

|

61991J0020

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (SALA TERCERA) DE 6 DE MAYO DE 1992. - P. DE JONG CONTRA STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN. - PETICION DE DECISION PREJUDICIAL: HOGE RAAD - PAISES BAJOS. - RECTIFICACION DEL IMPUESTO SOBRE EL VOLUMEN DE NEGOCIOS - SEXTA DIRECTIVA IVA. - ASUNTO C-20/91.

Recopilación de Jurisprudencia 1992 página I-02847

Índice

Partes

Motivación de la sentencia

Decisión sobre las costas

Parte dispositiva

Palabras clave

++++

Disposiciones fiscales - Armonización de las legislaciones - Impuestos sobre el volumen de negocios - Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido - Operaciones impositivas - Autoconsumo de un bien de la empresa para las necesidades privadas del sujeto pasivo - Construcción, en el marco de la actividad profesional y con fines de ocupación privada, de una vivienda sobre un terreno adquirido y poseído a título privado - Sujeción al impuesto solamente del edificio

[Directiva 77/388 del Consejo, arts. 5, ap. 6, y 11 A, ap. 1, letra b)]

Índice

El apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva 77/388, que asimila a una entrega realizada a título oneroso el autoconsumo por un sujeto pasivo de un bien de su empresa para sus necesidades privadas siempre que tal bien hubiera sido objeto del derecho de deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido, debe interpretarse en el sentido de que cuando un sujeto pasivo -concretamente un empresario de la construcción- adquiere un terreno con el sólo objeto de utilizarlo para fines privados, pero edifica en él, en el marco de su actividad profesional, una vivienda para ocuparla él mismo, debe considerarse que únicamente la casa, pero no el terreno, es objeto de autoconsumo para sus necesidades privadas a efectos de dicha disposición. La base imponible será por consiguiente, de acuerdo con la letra b) del apartado 1 de la letra A del artículo 11, exclusivamente el valor del edificio construido, pero no el valor del terreno.

Partes

En el asunto C-20/91,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Sala Tercera), destinada a obtener en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Pieter de Jong

y

Staatssecretaris van Financiën

una decisión prejudicial sobre la interpretación del apartado 6 del artículo 5 y de la letra b) del apartado 1 de la letra A del artículo 11 de la Sexta Directiva 77/388/CEE 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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

integrado por los Sres.: F. Grévisse, Presidente de Sala; J.C. Moitinho de Almeida y M. Zuleeg, Jueces;

Abogado General: Sr. F.G. Jacobs;

Secretario: Sr. J.A. Pompe, Secretario adjunto;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

- en nombre del Gobierno neerlandés, por el Sr. B.R. Bot, secretaris-generaal del Ministerie van Buitenlandse zaken;

- en nombre del Gobierno alemán, por el Sr. E. Roeder, en calidad de Agente;

- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. J. Foens Buhl, Consejero Jurídico, y B.J. Drijber, miembro de su Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista,

oídas las observaciones del Gobierno neerlandés representado por el Sr. J.W. de Zwaan, en calidad de Agente, del Gobierno alemán, representado por el Sr. C.-D. Quassowski, en calidad de

Agente, y de la Comisión en la vista de 24 de enero de 1992;

oídas las conclusiones del Abogado General presentadas en audiencia pública el 27 de febrero de 1992;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 19 de diciembre de 1990, recibida en el Tribunal de Justicia el 23 de enero de 1991, el Hoge Raad der Nederlanden planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, tres cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del apartado 6 del artículo 5 y de la letra b) del apartado 1 de la letra A del artículo 11 de la Sexta Directiva 77/388/CEE 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 L 145, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, "Sexta Directiva IVA").

2 Dichas cuestiones se suscitaron en el marco de un litigio entre el Sr. de Jong y el Staatssecretaris van Financiën neerlandés, a consecuencia de una liquidación complementaria del impuesto sobre el volumen de negocios.

3 El 15 de agosto de 1978, el Sr. de Jong, empresario de la construcción, compró, con exención del impuesto sobre el volumen de negocios, un terreno en el que había un edificio.

4 El 30 de julio de 1979, revendió aproximadamente la mitad del terreno a un tercero, sin facturarle el impuesto sobre el volumen de negocios. A continuación demolió el edificio y construyó dos viviendas, una de ellas, acabada en 1980, por cuenta del comprador sobre la parte del terreno que había sido vendida, y la otra, acabada en 1981, para él mismo en la otra parte del terreno.

5 El Sr. de Jong dedujo, en concepto de impuesto pagado con anterioridad, el impuesto sobre el volumen de negocios que le había sido facturado por los bienes y servicios proporcionados en el marco de la construcción de las viviendas. Cuando afectó una de estas dos viviendas a fines privados, hizo seguidamente figurar en su declaración del IVA en concepto de impuesto exigible (impuesto repercutido) un importe igual al impuesto deducido (impuesto soportado) por los bienes y servicios utilizados para la construcción de la vivienda afectada a fines privados.

6 Sin embargo, la Administración fiscal neerlandesa entendió que, en virtud de la letra g) del apartado 1 del artículo 3 de la Ley neerlandesa relativa al impuesto sobre el volumen de negocios, la base imponible debía comprender no sólo el valor de la casa, sino también el valor del terreno sobre el que estaba construida, dado que la casa y el terreno correspondiente debían considerarse como una sola e idéntica entrega de bienes. Procedió entonces a una liquidación complementaria de un importe de 26.168 HFL en concepto de impuesto sobre el volumen de negocios, importe correspondiente al 18 % del valor del terreno.

7 Sometido el asunto al Gerechtshof te Amsterdam, éste confirmó la liquidación complementaria desestimando el razonamiento del Sr. de Jong según el cual el terreno había formado siempre parte de su patrimonio privado y no había pasado a su patrimonio profesional al construir la casa.

8 Esta sentencia del Gerechtshof fue objeto de un recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden por parte del Sr. de Jong, quien alegó que el Gerechtshof había determinado de

manera inexacta la base imponible contemplada en el apartado 4 del artículo 8 de la Ley neerlandesa relativa al impuesto sobre el volumen de negocios.

9 El Hoge Raad, considerando que la aplicación de las disposiciones neerlandesas relativas al impuesto sobre el volumen de negocios debía ser conforme a las disposiciones de la Sexta Directiva IVA, decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

"1) El apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva ¿debe interpretarse en el sentido de que un sujeto pasivo -en este caso, un empresario de la construcción- que adquiere un terreno con la única finalidad de utilizarlo para fines privados y luego edifica en él un inmueble -es decir, una vivienda- en el marco de su actividad profesional y, por último, utiliza para fines privados el inmueble y el terreno en el que está construido y eventualmente el terreno inmediato, ha realizado un autoconsumo, a efectos de las citadas disposiciones de la Sexta Directiva, no sólo del edificio de su empresa, sino también del conjunto formado por dicho edificio, el terreno sobre el que está edificado y el terreno inmediato?

2) El requisito al que el apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva subordina la asimilación de un autoconsumo a una entrega y según el cual este bien o los elementos que lo componen deben haber sido objeto del derecho de deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido, ¿debe entenderse en el sentido de que si se produce el autoconsumo de un bien inmueble de la empresa, compuesto por un edificio, el terreno en el que está construido y eventualmente el terreno inmediato sin que el terreno haya sido objeto del derecho de deducción, no hay entrega ni en lo que se refiere al bien inmueble considerado en su totalidad ni en lo que se refiere a una parte del mismo, es decir, al edificio?

3) Si la respuesta a la segunda cuestión es que ha habido entrega en el sentido del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva por lo que se refiere al bien inmueble considerado en su totalidad, la disposición de la letra b) del apartado 1 de la letra A del artículo 11 de la Sexta Directiva ¿debe entenderse en el sentido de que la base imponible que en ella se contempla está constituida por el precio de coste del bien inmueble considerado en su totalidad, precio que incluye por lo tanto el precio de coste del terreno, o bien dicha base imponible debe limitarse a la parte del precio de coste que haya sido objeto de deducción del Impuesto sobre el Valor Añadido?"

10 Para una más amplia exposición de los hechos y del marco jurídico del litigio principal, del desarrollo del procedimiento, así como de las observaciones escritas presentadas, la Sala se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

11 En el presente asunto se discuten esencialmente dos disposiciones:

- el apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA, que dispone que:

"Se asimilará a entregas a título oneroso la apropiación [léase, el autoconsumo] por un sujeto pasivo de un bien de su empresa para sus necesidades privadas [...] siempre que este bien o los elementos que lo componen hubieran sido objeto del derecho de deducción total o parcial del Impuesto sobre el Valor Añadido [...]"

así como

- la letra b) del apartado 1 de la letra A del artículo 11 de la Sexta Directiva IVA, que dispone que la base imponible en las operaciones contempladas por el apartado 6 del artículo 5 estará constituida por el

"precio de compra de tales bienes o de bienes similares o, a falta de precio de compra, por el precio de coste, evaluados tales precios en el momento en que las operaciones se realicen".

Primera cuestión

12 Mediante la primera cuestión el órgano jurisdiccional nacional pregunta, sustancialmente, si un sujeto pasivo -concretamente, un empresario de la construcción- que adquiere un terreno con la única finalidad de utilizarlo para fines privados, pero que edifica sobre él, en el marco de su actividad profesional, una vivienda para ocuparla él mismo, realiza un autoconsumo del terreno de su empresa para sus necesidades privadas con arreglo al apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA.

13 En sus observaciones escritas, el Gobierno neerlandés ha afirmado que la construcción de una vivienda sobre un terreno puesto a disposición de la empresa con este fin había dado origen, respecto al impuesto sobre el volumen de negocios, a un nuevo bien inmueble constituido por el edificio y el terreno correspondiente. Por lo tanto, según dicho Gobierno, es esta unidad que emana, en cuanto tal, del ejercicio de la actividad profesional del sujeto pasivo lo que este último se había apropiado para sus necesidades privadas.

14 Por el contrario, el Gobierno alemán y la Comisión, a partir del supuesto de que el sujeto pasivo adquirió el terreno para utilizarlo con fines privados y que no lo utilizó con fines profesionales, opinan que el terreno no perteneció nunca al patrimonio de la empresa y que no puede por lo tanto haber sido objeto de apropiación. El hecho de que un empresario que actúa como sujeto pasivo construya una vivienda con fines privados sobre el terreno que le pertenece personalmente no produce el efecto de convertir el terreno en un bien de la empresa.

15 A este respecto procede señalar que el objetivo del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA consiste en garantizar la igualdad de trato entre el sujeto pasivo que realiza un autoconsumo de un bien de su empresa y un consumidor ordinario que compra un bien del mismo tipo. Para alcanzar este objetivo, dicha disposición impide que un sujeto pasivo que haya podido deducir el IVA sobre la compra de un bien afectado a su empresa se libere del pago del IVA cuando realice un autoconsumo de dicho bien de su empresa con fines privados y que de este modo se aproveche de ventajas indebidas en relación con el comprador ordinario que compra el bien pagando el IVA.

16 Estos requisitos de aplicación del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA no se cumplen por lo que se refiere a un terreno que posee un empresario de la construcción, como es el caso, a título privado y sobre el que construye, en el marco de sus actividades profesionales, una vivienda para él mismo.

17 En efecto, cuando un sujeto pasivo adquiere un bien exclusivamente para fines privados, actúa a título privado y no como sujeto pasivo con arreglo a la Sexta Directiva IVA. Por lo tanto, no se aplican las distintas disposiciones de la Directiva relativas a la adquisición de bienes por una empresa, en particular lo que establece el apartado 2 del artículo 17, que confiere a los sujetos pasivos el derecho a deducir el IVA, así como las normas administrativas y contables recogidas en los artículos 18 y 22 de la Sexta Directiva IVA.

18 Además, sujetar a impuesto un terreno en una situación como la que contempla la primera cuestión prejudicial no sería conforme al objetivo de la igualdad de trato del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA, dado que ello llevaría a que la carga fiscal variara según que el constructor edificara la casa en el marco de sus actividades profesionales actuando como sujeto pasivo o que actuara como consumidor ordinario encargando a un tercero de construir una casa sobre su terreno. En efecto, en este último caso no sería exigible el IVA de conformidad con las disposiciones de la Sexta Directiva IVA más que por el precio pagado por la casa, pero no por el

terreno.

19 De ahí se deduce que es necesario, independientemente de si el terreno y el edificio no son disociables con arreglo a la legislación nacional, y contra lo que ha sostenido el Gobierno neerlandés en sus observaciones escritas, distinguir, para la aplicación del apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA, entre el impuesto sobre un terreno que un sujeto pasivo posee a título privado y el impuesto sobre un edificio que el sujeto pasivo ha construido sobre el mismo terreno en el marco de su actividad profesional.

20 Por lo que se refiere al impuesto sobre un terreno que un empresario de la construcción posee a título privado y sobre el que edifica, en el marco de sus actividades profesionales, una vivienda para él mismo, según todo lo anterior dicho terreno no ha pertenecido jamás al patrimonio de la empresa y, por consiguiente, no puede haber sido objeto de autoconsumo con arreglo al apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA. La base imponible será, con arreglo a la letra b) del apartado 1 de la letra A del artículo 11 de la Sexta Directiva IVA exclusivamente el valor del edificio construido, pero no el valor del terreno.

21 Procede por tanto responder a la primera cuestión que el apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva IVA debe interpretarse en el sentido de que, cuando un sujeto pasivo -concretamente un empresario de la construcción- adquiere un terreno con el único objetivo de utilizarlo para fines privados, pero construye en él, en el marco de su actividad profesional, una vivienda para ocuparla él mismo, debe considerarse que únicamente la casa, pero no el terreno, es objeto de autoconsumo para sus necesidades privadas a efectos de dicha disposición.

Cuestiones segunda y tercera

22 Como aparece explícitamente en los motivos de la resolución de remisión, el Hoge Raad sólo ha planteado las cuestiones segunda y tercera para el supuesto de que la respuesta a la primera cuestión fuera afirmativa. Como la respuesta de la primera cuestión es negativa, no procede contestar a las cuestiones segunda y tercera.

Decisión sobre las costas

Costas

23 Los gastos efectuados por los Gobiernos alemán y 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 en el litigio principal, el carácter de un incidente promovido ante el órgano jurisdiccional nacional, corresponde a éste resolver sobre las costas.

Parte dispositiva

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Tercera),

pronunciándose sobre las cuestiones planteadas por el Hoge Raad der Nederlanden, mediante resolución de 19 de diciembre de 1990, declara:

El apartado 6 del artículo 5 de la Sexta Directiva 77/388/CEE 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, debe interpretarse en el sentido de que, cuando un sujeto pasivo - concretamente un empresario de la construcción- adquiere un terreno con la sola finalidad de utilizarlo para fines privados, pero edifica en él, en el marco de su actividad profesional, una vivienda para ocuparla él mismo, debe considerarse que únicamente la casa, pero no el terreno, es objeto de autoconsumo para sus necesidades privadas a efectos de dicha disposición.