

CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL  
 SR. MARCO DARMON  
 presentadas el 22 de abril de 1986 \*

Señor Presidente,  
 Señores Jueces,

1. Mediante el presente asunto prejudicial, el Finanzgericht Düsseldorf plantea a este Tribunal dos cuestiones referidas, respectivamente, a la interpretación de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, «en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios-Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme» (DO L 145 de 13.6.1977, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo la Directiva) y a las relaciones de este impuesto con los impuestos de transmisión percibidos en materia inmobiliaria.

Sin volver de nuevo sobre el conjunto de los hechos y del procedimiento, expuestos en el informe para la vista, al que nos referimos, recordemos que el litigio en el asunto principal, que opone a los esposos Kerrutt y a su Administración fiscal, trataba en origen de la aplicación de un impuesto de transmisión a una operación de construcción inmobiliaria que había sido objeto de un complejo montaje jurídico, al parecer frecuente en la República Federal de Alemania, denominado «modelo del propietario promotor de la obra» (Bauherrenmodell).

De la resolución remisoria y de las explicaciones dadas en el curso del procedimiento se desprende que dicho modelo está concebido de la manera siguiente: por intermediación de un mandatario, en este caso una fi-

duciaria, se adquiere un terreno edificable, que inmediatamente se divide entre los diferentes mandantes que devienen así copropietarios. Estos se agrupan en una sociedad privada («Bauherrengemeinschaft», comunidad de propietarios de la obra, representada por la propia fiduciaria), que celebra un contrato de empresa con un constructor cuyo objeto es edificar un inmueble sobre el terreno y entregar las diferentes viviendas. Cada propietario, representado por la fiduciaria, puede celebrar individualmente otros contratos con otras sociedades, como es aquí el caso, tales como contratos de ayuda a la construcción, de gestión arrendaticia, de fianza, de intermediación en materia de financiación. La recepción de la obra y la entrega de las distintas viviendas pueden efectuarse por la sociedad privada o bien por cada propietario de la obra que se ponga directamente en contacto con el constructor.

Hay, en consecuencia, una cadena de operaciones, *a priori* distintas, realizadas por un mismo mandatario. La ventaja de este modelo consiste en que, a pesar de los costes de remuneración del mandatario y de los diferentes intermediarios, el propietario de la obra efectúa un ahorro considerable de tiempo y de energía, beneficiándose al tiempo del «know-how» de un mandatario especializado. A lo que se añade una ventaja fiscal: el propietario de la obra puede deducir sus gastos del impuesto sobre la renta.

El litigio se origina cuando la Administración fiscal localmente competente pasa al cobro a los esposos Kerrutt, demandantes en el asunto principal, un impuesto de trans-

\* Traducido del francés.

misión cuya base imponible global estaba integrada por el conjunto de las diferentes operaciones, consideradas como una única operación de acuerdo con la jurisprudencia del Tribunal Supremo en materia fiscal, el Bundesfinanzhof. A tenor de dicha jurisprudencia, los contratos de compra del terreno y de empresa en especial, sucesivamente celebrados, se consideran dependientes el uno del otro, al quedar cada uno de ellos desprovisto de razón de ser sin la existencia del otro. Se daría entonces una «conexión intrínseca», por citar la expresión del Bundesfinanzhof utilizada por el Juez remitente.

Ante éste, los esposos Kerrutt han esgrimido el argumento de que dichas operaciones son distintas y que únicamente la adquisición del terreno edificable podría ser afectada por un impuesto de transmisión en virtud de la legislación nacional.

El Juez *a quo* ha estimado, sin embargo, que este asunto, que aparentemente tan sólo concierne a la aplicación del Derecho nacional, cuestionaba igualmente la aplicación de las normas comunitarias relativas al Impuesto sobre el Valor Añadido (en lo sucesivo IVA) contenidas en la Directiva.

El nexo de unión se ha encontrado en una disposición de la Ley alemana relativa a los impuestos sobre el volumen de negocios (Umsatzsteuergesetz), más exactamente en la letra a) del apartado 9 del artículo 4, que exime del IVA las operaciones sujetas al impuesto de transmisión. El Juez nacional ha concluido que, a consecuencia de la jurisprudencia que somete el conjunto del «modelo del propietario promotor de la obra» a un impuesto de transmisión, las entregas y prestaciones de los constructores, de los responsables de la edificación, de los fiduciarios y de otros intervinientes deberían quedar exentas del IVA. Ha cuidado de indicar que el Ministro federal de Hacienda no compartía la tesis de que en el modelo de referencia se diera una «prestación única pero divisible». Las observaciones presentadas ante este Tribunal por el Gobierno alemán han permitido precisar que, en la prác-

tica, estas entregas y prestaciones no se benefician de la exención que, sin embargo, está prevista por la Ley.

A efectos de determinar en qué medida estas disposiciones nacionales pueden considerarse compatibles con el Derecho comunitario, el Juez remitente ha planteado dos cuestiones, reproducidas en el informe para la vista, cuyo sentido es sustancialmente el siguiente:

1) ¿Puede considerarse el «modelo del propietario promotor de la obra» como una única «entrega de edificios o de parte de los mismos y del terreno sobre el que se levanten» en el sentido de la letra g) del artículo 13, parte B, y de la letra b) del apartado 3 del artículo 28, en relación con el apartado 16 del Anexo F de la Directiva, que corresponden a supuestos de exención del IVA autorizados por este texto, o bien las operaciones distintas a la que tiene por objeto la compra de un terreno quedan incluidas en el apartado 1 del artículo 2 de la Directiva que somete 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»?

En otros términos, ¿estamos en presencia de una única operación exenta del IVA en virtud de la Directiva, o debe entenderse que las operaciones en cuestión, exclusión hecha de la transacción que concierne al terreno, están sujetas al IVA en virtud de su artículo 2?

2) En la medida en que resulte de la respuesta a la primera cuestión que las operaciones distintas de la relativa a la transmisión del terreno están sujetas al IVA, ¿no es contrario al objetivo armonizador perseguido por la Directiva que estén igualmente sujetas a una segunda imposición, tal como el impuesto de transmisión?

2. No se discute que la operación que tiene por objeto el terreno edificable está exenta

en virtud de la letra b) del apartado 3 del artículo 28 de la Directiva, a cuyo tenor:

«En el curso del período transitorio», inicialmente fijado en cinco años a partir del 1 de enero de 1978, «los Estados miembros podrán:

[...]

b) continuar dejando exentas las operaciones enumeradas en el Anexo F, en las condiciones vigentes en el Estado miembro.»

El apartado 16 del Anexo F se refiere a las «entregas de edificios y de terrenos indicados en el apartado 3 del artículo 4», cuyo apartado b) alude a la «entrega de terrenos edificables».

Tampoco se niega, por una parte, que el Derecho alemán vigente en la fecha de la Directiva eximía del impuesto a las operaciones de este tipo y, por otra, que al no haberse adoptado ninguna decisión en el citado plazo, el régimen transitorio continúa aplicándose.

Planteada como primera cuestión a resolver, la determinación de si las entregas y las prestaciones de servicios suministradas por el empresario y por los responsables de la edificación o la fiduciaria, en el modelo descrito, se integran, con la compra del terreno, en una operación única, el Gobierno alemán y la Comisión han llegado a una propuesta idéntica de solución: dichas entregas y prestaciones, que no pueden considerarse incluidas en los supuestos de exención contemplados por el Juez remitente, están sujetas al impuesto en virtud del apartado 1 del artículo 2 de la Directiva.

Llegados a este punto, se hace necesaria una precisión: si bien, como se desprende de sus escritos, la Comisión pudo estimar, a partir de la resolución remitida, que la jurisprudencia del Bundesfinanzhof había creado una extensión de los supuestos de exención

prevista por la letra a) del apartado 9 del artículo 4 de la Ley alemana sobre los impuestos sobre el volumen de negocios, los debates, como hemos indicado, han permitido establecer que, en la práctica, la Administración fiscal alemana somete al IVA las entregas y prestaciones en cuestión. El Juez remitente evoca, pues, una hipótesis de no acumulación que resulta teóricamente posible mediante la combinación del Derecho nacional y de la jurisprudencia del Bundesfinanzhof, pero que de hecho no se produce.

Por lo que se refiere a la segunda cuestión, el Gobierno alemán y la Comisión consideran que la Directiva, habida cuenta de las disposiciones de su artículo 33, no constituye un obstáculo, en lo tocante a las ventas inmobiliarias, para el mantenimiento o el establecimiento por un Estado miembro de impuestos de transmisión.

Los esposos Kerrutt únicamente han presentado observaciones orales, insistiendo particularmente en la segunda cuestión. En su opinión, el objetivo perseguido por el Derecho, tanto comunitario como nacional, es evitar que un mismo hecho dé lugar a una doble imposición.

3. Antes de investigar si las entregas de bienes o prestaciones de servicios realizadas en el marco del modelo en cuestión pueden ser consideradas, juntamente con la operación cuyo objeto es el terreno, como un único hecho y constituir un supuesto de exención previsto por la Directiva, comprobemos en qué medida se incluyen en el principio general establecido por el apartado 1 del artículo 2 de dicho texto.

Parece incontrovertible que estas operaciones están incluidas dentro de las muy amplias categorías definidas por dicho texto, explicitado por el apartado 1 del artículo 4, por el apartado 1 del artículo 5, y por el apartado 1 del artículo 6. Ninguna disposición de la Directiva permite afirmar *a priori* que puedan reagruparse, en función de su común finalidad —en este caso, la entrega

de un edificio—, varias entregas de bienes o prestaciones de servicios con vistas a ser consideradas como un único hecho. El artículo 10 de la Directiva refuerza la idea de que cada entrega o cada prestación es por sí misma un devengo del impuesto y determina su exigibilidad. Es, en efecto, en el momento en que se realizan cuando se produce el devengo del impuesto (apartado 2 del artículo 10 de la Directiva). No podría, por consiguiente, remitirse su efecto, desde el punto de vista de la imposición, al momento de la finalización del conjunto de la operación inmobiliaria.

De ello se deriva, en primer lugar, que las entregas y prestaciones de los empresarios y de los responsables de la edificación que intervienen en el marco de un modelo, como el denominado del propietario promotor de la obra, están en principio sujetas al IVA y no pueden considerarse, juntamente con la operación que tiene por objeto el terreno, a la que están vinculadas pero de la que son jurídicamente independientes, como una operación única.

La estructura del apartado 3 del artículo 4 de la Directiva confirma este análisis: en la letra a) contempla «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», lo que corresponde a una operación única desde los puntos de vista económico y jurídico en la medida en que se trate de la transmisión de propiedad de un terreno edificado. La letra b) atañe específicamente a la entrega de un terreno edificable aisladamente considerada, lo que implica que ésta no integra necesariamente, junto a las entregas y prestaciones subsiguientes y jurídicamente distintas relativas a la construcción, un conjunto de operaciones constitutivo de un único devengo del IVA.

4. Examinemos ahora las disposiciones eximentes contempladas por el Juez remitente.

Por lo que se refiere, en primer lugar, a la letra g) del artículo 13, parte B, de la Directiva, dicho texto exime del IVA «las entregas de edificios o de partes de los mismos, y del terreno sobre el que se levanten, distintas a las contempladas en la letra a) del apartado 3 del artículo 4».

Por definición, no puede referirse más que a los edificios que ya han sido ocupados al menos una vez. El caso de autos no entraría, pues, en su ámbito de aplicación, al referirse a un edificio que nunca ha sido ocupado.

Por lo que atañe a la exención que pudiera resultar de la letra b) del apartado 3 del artículo 28, en relación con el Anexo F, debe distinguirse entre las entregas de edificios y del terreno sobre el que se levantan y las de terrenos edificables, sucesivamente contempladas en las letras a) y b) del apartado 3 del artículo 4 de la Directiva.

Como ya hemos indicado y está confirmado por una notificación del Ministerio federal de Hacienda de 14 de junio de 1984 (Bundessteuerblatt I, 1984, p. 430), las entregas de terrenos edificables [letra b) del apartado 3 del artículo 4 de la Directiva] exentas del IVA en el momento de entrada en vigor de la Directiva, siguen estándolo en virtud del texto antes citado.

Si, por el contrario, se trata de la entrega de un edificio o de parte del mismo y del terreno sobre el que se levanta, operación única, jurídicamente distinta de las que le han precedido (compra del terreno, entregas y prestaciones diversas), debe resaltarse que las entregas de bienes y prestaciones de servicios en el marco del modelo del propietario promotor de la obra nunca han estado como tales exentas del IVA en la República Federal de Alemania, ni antes ni, como hemos visto, después de la entrada en vigor de

la Directiva. De ello se sigue que, en semejante hipótesis, no puede fundamentarse exención alguna en las disposiciones de la letra b) del apartado 3 del artículo 28 de la Directiva.

5. Habida cuenta de la finalidad de la primera cuestión, la Comisión, en sus escritos, ha investigado si los supuestos de exención previstos por la Directiva, distintos a los contemplados por el Juez remitente, podían ser aplicados a algunas de las operaciones realizadas en el modelo de referencia.

Esta iniciativa merece aprobación. Se inscribe en la línea de la jurisprudencia de este Tribunal de Justicia. Muy recientemente todavía, en la sentencia de 20 de marzo de 1986 (asunto 35/85, Procureur de la République contra Tissier, Rec. 1986, p. 1207), ha declarado este Tribunal que:

«con el fin de dar una respuesta útil al órgano jurisdiccional que le ha sometido una cuestión prejudicial, el Tribunal puede verse obligado a tomar en consideración normas de Derecho comunitario a las que no se haya referido el Juez nacional en el enunciado de la consulta» (apartado 9, *in fine*).

Habida cuenta de las precisiones hechas en la resolución remitida, parece que ciertos contratos celebrados por los demandantes en el asunto principal —contratos de fianza, de intermediación financiera— podrían estar incluidos en el ámbito de aplicación de los apartados 1 y 2 de la letra d) del artículo 13, parte B, de la Directiva, a tenor de los cuales:

«[...] los Estados miembros eximirán, en las condiciones por ellos fijadas [...]

d) las operaciones siguientes:

- 1) la concesión y la negociación de créditos, así como la gestión de créditos efectuada por quienes los concedieron;
- 2) la negociación y la prestación de fianzas, cauciones y otras modalidades de

garantía, así como la gestión de garantías de créditos efectuada por quienes los concedieron».

Como recordó este Tribunal en la sentencia supracitada (35/85, apartado 9, *in fine*), compete al Juez nacional en su caso, si igualmente le ha sido sometida esta cuestión, la comprobación de si algunos de los contratos celebrados en el marco del modelo de referencia están incluidos en el ámbito de aplicación de la letra d) del artículo 13, parte B, de la Directiva.

En suma, nos parece que, aun cuando a los efectos del establecimiento de la base imponible de otro impuesto, el Derecho nacional permita considerar un conjunto de entregas y prestaciones de servicios como una única operación, no sucede lo mismo por lo que respecta a la aplicación del IVA en virtud de la Directiva. Cada una de las operaciones realizadas en el marco de este conjunto está sujeta a dicho impuesto, salvo exención prevista o permitida por el texto comunitario.

Debemos examinar ahora la segunda cuestión, relativa a la posibilidad de una doble imposición.

6. A este respecto, el artículo 33 de la Directiva es claro. Su texto es, en efecto, el siguiente:

«Sin perjuicio de lo que se establezca en otras disposiciones comunitarias, las disposiciones de la presente Directiva no se oponen al mantenimiento o al establecimiento, por un Estado miembro, de impuestos sobre los contratos de seguros, sobre juegos y apuestas, sobre consumos específicos, de derechos de registro y, en términos generales, de cualquier impuesto, derecho o tasa que no tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios.»

Como recuerda con razón el Gobierno alemán, y como indica su propia denomina-

ción, la Directiva tiende a armonizar las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios. Esta armonización, como acaba de confirmar el artículo 33, no se extiende a otros impuestos, que los Estados miembros son libres de mantener o de establecer en la medida en que no tengan carácter de impuesto sobre el volumen de negocios. Este es el caso del impuesto de transmisión.

Nuestra propuesta de contestación a la segunda cuestión va en este sentido. El Juez

remitente, en el último fundamento de su resolución, expone que, en este caso, habida cuenta de la jurisprudencia del Bundesverfassungsgericht (Tribunal Constitucional), debe procederse a un examen de la constitucionalidad de la legislación alemana sobre los impuestos de transmisión con objeto de evitar la doble imposición de una misma prestación. Este punto corresponde en todo caso al ordenamiento interno del Juez remitente y carece de incidencia sobre el Derecho comunitario en la medida en que las normas que éste establece sean respetadas.

7. En consecuencia, proponemos que este Tribunal responda como sigue al Finanzgericht Düsseldorf:

«1) Una operación integrada por un contrato de venta de un terreno no edificado así como por contratos de empresa y de prestaciones de servicios que tienen por objeto la construcción y la entrega de un edificio levantado sobre el terreno, no constituye una “entrega de edificios o partes de edificios y de la porción de terreno sobre la que éstos se levantan”, en el sentido de la letra a) del apartado 3 del artículo 4, y de la letra g) del artículo 13, parte B, de la Sexta Directiva 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, “en materia de armonización de las legislaciones de los Estados miembros relativas a los impuestos sobre el volumen de negocios-Sistema común del Impuesto sobre el Valor Añadido: base imponible uniforme”.

Debe considerarse constitutiva de una entrega de un terreno edificable en el sentido de la letra b) del apartado 3 del artículo 4 de la Sexta Directiva, seguida de una serie de entregas y prestaciones de servicios.

Estas últimas están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido, en virtud del apartado 1 del artículo 2 de la Sexta Directiva, sin perjuicio de las exenciones que ésta prevé, especialmente de las que se refieren a las operaciones contempladas en los apartados 1 y 2 de la letra d) del artículo 13, parte B.

2) Del artículo 33 de la Sexta Directiva se desprende que un Estado miembro puede mantener o establecer impuestos de transmisión sobre operaciones inmobiliarias sometidas, por otro lado, al Impuesto sobre el Valor Añadido.»