

|

## 61997C0136

Conclusiones del Abogado General Fennelly presentadas el 16 de julio de 1998. - Norbury Developments Ltd contra Commissioners of Customs & Excise. - Petición de decisión prejudicial: Value Added Tax Tribunal, Manchester - Reino Unido. - IVA - Sexta Directiva - Disposiciones transitorias - Mantenimiento de exenciones - Entrega de terrenos edificables. - Asunto C-136/97.

*Recopilación de Jurisprudencia 1999 página I-02491*

### Conclusiones del abogado general

*1 La presente petición de decisión prejudicial tiene por objeto el alcance de las exenciones transitorias del IVA que se permitió aplicar a los Estados miembros con arreglo a la letra b) del apartado 3 del artículo 28 y al Anexo F de la Sexta Directiva sobre el IVA. (1) Se pregunta a este Tribunal de Justicia si un Estado miembro puede seguir invocando dichas exenciones en el caso de que, mediante medidas legislativas posteriores, haya restringido el alcance de las normas nacionales pertinentes vigentes con anterioridad a la Directiva.*

#### *I. Marco jurídico y hechos*

##### *A. Derecho comunitario*

*2 Las disposiciones pertinentes de la Sexta Directiva son las relativas a las entregas de «terrenos edificables». En primer lugar, debe señalarse que en la letra h) de la parte B del artículo 13 se establece una exención obligatoria del IVA en favor de «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». En la letra b) del apartado 3 del artículo 4 se establece que «serán considerados como terrenos edificables los terrenos urbanizados o no, que se definan como tales por los Estados miembros». También debe señalarse que, con arreglo a la letra g) de la parte B del artículo 13, en relación con la letra a) del apartado 3 del artículo 4, también quedan obligatoriamente exentas del IVA las entregas de edificios y del terreno sobre el que se levanten, salvo en el caso de los edificios nuevos.*

3 El artículo 28 de la Sexta Directiva recoge las «disposiciones transitorias». En la letra b) de su apartado 3 se dispone que los Estados miembros podrán, de manera transitoria, «continuar dejando exentas las operaciones enumeradas en el Anexo F, en las condiciones vigentes en el Estado miembro». El punto 16 del Anexo F se refiere a «las entregas de edificios y de terrenos indicados en el apartado 3 del artículo 4». Así pues, esta exención transitoria tiene por efecto permitir a los Estados miembros, sin perjuicio de las excepciones a las exenciones del IVA establecidas en las letras g) y h) de la parte B del artículo 13, mantener las exenciones nacionales del IVA; es decir, los Estados miembros pueden decidir no aplicar la excepción en virtud de la cual los «terrenos edificables» deben estar sujetos al impuesto.

4 Las disposiciones relativas a las opciones de renuncia a las exenciones tanto obligatorias como transitorias antes citadas también tienen cierta relevancia en el presente asunto. En primer lugar, por lo que se refiere, en particular, a «las operaciones contempladas» en las letras g) y h) de la parte B del artículo 13, la parte C del artículo 13 autoriza a los Estados miembros a «conceder a sus sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación». En segundo lugar, por lo que respecta a las exenciones transitorias, la letra c) del apartado 3 del artículo 28 permite a los Estados miembros «conceder a los sujetos pasivos la facultad de optar por la tributación [...] en las condiciones que se establecen en el Anexo G». En la letra b) del punto 1 del Anexo G se dispone que «si se trata de operaciones indicadas en el Anexo F [...] los Estados miembros que mantengan con carácter transitorio la exención podrán conceder a los sujetos pasivos el derecho de opción para [léase: por] la imposición». Así pues, se permite expresamente la concesión del derecho de opción por la tributación por lo que respecta a las exenciones tanto obligatorias como transitorias.

## B. El litigio principal

5 Los hechos pacíficos, tal como se exponen en la resolución de remisión, son relativamente simples. El 29 de abril de 1994, Norbury Developments Ltd, parte demandante en el procedimiento principal (en lo sucesivo, «Norbury»), formalizó un contrato anterior de compra de determinados terrenos situados en Chesterton (Reino Unido) a un vendedor, Rivermead Homes Ltd, que muy poco antes había obtenido una licencia urbanística de construcción de una urbanización de viviendas en dichos terrenos. Ese mismo día, Norbury formalizó la venta de los terrenos de que se trata a John Kottler Ltd. Rivermead Homes Ltd renunció a la exención del IVA aplicable en el Reino Unido y aplicó el IVA a la venta efectuada a Norbury. Sin embargo, Norbury no aplicó cantidad alguna en concepto de IVA sobre la ulterior venta efectuada a John Kottler Ltd, recibiendo posteriormente una liquidación del IVA por importe de 12.443 UKL, resultado de la denegación, por parte de los Commissioners of Customs & Excise, parte demandada en el procedimiento principal (en lo sucesivo, «Commissioners»), de la deducción del IVA soportado reclamada por Norbury en relación con el IVA que había abonado sobre el precio de compra.

6 En el recurso que interpuso contra dicha liquidación ante el VAT and Duties Tribunal de Manchester (en lo sucesivo, «Tribunal de Manchester»), Norbury sostenía que las disposiciones pertinentes de la normativa sobre el IVA del Reino Unido eran incompatibles con la Sexta Directiva, y que la venta de los terrenos a John Kottler Ltd debía haberse considerado una operación sujeta al impuesto. En su opinión, la letra b) del apartado 3 del artículo 28 y el punto 16 del Anexo F de la Sexta Directiva sólo permiten a los Estados miembros continuar aplicando exactamente las mismas exenciones que estaban vigentes en el momento de adoptarse la Sexta Directiva, el 17 de mayo de 1977, sin modificación alguna. Ahora bien, dado que el Reino Unido había modificado las normas nacionales pertinentes, ya no podía continuar aplicando la exención transitoria.

7 Los Commissioners alegaron que, aun cuando los terrenos de que se trata fueran terrenos edificables, estaban exentos en virtud de la letra b) del apartado 3 del artículo 28 y el punto 16 del Anexo F de la Sexta Directiva; la exención transitoria establecida en dichas disposiciones había sido mantenida por la Decimoctava Directiva. (2) Según los Commissioners, no se había

*introducido ninguna modificación sustancial en las normas nacionales pertinentes, de modo que estaban facultados para invocar dicha exención, ya que no pretendían invocar contra Norbury ninguna nueva exención del IVA.*

*8 El Tribunal de Manchester estimó que los terrenos de que se trata «se vendieron específicamente con una licencia urbanística y formaban parte de una nueva urbanización» y única y exclusivamente se podían «calificar como terrenos edificables», por lo que no era necesario proceder a una definición detallada del concepto de terrenos edificables. Tras comparar la exención vigente en el momento de la adopción de la Sexta Directiva [es decir, la establecida en el Grupo 1 del Anexo 5 de la Finance Act 1972 (Ley de Presupuestos de 1972)] con la vigente en el momento de efectuarse la entrega controvertida [la contenida en el Grupo 1 del Anexo 6 de la Value Added Tax Act 1983 (Ley del Impuesto sobre el Valor Añadido de 1983)], el Tribunal de Manchester declaró que «no se trata de la ampliación de una exención, sino de la restricción de una exención mediante la incorporación de un mayor número de requisitos». Por considerar que la interpretación de la formulación de la letra b) del apartado 3 del artículo 28 no estaba «fuera de toda duda» y que podía interpretarse en el sentido de que permite a los Estados miembros reducir el alcance de la exención, pero no ampliarlo, el Tribunal de Manchester decidió someter a este Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:*

*«¿Está el Reino Unido facultado para eximir del Impuesto sobre el Valor Añadido con arreglo a la letra b) del apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva la entrega de un terreno sobre el que todavía no se ha edificado, pero en el que se ha autorizado oficialmente la construcción de edificios por medio de una licencia concedida con arreglo a la legislación del Estado miembro, y respecto del cual este Tribunal ha declarado su condición de terreno edificable, aunque:*

*a) el régimen de las entregas de terrenos, incluida la entrega de terrenos que son indiscutiblemente edificables, haya sido modificado desde que el 17 de mayo de 1977 el Reino Unido adaptó su Derecho interno a la Sexta Directiva, en concreto desde la promulgación de la Finance Act 1989, que estableció la opción de renunciar a la exención del Impuesto sobre el Valor Añadido en relación con algunas de estas entregas, y*

*b) el régimen de las entregas de terrenos que son indiscutiblemente edificables haya sido modificado desde que el 17 de mayo de 1977 el Reino Unido adaptó su Derecho interno a la Sexta Directiva, en concreto desde la promulgación de la Finance Act 1989, que estipuló que determinadas entregas, anteriormente exentas, quedaban sujetas al tipo normal del impuesto en calidad de obras civiles,*

*y teniendo en cuenta que la entrega estaría exenta si hubiera tenido lugar antes del 17 de mayo de 1997 con arreglo al punto 1 de la primera categoría del Anexo 5 de la Finance Act 1972?»*

## *II. Observaciones*

*9 Presentaron observaciones escritas y orales la Comisión y el Reino Unido; Norbury tan sólo presentó observaciones orales.*

## *III. Análisis*

### *A. La definición de terrenos edificables*

*10 El Tribunal de Manchester ha declarado que los terrenos de que se trata son terrenos edificables, y plantea una cuestión que se refiere únicamente a la facultad del Reino Unido para mantener la exención del IVA en favor de las entregas de ese tipo de terrenos. En la sentencia Gemeente Emmen, (3) este Tribunal de Justicia declaró que «la letra b) del apartado 3 del artículo 4 del Sexta Directiva remite expresamente a las definiciones de terrenos edificables de los Estados miembros» y, en consecuencia, «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 [...]». (4) El Tribunal de Justicia señaló asimismo que los Estados miembros debían «respetar [...] 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». (5) Sin embargo, se limitó a concluir «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», y que «no corresponde al Tribunal de Justicia precisar el grado de urbanización que deba tener un terreno no edificado para calificarlo de terreno edificable [...]». (6)

11 La Comisión llamó la atención sobre la inexistencia de cualquier definición de «terrenos edificables» en la legislación sobre el IVA del Reino Unido. Observa que, si bien es cierto que la sentencia *Gemeente Emmen* dejó a los Estados miembros la facultad de definir libremente el concepto de «terrenos edificables», el hecho de no proporcionar ninguna definición aplicable erga omnes puede ser contrario al principio de seguridad jurídica. (7) No obstante, la Comisión afirma que esto no sucede en el presente caso, en primer lugar, porque no se ha planteado ninguna cuestión relativa a la inexistencia de una definición de este tipo de terrenos en el Reino Unido y, en segundo lugar, porque la única consecuencia de la falta de dicha definición sería que todos los terrenos que de otro modo podrían estar comprendidos en ella quedarían automáticamente exentos, sin perjuicio del derecho a optar por la tributación, en virtud de lo establecido en la letra h) de la parte B del artículo 13.

12 A los efectos del presente asunto, basta señalar que no se ha planteado a este Tribunal de Justicia ninguna cuestión a este respecto. Las partes están de acuerdo en que los terrenos de que se trata en el procedimiento principal son «terrenos edificables», cualquiera que sea la definición que se dé de éstos. En la medida en que los pasajes de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto *Gemeente Emmen* antes citados dejen alguna cuestión sin resolver, dicha cuestión no se plantea en el presente asunto. En todo caso, me adhiero a la opinión del Reino Unido según la cual la definición del concepto de «terrenos edificables» carecería de sentido si su entrega está amparada por una exención que no ha variado sustancialmente desde principios de 1973.

#### *B. La aplicación de la exención transitoria*

13 Paso a ocuparme ahora de la cuestión de la exención transitoria. La cuestión es si el Reino Unido perdió el derecho a invocar la letra b) del apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva al modificar los términos de la exención en favor de «las entregas de edificios y de terrenos indicados en el apartado 3 del artículo 4» de tal modo que no continuó aplicando la exención, tal como se exige, «en las condiciones vigentes» en 1977.

14 En la vista, Norbury planteó dos cuestiones. La primera de ellas se refiere a la introducción en el Reino Unido, mediante la Finance Act 1989, de la opción de renunciar a la exención por lo que respecta a los terrenos edificables. No es necesario examinar si, como sostiene Norbury, dicha modificación constituye un cambio en las condiciones en las que se mantiene la exención. Como con razón observó la Comisión en la vista, la letra c) del apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva permite a los Estados miembros «conceder a los sujetos pasivos la facultad de optar por la tributación de las operaciones exentas, en las condiciones que se establecen en el Anexo G». Con arreglo al Anexo G, en el caso de las operaciones indicadas en el Anexo F, «los Estados miembros que mantengan con carácter transitorio la exención podrán conceder a los sujetos pasivos el derecho de opción para [léase: por] la imposición» (el subrayado es mío). El derecho a «conceder» -este verbo se utiliza en tres ocasiones en la disposición de que se trata- se distingue del derecho a «continuar», término utilizado en la letra b) del apartado 3 del artículo 28. Dicho derecho permitió la introducción del derecho de opción concedido por el Reino Unido en 1989. La mala fortuna de Norbury hizo que no se aprovechara de dicha opción.

15 Además, del examen del artículo 13 de la Sexta Directiva se desprende que no hay nada ilícito en el hecho de permitir que dicha opción coexista con el mantenimiento de una exención. En efecto, aunque con arreglo a las letras g) y h) de la parte B del artículo 13 las entregas de edificios y de terrenos que no sean edificables están en principio exentas del IVA, la parte C de ese mismo artículo permite sin embargo a los Estados miembros conceder a los sujetos pasivos el derecho a optar por la tributación de las operaciones que dan lugar a dichas entregas. En consecuencia, estoy convencido de que la concesión del derecho a optar por la tributación en el caso de las entregas de «terrenos edificables» exentas en un Estado miembro al amparo de una exención transitoria con arreglo a la letra b) del apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva, en relación con el punto 16 de su Anexo F, no afecta a dicha exención.

16 La segunda alegación formulada por Norbury no es tan fácil de refutar. Se basa en el hecho indiscutido, señalado en la formulación de la cuestión planteada por el Tribunal de Manchester, de que «la tributación de las entregas de terrenos que son indiscutiblemente terrenos edificables ha sido modificada con posterioridad a la adopción por el Reino Unido de la Sexta Directiva, el 17 de mayo de 1977, [...]». Norbury sostiene que, para poder seguir invocando una exención transitoria, los Estados miembros deben mantener una situación jurídica idéntica a la que estaba vigente en el momento de adoptarse la Sexta Directiva. También sostiene que cualquier modificación sustancial del régimen general del IVA relativo a las entregas de terrenos edificables impide a los Estados miembros continuar invocando la exención transitoria. En su opinión, la legislación del Reino Unido ha modificado sustancialmente las condiciones aplicables a la exención en dicho país. En relación con estas dos afirmaciones, invoca la sentencia Comisión/Alemania. (8)

17 En la vista, el Agente del Reino Unido sostuvo que debía establecerse una distinción entre «terrenos edificados» y «terrenos edificables». Por lo que se refiere a las entregas de terrenos edificables, que reconoció que eran el tipo de terrenos de que se trata en el presente caso, el Agente sostuvo que la exención actualmente vigente en el Reino Unido es idéntica a la que se aplicaba con anterioridad a la adopción de la Sexta Directiva. En consecuencia, alegó que la cuestión planteada en el presente caso podía responderse en el sentido de que no se había producido ninguna modificación sustancial a efectos de la exigencia de continuidad establecida en la letra b) del apartado 3 del artículo 28.

18 El Reino Unido, apoyado por la Comisión, afirma asimismo que las modificaciones introducidas en su legislación (además de la introducción del derecho a renunciar a la exención que, por las razones que ya he expuesto, no se plantea en este contexto) tienen por objeto únicamente reducir el alcance de la exención. En su opinión, como afirmó en la vista el Agente de la Comisión, la exención más general comprende la exención menos general. En apoyo de esta tesis, se invoca la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Kerrutt. (9) Además, una interpretación de la

letra b) del apartado 3 del artículo 28, en relación con el Anexo F, que no permitiera a los Estados miembros reducir el alcance de las exenciones transitorias autorizadas sin renunciar por completo al derecho a mantenerlas sería contraria al objetivo de las disposiciones transitorias, cuya lógica debe servir de acicate a los Estados miembros para eliminar las exenciones nacionales al sistema común del IVA.

19 Aunque mantengo la opinión que expresé en mis conclusiones en el asunto Gemeente Emmen en el sentido de que el alcance de las exenciones transitorias contempladas en la letra b) del apartado 3 del artículo 28 «debe interpretarse de forma restrictiva, a la luz del objetivo primordial de la Sexta Directiva que es crear una base imponible uniforme para un sistema común del IVA», no puedo adherirme a la afirmación de Norbury según la cual los Estados miembros están obligados a mantener exactamente la misma situación jurídica que aplicaban en el momento de adoptarse la Sexta Directiva. (10) La letra b) del apartado 3 del artículo 28 no es una disposición de «mantenimiento del statu quo», como afirmó el Abogado de Norbury. No creo que deba considerarse que los autores de dicha disposición pretendían inmovilizar a los Estados miembros para que mantuvieran la legislación que aplicaban en 1977. Por el contrario, los Estados miembros deben poder, cuando menos, modificar libremente las disposiciones legales que rigen una exención amparada por dicha disposición siempre que no se modifique el alcance de la misma. Así, por ejemplo, los Estados miembros deben poder codificar o precisar sus normas del IVA en la nueva legislación que adopten. A mi entender, no cabe considerar que tales casos constituyen una violación del principio de seguridad jurídica.

20 No obstante, en el caso de autos el Reino Unido propuso resolver la presente cuestión prejudicial partiendo estrictamente de la base de que no se había producido ninguna modificación sustancial en la exención nacional en favor de los «terrenos edificables». Se afirma que, puesto que la exención sólo se suprimió para las entregas de lo que el Agente del Reino Unido describió como «terrenos edificados», se considere que la exención original en favor de los «terrenos edificables» no sufrió ninguna modificación. Cabe suponer que el Reino Unido tiene presente el hecho de que, efectivamente, el punto 16 del Anexo F de la Sexta Directiva no sólo se refiere a las entregas de «terrenos edificables», sino también a las entregas de edificios nuevos o no ocupados con anterioridad. Sin embargo, Norbury negó la pertinencia en el presente caso de la pretendida distinción entre «terrenos edificados» y «terrenos edificables», señalando que, con arreglo a las normas nacionales aplicables con posterioridad a 1977, las obras de infraestructura, entre las que pueden incluirse los terrenos sin construir con alcantarillado, están ahora sujetas al IVA. Dado que, a la luz de la sentencia del Tribunal de Justicia en el asunto Gemeente Emmen, los Estados miembros pueden calificar este tipo de terrenos como «terrenos edificables», sería improcedente, a mi entender, desestimar la afirmación de Norbury según la cual el Reino Unido ya no puede invocar el punto 16 del Anexo F por el hecho de que no se haya producido ninguna restricción de la exención en favor de las entregas de terrenos edificables vigente en dicho Estado miembro con anterioridad a 1977.

21 Comparto la tesis sostenida por el Reino Unido y la Comisión según la cual el principio enunciado por el Tribunal de Justicia en la sentencia Kerrutt sirve de ayuda en el presente caso. (11) En aquella sentencia, el Tribunal de Justicia hubo de conocer de una operación de construcción inmobiliaria en régimen de copropiedad conocida como Bauherrenmodell, en virtud de la cual un único promotor realizaba en nombre de los «copropietarios» participantes una serie de operaciones -básicamente, la compra de los terrenos y la construcción de las viviendas- cuyo resultado era que cada uno de ellos recibía una vivienda nueva. El objeto de dicha operación consistía en reducir los costes y generar gastos deducibles a efectos del impuesto sobre la renta. Sin embargo, el litigio de que se trataba tenía que ver con el IVA. Tal como observó el Abogado General Sr. Darmon, mientras que las entregas de terrenos edificables siempre habían estado exentas en Alemania, las entregas de bienes y servicios utilizados en la construcción de lo que más tarde sería la entrega de un edificio nuevo nunca lo habían estado. (12) El Tribunal de Justicia estimó que la entrega de tales bienes y servicios y la entrega de un edificio nuevo,

*incluidos los terrenos sobre los que se levantaba, eran operaciones jurídicamente distintas. En este contexto debe entenderse la afirmación del Tribunal de Justicia según la cual la formulación «continuar dejando exentas» utilizada en la letra b) del apartado 3 del artículo 28 «se opone [...] a la introducción de nuevas exenciones o a la aplicación [léase: ampliación del alcance] de exenciones existentes con posterioridad a la fecha de entrada en vigor de la Directiva». (13) De este modo, aun en el caso de que la parte de la operación correspondiente a los terrenos hubiera podido beneficiarse de la exención transitoria contemplada en la letra b) del apartado 3 del artículo 28, en relación con el punto 16 del Anexo F, la sujeción al IVA de las entregas de bienes y servicios utilizados en la construcción no podía «tener incidencia en la aplicación [léase: el alcance] de la exención del impuesto sobre el volumen de negocios». (14) No existe ningún elemento en dicho asunto que indique que, si se hubiese restringido el alcance de la exención transitoria original en favor de los terrenos edificables, se hubiera perdido por completo el beneficio de dicha exención. Con todo, esto no basta para descartar la alegación, formulada por Norbury en el caso de autos, según la cual en virtud, en particular, de la sentencia Comisión/Alemania, (15) la reducción del alcance de la exención en favor de las entregas de terrenos edificables introducida con posterioridad a 1977 tiene por efecto impedir el mantenimiento de la exención transitoria de dichas entregas en el Reino Unido.*

*22 Para resolver esta cuestión, propongo examinar las modificaciones introducidas en la legislación del Reino Unido a la luz de la decisión de este Tribunal de Justicia en el asunto Comisión/Alemania.*

*23 La legislación pertinente se resume en la resolución de remisión. No es excesivamente compleja, y las partes no discuten que debe procederse a una comparación entre las listas de excepciones a las exenciones que figuran, respectivamente, en los Anexos de la Finance Act 1972 (en lo sucesivo, «Ley de 1972») y de la Value Added Tax Act 1983 (en lo sucesivo, «Ley de 1983»). La Ley de 1972 otorgaba exenciones a una lista de actos jurídicos que podían constituir una entrega de terrenos. Las excepciones a dicha lista que aparecen en el Anexo 5 sólo se referían a actividades relacionadas básicamente con las vacaciones o el ocio, como la hostelería o la concesión de derechos de caza o pesca. La estructura de las disposiciones equivalentes de la Ley de 1983 es idéntica, aunque hay algunos cambios en su contenido. Las excepciones vigentes se enumeran con mayor detalle, pero no considero que se introduzca ninguna modificación sustancial. Ninguna de las partes ha afirmado que supusieran una ampliación de la exención. Más concretamente, ahora las excepciones comprenden lo que yo definiría como «cesión del dominio pleno» (es decir, la plena propiedad) de los edificios no residenciales acabados o inacabados y las obras de infraestructura acabadas o inacabadas, así como las entregas efectuadas en virtud de contratos de alquiler, arrendamiento o licencia de urbanización.*

*24 A continuación, debo examinar si está justificado que Norbury invoque la sentencia Comisión/Alemania, un asunto bastante más complejo que el que aquí nos ocupa. Aquel asunto no sólo se refería a dos puntos diferentes del Anexo F (los puntos 17 y 27), sino que éstos debían examinarse en el marco de la ejecución, por parte de Alemania, del régimen excepcional especial del IVA aplicable a los servicios de las agencias de viajes establecido en el artículo 26 de la Sexta Directiva.*

25 El elemento esencial de dicho régimen especial consiste en que las agencias de viajes tributan no por el precio bruto de sus servicios, sino sólo por su «margen», definido como «la diferencia entre la cantidad total a pagar por el viajero, sin el Impuesto sobre el Valor Añadido, y el costo efectivo soportado por la agencia de viajes para las entregas y prestaciones de servicios de otros sujetos pasivos, en la medida en que esas operaciones redunden en beneficio directo del viajero» (apartado 2 del artículo 26). Estos servicios (que denominaré «servicios recibidos») consisten normalmente en prestaciones de alojamiento y transporte. Las agencias de viajes no pueden deducir las cuotas del IVA que tengan que pagar a sus proveedores por estos servicios recibidos (apartado 4 del artículo 26).

26 Ahora bien, el meollo del asunto radicaba en lo que se consideró que era una ejecución incorrecta del apartado 3 del artículo 26 por parte de Alemania. Dicha disposición establece, en primer lugar, la exención del IVA en favor de los servicios de las agencias de viajes cuando los servicios recibidos son prestados por sujetos pasivos fuera de la Comunidad y, en segundo lugar, que «si estas operaciones se efectúan tanto dentro como fuera de la Comunidad, únicamente se considerará exenta la parte de la prestación de servicios de la agencia de viajes que se relacione con las operaciones efectuadas fuera de la Comunidad». Las normas alemanas contenidas en una Ley de 1980 por la que se daba ejecución a esta disposición iban más allá, y aplicaban esta exención siempre que los servicios de las agencias de viajes fueran prestados fuera de la República Federal de Alemania. Por tanto, dicha exención podía aplicarse, según alegaba la Comisión, incluso en el caso de los servicios de transporte prestados dentro de la Comunidad.

27 En su contestación, Alemania invocó la exención en favor de los servicios de transporte aéreo y marítimo establecida con arreglo al punto 17 del Anexo F. En efecto, el transporte marítimo nunca había estado sujeto al sistema del IVA alemán, mientras que el transporte aéreo había disfrutado de una exención en virtud de una Orden Ministerial. Al parecer, al menos el Abogado General reconoció que las modificaciones legales efectuadas por Alemania mediante su Ley de 1980 no introdujeron ningún cambio sustancial en el tratamiento fiscal de dichos servicios de transporte. Por otro lado, en el momento de adoptarse la Sexta Directiva Alemania no contaba con ninguna exención vigente en favor de los servicios de las agencias de viajes, que tributaban de acuerdo con el régimen general.

28 La decisión del Tribunal de Justicia se centró en la disposición del apartado 2 del artículo 26, según el cual «las operaciones efectuadas por las agencias de viajes para la realización del viaje se considerarán como una prestación de servicio[s] única de la agencia de viajes al viajero». En el apartado 16 de la sentencia, el Tribunal de Justicia, tras haber llamado la atención sobre esta disposición, señaló que «la única excepción expresamente prevista se refiere a las operaciones efectuadas fuera de la Comunidad en cuyo caso la prestación de servicios o la parte de la prestación de servicios de la agencia está exenta del Impuesto». A continuación, se remitió a la exención autorizada por el punto 27 del Anexo F por lo que respecta a «las prestaciones de servicios de las agencias de viajes indicadas en el artículo 26» y declaró que dicha exención sólo podía referirse «a la prestación única de la agencia de viajes normalmente sujeta al impuesto y no a una u otra de las operaciones que, integrando esta prestación única, estaban anteriormente sujetas a otro régimen impositivo». Cabe suponer que esta última frase hace referencia al régimen preexistente en Alemania, en virtud del cual estaban exentos los servicios de transporte pero no, significativamente, los de las agencias de viajes. (16) Sin embargo, está claro que el tratamiento como prestación única de los servicios de las agencias de viajes y los servicios de transporte que se desprende del punto 17 del Anexo F no se reproduce en el caso de las entregas contempladas en el punto 16. En consecuencia, el elemento central del razonamiento del Tribunal de Justicia no puede tener ninguna incidencia en el presente asunto.

29 No obstante, Norbury invoca el asunto Comisión/Alemania con el fin de establecer el principio de que cualquier cambio sustancial en las condiciones de una exención transitoria del IVA la deja

*sin efecto. En particular, se remite a los puntos 18 a 22 de las conclusiones presentadas por el Abogado General Sr. Gulmann en aquel asunto, que pretende relacionar con los apartados 16 y 17 de la sentencia. El Abogado General concluyó que, aun en el caso de que las normas alemanas que establecían la exención en favor de los servicios de transporte no hubiesen sido modificadas de manera sustancial por la Ley de 1980, la necesidad de garantizar que una disposición transitoria no fuera utilizada para crear nuevas exenciones suponía que esto «debe poder comprobarse sin dificultad». Habida cuenta de los cambios efectuados en la base jurídica de la exención, las disposiciones anteriores y posteriores a 1980 no eran jurídicamente idénticas. Se habían modificado su base jurídica y su estructura. Aunque este razonamiento no se reprodujo en la sentencia, tampoco fue desestimado. La última frase del apartado 16 de la sentencia, que he citado en el punto anterior, se refiere a las operaciones que «estaban anteriormente sujetas a otro régimen impositivo».*

*30 Con todo, no creo que las modificaciones introducidas en las disposiciones legales nacionales de que se trata en el presente caso sean similares a las examinadas por este Tribunal de Justicia en aquel asunto. Como ya he observado (véase el punto 23 supra), la estructura jurídica de la exención recogida en las Leyes de 1972 y de 1980 es idéntica. En la medida en que la Ley de 1983 introdujo algún cambio, éste consistió en la incorporación de una serie de supuestos significativos a la lista de excepciones con el fin de limitar el alcance de la exención en favor de las entregas de terrenos. No me parece que exista ninguna dificultad para identificar las modificaciones que se introdujeron. Además, ninguna parte afirma que supongan una ampliación encubierta de la exención, lo que sería contrario al principio establecido en la sentencia Kerrutt.*

*31 No obstante, Norbury sostiene que las modificaciones de este tipo, que califica de «parches», son inadmisibles. En otras palabras, aunque un Estado miembro esté facultado para «continuar» aplicando una exención vigente, no puede suprimirla parcialmente. Pienso que las conclusiones presentadas por el Abogado General Sr. Gulmann en el asunto Comisión/Alemania apuntan en la dirección opuesta. En ellas, se mostró en desacuerdo con el planteamiento de la existencia de una exigencia absoluta de que las exenciones se apliquen sólo íntegramente en su forma original o no se apliquen en absoluto. Haciéndose eco del argumento de índole política formulado por el Reino Unido y la Comisión en el presente asunto, manifestó que «una interpretación restrictiva de la disposición transitoria puede tener efectos nefastos para la aplicación uniforme de la Directiva [...]»; un Estado miembro podría verse obligado «a mantener todo el régimen jurídico vigente, aunque por otra parte se estime a la vez posible, apropiado y deseable aplicar el régimen previsto por la Directiva en este ámbito». (17) En mi opinión, este razonamiento se aplica por analogía al presente caso, en el que la exención ha ido restringiéndose con el tiempo. La exclusión que hizo el Tribunal de Justicia, en el apartado 17 de su sentencia, del «mantenimiento de exenciones parciales» se refería a los términos específicos del artículo 26 y del punto 27 del Anexo F de la Sexta Directiva. (18)*

*32 En síntesis, ni en el tenor del artículo 28, en relación con el punto 16 del Anexo F, ni en el sistema y la finalidad de la Sexta Directiva percibo ningún elemento que impida a un Estado miembro introducir modificaciones en las condiciones en que se aplica una exención vigente cuyo único efecto consiste en reducir su alcance material. No debe disuadirse a los Estados miembros de que procedan a la supresión gradual de las exenciones del IVA autorizadas con carácter transitorio. En todo caso, considero que cualquier ambigüedad suscitada por las normas nacionales adoptadas con posterioridad a 1977 por lo que respecta a las exenciones transitorias debe ser resuelta por los órganos jurisdiccionales nacionales de acuerdo con el principio de que cualquier reducción del alcance de una exención preexistente debe interpretarse de forma amplia; al fin y al cabo, dichas normas tienen el mismo efecto que una excepción a una de las exenciones obligatorias establecidas en el Título X de la Sexta Directiva.*

#### IV. Conclusión

33 En consecuencia, propongo al Tribunal de Justicia que responda del siguiente modo a la cuestión planteada por el VAT and Duties Tribunal de Manchester:

«Un Estado miembro está facultado para conceder una exención del Impuesto sobre el Valor Añadido, con arreglo a la letra b) del apartado 3 del artículo 28, en relación con el punto 16 del Anexo F 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 favor de las entregas de terrenos que han sido declarados terrenos edificables a pesar de que, por un lado, con posterioridad a la adopción de la Sexta Directiva introdujo la opción de renunciar a la exención del IVA en el caso de dichas entregas y, por otro, redujo el alcance material de la exención que aplica a dichas entregas, de modo que algunas entregas anteriormente exentas están ahora sujetas al IVA.»

(1) - 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) - Directiva 89/465/CEE del Consejo, de 18 de julio de 1989, Decimoctava Directiva en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios - Supresión de algunas excepciones previstas en el apartado 3 del artículo 28 de la Sexta Directiva 77/388/CEE (DO L 226, p. 21). El número 2 del artículo 1 de la Decimoctava Directiva suprimió diversas exenciones transitorias inicialmente autorizadas por el Anexo F.

(3) - Sentencia de 28 de marzo de 1996 (C-486/93, Rec. p. I-1721).

(4) - *Ibidem*, apartado 20.

(5) - *Ibidem*, apartado 25.

(6) - *Ibidem*, apartado 26 y fallo de la sentencia.

(7) - A este respecto, la Comisión cita la sentencia de 22 de febrero de 1984, Kloppenburg (70/83, Rec. p. 1075).

(8) - Sentencia de 27 de octubre de 1992 (C-74/91, Rec. p. I-5437).

(9) - Sentencia de 8 de julio de 1986 (73/85, Rec. p. 2219).

(10) - Punto 27.

(11) - Citada en la nota 9 supra.

(12) - Punto 4 de sus conclusiones.

(13) - Apartado 17 de la sentencia.

(14) - *Ibidem*.

(15) - Citada en la nota 8 supra.

*(16) - A continuación, el Tribunal de Justicia concluía, en la primera frase del apartado 17, que, habida cuenta de que la República Federal de Alemania no negaba que no había mantenido el régimen general para las agencias de viajes, y de que de hecho había adoptado asimismo un régimen especial basado en las normas contenidas en el artículo 26 de la Sexta Directiva, no podía «prevalerse de la posibilidad de continuar dejando exentas determinadas operaciones cuya exención no prevé este artículo».*

*(17) - Punto 21 de las conclusiones en el asunto Comisión/Alemania.*

*(18) - Así lo pone de manifiesto la segunda frase del apartado 17, en la que el Tribunal de Justicia afirma que «admitir el mantenimiento de exenciones parciales no previstas expresamente por las disposiciones transitorias de la Sexta Directiva aplicables a las agencias de viajes sería, por otro lado, contrario al principio de seguridad jurídica [...]» (el subrayado es mío).*