SENTENCIA DEL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta) de 16 de diciembre de 1992 *

En el asunto C-208/91,

que tiene por objeto una petición dirigida al Tribunal de Justicia, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, por el tribunal de grande instance de Nantes, destinada a obtener, en el litigio pendiente ante dicho órgano jurisdiccional entre

Raymond Beaulande

y

Directeur des services fiscaux de Nantes,

una decisión prejudicial sobre la interpretación del artículo 33 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, p. 1; EE 09/01, p. 54),

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

integrado por los Sres.: C. N. Kakouris, Presidente de Sala; M. Díez de Velasco, y P. J. G. Kapteyn, Jueces;

Abogado General: Sr. M. Darmon;
Secretario: Sr. H. A. Rühl, administrador principal;

* Lengua de procedimiento: francés.

consideradas las observaciones escritas presentadas:

— En nombre del Sr. R. Beaulande, por él mismo;

— en nombre del Gobierno francés, por los Sres. P. Pouzoulet, Subdirector de la Dirección de Asuntos Jurídicos del Ministerio de Asuntos Exteriores, y G. de Bergues, Secretario adjunto principal de dicho Ministerio, en calidad de Agentes;

— en nombre de la Comisión, por el Sr. Johannes Føns Bühl, Consejero Jurídico, en calidad de Agente;

habiendo considerado el informe para la vista;

oídas las observaciones de las partes, expuestas en la vista de 11 de junio de 1992, durante la cual el Sr. Beaulande fue representado por M^es J. C. Bouchard y X. Casal, Abogados de Hauts-de-Seine;

oídas las conclusiones del Abogado General, presentadas en audiencia pública el 17 de septiembre de 1992;

dicta la siguiente

Sentencia

1 Mediante resolución de 7 de mayo de 1991, recibida en el Tribunal de Justicia el 2 de agosto siguiente, el tribunal de grande instance de Nantes planteó, con arreglo al artículo 177 del Tratado CEE, una cuestión prejudicial sobre la interpretación del artículo 33 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, p. 1; EE 09/01, p. 54; en lo sucesivo, «Sexta Directiva»).

2 Dicha cuestión se suscitó en el marco de un litigio entre el Sr. R. Beaulande y el Directeur des services fiscaux de Loire Atlantique con motivo del cobro de unos derechos de registro sobre un terreno edificable.

3 Se deduce de los autos que el Sr. Beaulande adquirió el 16 de enero de 1980 una casa en Nantes comprometiéndose a derribarla y a construir, en su lugar, un edificio destinado a vivienda en un plazo de cuatro años.

4 Al estar sujeta la adquisición al régimen del IVA inmobiliario conforme al artículo 257 del code général des impôts francés (en lo sucesivo, «CGI»), el Sr. Beaulande abonó este impuesto y se le eximió del pago de los derechos de registro en virtud del artículo 691 del CGI. Esta disposición prevé, en efecto, que las adquisiciones de terrenos sin edificar o con edificios que vayan a ser derruidos están exentas de los derechos de registro, cuando dan lugar al pago del Impuesto sobre el Valor Añadido, a condición, en particular, de que la escritura de adquisición contenga el compromiso de construir un edificio en un plazo de cuatro años a contar desde la fecha de la escritura y que el adquirente justifique la ejecución de las obras al expirar dicho plazo.

5 El artículo 1840 G *ter* del CGI dispone que si no se aporta el justificante previsto en el artículo 691, el adquirente tiene la obligación de pagar, al primer requerimiento, el derecho de registro del que se le había eximido y, además, un derecho suplementario del 6 %. Sin embargo, conforme al artículo 291 del Anexo II del CGI, el IVA abonado con ocasión de la compra y que no ha sido deducido aun puede imputarse a los derechos de registro exigidos.

6 Al no haberse construido el edificio en el plazo prescrito, la Administración Tributaria exigió al Sr. Beaulande los derechos que debía con arreglo al artículo 1840 G *ter* del CGI.

7 Tras desestimarse la reclamación que había presentado ante los services fiscaux de Loire Atlantique, el Sr. Beaulande emplazó, el 14 de septiembre de 1989, al Director de dichos servicios ante el tribunal de grande instance de Nantes. En apoyo de su recurso para que se declarase nula la providencia de apremio, alegó en particular que los derechos de registro que se le reclaman tienen el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios, de forma que su coexistencia con el IVA con motivo de una misma transmisión constituye una infracción del artículo 33 de la Sexta Directiva.

8 Por considerar que la solución del litigio dependía de la interpretación de la Sexta Directiva, dicho órgano jurisdiccional decidió plantear al Tribunal de Justicia la siguiente cuestión prejudicial:

«Los derechos de registro percibidos sobre las adquisiciones de terrenos edificables en caso de incumplimiento del compromiso de construir en el plazo de 4 años, con posibilidad de prórroga, que son proporcionales al valor del inmueble ¿no tienen carácter de impuesto sobre el volumen de negocios y no son, por tanto, incompatibles, por lo que respecta a las disposiciones del artículo 33 de la Sexta Directiva del Consejo de las Comunidades Europeas, de 17 de mayo de 1977, con el Impuesto sobre el Valor Añadido percibido en el momento de la adquisición?»

9 Para una más amplia exposición del contexto normativo y de los hechos del litigio principal, del desarrollo del procedimiento así como de las observaciones escritas presentadas, la Sala se remite al informe para la vista. En lo sucesivo sólo se hará referencia a estos elementos en la medida exigida por el razonamiento del Tribunal.

10 La cuestión prejudicial tiene esencialmente por objeto saber si el artículo 33 de la Sexta Directiva se opone al establecimiento o al mantenimiento de un tributo nacional que presenta las características de los derechos de registro percibidos por la adquisición de terrenos edificables en caso de que no se cumpla el compromiso de construir en el plazo fijado por la normativa nacional aplicable.

11 Procede recordar en primer lugar que, a tenor del artículo 33 de la Sexta Directiva «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».

12 A continuación hay que señalar que, según jurisprudencia reiterada de este Tribunal de Justicia (véase, recientemente, la sentencia de 7 de mayo de 1992, Bozzi, C-347/90, Rec. p. I-2947, apartado 9), el objetivo del artículo 33, antes mencionado, es evitar que se establezcan impuestos, derechos o tasas que, al gravar la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al IVA, pondrían en peligro el funcionamiento del sistema común de este último impuesto. Es preciso considerar en todo caso que gravan la circulación de bienes y servicios de una manera comparable al IVA los impuestos, derechos y tasas que presentan las características esenciales del IVA.

13 De ello se deduce que el artículo 33 de la Sexta Directiva no se opone al mantenimiento o al establecimiento de derechos de registro o de otro tipo de impuestos, derechos o tasas, en tanto que éstos no posean las características esenciales del IVA.

14 A propósito de dichas características, es necesario recordar en primer lugar que, como este Tribunal de Justicia ha señalado en diversas ocasiones (véanse, en particular, las sentencias de 3 de marzo de 1988, Bergandi, 252/86, Rec. p. 1343, apartado 15; de 13 de julio de 1989, Wisselink, asuntos acumulados 93/88 y 94/88, Rec. p. 2671, apartado 18; de 19 de marzo de 1991, Giant, C-109/90, Rec. p. I-1385, apartados 11 y 12; de 31 de marzo de 1992, Dansk Denkavit, C-200/90, Rec. p. I-2217, apartado 11, y de 7 de mayo de 1992, Bozzi, antes citada, apartado 12), el IVA se aplica con carácter general a las transacciones que tengan por objeto bienes o servicios; es proporcional al precio de estos bienes y de estos servicios; se percibe en cada una de las fases del proceso de producción y de distribución, y, por último, se aplica sobre el valor añadido de los bienes y de los servicios, pues el impuesto exigible al efectuar una transacción se calcula deduciendo previamente el impuesto abonado en la transacción precedente.

15 Procede declarar a continuación que un tributo como el que describe el órgano jurisdiccional nacional no reúne las características esenciales del IVA, antes mencionadas.

16 En efecto, en primer lugar, unos derechos de registro como los descritos por el órgano jurisdiccional nacional no constituyen un impuesto general, puesto que sólo se aplican a los bienes inmuebles, cedidos a título oneroso, cuya transmisión da lugar a cierto número de formalidades. El objeto de tales derechos no es, por consiguiente, abarcar el conjunto de las operaciones económicas realizadas en el Estado miembro de que se trata.

17 En segundo lugar, no se trata aquí de procesos de producción y de distribución, puesto que los derechos de registro se perciben únicamente cuando el bien inmueble entra en el patrimonio del consumidor final. Además, no se pueden deducir de derechos de la misma naturaleza, abonados en transmisiones posteriores.

18 Finalmente, la percepción de dichos derechos no tiene en cuenta el valor añadido, sino que se basa en la totalidad del valor del bien.

19 Por consiguiente, procede responder a la cuestión planteada por el tribunal de grande instance de Nantes que el artículo 33 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se opone al establecimiento o al mantenimiento de un tributo nacional que posee las características de derechos de registro percibidos sobre la adquisición de terrenos edificables, en caso de incumplimiento del compromiso de construir en el plazo fijado por la normativa nacional aplicable.

Costas

20 Los gastos efectuados por el Gobierno francés y 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.

En virtud de todo lo expuesto,

EL TRIBUNAL DE JUSTICIA (Sala Cuarta),

pronunciándose sobre la cuestión planteada por el tribunal de grande instance de Nantes mediante resolución de 7 de mayo de 1991, declara:

El artículo 33 de la Sexta Directiva debe interpretarse en el sentido de que no se opone al mantenimiento o al establecimiento de un tributo nacional que posee las características de derechos de registro percibidos sobre la adquisición de terrenos edificables, en caso de incumplimiento del compromiso de construir en el plazo de cuatro años previsto por la normativa nacional.

Kakouris Díez de Velasco Kapteyn

Pronunciada en audiencia pública en Luxemburgo, a 16 de diciembre de 1992.

El Secretario

J.-G. Giraud

El Presidente de la Sala Cuarta

C. N. Kakouris