cular de derechos de registro, en tanto que éstos no posean dichas características.

De ello se deduce que la mencionada disposición debe interpretarse en el sentido de que no se opone al establecimiento o al mantenimiento de un tributo nacional del tipo de los derechos de registro establecidos en Francia y percibidos sobre la adquisición de terrenos edificables, en caso de incumplimiento del compromiso de construir en el plazo fijado por la normativa aplicable. En efecto, dichos derechos de registro no constituyen un impuesto general; no se aplican a las diferentes fases de un proceso de producción y de distribución puesto que se perciben únicamente cuando el bien inmueble entra en el patrimonio del consumidor final; no se pueden deducir de derechos de la misma naturaleza, abonados en transmisiones posteriores y su percepción no tiene en cuenta el valor añadido, sino que se basa en la totalidad del valor del bien.

INFORME PARA LA VISTA
presentado en el asunto C-208/91 *

I. Marco jurídico del litigio principal

A. *Las disposiciones nacionales*

1. En Derecho francés, están sujetas al Impuesto sobre el Valor Añadido las operaciones dirigidas a la construcción o a la entrega de inmuebles con arreglo al apartado 7 del artículo 257 del code général des impôts (en lo sucesivo, «CGI») que indica:

«1. Se incluyen en particular:

las ventas [...] de terrenos edificables, los bienes equiparados a estos terrenos por el artículo 691 [...]»

2. Según los términos del artículo 691 del CGI:

«I. Están exentas de la tasa de publicidad registral o de los derechos de registro cuando están sujetas al pago del IVA las adquisiciones

1° de terrenos sin edificar o con edificios que vayan a ser derruidos;

[...]

* Lengua de procedimiento: francés.

II. Esta exención está sometida a la condición de que:

1º La escritura de adquisición contenga el compromiso, por parte del adquirente, de llevar a cabo en un plazo de cuatro años a contar desde la fecha de la escritura las obras necesarias, según el caso, para construir un edificio o un grupo de edificios, para terminar los edificios inacabados o para construir locales nuevos sobreedificados, y que precise el número, la naturaleza y el destino de los edificios cuya construcción se ha proyectado;

[...]»

3. Refiriéndose a este artículo, el CGI dispone en su artículo 1840 G *ter*:

«Si no se cumple la condición prevista en el número 2 del apartado II del artículo 691, el adquirente tiene la obligación de pagar, al primer requerimiento, el impuesto del que se le había eximido y, además, un derecho suplementario del 6 %. Las modalidades de aplicación del presente artículo serán determinadas por Decreto.»

4. Finalmente, el artículo 291 del Anexo II del CGI indica en un segundo apartado:

«Sin embargo, el Impuesto sobre el Valor Añadido que ha sido recaudado con ocasión de la operación reflejada por las escrituras de que se trata es deducible de estos impuestos hasta el límite de su importe, salvo que haya sido ya objeto de una deducción con ocasión de una nueva transmisión del mismo inmueble.»

B. *Las disposiciones comunitarias*

5. El 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») dispone:

«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.»

II. Hechos y fase escrita del procedimiento

6. El Sr. Beaulande, demandante en el procedimiento principal, adquirió en enero de 1980 una casa en Nantes comprometiéndose a demolerla y a construir un inmueble destinado a vivienda en un plazo de cuatro años.

7. El Sr. Beaulande posteriormente solicitó y obtuvo sucesivamente en relación con dicha casa, tres licencias de obras, que fueron objeto de retirada voluntaria. El 11 de septiembre de 1984, la Administración Tributaria denegó su solicitud de prórroga de plazo para construir y, el 12 de noviembre de 1984, le notificó una liquidación complementaria que fue confirmada el 26 de febrero de 1985.

8. El 4 de junio de 1986, se inició el procedimiento de recaudación por vía de apremio de los derechos de registro (transmisiones patrimoniales) devengados con arreglo al artículo 1840 G *ter* del code général des impôts por un importe de 221.700 FF, además de un derecho suplementario del 6 %, o sea, 73.091 FF.

9. El Sr. Beaulande presentó una reclamación que fue desestimada mediante decisión de 2 de junio de 1989, notificada el 13 de julio del mismo año.

10. Mediante escrito de 14 de septiembre de 1989, el Sr. Beaulande emplazó judicialmente al Directeur des services fiscaux de Loire Atlantique para que se declarase nula la providencia de apremio de 4 de junio de 1986, invocando principalmente que los derechos de registro tienen el carácter de un impuesto sobre el volumen de negocios, de manera que su coexistencia para una sola operación con el IVA constituye una infracción del artículo 33 de la Sexta Directiva.

11. La Administración Tributaria francesa respondió alegando que no debe aislarse el artículo 33 de la Sexta Directiva del contexto global de esta Directiva. Ahora bien, la letra b) del apartado 3 del artículo 4 determina que los Estados miembros tienen la facultad de considerar sujeta al IVA «la entrega de terrenos edificables». Según la Administración Tributaria francesa, se deduce de ello que el Estado francés puede limitar en el tiempo la exigibilidad del IVA sobre los terrenos edificables y subordinarla al compromiso del adquirente de construir en el plazo de cuatro años y, en su defecto, las transacciones inmobiliarias pueden ser gravadas con los derechos de registro proporcionales.

12. El tribunal de grande instance de Nantes, al que se sometió este litigio, decidió, mediante resolución de 7 de mayo de 1991, solicitar al Tribunal de Justicia que se pronuncie con carácter prejudicial sobre la siguiente cuestión:

«Los derechos de registro percibidos sobre las adquisiciones de terrenos edificables en caso de incumplimiento del compromiso de construir en el plazo de cuatro 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?»

13. La resolución de remisión se registró en la Secretaría del Tribunal de Justicia el 2 de agosto de 1991.

14. Conforme al artículo 20 del Protocolo sobre el Estatuto del Tribunal de Justicia de la CEE presentaron observaciones escritas el Sr. R. Beaulande, demandante en el procedimiento principal, haciéndose cargo él mismo de su representación; el Gobierno francés, representado por el Sr. Ph. Pouzoulet y el Sr. G. de Bergues, en calidad de Agentes, y la Comisión de las Comunidades Europeas, representada por el Sr. J. F. Bühl, Consejero Jurídico, en calidad de Agente.

III. Motivos y alegaciones de las partes

1. El *Sr. Beaulande, demandante en el procedimiento principal,* procede primero a describir la legislación francesa en la materia, afir-

mando que ésta tiene como finalidad: 1) introducir en el campo de aplicación del IVA los terrenos edificables y 2) excluirlos retroactivamente de este campo de aplicación del IVA si en un plazo de cuatro años no se ha construido un edificio sobre el terreno. En este caso, según precisa el demandante, el régimen del IVA aplicado inicialmente se replantea y se recaudan los derechos de registro con carácter retroactivo. Esta legislación, por lo tanto, tendría como resultado anular retroactivamente la imposición inicial (IVA), para sustituirla por los derechos de registro.

El demandante examina a continuación la conformidad de la legislación francesa con la Sexta Directiva. Hace ver, primeramente, que la aplicación estricta de esta Directiva obliga a emplear una definición objetiva del terreno edificable y no una definición condicional [la que contempla la letra b) del apartado 3 del artículo 4 de la Sexta Directiva]. Según el demandante, la definición condicional puede llevar a cuestionar de nuevo el régimen del IVA en vigor el día del devengo del impuesto (apartados 1 y 2 del artículo 10).

El demandante realiza, en segundo lugar, un examen crítico de la jurisprudencia del Tribunal de Justicia acerca de la interpretación del artículo 33 de la Sexta Directiva y más concretamente de las sentencias de 13 de julio de 1989, Wisselink (asuntos acumulados 93/88 y 94/88, Rec. p. 2671), y de 19 de marzo de 1991, Giant (C-109/90, Rec. p. I-1385), en las cuales el Tribunal de Justicia consideró que los impuestos sobre el volumen de negocios, al no tener un carácter general, no están afectados por la prohibición impuesta por el artículo 33. Ahora bien, según el demandante, este enfoque contradice los objetivos de la Primera, Segunda y Sexta Directivas IVA. Esto es tan cierto, continúa afirmando, que cuando se aplicaron en Francia las Directivas mencionadas, se suprimieron no menos de 15 impuestos sobre el volumen de negocios, especialmente los impuestos únicos. Con arreglo al resultado que debe alcanzarse, fijado por estas Directivas, se trata de hacer del IVA el impuesto único sobre el consumo, la consecución de esto supone la supresión de los impuestos especiales de carácter indirecto.

En opinión del demandante, el hecho de considerar hoy en día que los impuestos únicos, que tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios, son compatibles con el IVA, equivale a desconocer todo el trabajo de armonización deseado por el legislador comunitario, a no respetar los resultados fijados por las Directivas, a cuestionar de nuevo el objetivo de neutralidad del impuesto sobre el consumo y a permitir, de nuevo, la aparición de impuestos especiales.

En tercer lugar, el demandante hace observar que la lectura del artículo 33 da lugar a una pregunta fundamental: ¿«derecho o tasa que tenga carácter de impuesto sobre el volumen de negocios», quiere decir simplemente IVA?, dicho de otro modo, ¿es el IVA el único impuesto sobre el volumen de negocios contemplado en el artículo 33?

Según el demandante, dado que el artículo 33 se refiere a los impuestos sobre el volumen de negocios en plural, ello significa que va dirigido necesariamente a impuestos distintos del IVA. Ahora bien, la interpretación mantenida hasta la fecha por el Tribunal de Justicia parece indicar que dicha interpretación sólo contempla el IVA o cualquier otro impuesto que tenga el mismo carácter que el IVA.

El demandante considera que esta interpretación le resta todo alcance real al artículo 33. Sin embargo, el objetivo de este artículo le parece claro: la libre circulación, así como las características de un mercado inte-

rior implican que el IVA sea el único impuesto general sobre el consumo que grave los productos y los servicios. Sostiene, por ello, que cualquier otro impuesto sobre el volumen de negocios que se añada, repercute sobre el precio y causa unas distorsiones económicas que el artículo 33 ha querido suprimir.

Si se quiere admitir que un impuesto sobre el volumen de negocios es un impuesto que grava una operación y que es directamente proporcional al precio de dicha transacción, en este caso concreto, los derechos de registro exigidos retroactivamente al demandante presentan, según él, innegablemente el carácter de un impuesto de este tipo.

El demandante considera, finalmente, que el hecho de exigir retroactivamente por un terreno edificable un derecho proporcional equivale a imponer un impuesto acumulativo que presenta las características de un impuesto sobre el volumen de negocios y que falsea el objetivo de neutralidad fijado por la Sexta Directiva.

El demandante señala en este sentido que vendió el terreno en régimen del IVA, impuesto que efectivamente pagó a Hacienda. El precio de venta, por lo tanto, fue gravado indirectamente con los mencionados derechos. Si el adquirente no hubiera construido, habría sido objeto a su vez de una liquidación de la misma naturaleza, sometida a deducción del IVA soportado inicialmente. El demandante afirma que de esta forma se vuelve a encontrar en cada fase el impuesto acumulativo que, sin embargo, las sucesivas Directivas han intentado hacer desaparecer para que se pueda alcanzar el objetivo de neutralidad.

2. Según el *Gobierno francés,* se deduce indudablemente de los propios términos del artículo 33 de la Sexta Directiva que esta Directiva no excluye *a priori* la acumulación de tributos nacionales y el IVA. Argumenta al respecto que el Tribunal de Justicia ha admitido expresamente que, en su estado actual, el Derecho comunitario no se opone a la existencia de tales impuestos, incluyendo el caso en que su percepción puede conducir a una acumulación con el Impuesto sobre el Valor Añadido para una única y misma operación (sentencia de 8 de julio de 1986, Kerrut, 73/85, Rec. p. 2219).

Sobre este punto, el Gobierno francés resalta además que el dispositivo aplicable en Francia a los terrenos edificables no está dirigido a ocasionar una acumulación sistemática de los derechos de registro con el IVA, puesto que las transmisiones de estos bienes, en principio, están exentas de los derechos de registro. Sólo la eventual falta de construcción por parte del adquirente puede dar lugar excepcionalmente a una acumulación de este tipo, acumulación neutralizada, por añadidura, al tomar en cuenta el IVA ingresado y aún no deducido.

Como el principio de la acumulación, según el Gobierno francés, no puede ser discutido, todo depende de si el impuesto nacional de que se trata, por sus propias características, puede ser considerado como un impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva.

El Gobierno francés afirma que para determinar si un gravamen nacional constituye un impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva, el Tribunal de Justicia procede a examinar en qué medida este gravamen puede comprometer el funcionamiento del sistema común del IVA al gravar el bien

considerado de una manera comparable a la que caracteriza al IVA.

En este sentido alega que los derechos de registro objeto de litigio no constituyen un impuesto general a semejanza del IVA. En efecto, una de sus características reside en que sólo afectan a actos jurídicos enumerados por la Ley de forma precisa y limitativa. Añade que su cobro puede estar sometido a condiciones o, a la inversa, su exigibilidad limitada por ciertas circunstancias. Los derechos de registro, afirma el Gobierno francés, no tienen, por consiguiente, como objetivo o vocación alcanzar al conjunto de las operaciones económicas.

Considera igualmente que, a diferencia del IVA, los derechos de registro no constituyen impuestos sobre el consumo. Explica a este respecto que, si bien es lógico someter al IVA la adquisición de un bien, incluso de naturaleza inmobiliaria, cuando esta operación se integra en un proceso económico que está a su vez sometido al impuesto, esta justificación deja precisamente de ser efectiva cuando la transmisión no puede ya considerarse como parte integrante de una cadena de operaciones que entran dentro del ámbito de aplicación del impuesto.

Ahora bien, precisamente el derecho de registro sólo grava la transmisión del terreno cuando no puede considerarse que ese bien forma parte de la construcción o de la entrega de un inmueble; es decir, como un terreno edificable en el sentido que el derecho fiscal interno da a este concepto.

Según el Gobierno francés, las características del derecho de registro son las siguientes: se trata de un impuesto sobre el capital, que afecta a la riqueza adquirida, al contrario que el impuesto sobre el gasto, que se percibe por la riqueza consumida; grava el bien, con independencia de las transmisiones anteriores y posteriores, por el total de su valor en capital; no es nunca deducible de los derechos de la misma naturaleza abonados con ocasión de transmisiones posteriores; es soportado definitivamente por el deudor legal del impuesto y de esta forma no es repercutido, a pesar de que este último sea o no el consumidor final, cuando el bien entra en un circuito económico sometido al IVA.

El Gobierno francés alega también que los derechos de registro no constituyen impuestos exactamente proporcionales al precio. Los derechos de registro son efectivamente liquidados sobre el valor en capital del bien (artículo 666 del CGI). Según este Gobierno, este concepto, mucho más amplio que el definido por el artículo 11 de la Sexta Directiva que se refiere únicamente al precio, definido como la contraprestación obtenida, refleja significativamente la diferencia de naturaleza que existe entre derecho de registro e impuesto sobre el volumen de negocios.

El Gobierno francés sostiene finalmente que los derechos de registro se recaudan al mismo tiempo que el IVA y no en sustitución de este último y sin comprometer el funcionamiento del sistema común del IVA.

Por consiguiente, el Gobierno francés considera que los derechos de registro objeto de litigio no constituyen impuestos sobre el vo-

lumen de negocios en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva. Ello se deduce, por otra parte, de la sentencia del Tribunal de Justicia, de 8 de julio de 1986, Kerrut, antes citada.

Como conclusión, el Gobierno francés propone al Tribunal de Justicia que declare que el artículo 33 de la Sexta Directiva ha de ser interpretado en el sentido de que no se opone al mantenimiento o al establecimiento de tributos nacionales del tipo de los derechos de registro aplicados a las transmisiones de terrenos edificables.

3. La *Comisión* comienza recordando que el Tribunal de Justicia se ha pronunciado en diversas ocasiones acerca de la interpretación del artículo 33 de la Sexta Directiva. Según la Comisión, la prohibición impuesta a los Estados miembros por el artículo 33 de la Sexta Directiva de mantener o establecer por su propia iniciativa impuestos, derechos o tasas que tengan el carácter de impuestos sobre el volumen de negocios ha sido interpretada por el Tribunal de Justicia como una precisión del principio general enunciado en el artículo 5 del Tratado, según el cual corresponde a los Estados miembros asegurar el cumplimiento de las obligaciones derivadas del Tratado o resultantes de los actos de las Instituciones de la Comunidad.

La Comisión considera que el Tribunal en su interpretación del artículo 33 no utiliza la expresión «impuesto sobre el volumen de negocios» en su acepción más amplia, es decir, que el tributo calculado de acuerdo con el precio de un bien o de un servicio constituye un impuesto sobre el volumen de negocios. El Tribunal de Justicia, por el contrario, parece haber limitado el alcance de la prohibición enunciada en el artículo 33 de la Sexta Directiva a los tributos que graven bienes y servicios de una forma «que tenga el carácter» de un impuesto sobre el valor añadido y comprometa el funcionamiento del sistema comunitario del impuesto sobre el volumen de negocios, sentencia de 27 de noviembre de 1985, Rousseau Wilmot, (295/84, Rec. p. 3759), apartado 9.

La Comisión subraya en este sentido que aunque todos los tipos de impuestos que tienen como base imponible el volumen de negocios no se ven afectados, por lo tanto, por la prohibición enunciada en el artículo 33, la expresión «que tenga el carácter de» muestra claramente que no es imprescindible que un impuesto sea idéntico al impuesto comunitario para constituir un impuesto sobre el volumen de negocios en el sentido del artículo 33. Lo importante, según la Comisión, es saber si presenta las características del sistema fiscal común (sentencia Rousseau Wilmot, antes citada, apartado 15).

La Comisión, apoyándose en esta jurisprudencia, considera que el concepto de «impuestos sobre el volumen de negocios» en el sentido del artículo 33 de la Sexta Directiva debe definirse a la luz de las características del sistema fiscal común, tal y como están expresadas en particular en el artículo 2 de la Primera Directiva IVA que enuncia los principios comunes del Impuesto comunitario sobre el Valor Añadido, esto es: debe tratarse de un impuesto general y debe ser exactamente proporcional al precio de los bienes y de los servicios, sea cual fuere el número de transacciones ocurridas entre el productor/prestador de servicios y el consumidor.

La Comisión examina seguidamente las disposiciones de la Sexta Directiva relativas a

la entrega de un edificio o a la entrega de un terreno edificable. A este respecto, después de haber comprobado que una de las características de los bienes raíces es que son gravados, en un número de Estados miembros, por impuestos específicos sobre transmisiones, hace referencia a la exposición de motivos de la Sexta Directiva en la que subraya que «el gravamen de las entregas de edificios nuevos y de terrenos edificables no debería, sin embargo, suponer un aumento de la carga fiscal que grava estas operaciones. Por consiguiente, es necesario que los Estados miembros eviten, por razones de índole social, aplicar a algunas de estas operaciones derechos de registro [...]» (exposición de motivos *ad* artículo 5).

La Comisión considera que la legislación francesa se encuadra dentro de esta filosofía. Esta contempla, en las condiciones que determina, la exención de los derechos de registro, exigibles normalmente cuando tiene lugar la venta de un edificio que va a ser derribado. Esta operación entra entonces en el ámbito de aplicación del IVA.

Una ordenación de los impuestos de este tipo, continúa exponiendo la Comisión, es muy ventajosa económicamente pues, al contrario que el derecho de registro, el IVA es deducible. Por un lado, no hay impuesto residual no deducible y, por otro lado, el sujeto pasivo puede deducir inmediatamente el impuesto de una operación (la construcción de un edificio) que se lleva a cabo durante un período relativamente largo.

La Comisión explica que para evitar una evasión que consista en declarar la intención de construir con el único fin de ser eximido de los derechos raíces, la legislación francesa determina que el adquirente ha de construir en un plazo de 4 años y, además, que en su defecto se abonará una penalización del 6 %. En opinión de la Comisión, la acumulación de impuestos en este caso no es incompatible con la Sexta Directiva, puesto que la propia exposición de motivos sugiere simplemente evitar la acumulación de impuestos, sin imponerla.

La Comisión, finalmente, examina si el derecho francés de registro tiene el efecto de comprometer el funcionamiento del sistema del IVA al gravar la circulación de bienes y servicios y al afectar a las transacciones comerciales de una forma comparable a la que caracteriza al IVA.

A este respecto, después de recordar el sistema común del IVA tal y como ha sido interpretado por el Tribunal de Justicia en una jurisprudencia reiterada (véase, por último, la sentencia de 19 de marzo de 1991, Giant, antes citada), la Comisión hace observar que los derechos de registro ingresados por las adquisiciones de terrenos edificables, en caso de incumplimiento del compromiso de construir en un plazo de cuatro años, no constituyen un impuesto sobre el volumen de negocios aunque se calculen sobre el valor del terreno. Según la Comisión, no se trata de un impuesto general sobre el consumo y no afecta solamente a la plusvalía generada en cada fase.

Por añadidura, la Comisión señala que el propio artículo 33 indica expresamente que las disposiciones de la Directiva no se oponen al mantenimiento o al establecimiento de «derechos de registro».

La Comisión recuerda finalmente que el Tribunal de Justicia ya se ha pronunciado en sentido afirmativo sobre la compatibilidad con el artículo 33 de la Sexta Directiva de un impuesto similar a los derechos de transmisión discutidos en este caso (sentencia de 8 de julio de 1986, Kerrut, citada anteriormente, apartado 22).

La Comisión propone, entonces, dar a la cuestión prejudicial la siguiente respuesta:

«Los derechos de registro percibidos sobre las adquisiciones de terrenos edificables en caso de incumplimiento del compromiso de construir en el plazo de cuatro años, 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 77/388/CEE del Consejo, de 17 de mayo de 1977, con el Impuesto sobre el Valor Añadido percibido en el momento de la adquisición.»

M. Díez de Velasco
Juez Ponente