CONCLUSIONES DEL ABOGADO GENERAL SR. WALTER VAN GERVEN

presentadas el 9 de noviembre de 1989 *

Señor Presidente,
Señores Jueces,

1. El Hoge Raad der Nederlanden ha planteado dos cuestiones prejudiciales sobre la interpretación del apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva 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.* [1] Esta disposición reza como sigue:

«Se entenderá por "entrega de bienes" la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario.»

Resumen de los hechos del litigio principal

2. Dichas cuestiones se suscitaron en un litigio con motivo de transacciones inmobiliarias en las que participaron tres empresas: Shipping and Forwarding Enterprise Safe BV (en lo sucesivo, «Safe»), Kats Bouwgroep NV (en lo sucesivo, «Kats») y Abreka BV (en lo sucesivo, «Abreka»). Mediante acta notarial otorgada el 19 de junio de 1979, bajo el título de «Transmisión económica», Safe vendió a Kats los derechos sobre una villa con los correspondientes terrenos por el precio de 2 250 000 HFL, sin IVA.

Me parecen importantes las siguientes estipulaciones de este contrato:

— Safe se comprometía a transmitir a Kats un derecho incondicional de propiedad.

— A partir de la fecha del contrato eran de cuenta de Kats todos los frutos y cargas del bien vendido.

— A partir de la fecha del contrato eran de cuenta de Kats los riesgos de la cosa vendida.

— Safe se comprometía a efectuar la transmisión jurídica cuando Kats lo deseara y a más tardar el 31 de diciembre de 1982.

— A partir de la fecha del contrato la explotación de la cosa vendida se realizaría por cuenta y riesgo de Kats; a partir de este momento Kats podría realizar cualquier acto jurídico en relación con la cosa vendida; Safe se comprometía a no realizar acto jurídico alguno en relación con el bien vendido.

— Safe otorgaba a Kats un poder irrevocable para llevar a cabo la entrega jurídica.

3. En 1980 se procedió por orden de Kats a la demolición de la villa y el bien quedó convertido en un terreno edificable. En 1982, antes de que se produjera la entrega jurídica, quebró Kats. Mediante acta notarial de 11 de agosto de 1983 los síndicos de

* Lengua original: neerlandés.

1 — 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).

la quiebra de Kats vendieron a Abreka todos los derechos de Kats sobre el bien. El precio fue de 425 000 HFL, incrementado con el IVA correspondiente por importe de 76 500 HFL. Al mismo tiempo, Safe transmitió a Abreka la propiedad jurídica del bien.

4. El 1984 el Inspecteur der invoerrechten en accijnzen (Inspector de derechos de aduana e impuestos sobre consumos específicos) de Leiden giró a Safe una liquidación del Impuesto sobre el Volumen de Negocios por un importe de 343 125 HFL por razón del pago de 2 250 000 HFL que Kats hizo a Safe en concepto de entrega a cuenta por una entrega que debía ser calificada como sujeta al IVA. Safe recurrió contra esta liquidación. El Gerechtshof de La Haya anuló la liquidación. El Staatssecretaris van Financiën (Secretario de Estado de Hacienda) interpuso contra esta sentencia recurso de casación. En el marco de este recurso, el Hoge Raad ha solicitado al Tribunal de Justicia que se pronuncie sobre las cuestiones siguientes:

«1) ¿Debe interpretarse el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva en el sentido de que sólo existe entrega de un bien en el sentido de dicha disposición cuando se transmite la propiedad jurídica del mismo?

2) En caso de respuesta negativa a la primera pregunta, ¿existe también entrega de un bien, en el sentido expuesto, cuando su propietario jurídico:

— Asume contractualmente para con la otra parte obligaciones en cuya virtud todos los cambios de valor del bien vendido, así como los frutos y cargas de éste, son por cuenta y riesgo de la otra parte contratante.

— Se obliga en virtud del contrato a transmitir a la otra parte contratante la propiedad jurídica del bien en un momento futuro.

— Otorga en virtud del contrato a la otra parte contratante un poder irrevocable para que realice los actos jurídicos que produzcan dicha transmisión.

— En virtud del contrato pone materialmente el bien vendido a disposición de la otra parte contratante?»

5. Para comprender bien las cuestiones prejudiciales me parece útil enmarcar brevemente el concepto de «propiedad económica» en el Derecho neerlandés, señalar en qué ámbito utiliza la práctica neerlandesa este concepto y resumir la jurisprudencia neerlandesa sobre las consecuencias que puede tener este concepto con respecto a la aplicación de la Ley neerlandesa del Impuesto sobre el Volumen de Negocios.

La legislación, la jurisprudencia y la práctica en los Países Bajos

6. El concepto de «propiedad económica» se ha desarrollado en la jurisprudencia tributaria de los Países Bajos. En una sentencia de 19 de octubre de 1955,[2] el Hoge Raad mencionó este término explícitamente por primera vez:

«que el hecho de que una persona sea propietario de un bien y que como tal sea titular de un derecho real sobre dicho bien no excluye que, desde el punto de vista económico, el interés sobre dicho bien corresponda a otra persona, mientras dicho inte-

2 — BNB (Beslissingen Nederlandse Belastingsrechtspraak, decisión de la jurisprudencia fiscal neerlandesa) 1955, p. 377.

rés, que se podría denominar la propiedad económica, puede formar parte del patrimonio empresarial de esta otra persona».

En la abundante doctrina a la que han dado lugar esta y otras sentencias posteriores se pueden hallar numerosas definiciones del concepto de «propiedad económica». Todas las definiciones ponen de relieve que el interés radica en una persona distinta del propietario en el sentido del Derecho civil, lo cual en esencia presupone dos características:

— Todos los cambios de valor y todos los frutos y cargas relativos al bien corren por cuenta y riesgo de la otra persona.

— El poder de disposición real sobre el bien reside en la otra persona.

7. Tratándose de bienes muebles, normalmente la transmisión de la «propiedad económica» coincide con la transmisión de propiedad en el sentido del Derecho civil, es decir, según el Derecho neerlandés en el momento de la entrega (a diferencia de lo que sucede, entre otros, en el Derecho francés, en el que el principio del carácter consensual se aplica a las cosas fungibles). Tratándose de bienes inmuebles la situación es otra. Con arreglo al artículo 671 del Código civil neerlandés la transmisión de la propiedad jurídica de un inmueble tanto entre partes como frente a terceros sólo se produce por la inscripción del acta notarial de transmisión en los registros destinados al efecto. Por el contrario, la transmisión de la «propiedad económica» de un inmueble, si no coincide con la transmisión de la «propiedad jurídica», se produce en el momento de la puesta a disposición efectiva.

8. La práctica neerlandesa, especialmente en el sector inmobiliario, ha encontrado en la transmisión de la propiedad económica, cuya validez jurídica reconoció el Hoge Raad, como se ha dicho, una construcción jurídica para eludir el *impuesto.* El artículo 2 de la Wet op belastingen van rechtsverkeer (Ley de impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados) [3] dispone en particular que se percibirá un impuesto sobre transmisiones patrimoniales por la adquisición de inmuebles sitos en el territorio del Estado. Es de reiterada jurisprudencia que el término «adquisición» denota la transmisión de propiedad en el sentido del Derecho civil. Cuando una persona compra un bien inmueble, no exento del impuesto sobre transmisiones, con la finalidad de revenderlo a un tercero, les resulta más interesante a las partes transmitir solamente al comprador inicial la propiedad económica y por que la propiedad jurídica pueda transmitirse directamente del vendedor inicial al comprador final. En efecto, de este modo únicamente se devenga un solo impuesto sobre transmisiones patrimoniales.

9. Realmente, en la mayor parte de los casos la situación es más compleja. Para la transmisión de un bien inmueble se debe tener en cuenta la interacción entre el impuesto sobre *transmisiones* y el Impuesto sobre el *Volumen de Negocios.* Los bienes inmuebles, aunque no se «consumen», no están excluidos por su naturaleza del ámbito de aplicación del Impuesto sobre el Volumen de Negocios, pero crean, en cambio, problemas específicos. La legislación neerlandesa en la materia parte del principio de que se debe evitar en la medida de lo posible la acumulación de ambos impuestos. En este sentido, el artículo 15 de la Ley del impuesto sobre transmisiones patrimoniales y

3 — Ley de 24 de diciembre de 1970 (*Staatsblad,* 1970, p. 611) por la que se sustituye la legislación relativa a los impuestos de registro y de timbre por un nuevo régimen legal (Ley de impuestos sobre transmisiones patrimoniales y actos jurídicos documentados).

actos jurídicos documentados, que regula el impuesto sobre transmisiones, dispone que la entrega de un bien inmueble sujeto al Impuesto sobre el Volumen de Negocios está, en principio, exenta del impuesto sobre transmisiones.

Debe tenerse en cuenta, asimismo, que a menudo se modifica la naturaleza del bien inmueble durante el proceso de transmisión, lo que puede tener importantes consecuencias de carácter técnico fiscal, como es el caso en el presente asunto, en el que una villa se transforma en terreno edificable. De acuerdo con el régimen de exenciones contenido en el artículo 11 de la Wet op de omzetbelasting (Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios) de 1968, la transmisión de una casa «vieja» está, en principio, exenta del Impuesto sobre el Volumen de Negocios (pero no por ello está exenta del impuesto sobre transmisiones). Por el contrario, la transmisión de un terreno edificable está sujeta al Impuesto sobre el Volumen de Negocios (pero no al impuesto sobre transmisiones).

10. El presente caso se centra sobre el concepto de entrega tal como lo define el artículo 3 de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios de 1968 (en lo sucesivo, «la Ley»). Este concepto comprende entre otros:

«1) a) La transmisión de la propiedad de un bien en virtud de un contrato.

[...]

1) e) La transmisión y cesión de un bien en cuya virtud éste deja de formar parte de un patrimonio empresarial.»

En sus conclusiones en el asunto pendiente ante el Hoge Raad, el Abogado General Sr. M. Van Soest ha señalado que la disposición contenida en la letra e) del apartado 1 del artículo 3 fue añadida a la legislación en 1954 para colmar una «laguna» existente a la sazón, pero no para incluir en ella la transmisión de la propiedad económica. De la génesis de esta Ley, así como del sistema del artículo, la jurisprudencia [4] ha deducido hasta la fecha que (al igual que en materia del impuesto sobre transmisiones, tratado en el apartado 8 anterior), para interpretar el concepto de entrega, se debe tomar como base la transmisión de la propiedad en el sentido del Derecho civil, de la que se habla en la letra a) del apartado 1 del artículo 3, mientras que la letra e) del apartado 1 del artículo 3 únicamente tiene una función complementaria. Esta jurisprudencia tiene por efecto que solamente se debe proceder a la percepción del Impuesto sobre el Volumen de Negocios en el momento de la entrega jurídica, a menos que de las circunstancias del contrato o de elementos posteriores resulte manifiesto que la entrega jurídica (ya) no tendrá lugar o tan sólo muy posteriormente, en cuyo caso se deberá someter al impuesto la entrega económica. Las observaciones presentadas en el caso de autos por el Gobierno neerlandés ante el Tribunal de Justicia responden en esencia a esta jurisprudencia.

11. En contra de esta tesis se halla la postura de Safe, cuyo tenor admitió el Gerechtshof de la Haya. Safe sostiene que el concepto de entrega definido en la legislación nacional se debe interpretar de conformidad con el concepto de entrega definido en el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva. La letra e) del apartado 1 del artículo 3 de la Ley responde perfectamente a este concepto comunitario de entrega. En consecuencia, se debe atribuir a

4 — Véase, en particular, la sentencia del Gerechtshof de 's Hertogenbosch, de 8 de diciembre de 1978, BMB 1980, p. 208.

esta disposición legal una función autónoma y no una mera función complementaria.

De seguirse esta tesis, ello supone para Safe, en circunstancias como las del litigio principal, una imposición más favorable. En efecto, en este caso la transmisión de la propiedad económica de lo que a la sazón era una casa vieja está y sigue estando exenta de impuesto, independientemente del momento en que posteriormente se transmita la propiedad jurídica de dicho bien e independientemente de la naturaleza (imponible) del mismo en dicho momento ulterior. Sin embargo, desde el punto de vista de la normativa general esta postura implica que se debe considerar la letra e) del apartado 1 del artículo 3 de la Ley como la disposición fundamental sobre el concepto de entrega, de modo que otras disposiciones, como la letra a) del apartado 1 del artículo 3, en caso de transmitirse por separado la propiedad económica y la jurídica, vienen a ser superfluas o al menos subsidiarias. Así pues, de seguirse la tesis de Safe, el legislador neerlandés podría verse obligado a revisar el sistema de la Ley del Impuesto sobre el Volumen de Negocios y probablemente incluso la relación entre este impuesto y el impuesto sobre transmisiones. Las cuestiones del Hoge Raad deben examinarse, a mi juicio, en este contexto.

La primera cuestión

12. Con la primera cuestión el Hoge Raad desea saber si las entregas por las que se transmite la propiedad jurídica de un bien son las únicas entregas contempladas por el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva.

Las partes no discrepan sobre la respuesta a esta pregunta. Tanto el Gobierno neerlandés como Safe y la Comisión estiman que se debe responder negativamente a esta pregunta. Soy de la misma opinión, por las siguientes razones.

13. Una primera razón yace en el texto del apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva. En éste se considera como entrega de un bien «la transmisión del poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a su propietario». Esta disposición pone el acento sobre la transmisión del *poder* de disposición, que debe tener tal amplitud que el comprador pueda disponer sobre el bien «con las facultades atribuidas a su propietario». Em mi opinión, esta frase expresa que el comprador no debe ser formalmente el propietario jurídico, sino que basta con adquirir un poder de disposición cuando el contratante obtiene así una posición que de hecho es análoga a la del propietario jurídico formal.

14. Una segunda razón para responder negativamente a la pregunta se halla en el hecho de que se debe dar un significado comunitario a los conceptos empleados en las Directivas sobre el IVA, a menos que las Directivas mismas permitan a los Estados miembros determinar el contenido de un concepto.[5] De esta forma se garantiza la aplicación uniforme del sistema común del Impuesto sobre el Volumen de Negocios. Por estas razones no se puede equiparar el concepto de «entrega de un bien» con el concepto de «entrega formal de la propiedad jurídica de un bien en el sentido del Derecho civil». En efecto, este último con-

5 — Véase la sentencia de 1 de febrero de 1977 (Verbond van Nederlandse Ondernemingen, 51/76, Rec. 1977, p. 113, apartados 10 y 11).

cepto no está definido en las Directivas del IVA, de modo que para completarlo sería preciso remitirse a la forma, que yo sepa, muy dispar en que están reguladas en los Estados miembros la transmisión, la entrega y la oponibilidad de la propiedad jurídica, eventualmente a diferencia de la económica.

La segunda cuestión

15. La segunda cuestión del Hoge Raad presenta mayor dificultad: mientras que en la primera pregunta se trata de saber *si* el concepto comunitario de entrega engloba otras transmisiones distintas de las transmisiones de la propiedad jurídica, aquí se trata de saber *qué* otras transmisiones pueden ser tomadas en consideración. El Hoge Raad desea saber concretamente si se puede hablar de otra transmisión cuando las partes celebran un contrato cuyo contenido resumo de la siguiente forma:

a) En virtud del contrato todas las variaciones del valor y todos los frutos y cargas del bien corren por cuenta y riesgo de quien contrata con el propietario jurídico; además dicho contratante adquiere el poder de disposición sobre el bien.

b) El propietario jurídico se compromete a transmitir al contratante la propiedad jurídica del bien en una fecha posterior; el propietario otorga al contratante un poder irrevocable para que realice los actos que produzcan la transmisión de la propiedad jurídica.

En mi opinión se debe distinguir entre las cláusulas mencionadas en la letra a) y las mencionadas en la letra b). Las primeras corresponden a los criterios según los cuales el Hoge Raad define el concepto de «propiedad económica». Las últimas son modalidades de transmisión de la propiedad jurídica.

16. Personalmente tengo mis reservas para exponer de un modo general, y además en términos tomados del ordenamiento jurídico de un solo Estado miembro, que, desde el momento en que se dan los criterios mencionados en la letra a), se produce una entrega en el sentido del apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva. Como antes se ha dicho, en la delimitación del concepto comunitario de entrega, el legislador comunitario ha puesto el acento sobre un poder de disposición que es análogo al del propietario jurídico formal. Al igual que la Comisión, también considero que el Juez nacional, basándose en los hechos concretos, debe examinar caso por caso si el contratante adquiere el poder de disposición sobre el bien «con las facultades atribuidas a su propietario». En todo caso, me parece que así sucede cuando el derecho de propiedad que le queda al vendedor inicial ha sido vaciado de tal forma que se reduce a una mera posesión jurídica.

17. Queda por examinar la repercusión de las cláusulas mencionadas en la letra b). Aquí se trata de saber esencialmente si, al apreciar caso por caso el poder de disposición con arreglo al apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva, supone alguna diferencia el hecho de que las partes, al pactar la transmisión inmediata de la «propiedad económica» exclusivamente, hayan convenido las modalidades de la ulterior transmisión de la propiedad jurídica.

El Gobierno neerlandés responde afirmativamente a esta pregunta. Como ya se ha señalado antes (en el apartado 10), dicho Gobierno estima que en el apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva es primordial

la transmisión de la propiedad jurídica. Por consiguiente opina que, cuando en un contrato relativo a la transmisión de la propiedad económica de un bien las partes pactan que la transmisión de la propiedad jurídica tendrá lugar en un momento posterior, se debe calificar esta última transmisión de la propiedad como entrega en el sentido de la Directiva. Sin embargo, admite que en tal caso también puede ser decisiva la transmisión de la propiedad económica, especialmente cuando no se ha convenido un plazo para la transmisión de la propiedad jurídica o cuando esta última transmisión se produce mucho tiempo después de la transmisión de la propiedad económica.

18. Al igual que la Comisión, opino que esta concepción no encuentra apoyo alguno en la legislación comunitaria. Desde el momento en que, vistas las circunstancias concretas, se debe considerar la transmisión de la propiedad económica de un bien como una transmisión del «poder de disposición sobre un bien corporal con las facultades atribuidas a ser propietario», opino que se trata de una entrega en el sentido del apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva. No obstan para ello las estipulaciones entre las partes acerca de la posterior transmisión de la propiedad jurídica. De otro modo, se daría al requisito fiscal contenido en el apartado 1 del artículo 5 un contenido que dependería de las estipulaciones concretas entre partes, lo cual iría en detrimento de la seguridad jurídica y pondría en peligro la aplicación uniforme de los requisitos fiscales establecidos a nivel comunitario.

Conclusión

19. Propongo en síntesis al Tribunal de Justicia que responda a las cuestiones prejudiciales como sigue:

«1) La entrega en el sentido del apartado 1 del artículo 5 de la Sexta Directiva no comprende exclusivamente la transmisión de la propiedad jurídica de un bien.

2) La entrega en el sentido del mencionado artículo comprende cualquier transmisión del poder de disposición sobre un bien por la que el contratante adquiere una posición que de hecho es análoga a la de un propietario jurídico formal. Corresponde al Juez nacional examinar, a la luz de las circunstancias concretas del caso, si se transmitió tal poder de disposición. Para ello no tiene importancia alguna el hecho de que las partes, en un acuerdo por el que se transmite tal poder de disposición sobre un bien, hayan convenido acerca de la posterior transmisión de la propiedad jurídica.»