

Asunto C-299/20

Petición de decisión prejudicial

Fecha de presentación:

6 de julio de 2020

Órgano jurisdiccional remitente:

Conseil d'État (Consejo de Estado, actuando como Tribunal Supremo de lo Contencioso-Administrativo, Francia)

Fecha de la resolución de remisión:

25 de junio de 2020

Parte recurrente:

Icade Promotion Logement SAS

Parte recurrida:

Ministre de l'Action et des Comptes publics (Ministro de Actuación y Contabilidad Pública)

CONSEIL D'ÉTAT
pronunciándose
en materia contenciosa

[*omissis*]

Sesión de 10 de junio de 2020

Lectura de 25 de junio de 2020

Habida cuenta del procedimiento siguiente:

La société par actions simplifiée (sociedad por acciones simplificada, «SAS») Icade Promotion Logement solicitó al tribunal administratif de Montreuil (Tribunal de lo Contencioso-Administrativo de Montreuil, Francia) la devolución, por importe de 2 826 814 euros y de 2 369 881 euros, del impuesto sobre el valor añadido (en lo sucesivo, «IVA») que pagó, respectivamente, por los períodos comprendidos entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2007 y entre el 1 de

enero y el 31 de diciembre de 2008. Mediante resolución de 27 de abril de 2012, el tribunal administratif de Montreuil desestimó su pretensión.

Mediante sentencia [omissis] de 18 de julio de 2014, la cour administrative d'appel de Versailles (Tribunal de Apelación de lo Contencioso-Administrativo de Versailles, Francia) desestimó el recurso de apelación interpuesto por la sociedad contra dicha resolución.

Mediante resolución [omissis] de 28 de diciembre de 2016, el Conseil d'État, pronunciándose en materia contenciosa y estimando parcialmente el recurso de casación interpuesto por la sociedad, anuló la sentencia de la cour administrative d'appel de Versailles de 18 de julio de 2014 en lo que se refería a la devolución del [omissis] [IVA] correspondiente solo a las operaciones realizadas por la sociedad y devolvió el asunto a la cour administrative d'appel de Versailles en lo relativo a dicha anulación.

Mediante una segunda sentencia [omissis] de 19 de octubre de 2017, la cour administrative d'appel de Versailles desestimó el recurso de apelación interpuesto por [omissis] Icade Promotion Logement contra la resolución de 27 de abril de 2012.

Mediante un recurso de casación abreviado, un escrito complementario, un escrito de réplica y nuevos escritos, registrados los días 20 de diciembre de 2017, 20 de marzo, 21 de septiembre, 16 de noviembre de 2018 y 7 de junio de 2019 en la Secretaría de lo Contencioso del Conseil d'État, la sociedad Icade Promotion Logement solicita al Conseil d'État, con carácter principal, que:

- 1.º) Anule esta segunda sentencia.
- 2.º) Resuelva sobre el fondo y estime su recurso de apelación.
- 3.º) Con carácter subsidiario, plantee una petición de decisión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea sobre la interpretación del artículo 392 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 2006, L 347, p. 1).

[omissis]

[omissis] Icade Promotion Logement sostiene que la cour administrative d'appel de Versailles:

- desnaturalizó los hechos al considerar que no había aportado ninguna precisión sobre la naturaleza exacta de las operaciones que había llevado a cabo en cada uno de los terrenos en cuestión antes de su venta, de modo que no podía sostener de manera fundada que la venta de esos terrenos había contribuido a la construcción de inmuebles nuevos en el sentido del artículo 257, punto 7, del code général des impôts [Código General Tributario; en lo sucesivo, «CGI»];

- motivó insuficientemente su resolución e incurrió en error de Derecho al declarar que sus operaciones de venta de terrenos a particulares no estaban comprendidas en el régimen del [omissis] [IVA] inmobiliario previsto en el artículo 257, punto 7, del [omissis] [CGI], sino en el régimen del [omissis] [IVA] sobre el margen de beneficio previsto en el punto 6 de ese mismo artículo;
- incurrió en error de Derecho al declarar que la legislación francesa, al eximir del [omissis] [IVA], en virtud del artículo 261, punto 5, del [omissis] [CGI], las operaciones de parcelación realizadas por las entidades locales, mientras que estas mismas operaciones realizadas por particulares se sujetan al régimen del [omissis] [IVA] sobre el margen de beneficio, no vulneraba el principio de neutralidad del [omissis] [IVA];
- incurrió en error de Derecho al basarse en la no sujeción al [omissis] [IVA] de la operación de adquisición de un terreno para inferir de ello que la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio previsto en el artículo 257, punto 6, del [omissis] [CGI] a la operación de cesión de ese terreno era conforme con el artículo 392 de la Directiva 2006/112 [omissis];
- incurrió en error de Derecho al declarar que el artículo 392 de la Directiva 2006/112 [omissis], en la medida en que establece que el régimen del [omissis] [IVA] sobre el margen de beneficio puede aplicarse a las entregas de edificios y de terrenos edificables comprados con fines de reventa, no tiene ni por objeto ni por efecto excluir de dicho régimen las compras de solares seguidas de una reventa como terrenos edificables.

Mediante tres escritos de contestación, registrados los días 3 de agosto, 10 de octubre de 2018 y 24 de marzo de 2020, el ministro de l'action et des comptes publics (Ministro de Actuación y Contabilidad Pública) solicitó que se desestimase el recurso de casación. Alega que los motivos invocados por la sociedad recurrente son infundados y que no procede plantear una cuestión prejudicial al Tribunal de Justicia de la Unión Europea.

Vistos los demás documentos que obran en autos;

Habiendo considerado:

- la Directiva 2006/112
- el [omissis] [CGI] y el livre des procédures fiscales [Código de Procedimiento Tributario, en lo sucesivo, «LPF»];
- el code de justice administrative (Código de Justicia Administrativa) y la ordonnance n.º 2020-305 du 25 mars 2020 (Decreto n.º 2020-305 de 25 de marzo de 2020);

[omissis]

Considerando lo siguiente:

1. De los documentos obrantes en autos se desprende que [omissis] Icade Promotion Logement, que ejerce la actividad de parcelación, sometió las cesiones de terrenos edificables a particulares que llevó a cabo durante los períodos comprendidos entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2007 y entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2008 al régimen del [omissis] [IVA] sobre el margen de beneficio, resultante de lo dispuesto entonces en el artículo 257, punto 6, en relación con el artículo 268 del [omissis] CGI. Solicitó a la Administración Tributaria, sobre la base del artículo L. 190 del [omissis] LPF, la devolución del impuesto ingresado en consecuencia, que, según ella, ascendía a 2 826 814 euros por el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2007 y a 2 369 881 euros por el período comprendido entre el 1 de enero y el 31 de diciembre de 2008. Dado que la Administración desestimó su reclamación, [omissis] Icade Promotion Logement interpuso recurso ante el órgano jurisdiccional competente en materia tributaria. La sociedad recurrió en casación contra la segunda sentencia dictada por la cour administrative d'appel de Versailles en este litigio, mediante la cual esta última, sin pronunciarse sobre su admisibilidad, desestimó la pretensión de devolución presentada por la sociedad por carecer de fundamento.
2. Por una parte, con arreglo al artículo 12 de la Directiva 2006/112 [omissis]: *«1. 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 [...].»*. El artículo 135 de la Directiva establece que: *«7. Los Estados miembros eximirán las operaciones siguientes: [...] / k) las entregas de bienes inmuebles no edificadas, distintas a las de los terrenos edificables contemplados en la letra b) del apartado 1 del artículo 12 [...].»*. El artículo 392 de la Directiva dispone: *«Los Estados miembros podrán disponer que en las entregas de edificios y de terrenos edificables comprados con fines de reventa por un sujeto pasivo que no haya tenido derecho a deducción con ocasión de la adquisición, la base imponible esté constituida por la diferencia entre el precio de venta y el precio de compra»*.
3. Por otra parte, de conformidad con el artículo 257 del [omissis] [CGI], en la redacción aplicable a los períodos impositivos controvertidos: *«También están sujetos al impuesto sobre el valor añadido: [...] / 6.º Salvo lo dispuesto en el 7.º: / a) Las operaciones relativas a bienes inmuebles [...] y cuyos resultados deban incluirse en las bases del impuesto sobre la renta en concepto de beneficios industriales y comerciales; [...] 7.º Las operaciones que contribuyan a la construcción o entrega de inmuebles. Estas operaciones son gravables incluso cuando revistan carácter civil. / 1. Se incluyen, en particular: / a) Las ventas [...] de terrenos edificables, de bienes equiparables a estos terrenos por la letra A del artículo 1594-0 G [...]; / Se incluyen en el primer párrafo, en particular, los terrenos para los cuales el comprador [...], en un plazo de cuatro años desde la fecha de la escritura de la operación, obtenga el permiso de construcción o comience las obras necesarias para construir un inmueble o un grupo de*

inmuebles o para construir nuevos locales en elevación. Estas disposiciones no son aplicables a los terrenos adquiridos por personas físicas para la construcción de inmuebles que destinen a uso residencial. / [...]». Con arreglo al artículo 268 de dicho Código, en la redacción aplicable a los períodos impositivos controvertidos: *«En lo que respecta a las operaciones del punto 6.º del artículo 257, la base imponible del impuesto sobre el valor añadido estará constituida por la diferencia entre: a. Por un lado, el precio y los gastos que se le añadan, o el valor venal del bien si es superior al precio más los gastos; / b. Por otro lado, [...] las cantidades pagadas por el cedente, por cualquier concepto, por la adquisición del bien [...]».*

4. De las disposiciones, citadas en el apartado anterior, del artículo 257, punto 7.º, del [omissis] [CGI] se desprende que este punto 7.º no era aplicable a las cesiones de terrenos edificables adquiridos por personas físicas para la construcción de inmuebles destinados por las mismas a uso residencial. Por consiguiente, estas operaciones estaban sujetas al [omissis] [IVA] sobre la base de lo dispuesto en el punto 6.º del mismo artículo, cuando se llevaban a cabo por personas pertenecientes a esta última categoría. En este supuesto, con arreglo a lo dispuesto en el artículo 268 del [omissis] [CGI], el impuesto se liquidaba no sobre el precio de cesión del terreno, sino sobre el margen de beneficio obtenido por el cedente.
5. [omissis] Icade Promotion Logement alegó ante la cour administrative d'appel de Versailles que había adquirido terrenos sin edificaciones, excluidos del ámbito de aplicación del [omissis] [IVA], con el fin de revenderlos sin construir en ellos, y que después dividió los terrenos adquiridos en parcelas y procedió a instalar distintas redes para dar servicio a estas parcelas (vías, agua potable, electricidad, gas, alcantarillado, telecomunicaciones), antes de vender las parcelas así provistas de estos servicios a particulares, como terrenos edificables, para la construcción de inmuebles destinados a uso residencial. Para impugnar la sujeción de las ventas así realizadas al [omissis] [IVA] sobre el margen de beneficio sobre la base de lo dispuesto en el artículo 257, punto 6, en relación con el artículo 268 del [omissis] [CGI], [omissis] Icade Promotion Logement alegó que la aplicación a estas operaciones del régimen de imposición sobre el margen de beneficio era incompatible con el artículo 392 de la Directiva [omissis] [2006/112], en dos sentidos.
6. En primer lugar, según [omissis] Icade Promotion Logement, el artículo 392 de la Directiva [omissis] [2006/112] solo autoriza a los Estados miembros a someter las entregas de terrenos edificables al régimen de imposición sobre el margen de beneficio cuando el sujeto pasivo que realiza dichas entregas haya soportado el [omissis] [IVA] en el momento de la adquisición de los terrenos, viéndose privado al mismo tiempo del derecho a practicar la deducción. Para responder a esta alegación, la cour administrative d'appel [de Versailles] declaró que la ausencia del «derecho a deducción» en el momento de la adquisición mencionada en el artículo 392 de la Directiva [omissis] [2006/112] comprende los supuestos en los que la adquisición no haya estado sujeta al [omissis] [IVA]. [omissis] Icade Promotion Logement sostiene que la cour administrative d'appel [de Versailles]

incurrió, en este punto, en error de Derecho, alegando, en particular, que la versión inglesa del artículo 392 de la Directiva [omissis] [2006/112] limita de forma clara la posibilidad de aplicar el régimen de imposición sobre el margen de beneficio al supuesto en el que la adquisición del bien revendido haya estado sujeta al [omissis] [IVA] sin que el sujeto pasivo que lo revenda haya podido deducir dicho impuesto.

7. La respuesta que debe darse a este motivo de error de Derecho depende de saber si el artículo 392 de la Directiva [omissis] [2006/112], que, como excepción que es, ha de aplicarse de manera estricta, debe interpretarse en el sentido de que reserva la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio a las operaciones de entregas de inmuebles cuya adquisición haya estado sujeta al [omissis] [IVA] sin que el sujeto pasivo que los revende haya tenido derecho a practicar la deducción de este impuesto, o si permite que el régimen se aplique de manera más amplia, como sugiere la versión francesa, a las entregas de inmuebles cuya adquisición no haya estado sujeta al [omissis] [IVA], ya sea porque dicha adquisición no entra en el ámbito de aplicación de este impuesto o porque, aunque entra en su ámbito de aplicación, está exenta de él.
8. En segundo lugar, según [omissis] Icade Promotion Logement, el artículo 392 de la Directiva [omissis] [2006/112] solo autoriza a los Estados miembros a someter las entregas de terrenos edificables al régimen de imposición sobre el margen de beneficio cuando el sujeto pasivo que realiza estas entregas se limita a comprar y revender dichos terrenos sin transformar. Para responder a esta alegación, la cour administrative d'appel [de Versailles] declaró que la mención en el artículo 392 de la Directiva [omissis] [2006/112] de las entregas de terrenos edificables «comprados con fines de reventa» no tiene ni por objeto ni por efecto excluir las compras de terrenos sin edificaciones seguidas de una reventa como terrenos edificables. [omissis] Icade Promotion Logement sostiene que la cour administrative d'appel [de Versailles] incurrió en error de Derecho, alegando, en este punto, que el régimen de imposición sobre el margen de beneficio no puede aplicarse a las operaciones de venta de inmuebles que hayan sido objeto de transformaciones tras su adquisición.
9. La respuesta que debe darse a este segundo motivo depende de saber si el artículo 392 de la Directiva [omissis] [2006/112], que, como excepción que es, ha de aplicarse de forma estricta, debe interpretarse en el sentido de que excluye la aplicación del régimen de imposición del margen de beneficio a las entregas de terrenos edificables en los dos supuestos siguientes: cuando, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, los terrenos adquiridos sin edificaciones se hayan convertido en terrenos edificables; o cuando, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, se hayan alterado las características de los terrenos, tales como su división en parcelas o la realización de obras que permitan proveerlos de servicios mediante distintas redes (vías, agua potable, electricidad, gas, alcantarillado, telecomunicaciones).

10. Las cuestiones mencionadas en los apartados 7 y 9 resultan determinantes para la resolución del presente litigio y presentan serias dificultades de interpretación, a falta de jurisprudencia del Tribunal de Justicia de la Unión Europea que aclare el objeto y el alcance de las disposiciones controvertidas. Por consiguiente, procede plantear, con arreglo al artículo 267 del [omissis] [TFUE], una petición de decisión prejudicial al respecto y suspender el procedimiento del recurso de casación presentado por [omissis] Icade Promotion Logement hasta que el Tribunal de Justicia se pronuncie sobre las cuestiones prejudiciales formuladas.

R E S U E L V E:

Primero: Suspender el procedimiento relativo al recurso de casación presentado por [omissis] Icade Promotion Logement hasta que el Tribunal de Justicia de la Unión Europea se pronuncie sobre las siguientes cuestiones prejudiciales:

- 1) ¿Debe interpretarse el artículo 392 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 el sentido de que reserva la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio a las operaciones de entregas de inmuebles cuya adquisición haya estado sujeta al [omissis] [IVA] sin que el sujeto pasivo que los revende haya tenido derecho a practicar la deducción de este impuesto? ¿O permite que este régimen se aplique a las operaciones de entregas de inmuebles cuya adquisición no haya estado sujeta a este impuesto, ya sea porque la adquisición no entra en el ámbito de aplicación de este impuesto o porque, aunque entra en su ámbito de aplicación, está exenta de él?
- 2) ¿Debe interpretarse el artículo 392 de la Directiva [omissis] [2006/112] en el sentido de que excluye la aplicación del régimen de imposición sobre el margen de beneficio a las entregas de terrenos edificables en los dos supuestos siguientes:
 - cuando estos terrenos, adquiridos sin edificaciones, se hayan convertido, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, en terrenos edificables;
 - cuando estos terrenos hayan sido objeto, entre el momento de su adquisición y el de su reventa por el sujeto pasivo, de modificaciones de sus características, tales como su división en parcelas o la realización de obras que permitan proveerlos de servicios mediante distintas redes (vías, agua potable, electricidad, gas, alcantarillado, telecomunicaciones)?

[omissis]