

Asunto C-461/08

Don Bosco Onroerend Goed BV

contra

Staatssecretaris van Financiën

(Petición de decisión prejudicial planteada por el Hoge Raad der Nederlanden)

«Sexta Directiva IVA — Interpretación de los artículos 13, parte B, letra g), y 4, apartado 3, letra a) — Entrega de un terreno ocupado por un edificio parcialmente derribado en cuyo lugar debe erigirse una nueva construcción — Exención del IVA»

Sumario de la sentencia

Disposiciones fiscales — Armonización de las legislaciones — Impuestos sobre el volumen de negocios — Sistema común del impuesto sobre el valor añadido — Exenciones previstas en la Sexta Directiva — Exenciones de las entregas de edificios y del terreno sobre el que se levantan

[Directiva 77/388/CEE del Consejo, arts. 4, ap 3, letra a), y 13, parte B, letra g)]

El artículo 13, parte B, letra g), de la Directiva 77/388, Sexta Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios, en relación con el artículo 4, apartado 3, letra a), de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que no está comprendida en la exención del impuesto sobre el valor añadido establecida en la primera de estas disposiciones la entrega de un terreno sobre el que todavía se levanta un viejo edificio, que hay que derribar para erigir en su lugar una nueva construcción y cuyo derribo a tal fin, asumido por el vendedor, ya ha comenzado antes de esa entrega. Tales operaciones de entrega y derribo forman una operación única a efectos del impuesto sobre el valor añadido, que tienen, en su conjunto, por objeto no la entrega del edificio existente y del terreno en el que éstos se levantan, sino la de un terreno no edificado, con independencia de cómo estén de avanzadas las obras de derribo del antiguo edificio en el momento de la entrega efectiva del terreno.

(véase el apartado 44 y el fallo)

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta)

de 19 de noviembre de 2009 (*)

«Sexta Directiva IVA – Interpretación de los artículos 13, parte B, letra g), y 4, apartado 3, letra a) – Entrega de un terreno ocupado por un edificio parcialmente derribado en cuyo lugar debe erigirse una nueva construcción – Exención del IVA»

En el asunto C-461/08,

que tiene por objeto una petición de decisión prejudicial planteada, con arreglo al artículo 234 CE, por el Hoge Raad der Nederlanden (Países Bajos), mediante resolución de 3 de octubre de 2008, recibida en el Tribunal de Justicia el 23 de octubre de 2008, en el procedimiento entre

Don Bosco Onroerend Goed BV

y

Staatssecretaris van Financiën,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por el Sr. K. Lenaerts, Presidente de la Sala Tercera, en funciones de Presidente de la Sala Cuarta, y la Sra. R. Silva de Lapuerta y los Sres. G. Arestis, J. Malenovský y T. von Danwitz (Ponente), Jueces;

Abogado General: Sra. V. Trstenjak;

Secretaria: Sra. M. Ferreira, administradora principal;

habiendo considerado los escritos obrantes en autos y celebrada la vista el 9 de septiembre de 2009;

consideradas las observaciones presentadas:

- en nombre de Don Bosco Onroerend Goed BV, por el Sr. W. Ambergen, belastingadviseur;
- en nombre del Gobierno neerlandés, por las Sras. C. Wissels y M. Noort y el Sr. M. de Grave, en calidad de agentes;
- en nombre de Irlanda, por el Sr. D. O'Hagan, en calidad de agente, asistido por la Sra. G. Clohessy, SC;
- en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por los Sres. D. Triantafyllou, M. van Beek y W. Wils, en calidad de agentes;

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

dicta la siguiente

Sentencia

1 La petición de decisión prejudicial tiene por objeto la interpretación del artículo 13, parte B, letra g), 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 artículo 4, apartado 3, letra a), de dicha Directiva.

2 Dicha petición se formuló en el marco de un litigio entre Don Bosco Onroerend Goed BV (en lo sucesivo, «Don Bosco») y el Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda) en relación con la exención de los derechos de transmisión correspondientes 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

Normativa comunitaria

3 El artículo 2, número 1, de la Sexta Directiva sujeta al IVA «las entregas de bienes y prestaciones de servicios realizadas a título oneroso en el interior del país por un sujeto pasivo que actúe como tal».

4 El artículo 4, apartado 3, de esta Directiva dispone:

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

a) la entrega anterior a su primera ocupación de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan; los Estados miembros podrán definir las modalidades de aplicación de este criterio a las transformaciones de inmuebles, y al terreno sobre el que éstos se levantan.

Los Estados miembros estarán facultados para 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.

Se considerará como edificio toda construcción incorporada al suelo;

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 El artículo 13 de la Sexta Directiva, titulado «Exenciones en el interior del país», establece:

«[...]

B. Otras exenciones

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:

[...]

g) 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.

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.»

6 A tenor del artículo 13, parte C, párrafo primero, letra b), de esta Directiva «los Estados miembros podrá conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación [...] de las operaciones contempladas en las letras d), g) y h) del punto B».

Normativa nacional

7 El artículo 11 de la Ley de 1968 del impuesto sobre el volumen de negocios (Wet op de omzetbelasting 1968), en su versión en vigor en 1999 (en lo sucesivo, «Ley del impuesto sobre el volumen de negocios»), 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;

2) las entregas, distintas a las entregas a que se refiere el apartado 1, a personas que utilicen el bien inmueble para fines que confieran un derecho total o casi total a deducción del impuesto con arreglo al artículo 15, a condición de que el empresario que efectúe la entrega y aquel al que se le realiza la entrega hayan realizado conjuntamente una petición a tal efecto al inspector y que, por otro lado, cumplan los requisitos fijados por orden ministerial;

[...]

3. Para la aplicación del apartado 1, letra a), número 1:

a) se considerará edificio toda construcción incorporada al terreno;

b) se considerará primera ocupación la ocupación de un edificio tras su transformación o su renovación si las obras de transformación o de renovación han creado un bien trabajado;

c) se considerará terreno sobre el que éste se levanta todo terreno comúnmente considerado parte del edificio o a su servicio.

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 mejoras para uso exclusivo del terreno;

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

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

con el fin de erigir edificios sobre el terreno.»

8 El artículo 2, apartado 1, de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados (Wet op belastingen van rechtsverkeer) dispone que «los “derechos de

transmisión” son un impuesto que se percibe por la adquisición de bienes inmuebles situados en los Países Bajos o de derechos relativos a dichos inmuebles».

9 A tenor del artículo 15, apartado 1, letra a), de esta Ley, en las condiciones fijadas mediante una disposición general de la administración, estará exenta de los derechos de transmisión la adquisición «por entrega en el sentido del artículo 11, apartado 1, letra a), número 1, de la [Ley del impuesto sobre el volumen de negocios] [...] sujeta al impuesto sobre el volumen de negocios, a menos que el bien se utilice como medio de explotación y que el adquirente pueda deducir el impuesto sobre el volumen de negocios en todo o en parte de conformidad con el artículo 15 de la [Ley del impuesto sobre el volumen de negocios]».

Litigio principal y cuestiones prejudiciales

10 Durante el año 1998, la Stichting Leusderend (en lo sucesivo, «vendedor») vendió a Don Bosco una parcela de terreno sobre la que se levantaban dos viejos edificios utilizados, en el pasado, como escuela con internado (en lo sucesivo, «bien inmueble»).

11 Don Bosco tenía la intención de derribar por completo ambos edificios para construir nuevos edificios sobre el terreno así liberado. A tal efecto, se había acordado que el vendedor solicitaría una licencia de derribo, concluiría un contrato con una empresa para el derribo de los edificios de que se trata y se le facturarían los gastos correspondientes a éste. Según el acuerdo concluido entre el vendedor y Don Bosco, éste debía soportar los citados costes, que se añadirían al precio de compra, con excepción de los gastos para eliminar el amianto, que quedaban a cargo del vendedor.

12 El 27 de agosto de 1999, el municipio de Leusden (Países Bajos) otorgó al vendedor una licencia de derribo que incluía la condición de que las obras de derribo sólo podrían iniciarse si previamente se había eliminado el amianto de los edificios.

13 Tras haber remitido al vendedor, el 21 de septiembre de 1999, un presupuesto de las obras para la eliminación del amianto y para el derribo, la empresa encargada de estas obras las inició el 30 de septiembre de 1999 por la mañana.

14 El mismo día, a mediodía, el bien inmueble fue entregado a Don Bosco. En ese momento, una parte del pavimento entre los edificios había desaparecido, una parte de la fachada lateral de uno de los edificios en la parcela había sido derribada mediante una grúa hidráulica, habiéndose quitado y dañado parte de las ventanas, marcos y construcción.

15 Las obras para la eliminación del amianto se iniciaron después de la entrega del bien inmueble y sólo una vez terminadas prosiguieron las obras de derribo de los edificios existentes. Posteriormente, se construyeron nuevos edificios, destinados a acoger oficinas, en la parcela de terreno de que se trata, por encargo y por cuenta de Don Bosco.

16 A consecuencia de la adquisición del bien inmueble, Don Bosco recibió una liquidación complementaria en concepto de derechos de transmisión. La reclamación interpuesta contra esta liquidación complementaria fue desestimada mediante resolución del inspector tributario.

17 Don Bosco interpuso un recurso contra esta decisión, alegando que, en el presente caso, la entrega del bien inmueble estaba sujeta al IVA y que, por tanto, estaba exenta de los derechos de transmisión con arreglo al artículo 15, apartado 1, letra a), de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados.

18 Dicho recurso fue desestimado por infundado por el Gerechtshof te Amsterdam (tribunal de

apelación de Amsterdam), debido a que la entrega del bien inmueble estaba exenta del impuesto sobre el volumen de negocios de conformidad con el artículo 11, apartado 1, letra a), de la Ley del impuesto sobre el volumen de negocios.

19 Don Bosco recurrió en casación contra la sentencia del Gerechtshof te Amsterdam sosteniendo que la Sexta Directiva y, en particular, los artículos 13, parte B, letra h), y 4, apartado 3, letra b), de ésta debían interpretarse en el sentido de que la entrega del bien inmueble debía estar sujeta al IVA.

20 El tribunal remitente se pregunta si la entrega de un edificio parcialmente derribado para construir un nuevo edificio constituye aún la entrega de este antiguo edificio, cuya primera ocupación tuvo lugar en el pasado, o si toda entrega que se produzca en la fase de derribo del citado edificio o de la fase de construcción del nuevo edificio debe considerarse como la entrega de éste antes de su primera ocupación.

21 A este respecto, se refiere al principio de neutralidad del IVA e indica que la sujeción al IVA de la entrega de un bien inmueble durante el período comprendido entre el inicio del derribo del antiguo edificio y la primera ocupación del nuevo edificio tendrá como consecuencia que se permita la deducción del IVA facturado con motivo de dicho derribo, del inicio de las obras y de la construcción del citado edificio, de modo que toda entrega sea «neta» de IVA hasta la primera ocupación. En cambio, en caso de exención de la entrega de un terreno sobre el que está situado un edificio parcial o completamente derribado, el IVA correspondiente al derribo formará parte del precio del nuevo edificio.

22 No obstante, según dicho órgano jurisdiccional, la cuestión de la neutralidad del IVA será menos pertinente, incluso no lo será en absoluto, cuando es el comprador, y no el vendedor que entrega el bien inmueble cuyo derribo está proyectado, el que ordena el derribo y se hace facturar su coste. *A fortiori*, lo mismo sucede cuando no es el vendedor, sino el comprador quien ha concebido los planos para la nueva construcción. En semejante caso, hay que considerar más bien que el vendedor entrega, de hecho, el antiguo edificio.

23 Al estimar que la solución del litigio principal depende de la interpretación de la Sexta Directiva, el Hoge Raad der Nederlanden decidió suspender el procedimiento y plantear al Tribunal de Justicia las cuestiones prejudiciales siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el artículo 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 4, apartado 3, letra a), de dicha Directiva, en el sentido de que está sujeta a IVA la entrega de un edificio parcialmente derribado con la finalidad de ser sustituido por otro de nueva construcción?

2) Para responder a esta cuestión, ¿es relevante si ha sido el vendedor o bien el comprador quien ha ordenado el derribo y se hace facturar los gastos correspondientes, teniendo en cuenta que la entrega sólo estará sujeta a IVA si es el vendedor quien ha ordenado el derribo y asume los gastos correspondientes?

3) Para responder a la primera cuestión, ¿es relevante si ha sido el vendedor o bien el comprador quien ha concebido los planos para la nueva construcción, teniendo en cuenta que la entrega sólo estará sujeta a IVA si es el vendedor quien los ha concebido?

4) En caso de respuesta afirmativa a la primera cuestión, ¿está sujeta a IVA cualquier entrega que se produzca después de que las obras de derribo hayan empezado efectivamente o solamente la entrega que se produzca en un momento posterior, especialmente a partir del momento en que las obras de derribo hayan avanzado sustancialmente?»

Sobre las cuestiones prejudiciales

24 Mediante sus cuestiones, que procede examinar conjuntamente, el órgano jurisdiccional remitente pregunta, en esencia, si el artículo 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva, en relación con su artículo 4, apartado 3, letra a), debe interpretarse en el sentido de que la entrega de un terreno en el que se encuentra un edificio que debe ser derribado, con el fin de que se erija en su lugar una nueva construcción, y cuyo derribo ya ha comenzado antes de esta entrega, está, o no, exento de IVA.

25 Con carácter preliminar, hay que recordar que, según reiterada jurisprudencia, los términos empleados para designar las exenciones contempladas en el artículo 13 de la Sexta Directiva 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 13 hayan de interpretarse de tal manera que éstas queden privadas de efectos (véanse, en este sentido, las sentencias de 14 de junio de 2007, Haderer, C-445/05, Rec. p. I-4841, apartado 18; de 11 de diciembre de 2008, Stichting Centraal Begeleidingsorgaan voor de Intercollegiale Toetsing, C-407/07, Rec. p. I-0000, apartado 30, y de 23 de abril de 2009, TNT Post UK, C-357/07, Rec. p. I-0000, apartado 31).

26 La exención de IVA establecida en el artículo 13, parte B, letra g), de la citada Directiva supone, en primer lugar, que la entrega de que se trata tenga por objeto un edificio o parte de un edificio y el terreno sobre el que éste se levanta.

27 Según el artículo 4, apartado 3, letra a), párrafo tercero, de la Sexta Directiva se considerará como edificio toda construcción incorporada al suelo.

28 Habida cuenta del tenor de esta definición del concepto de «edificio», el Gobierno neerlandés alega que, en el caso de la entrega de un terreno sobre el que se levanta un edificio destinado a ser sustituido y ya parcialmente derribado a tal fin, dicho edificio constituye una construcción de este tipo en tanto no se haya procedido a su derribo completo. Un edificio parcialmente derribado será siempre un antiguo edificio que ya ha sido ocupado, de modo que su entrega estará exenta de IVA con arreglo al artículo 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva.

29 En cambio, la Comisión de las Comunidades Europeas sostiene en sus observaciones escritas, apoyada a este respecto por Irlanda en la vista, que, en una situación como la descrita en el apartado anterior de la presente sentencia, el terreno constituye el elemento principal de la entrega mientras que el edificio existente es sólo un elemento puramente accesorio a la entrega. En efecto, desde el principio, estaba previsto derribar éste y, por tanto, entregar un terreno con el fin de construir en él un nuevo edificio.

30 Por tanto, procede examinar si, por una parte, la existencia efectiva del antiguo edificio, o de una parte de éste, en el momento de la entrega del bien inmueble, constituye el criterio determinante para la aplicación de la exención establecida en el artículo 13, parte B, letra g), de la

Sexta Directiva o si, por otra parte, otras circunstancias, como las evocadas en las cuestiones prejudiciales segunda y tercera, pueden o deben tomarse en consideración.

31 A este respecto, procede recordar que la interpretación de la citada disposición no puede basarse sobre la propuesta inicial o sobre la propuesta modificada de la Sexta Directiva presentadas por la Comisión. Dichas propuestas incluían, por lo que respecta a las entregas de bienes inmuebles, una normativa exhaustiva y, en particular, una definición común del concepto de terrenos edificables. Por añadidura, la exención de IVA no se limitaba a las entregas de terrenos no edificados. No obstante, el Consejo de la Unión Europea no aprobó estas propuestas y optó por un enfoque diferente. En particular, en lo que se refiere al concepto de «terreno edificable», se remitió finalmente a las definiciones de los Estados miembros (véase, en este sentido, la sentencia de 28 de marzo de 1996, Gemeente Emmen, C?468/93, Rec. p. I?1721, apartado 21).

32 Asimismo, de la resolución de remisión resulta que, en el asunto principal, el vendedor no sólo vendió y entregó la parcela de terreno en la que se levantaban, en el momento de la conclusión del contrato, dos edificios. También de conformidad con sus compromisos adquiridos con Don Bosco, solicitó una licencia de derribo y concluyó, a sus expensas, un contrato con una empresa que ejecutó efectivamente el derribo de los citados edificios. Se había acordado que se facturasen al vendedor los costes correspondientes a este derribo, que debían añadirse al precio de compra del bien inmueble, con excepción de los gastos de la eliminación del amianto que quedaban a cargo del vendedor. En cambio, de la resolución de remisión no resulta que este último estuviera implicado en el proceso de construcción del nuevo edificio.

33 Por consiguiente, en sus relaciones con Don Bosco y desde el punto de vista del IVA, el vendedor realizó la entrega del bien inmueble así como la prestación de servicios relativa al derribo de los edificios existentes.

34 En estas circunstancias, debe determinarse si, desde el punto de vista del IVA, en particular, para la interpretación de las disposiciones a que se refieren las cuestiones planteadas por el órgano jurisdiccional remitente, la entrega del bien inmueble y el derribo de los citados edificios deben considerarse dos operaciones distintas e independientes que deban apreciarse por separado o como una operación compleja única compuesta de varios elementos (véanse, en este sentido, las sentencias de 27 de octubre de 2005, Levob Verzekeringen y OV Bank, C?41/04, Rec. p. I?9433, apartados 18 y 20, así como de 21 de febrero de 2008, Part Service, C?425/06, Rec. p. I?897, apartados 48 y 49).

35 Es cierto que del artículo 2 de la Sexta Directiva se desprende que normalmente cada entrega o prestación debe considerarse distinta e independiente (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias Part Service, antes citada, apartado 50 y jurisprudencia citada, así como de 11 de junio de 2009, RLRE Tellmer Property, C?572/07, Rec. p. I?0000, apartado 17).

36 No obstante, en determinadas circunstancias, varias operaciones formalmente distintas, que podrían realizarse separadamente dando lugar, en cada caso, a gravamen o a exención, deben considerarse como una operación única cuando no son independientes (véanse, en este sentido, las sentencias antes citadas Part Service, apartado 51, y RLRE Tellmer Property, apartado 18).

37 Así ocurre cuando dos o varios elementos o actos que el sujeto pasivo realiza para el cliente se encuentran tan estrechamente ligados que objetivamente forman una sola operación económica indisociable cuyo desglose resultaría artificial (véanse, en este sentido, las sentencias de 29 de marzo de 2007, Aktiebolaget NN, C-111/05, Rec. p. I-2697, apartado 23; Part Service, antes citada, apartado 53, y RLRE Tellmer Property, antes citada, apartado 19).

38 Como se desprende de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia, cuando una operación está constituida por un conjunto de elementos y de actos, procede tomar en consideración todas las circunstancias en las que se desarrolla la operación en cuestión para determinar si se trata de dos o más operaciones distintas o de una operación única (véanse, en este sentido, en particular, las sentencias antes citadas Levob Verzekeringen y OV Bank, apartado 19, y Aktiebolaget NN, apartado 21). Por tanto, contrariamente a lo que sostienen Don Bosco y el Gobierno neerlandés, es preciso tener en cuenta las prestaciones suplementarias, tales como las expuestas en las cuestiones prejudiciales segunda y tercera, realizadas eventualmente por el vendedor del bien inmueble para determinar si la operación de la que se trata está exenta de IVA.

39 Por lo que respecta a una situación como de la que se trata en el litigio principal, debe señalarse que los actos realizados por el vendedor, examinados a efectos del IVA, están estrechamente ligados. Las obras de derribo y la entrega de la parcela de terreno en sí se han superpuesto incluso. Estos actos tienen por objeto económico la entrega de un terreno listo para ser edificado. A este respecto, no puede considerarse, sin caer en la artificiosidad, que Don Bosco ha adquirido a la misma persona, en primer lugar, edificios antiguos con el terreno en que éstos se levantan, que, en el estado en que se encontraban, no tenían ninguna utilidad a efectos de su actividad económica, y, únicamente con posterioridad, las prestaciones relativas al derribo de los edificios, únicas adecuadas para conferir tal utilidad al terreno (véase, por analogía, la sentencia Aktiebolaget NN, antes citada, apartado 25).

40 Por consiguiente, debe considerarse que la entrega de un terreno sobre el que todavía se levanta un edificio, que hay que derribar para erigir en su lugar una nueva construcción y cuyo derribo ya ha comenzado antes de esta entrega, así como el derribo de este edificio, deben, en circunstancias como las descritas por el órgano jurisdiccional remitente, formar una operación única a efectos del IVA, que tienen, en su conjunto, por objeto no la entrega del edificio existente, sino la de un terreno no edificado.

41 Por tanto, tal operación, considerada globalmente, no está comprendida en la exención del IVA establecida en el artículo 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva, con independencia de como estén de avanzadas las obras de derribo del antiguo edificio en el momento de la entrega efectiva del terreno.

42 En estas condiciones, corresponde al órgano jurisdiccional remitente comprobar si el terreno de que se trata corresponde al concepto de «terreno edificable», en el sentido de los artículos 4, apartado 3, letra b), y 13, parte B, letra h), de la Sexta Directiva.

43 A este respecto, procede recordar que, habida cuenta de la remisión expresa, realizada en el artículo 4, apartado 3, letra b), de la Sexta Directiva, a las definiciones de los «terrenos edificables» utilizadas por los Estados miembros, corresponde a éstos definir los terrenos que deben considerarse «terrenos edificables», tanto a efectos de la aplicación de esta disposición como para la del artículo 13, parte B, letra h), de dicha Directiva, a la vez que se respeta el objetivo perseguido por esta última disposición, 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, la sentencia Gemeente Emmen, antes citada, apartados 20 y 25).

44 Habida cuenta de las consideraciones anteriores, procede responder a las cuestiones planteadas que el artículo 13, parte B, letra g), de la Sexta Directiva, en relación con el artículo 4, apartado 3, letra a), de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que no está comprendida en la exención de IVA establecida en la primera de estas disposiciones la entrega de un terreno sobre el que todavía se levanta un viejo edificio, que hay que derribar para erigir en su lugar una nueva construcción y cuyo derribo a tal fin, asumido por el vendedor, ya ha comenzado antes de esa entrega. Tales operaciones de entrega y derribo forman una operación única a efectos del IVA, que tienen, en su conjunto, por objeto no la entrega del edificio existente y del terreno en el que éstos se levantan, sino la de un terreno no edificado, con independencia de cómo estén de avanzadas las obras de derribo del antiguo edificio en el momento de la entrega efectiva del terreno.

Costas

45 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 Cuarta) declara:

El artículo 13, parte B, letra g), 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, en relación con el artículo 4, apartado 3, letra a), de dicha Directiva, debe interpretarse en el sentido de que no está comprendida en la exención del impuesto sobre el valor añadido establecida en la primera de estas disposiciones la entrega de un terreno sobre el que todavía se levanta un viejo edificio, que hay que derribar para erigir en su lugar una nueva construcción y cuyo derribo a tal fin, asumido por el vendedor, ya ha comenzado antes de esa entrega. Tales operaciones de entrega y derribo forman una operación única a efectos del IVA, que tienen, en su conjunto, por objeto no la entrega del edificio existente y del terreno en el que éstos se levantan, sino la de un terreno no edificado, con independencia de cómo estén de avanzadas las obras de derribo del antiguo edificio en el momento de la entrega efectiva del terreno.

Firmas

* Lengua de procedimiento: neerlandés.