

Downloaded via the EU tax law app / web

@import url(../../../../../css/generic.css); EUR-Lex - 61991J0281 - ES

Avis juridique important

|

61991J0281

SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (SALA QUINTA) DE 27 DE OCTUBRE DE 1993. - MUYS'EN DE WINTER'S BOUW- EN AANNEMINGSBEDRIJF BV CONTRA STAATSSECRETARIS VAN FINANCIEN. - PETICION DE DECISION PREJUDICIAL: HOGE RAAD - PAISES BAJOS. - LIQUIDACION COMPLEMENTARIA DEL IMPUESTO SOBRE EL VOLUMEN DE NEGOCIOS - SEXTA DIRECTIVA IVA. - ASUNTO C-281/91.

Recopilación de Jurisprudencia 1993 página I-05405

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 ° Exenciones previstas por la Sexta Directiva ° Exención de las operaciones de concesión de créditos ° Concesión, por el proveedor de bienes o de prestaciones de servicios, de un aplazamiento del pago del precio mediante el pago de intereses ° Exención ° Concesión del aplazamiento hasta la entrega ° Cobro de intereses como elemento de la contraprestación ° Tributación

[Directiva 77/388 del Consejo, arts. 11, punto A, ap. 1, letra a), y 13, punto B, letra d), nº 1]

Índice

El número 1 de la letra d) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva 77/388 en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios debe interpretarse en el sentido de que un proveedor de bienes o de prestaciones de servicios que permita a su cliente aplazar el pago del precio mediante el pago de intereses concede, en principio, un crédito exento a efectos de dicha disposición. No obstante, cuando un proveedor de bienes o de prestaciones de servicios concede a su cliente un aplazamiento del pago del precio mediante el pago de intereses, pero únicamente hasta el momento de la entrega, dichos intereses no constituyen la retribución de un crédito, sino un elemento de la contraprestación obtenida por la entrega de los bienes o prestaciones de servicios a efectos de la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva.

Partes

En el asunto C-281/91,

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

Muys' en De Winter' s Bouw- en Aannemingsbedrijf BV

y

Staatssecretaris van Financiën,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del número 1 de la letra d) del punto B del artículo 13 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.: J.C. Moitinho de Almeida, Presidente de Sala; R. Joliet, G.C. Rodríguez Iglesias, F. Grévisse y M. Zuleeg, Jueces;

Abogado General: F.G. Jacobs;

Secretaria: Sra. D. Louterman-Hubeau, administradora principal;

consideradas las observaciones escritas presentadas:

° En nombre de la parte demandante en el procedimiento principal, por el Sr. S.T.M. Beelen y la Sra. Mariken E. van Hilten, Coopers & Lybrand, asesores fiscales de Rotterdam (Países Bajos);

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

° en nombre del Gobierno alemán, por los Sres. E. Roeder y C.-D. Quassowski, en calidad de Agentes;

° en nombre del Gobierno español, por los Sres. A.J. Navarro González, Director General de Coordinación Jurídica e Institucional Comunitaria, y A.H. Hernández-Mora, Abogado del Estado, del Servicio Jurídico del Estado ante el Tribunal de Justicia de las Comunidades Europeas, en

calidad de Agentes;

° en nombre del Gobierno griego, por el Sr. N. Mavrikas, Consejero Jurídico adjunto del Consejo Jurídico del Estado, en calidad de Agente;

° en nombre de la Comisión de las Comunidades Europeas, por el Sr. J.F. Buhl, Consejero Jurídico, y el Sr. B.J. Drijber, miembro de su Servicio Jurídico, en calidad de Agentes;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones orales de la parte demandante en el procedimiento principal, representada por los Sres. S.T.M. Beelen y E.J. Janzen, asesores fiscales de Rotterdam; del Gobierno neerlandés, representado por el Sr. J.W. de Zwaan, Consejero Jurídico adjunto del Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agente; del Gobierno alemán; del Gobierno danés, representado por el Sr. J. Molde, Consejero Jurídico del Ministerio de Asuntos Exteriores, en calidad de Agente; del Gobierno griego y de la Comisión, expuestas en la vista de 21 de enero de 1993;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 3 de marzo de 1993;

dicta la siguiente

Sentencia

Motivación de la sentencia

1 Mediante resolución de 30 de octubre de 1991, recibida en el Tribunal de Justicia el 6 de noviembre siguiente, el Hoge Raad der Nederlanden planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, una cuestión sobre la interpretación del número 1 de la letra d) del punto B del artículo 13 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 sobre el IVA").

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre la sociedad Muys' en De Winter' s Bouw- en Aannemingsbedrijf (en lo sucesivo, "demandante en el procedimiento principal") y el Staatssecretaris van Financiën, relativo a una liquidación complementaria de impuestos notificada por este último con respecto al IVA.

3 La demandante en el procedimiento principal es una sociedad constructora que celebra "contratos de compraventa y de obra", mediante los cuales se compromete, fundamentalmente, bien a la entrega de una parcela de terreno y a la construcción de una vivienda o, en determinados casos, a la terminación de la construcción de una vivienda, o bien a la construcción de un inmueble dividido en apartamentos y a la entrega al cliente de una parte del inmueble y del terreno correspondiente, así como del derecho de uso exclusivo de dicha parte del inmueble como vivienda.

4 Con arreglo a dichos contratos, el precio de la construcción del inmueble se satisface mediante anticipos a cuenta en función del estado de avance de las obras. El precio del terreno se paga bien en el momento de la celebración del contrato o poco después de la misma, o bien mediante anticipos a cuenta al mismo tiempo que el precio de la construcción.

5 En todo caso, los contratos permiten al cliente aplazar el pago del importe adeudado por el terreno y/o la construcción hasta la fecha de transmisión de la propiedad del terreno y del edificio construido. Dicho aplazamiento de pago está supeditado, por regla general, a la condición de que el cliente constituya un depósito por importe del 10 % del precio global del terreno y de la construcción. En tal caso, el comprador debe pagar intereses sobre el importe del pago aplazado.

6 La Administración Tributaria neerlandesa aplicó, en relación con los intereses adeudados con respecto a los anticipos a cuenta vencidos sobre el precio de la construcción, el número 1 de la letra j) del apartado 1 del artículo 11 de la Wet op omzetbelasting 1968 (Ley de 1968 relativa al Impuesto sobre el Volumen de Negocios), por el que se adaptó el Derecho neerlandés al número 1 de la letra d) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva sobre el IVA, que declara exentas "la concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos efectuada por quienes los concedieron".

7 No obstante, denegó la aplicación de la exención a los intereses sobre el precio del terreno, vencidos a la fecha de entrega, en los casos en que se estipulaba que el precio sería pagadero en dicha fecha. En consecuencia, giró contra la demandante en el procedimiento principal una liquidación complementaria que ascendía, después de la reducción practicada, a 37.269,86 HFL en concepto del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, correspondiente al período comprendido entre el 1 de enero de 1981 y el 31 de diciembre de 1984.

8 La demandante en el procedimiento principal interpuso un recurso contra dicha decisión ante el Gerechtshof de La Haya. Dicho órgano jurisdiccional confirmó la postura de la Administración Tributaria, por considerar que, en el caso de autos, los intereses facturados entre la celebración del contrato y la transmisión de la propiedad del terreno no podían considerarse como una retribución por la concesión de un crédito, sino como elemento de la propia contraprestación por la entrega del terreno.

9 La demandante en el procedimiento principal interpuso entonces un recurso de casación ante el Hoge Raad der Nederlanden, que suspendió el procedimiento y sometió al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

"Cuando en un contrato de compraventa y de obra celebrado entre un contratista de construcción y un comprador/comitente se estipula que el pago del terreno que debe entregarse en cumplimiento de dicho contrato debe hacerse efectivo en el momento de la celebración del contrato o poco después de la misma, pero se estipula asimismo que el comprador/comitente puede, mediante el pago de intereses, aplazar el pago hasta el momento de la entrega, ¿debe considerarse que dichos intereses constituyen una retribución por la concesión de un crédito, a efectos del número 1 de la letra d) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva sobre el IVA, o el importe facturado en concepto de intereses forma parte del pago correspondiente a la entrega del terreno?"

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

11 A tenor del número 1 de la letra d) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva sobre el IVA,

"[...] 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 abuso:

[...]

d) [...]

1. la concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos efectuada por quienes los concedieron".

12 Con carácter preliminar, procede subrayar que el pago aplazado del precio de compra de un bien, mediante el pago de intereses, puede, en principio, considerarse como una concesión de crédito exenta a efectos de dicho texto.

13 En efecto, si bien es cierto que las exenciones previstas en el artículo 13 han de interpretarse estrictamente (véase la sentencia de 15 de junio de 1989, Stichting Uitvoering Financiële Acties, 348/87, Rec. p. 1737), no lo es menos que, a falta de precisión alguna acerca de la identidad del prestamista o del prestatario, la expresión "concesión y negociación de créditos" es, en principio, lo suficientemente amplia como para incluir los créditos concedidos por los proveedores de bienes en forma de aplazamientos del pago. A diferencia de lo que afirma la Comisión, de los términos de dicha disposición no se desprende, en absoluto, que el ámbito de aplicación del número 1 de la letra d) del punto B del artículo 13 se limite únicamente a los préstamos y créditos concedidos por entidades bancarias y financieras.

14 Dicha interpretación queda corroborada por la finalidad del sistema común instaurado por la Sexta Directiva sobre el IVA, que persigue, en especial, garantizar la igualdad de trato a los sujetos pasivos. En efecto, se vulneraría dicho principio si un comprador debiera tributar por el crédito concedido por su proveedor, en tanto que los compradores que solicitan un crédito a un banco o a otro prestamista pueden acogerse a la exención del crédito.

15 La cuestión prejudicial se refiere a la situación concreta en la que el proveedor de un bien, en el caso de autos un terreno, concede a su cliente, mediante el pago de intereses, la posibilidad de aplazar el pago del precio únicamente hasta el momento de la entrega. Así pues, el Tribunal de Justicia debe apreciar si dicha situación constituye también una concesión de crédito.

16 Con arreglo a lo dispuesto en el párrafo primero del apartado 2 del artículo 10 de la Sexta Directiva sobre el IVA:

"El devengo del impuesto se produce, y el impuesto se hace exigible, en el momento en que se efectúe la entrega de bienes o la prestación de servicios [...]"

Por consiguiente, la base imponible debe determinarse tan sólo en el momento de la entrega.

17 Según la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva sobre el IVA, la base imponible estará constituida

"por la totalidad de la contraprestación que quien realice la entrega o preste el servicio obtenga o vaya a obtener, con cargo a estas operaciones, del comprador de los bienes, del destinatario de la prestación o de un tercero [...]"

18 Con arreglo a dichas disposiciones, cuando el proveedor de un bien acepta que el comprador, mediante el pago de intereses, aplaze el pago del precio hasta el momento de la entrega, debe considerarse que el valor total del bien comprende dichos intereses, aun cuando el contrato los diferencie del precio.

19 En consecuencia, procede responder a la cuestión prejudicial que el número 1 de la letra d) del punto B del artículo 13 de la Sexta Directiva sobre el IVA debe interpretarse en el sentido de que un proveedor de bienes o de prestaciones de servicios que permita a su cliente aplazar el pago del precio mediante el pago de intereses concede, en principio, un crédito exento a efectos de dicha disposición. No obstante, cuando un proveedor de bienes o de prestaciones de servicios concede a su cliente un aplazamiento del pago del precio mediante el pago de intereses, pero únicamente hasta el momento de la entrega, dichos intereses no constituyen la retribución de un crédito, sino un elemento de la contraprestación obtenida por la entrega de los bienes o prestaciones de servicios a efectos de la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva sobre el IVA.

Decisión sobre las costas

Costas

20 Los gastos efectuados por los Gobiernos neerlandés, alemán, danés, español y griego, así como 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 Quinta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el Hoge Raad der Nederlanden mediante resolución de 30 de octubre de 1991, declara:

El número 1 de la letra d) del punto B del artículo 13 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, debe interpretarse en el sentido de que un proveedor de bienes o de prestaciones de servicios que permita a su cliente aplazar el pago del precio mediante el pago de intereses concede, en principio, un crédito exento a efectos de dicha disposición. No obstante, cuando un proveedor de bienes o de prestaciones de servicios concede a su cliente un aplazamiento del pago del precio mediante el pago de intereses, pero únicamente hasta el momento de la entrega, dichos intereses no constituyen la retribución de un crédito, sino un elemento de la contraprestación obtenida por la entrega de los bienes o prestaciones de servicios a efectos de la letra a) del apartado 1 del punto A del artículo 11 de la Sexta Directiva sobre el IVA.