, en sustancia, si, para ser calificado de «terreno edificable» a efectos de la Sexta Directiva, un terreno no edificado debe haber sido objeto de obras de urbanización particulares.

15 El municipio de Emmen considera que el concepto de bien inmueble transformado que figura en la normativa neerlandesa debe interpretarse de conformidad con el

concepto de terreno urbanizado contenido en la letra b) del apartado 3 del artículo 4 de la Sexta Directiva. Pues bien, este último concepto abarca únicamente los terrenos destinados a la construcción de un edificio y que, a tal fin, han sido objeto de importantes transformaciones.

- 16 El Gobierno neerlandés subraya que incumbe a los Estados miembros definir el concepto de terrenos edificables. En consecuencia, el concepto de bien inmueble transformado del Derecho neerlandés posee un significado autónomo y, por tanto, no puede interpretarse en función de la expresión «terrenos urbanizados» que figura en la Sexta Directiva.
- 17 La Comisión alega que el hecho de aplicar el impuesto a las entregas de terrenos edificables constituye una excepción a la exención de que gozan las entregas de bienes inmuebles no edificados. Las entregas de referencia quedan, pues, sujetas al régimen general de la Sexta Directiva, cuya finalidad es aplicar el impuesto a todas las operaciones imponibles, salvo las excepciones expresamente contempladas. En estas circunstancias, si la Sexta Directiva encomienda a los Estados miembros la tarea de definir el concepto de terreno edificable, éstos no pueden acogerse a una interpretación restrictiva. Para la Comisión, la sistemática de este concepto exige que los Estados miembros consideren como terrenos edificables no sólo los terrenos ya urbanizados, sino también la totalidad de los terrenos aptos para la construcción, siendo aquéllos los que deben definir los criterios en virtud de los cuales un terreno reviste este carácter.
- 18 La respuesta sugerida por la Comisión y, hasta cierto punto, la del municipio de Emmen, equivale en sustancia a proponer una definición comunitaria del concepto de terreno edificable respecto del cual los Estados miembros sólo tendrían que fijar los requisitos de aplicación.
- 19 Hay que destacar, en primer lugar, que si bien, de acuerdo con los términos del párrafo introductorio del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva, los Estados miembros fijarán las condiciones de exención a fin de asegurar su aplicación correcta y simple y de evitar todo posible fraude, evasión o abusos, dichas «con-

diciones» no pueden referirse a la definición del contenido de las exenciones previstas (véanse las sentencias de 19 de enero de 1982, Becker, 8/81, Rec. p. 53, apartado 32, y de 13 de julio de 1989, Henriksen, 173/88, Rec. p. 2763, apartado 20).

- 20 En el caso de autos, como ha señalado acertadamente el Gobierno neerlandés, la letra b) del apartado 3 del artículo 4 de la Sexta Directiva remite expresamente a las definiciones de terrenos edificables de los Estados miembros. De lo que precede se desprende que es responsabilidad de éstos definir los terrenos que deben considerarse terrenos edificables, tanto a efectos de la aplicación de esta disposición como de la de la letra h) del punto B del artículo 13, habida cuenta de la remisión operada por este último.
- 21 Esta interpretación es corroborada igualmente por el hecho de que la propuesta inicial y la propuesta modificada de la Sexta Directiva presentadas por la Comisión contenían una definición común del concepto de terrenos edificables. No obstante, el Consejo no aprobó ninguna de estas propuestas y optó por remitirse a las definiciones de los Estados miembros.
- 22 Por lo demás, es preciso recordar que el Tribunal de Justicia ya declaró que, cuando en un Reglamento el legislador comunitario hace una remisión implícita a los usos nacionales, no corresponde a este Tribunal dar a los términos empleados una definición comunitaria uniforme (véase, en este sentido, la sentencia de 18 de enero de 1984, Ekro, 327/82, Rec. p. 107, apartado 14).
- 23 La Comisión sugiere, no obstante, que el hecho de mencionar en la letra b) del apartado 3 del artículo 4 los terrenos no urbanizados junto a los terrenos urbanizados implica que el legislador comunitario ha querido imponer a las definiciones de terrenos edificables de los Estados miembros ciertos límites en virtud de los cuales dichas definiciones deben incluir forzosamente los terrenos en los que no se ha realizado ninguna obra de urbanización.

- 24 De conformidad con 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.» Del empleo de la conjunción «o» se deduce que para esta disposición son indiferentes las transformaciones que puedan haber sufrido los terrenos de que se trata. La expresión se refiere, pues, a los terrenos que, urbanizados o no, son definidos por los Estados miembros como terrenos destinados a la construcción. Esta interpretación resulta, en particular, de la versión neerlandesa de la Sexta Directiva, que utiliza la fórmula «als zodanig omschreven al dan niet bouwrijp gemaakte terreinen», y de las versiones danesa, italiana y portuguesa, en las que los términos «urbanizados o no» figuran entre comas, sin que las demás versiones aporten ningún dato en contra.
- 25 Por último, si bien es jurisprudencia reiterada que las exenciones previstas por el artículo 13 de la Sexta Directiva constituyen conceptos autónomos del Derecho comunitario (véase la sentencia de 11 de agosto de 1995, *Bulthuis-Griffioen*, C-453/93, Rec. p. I-2341, apartado 18) y si, por consiguiente, los Estados miembros no pueden modificar su contenido, en particular, cuando fijan los requisitos de aplicación, no es éste el caso cuando el Consejo ha encomendado precisamente a estos Estados la tarea de definir ciertos extremos de la exención, debiendo éstos respetar, claro está, el objetivo perseguido por la letra h) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva que es eximir del pago del impuesto únicamente las entregas de terrenos no edificados que no estén destinados a la construcción.
- 26 Resulta de todo lo que precede que incumbe a los Estados miembros definir el concepto de «terreno edificable» a efectos de la letra h) del punto B del artículo 13 en relación con la letra b) del apartado 3 del artículo 4 de la Sexta Directiva. Por lo tanto, no corresponde al Tribunal de Justicia precisar el grado de urbanización que deba tener un terreno no edificado para calificarlo de terreno edificable a efectos de esta Directiva.

Costas

- 27 Los gastos efectuados por el Gobierno neerlandés 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 Quinta)

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Gerechtshof te Leeuwarden mediante resolución de 14 de diciembre de 1993, declara:

Incumbe a los Estados miembros definir el concepto de «terreno edificable» a efectos de la letra h) del punto B del artículo 13 en relación con la letra b) del apartado 3 del artículo 4 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. Por lo tanto, no corresponde al Tribunal de Justicia precisar el grado de urbanización que deba tener un terreno no edificado para calificarlo de terreno edificable a efectos de esta Directiva.

Edward

Puissochet

Moitinho de Almeida

Gulmann

Wathelet

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 28 de marzo de 1996.

El Secretario

El Presidente de la Sala Quinta

R. Grass

D.A.O. Edward